

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO  
NO CARF PÓS-ZELOTES

**Editor**

João Luiz da Silva Almeida

**Conselho Editorial Brasil**

Abel Fernandes Gomes  
Adriano Pilatti  
Alexandre Bernardino Costa  
Ana Alice De Carli  
Anderson Soares Madeira  
André Abreu Costa  
Beatriz Souza Costa  
Bleine Queiroz Caúla  
Bruno Soeiro Vieira  
Daniela Copetti Cravo  
Daniele Maghelly Menezes Moreira  
Diego Araujo Campos  
Enzo Bello  
Firly Nascimento Filho  
Flávio Ahmed  
Frederico Antonio Lima de Oliveira  
Frederico Price Grechi  
Geraldo L. M. Prado

Gina Vidal Marcilio Pompeu  
Gisele Cittadino  
Gustavo Noronha de Ávila  
Gustavo Sénéchal de Goffredo  
Jean Carlos Dias  
Jean Carlos Fernandes  
Jeferson Antônio Fernandes Bacelar  
Jerson Carneiro Gonçalves Junior  
João Marcelo de Lima Assafim  
João Theotonio Mendes de Almeida Jr.  
José Ricardo Ferreira Cunha  
José Rubens Morato Leite  
Josiane Rose Petry Veronese  
Leonardo El-Amme Souza e Silva da Cunha  
Lúcio Antônio Chamon Junior  
Luigi Bonizzato  
Luis Carlos Alcoforado

Luiz Henrique Sormani Barbugiani  
Manoel Messias Peixinho  
Marcelo Pinto Chaves  
Marcelo Ribeiro Uchôa  
Márcio Ricardo Staffen  
Marco Aurélio Bezerra de Melo  
Marcus Mauricius Holanda  
Maria Celeste Simões Marques  
Milton Delgado Soares  
Murilo Siqueira Comério  
Océlio de Jesus Carneiro de Moraes  
Ricardo Lodi Ribeiro  
Salah Hassan Khaled Jr.  
Sérgio André Rocha  
Simone Alvarez Lima  
Valter Moura do Carmos  
Vicente Paulo Barreto  
Victor Sales Pinheiro  
Vinícius Borges Fortes

**Conselho Editorial Internacional**

Antônio José Avelãs Nunes (Portugal)  
Boaventura de Sousa Santos (Portugal)  
Diogo Leite de Campos (Portugal)

**Conselheiros Beneméritos**Denis Borges Barbosa (*in memoriam*) | Marcos Juruena Villela Souto (*in memoriam*)**Filiais**

**Sede: Rio de Janeiro**  
Rua Octávio de Faria, n° 81 – Sala 301  
CEP: 22795-415  
Recreio dos Bandeirantes  
Rio de Janeiro – RJ  
Tel. (21) 3933-4004 / (21) 3249-2898

**Maceió**  
(Divulgação)  
Cristiano Alfama Mabilia  
[cristiano@lumenjuris.com.br](mailto:cristiano@lumenjuris.com.br)  
Maceió – AL  
Tel. (82) 9-9661-0421

**São Paulo**  
(Distribuidor)  
Rua Sousa Lima, 75  
CEP: 01153-020  
Barra Funda – São Paulo – SP  
Telefax (11) 5908-0240

RENATA DA SILVEIRA BILHIM

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO  
NO CARF PÓS-ZELOTES:  
LIMITES E CRITÉRIOS CONCRETOS PARA  
A SUA DESCONSTITUIÇÃO/MANUTENÇÃO

APÊNDICE B – ANÁLISE DAS DECISÕES DA CSRF NA  
FORMA DA METODOLOGIA EXPOSTA NO CAPÍTULO 2

EDITORA LUMEN JURIS  
RIO DE JANEIRO  
2021

*Copyright* © 2021 by Renata da Silveira Bilhim

Categoria:

PRODUÇÃO EDITORIAL  
Livraria e Editora Lumen Juris Ltda.

Diagramação: Renata Chagas

A LIVRARIA E EDITORA LUMEN JURIS LTDA.

não se responsabiliza pelas opiniões  
emitidas nesta obra por seu Autor.

É proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, inclusive quanto às características gráficas e/ou editoriais. A violação de direitos autorais constitui crime (Código Penal, art. 184 e §§, e Lei nº 6.895, de 17/12/1980), sujeitando-se a busca e apreensão e indenizações diversas (Lei nº 9.610/98).

Todos os direitos desta edição reservados à  
Livraria e Editora Lumen Juris Ltda.

Impresso no Brasil  
*Printed in Brazil*

CIP-BRASIL. CATALOGAÇÃO-NA-FONTE

---

# Apêndice B – Análise das decisões da CSRF na forma da metodologia exposta no capítulo 2

## QUESTIONÁRIOS

### 1) CASO

1) **Número do processo:** 10830.016522/2010-94

2) **Acórdão nº** 9101003.307 - 1ª Turma

3) **Data da Sessão:** 17/01/2018

4) **Recorrente:** Tempo Comercial de Veículos e Serviços LTDA

5) **Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESTAÇÃO EFETIVA DOS SERVIÇOS PELA AUTUADA E NÃO PELA CONTROLADORA.

Tendo sido constatado que os serviços de encaminhamento de pedidos de financiamento para aquisição de veículos a agentes financeiros eram prestados pela concessionária autuada e não por sua holding controladora, que sequer possui estrutura para tal, correta a autuação por omissão das receitas correspondentes na concessionária.

SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA

Quando fica evidenciado que a contribuinte praticou atos simulados, de forma reiterada, com o intuito de reduzir tributo, o lançamento de ofício deve ser mantido com multa qualificada.

6) **Relator ou Relator para acórdão:** Adriana Gomes Rego

7) **Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial, nos seguintes termos: (i) em relação à omissão de receitas, **por unanimidade de votos**, acordam em negar provimento ao recurso; (ii) em relação à simulação e qua-

lificação da multa de ofício, **por voto de qualidade**, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra; (iii) em relação à multa isolada, (iii.a) para os fatos geradores ocorridos até 2006, por unanimidade, acordam em dar-lhe provimento, (II.b) para os fatos geradores ocorridos a partir de 2007, por maioria, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio; e (iv) em relação à compensação de tributos recolhidos por empresa do grupo, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Adriana Gomes Rêgo (relatora), Rafael Vidal de Araújo e Flávio Franco Corrêa. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luís Flávio Neto.

#### **8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Não, quando à omissão de receitas

Sim – no tocante à simulação e aplicação da multa qualificada.

#### **9) Síntese do Caso**

A Recorrente - TEMPO Comercial de Veículos e Serviços Ltda. - é concessionária de veículos que faz parte de grupo empresarial (Grupo Tempo) no qual se incluem diversas outras empresas igualmente concessionárias de veículos. A holding controladora da Recorrente e de outras empresas do grupo é a ARCEL S/A.

A origem da autuação fiscal está na intermediação junto a agentes financeiros (cite-se, por exemplo, Banco Alfa, Finasa e BV Financeira) do financiamento concedido a compradores de veículos da Recorrente. Os agentes financeiros comissionam a intermediação em questão, prática corrente no mercado, sendo que no presente caso as receitas das comissões foram contabilizadas e tributadas na holding do grupo, a ARCEL.

A Fiscalização entendeu que as receitas em questão (de comissão de intermediação financeira) eram “oriundas/vinculadas às operações comerciais praticadas pela fiscalizada, em seu estabelecimento, sob a tutela de seus custos (veículos) e despesas operacionais/vendas, portanto, omitidas indevidamente de sua escrita contábil”. E, por consequência, constituiu os créditos tributários (de IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS) correspondentes às receitas consideradas omitidas. Considerou que se tratava de planejamento tributário em que as receitas escapavam da tributação no regime do lucro real (na Recorrente), para serem tributadas no regime do lucro presumido (na holding),

mais favorável. E aplicou multa qualificada de 150%, sob dois fundamentos “(i) simulação do negócio jurídico e (ii) a prática reiterada de omissão de receitas”. A CSRF, por seu relator, concluiu que os fatos descritos pela Fiscalização convergem para indicar que os serviços de encaminhamento aos agentes financeiros de pedidos de financiamento de clientes em processo de aquisição de veículos eram prestados pela Recorrente, e não pela empresa holding a qual pertence, sendo a Recorrente, e não a holding, o sujeito passivo das obrigações tributárias surgidas pela ocorrência dos fatos geradores que exsurgem de tal prestação. (página 16 do acórdão)

Ou seja, ficou comprovado que as ações perpetradas pela Recorrente apresentam uma situação que não se verifica de fato (prestação, pela holding ARCEL, dos serviços de intermediação do financiamento de veículos em processo de aquisição por clientes das concessionárias) como sendo verdadeira, dissimulando a verdade. Tais ações foram perpetradas com o fim específico (dolo específico) de “transferir” receitas para a holding, onde sofrem tributação mais favorável. Tratou-se, portanto, de caso de simulatória dolosa. (página 19 do acórdão) Importante destacar que a alegação da Recorrente de que “tudo foi feito às claras”, sendo as receitas contabilizadas e declaradas, bem como recolhidos os tributos não a socorre, uma vez que o cumprimento das obrigações advindas do negócio que se apresenta formalmente, dissociado da realidade dos fatos, é justamente a característica da simulação. (página 20 do acórdão)

#### **10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

**- foi ventilada a simulação?**

Sim.

**- Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

Vício de Vontade.

“**Simulação** é a declaração de um conteúdo de vontade não real, emitida conscientemente e por acordo entre as partes, para produzir, com o fim de enganar, a aparência de um negócio jurídico que é diferente daquele que se realizou.” (página 3 do acórdão)

“No tocante à **ocorrência de simulação**, o TVF traz a doutrina de Plácido e Silva para dizer que “na simulação procurasse fingir, disfarçar, mostrar o irreal como verdadeiro, dissimular a verdade”, transcrevendo trecho da obra do autor em que, tratando da venda travestida de doação consigna que “indicam-se contratos que se realizam sob fingimento ou sob disfarce, escondendo a realidade dos verdadeiros contratos”. Traz também a lição de Washington de

Barros Monteiro, que afirma que “a simulação caracteriza-se pelo intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um negócio jurídico, que, de fato, não existe, ou então oculta, sob determinada aparência, o negócio realmente querido”. (página 19 do acórdão)

- **abuso de direito, em que concepção?**

Não

- **fraude à lei – em que sentido?**

Não

- **abuso de forma?**

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não

- **propósito negocial, em que concepção?**

Não

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não se aplica

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Não.

Trata-se de operações envolvendo Controlada e Controladora.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Sim.

Entendeu-se que se trata de reiterada prática dolosa de simulação (relativa) – intensão dolosa de omitir receitas.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito

- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN.

- Simulação do CC, art. 167.

- sem fundamentação nestes itens.

Nenhum desses foi mencionado.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim ou

N – Não.

## 2) CASO

1) **Número do processo:** 10980.728833/2012-48

2) **Acórdão nº** 9101-002.487 - 1ª Turma

3) **Data da Sessão:** 23/11/2016

4) **Recorrente:** Fazenda Nacional e Contribuinte (MAGIUS METALÚRGICA INDUSTRIAL S/A.)

5) **Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Inadmissível a formação de ágio por meio de operações internas, sem a intervenção de partes independentes e sem o pagamento de preço.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

ÁGIO INTERNO. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO APLICADA. INEXISTÊNCIA DE ÁGIO. SIMULAÇÃO.

Qualifica-se a multa de ofício aplicada quando o pretense “ágio interno” trata-se de uma mera grandeza criada artificialmente, a que se pretendeu dar a aparência de ágio que, na realidade, nunca existiu.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CTN.

Incide na hipótese do art. 135, inciso III, do CTN os sócios gerentes que praticam atos com infração de lei, aí entendida também a legislação tributária.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: “É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.” (AgRg no REsp 1.335.688/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/2012, DJe 10/12/2012).

6) **Relator ou Relator para acórdão:** Marcos Aurélio Pereira Valadão

7) **Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, (1) em relação ao ágio interno, **por maioria de votos**, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe deram provimento e

(2) em relação à exigibilidade dos juros de mora sobre a multa de ofício aplicada, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Cristiane Silva Costa e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe deram provimento. Acordam, ainda, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Demetrius Nichele Macei (suplente convocado), que não conheceram quanto à responsabilidade tributária. Votou pelas conclusões o conselheiro Rafael Vidal de Araújo. No mérito, (1) em relação à qualificação da multa de ofício aplicada, **por voto de qualidade**, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Cristiane Silva Costa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Demetrius Nichele Macei (suplente convocado), que lhe negaram provimento; (2) em relação à decadência, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento e (3) em relação à responsabilidade tributária, **por voto de qualidade**, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Cristiane Silva Costa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Demetrius Nichele Macei (suplente convocado), que lhe negaram provimento. O conselheiro André Mendes de Moura acompanhou o relator pelas conclusões em relação à responsabilidade tributária. Solicitaram apresentar declaração de voto os conselheiros Cristiane Silva Costa e Demetrius Nichele Macei. Julgamento iniciado na sessão de 22/09/2016 no período da tarde e concluído na sessão de 23/11/2016 período da manhã.

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Não, no tocante ao ágio interno

Sim – no tocante à simulação e aplicação da multa qualificada.

**9) Síntese do caso:**

O caso presente trata da dedução do ágio. Neste caso, foi comprovado que houve a criação de despesa de amortização sem que nenhum custo efetivo fosse incorrido. “Para isto, os sócios Adilton Boff Cardoso e Adalberto Boff Cardoso integralizaram, em 22/12/2004, na empresa Magius Participações Ltda., criada na mesma data (22/12/2004 – empresa veículo), a totalidade das ações que possuíam na ora recorrente (Magius Metalúrgica Industrial S/A., transformada de sociedade limitada para sociedade anônima de capital fechado, em 20/12/2004), no valor de R\$ 5.799.998,00. Aquela (Magius Participações Ltda.), por sua vez, integralizou, no dia seguinte (em 23/12/2004), na empresa Boff Cardoso Participações S/A., criada na mesma data (23/12/2004),

essas mesmas ações, já ao valor de R\$ 31.319.000,00, por força de um “laudo de avaliação”, datado também de 23/12/2004”.

“Ou seja, as referidas ações passaram a valer — de um dia para o outro — mais de cinco vezes o que antes valiam, em face de um ágio de mais de vinte e cinco milhões de reais. Não se pode conceber que um laudo possa, validamente, indicar a rentabilidade futura de uma entidade, de modo a compor o seu valor, sem que haja um terceiro que reconheça essa projeção e se proponha a pagar a cifra nele apontada”. (página 21 do acórdão)

Comprovou-se que “o objetivo perseguido pelo Grupo não era, propriamente, “a redução dos custos e incentivo da geração de caixa futuro da INCORPORADA”, mas, ao contrário, o aumento de despesas e redução de sua lucratividade, pela tentativa feita de amortização de uma grandeza criada artificialmente, a que se pretendeu dar a aparência de ágio”. (página 23 do acórdão)

#### **10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

**- foi ventilada a simulação?**

Sim.

**- Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

Vício de Vontade – simulação absoluta.

“pura e simples simulação de ágio que, na realidade, nunca existiu. (...) Para isto foi consumido tempo, papel e dinheiro em diversas operações intragrupo absolutamente inúteis, para, ao final, permanecer tudo como dantes — mesmo controlador e mesma controlada —, com a única inovação, evidentemente, da criação de uma grandeza artificial, a que se pretendeu dar a aparência de ágio”. (página 24 do acórdão)

**- abuso de direito, em que concepção?**

Não

**- fraude à lei – em que sentido?**

Não

**- abuso de forma?**

**- negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não

**- propósito negocial, em que concepção?**

Não

#### **11) Outras avaliações pontuais:**

**- A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

**- Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

“Ou seja, as ditas ações passaram a valer — de um dia para o outro — mais de cinco vezes o que antes valiam, em face de um pretensão de mais de vinte e cinco milhões de reais”. (página 21 do acórdão)

**- As partes envolvidas eram independentes?**

Não. Empresas do mesmo grupo.

**- Existe coerência entre as operações e as atividades empresariais das partes envolvidas?**

Não.

**- Foi aplicada a multa qualificada?**

Sim.

Vício de vontade – simulação absoluta.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito
- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN.
- Simulação do CC, art. 167.
- sem fundamentação nestes itens

Nenhum desses foi mencionado.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

### **3) CASO**

**1) Número do processo:** 10980.728833/2012-48

**2) Acórdão nº** 9101002.300 – 1ª Turma

**3) Data da Sessão:** 07/04/2016

**4) Recorrente:** Fazenda Nacional e Contribuinte (BARIGUI VEÍCULOS LTDA.)

**5) Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE. TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. IMPOSSIBILIDADE.

O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos econômicos efetivamente existentes. A geração de ágio de forma interna, ou seja, dentro do mesmo grupo econômico, sem qualquer lógica negocial, sem alteração do controle das sociedades envolvidas e sem qualquer desembolso constitui prova da artificialidade do ágio e torna inválida sua amortização.

A subsunção aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos artigos 385 e 386 do RIR/99, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material. Exclusivamente no caso em que a investida adquire a investidora original (ou adquire diretamente a investidora de fato) é que haverá o atendimento a esses aspectos, tendo em vista a ausência de normatização própria que amplie os aspectos pessoal e material a outras pessoas jurídicas ou que preveja a possibilidade de intermediação ou de interposição por meio de outras pessoas jurídicas. Não há previsão legal, no contexto dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e dos artigos 385 e 386 do RIR/99, para transferência de ágio por meio de interposta pessoa jurídica da pessoa jurídica que pagou o ágio para a pessoa jurídica que o amortizar, que foi o caso dos autos, sendo indevida a amortização do ágio pela recorrida.

A partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, concomitantemente com a multa de ofício cominada pela falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

A constatação de evidente intuito de fraudar o Fisco, pela intencional prática de atos simulados, enseja a qualificação da multa de ofício.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA CSLL

A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se ao lançamento decorrente, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Rafael Vidal De Araújo

**7) Resultado:**

Decisão dos membros do colegiado: Recurso Especial do Contribuinte e Recurso Especial da Fazenda Nacional conhecidos por unanimidade de votos.

No mérito, do tema ágio, negado provimento ao Recurso Especial do Contribuinte, **por unanimidade** de votos. Os Conselheiros Luis Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado), Helio Eduardo de Paiva Araújo (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez, votaram pelas conclusões. No mérito do tema multa isolada, negado provimento ao Recurso Especial do Contribuinte **por voto de qualidade**, vencidos os Conselheiros Luis Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado), Helio Eduardo de Paiva Araújo (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez. Recurso Especial da Fazenda Nacional dado provimento por maioria de votos, vencidos os Conselheiros, Helio Eduardo de Paiva Araújo (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez.

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Não, no tocante ao ágio interno

Sim – no tocante à simulação e aplicação da multa qualificada.

**9) Síntese do Caso:**

Esse caso também trata da possibilidade de amortização do ágio interno.

A CSRF tem o seguinte entendimento: O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos econômicos efetivamente existentes. A geração de ágio de forma interna, ou seja, dentro do mesmo grupo econômico, sem qualquer lógica negocial, sem alteração do controle das sociedades envolvidas e sem qualquer desembolso constitui prova da artificialidade do ágio e torna inválida sua amortização.

Foi exatamente o que ocorreu nos autos: em resumo, a empresa BARIGUI (Recorrente) foi avaliada economicamente, em 31/08/2004, pelo valor de R\$ 71.043.000,00, tendo como valor registrado contabilmente a soma de R\$ 14.000.000,00. Em 30/09/2004, as empresas BORDIN, PINE E GRALHA AZUL, então únicas sócias tanto da BARIGUI, quanto da MARUMBI, resolvem aumentar o capital desta última e integralizá-lo mediante a transferência de suas participações em BARIGUI, avaliadas economicamente. Assim, MARUMBI tornou-se a única sócia de BARIGUI, tendo um ágio registrado de R\$ 57.043.000,00 com a aquisição de suas cotas. Em 27/12/2004, a empresa MARUMBI passou por processo de cisão total, com a incorporação de seu patrimônio pela BARIGUI (até então sua controlada), que passou a deduzir o ágio pela rentabilidade futura de si própria. Percebe-se que com a extinção da MORUMBI, as suas únicas sócias BORDIN, PINE E GRALHA AZUL, novamente assumem o controle direto da BARIGUI, assim como ocorria

em 30/09/2004, porém, neste momento, com a participação societária reavaliada economicamente.

Desde modo, se e o ágio não foi de fato arcado por nenhuma das pessoas participantes das operações societárias, não se deveria aplicar o benefício fiscal instituído pelo art. 386 do RIR/1999. Este efetivo desembolso de valores relativos à “mais valia” do investimento não se verificou no caso dos autos. Ficou demonstrado que a integralização do capital social na empresa MARUMBI se deu com a cessão gratuita, pelos controladores PINE, GRALHA e BORDIN, das quotas da BARIGÜI, após reavaliação que atualizou o valor desta última. Sendo assim, o ágio contabilizado na MARUMBI deveu-se não a um investimento efetivo realizado com expectativa de resultados futuros positivos, mas a um procedimento de reavaliação do valor das quotas da BARIGUI.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

**- foi ventilada a simulação?**

Sim.

**- Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

Vício de Vontade.

“A reorganização societária, para ser legítima, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. A caracterização dos atos como simulados, e não reais, autoriza a glosa da amortização do ágio contabilizado”. (página 5/6 do acórdão)

**- abuso de direito, em que concepção?**

Não

**- fraude à lei – em que sentido?**

Não

**- abuso de forma?**

**- negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não

**- propósito comercial, em que concepção?**

Não

**11) Outras avaliações pontuais:**

**- A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

**- Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Não. Mesmo grupo.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Sim.

Aplicação da multa – simulação - fraude

Vício de vontade – simulação absoluta.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito

- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN.

- Simulação do CC, art. 167.

- sem fundamentação nestes itens

Nenhum desses foi mencionado pelo relator.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

#### **4) CASO**

**1) Número do processo:** 11065.001589/2004-67

**2) Acórdão nº** 9101-003.168 - 1ª Turma

**3) Data da Sessão:** 07/11/2017

**4) Recorrente:** Fazenda Nacional e NACIONAL ADMINISTRAÇÃO PARTICIPAÇÕES S.A. S/A.

**5) Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 1999

INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SEGUIDA DE CISÃO. ÁGIO.

A situação autuada contém elementos que, malgrado não constituam ilícitos, reunidos, são capazes de demonstrar não se haver atendido a referida causa do negócio jurídico declarado, como de aumento de capital com a intenção de associação entre as empresas Nacional Administração e Participações S.A. e a SONAE, como o exíguo prazo de um dia entre o aumento de capital, a incorporação da reserva de ágio e a cisão, em que esta sociedade assumiu, ao afinal, praticamente a integralidade do negócio pretendido; a expressividade do valor do ágio de R\$ 296.331.177,00 no total de R\$ 300.000.000,00; o pagamento pela

SONAE deste valor da totalidade do negócio, segundo o laudo de avaliação, por uma participação de cerca de 9%; para enumerar alguns fatores.

Revelam, assim, a possibilidade de requalificação dos fatos como efetiva integralização e incorporação da reserva de ágio para aumento do valor patrimonial, seguida de cisão, que corresponderiam a uma efetiva alienação de participações, sem tributação do ganho de capital que haveria, se realizada a compra e venda efetiva, razão pela qual considera-se procedente a autuação fiscal quanto ao principal.

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 jurídico. Legalidade é verificar se o negócio jurídico é legal sob o âmbito de todo o direito. Princípio da liberdade negocial não se encontra no topo da pirâmide constitucional, mas caminha ao lado do princípio da legalidade (que predica a apreciação do ordenamento jurídico de maneira integrada), e dos princípios que zelam pela manutenção do Estado, com a capacidade contribuinte e isonomia entre contribuintes.

2 -Transação de alienação de investimento escamoteada. Adquirente aumenta capital social do investimento, investimento é cindido no dia seguinte, a participação societária do investimento é vertida para a adquirente, e o caixa do investimento é vertido para a alienante, esquivando-se da tributação do ganho de capital.

2 Afronta à legislação tributária, nos termos dos art. 149, inciso VII do CTN, art. 44, § 1º da Lei nº 9.430, de 1996 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. Caracterizada a ocorrência do dolo (presença dos elementos cognitivo e volitivo), simulação, fraude e conluio, ensejando a qualificação da multa de ofício para 150%.

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Daniele Souto Rodrigues Amadio (voto vencido); André Mendes de Moura (voto vencedor).

#### **7) Resultado:**

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 Luis Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mé-

rito, **por voto de qualidade**, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), Cristiane Silva Costa, Luis Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o **voto vencedor**, quanto ao mérito do Recurso Especial da Fazenda Nacional, o conselheiro **André Mendes de Moura**.

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Não, quando ao ágio

Sim – no tocante à simulação e aplicação da multa qualificada.

**9) Síntese do caso**

Trata-se de operação em que, a empresa NACIONAL SUPERMERCADOS, foi constituída em 01/07/98, com capital social de R\$ 1.000,00, tendo como sócios Neri Carlos Dal Pozzo (90% do capital social) e Sandra Solange Kerecki Dal Pozzo (10% do capital social) e tendo como objetivo social o ramo de supermercados. Em 01/09/98, foi realizada uma alteração contratual em que a sócia Sandra Solange Kerecki Dal Pozzo deixa a sociedade, cede e transfere as suas cotas, no valor de R\$ 100,00, para o sócio Neri Carlos Dal Pozzo. Também através desta alteração contratual é aumentando o capital social da empresa NACIONAL SUPERMERCADOS para R\$ 100.000,00 e admitida como sócia a empresa NACIONAL CENTRAL DE DISTRIBUIÇÃO DE ALIMENTOS Ltda. (CDA), a qual integraliza capital no valor de R\$ 99.000,00. Também em 01/09/98 a empresa NACIONAL SUPERMERCADOS passa por transformação do tipo jurídico, passando de sociedade por cotas de responsabilidade limitada para sociedade anônima e passando a ser denominada de NACIONAL SUPERMERCADOS SA.

Posteriormente, em 30/10/1998, foi alterado e ampliado o objetivo social de NACIONAL SUPERMERCADOS. Na mesma data (30/10/1998), foi aprovada a abertura de 95 (noventa e cinco) filiais, nos mesmos endereços em que funcionavam lojas de sua controladora (CDA).

Em 28/12/1998, conforme contrato de compra e venda de ações, CDA vendeu a sua participação (na NACIONAL SUPERMERCADOS) para NAP (Recorrente) por R\$ 99.000,00.

Em 30/01/1999, o capital social de NACIONAL SUPERMERCADOS foi aumentado em R\$ 33.076.000,00, passando de R\$ 100.000,00 para R\$ 33.176.000,00. As novas ações foram subscritas por CDA (R\$ 13.500.000,00) e pela NAP (R\$ 19.576.000,00), tendo a integralização se dado através da conferência de bens móveis e imóveis.

Em 01/02/1999, conforme contrato de compra e venda de ações, Neri Carlos Dal Pozzo vendeu a sua participação (na NACIONAL SUPERMERCADOS) para NAP por R\$ 1.000,00. Também na mesma data (01/02/1999), conforme contrato de compra e venda de ações, CDA vendeu a sua participação para a NAP por R\$ 13.500.000,00.

Portanto, a partir de 01/02/1999, a totalidade do capital social da NACIONAL SUPERMERCADOS, num montante de R\$ 33.176.000,00, passa a ser de propriedade de NAP (Recorrente).

Em 31/03/99, às 9h, houve um aumento do capital de NACIONAL SUPERMERCADOS de R\$ 33.176.000,00 para R\$ 36.844.823,00. As novas ações foram integralmente subscritas pelo SONAE, tendo sido adquiridas por R\$ 300.000.000,00, com ágio de R\$ 296.331.177,00. Ainda em 31/03/99, as 10h, foi aumentando o capital social da empresa para R\$ 333.176.000,00 através da incorporação da Reserva de Ágio (R\$ 296.331.177,00).

Do ponto de vista tributário, até aqui tem-se que ao aumento de capital com ágio, aplica-se o disposto no art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598/77 (art. 442 do RIR/99), segundo o qual não serão computadas na apuração do Lucro Real as importâncias, creditadas a reservas de capital, recebidas dos subscritores de valores mobiliários a título de ágio na emissão de ações por prego superior ao valor nominal.

Portanto, em 31/03/99, quando do recebimento do ágio e constituição de reserva de capital (reserva de ágio) no valor de R\$ 296.331.177,00, não houve qualquer tributação. Da mesma forma, o aumento de capital com a incorporação da Reserva de Ágio também não tem reflexos tributários. Contabilmente, a empresa NACIONAL SUPERMERCADOS efetuou a transferência de uma conta patrimonial (Reserva de Ágio) para outra conta patrimonial (Capital Social), não afetando o lucro contábil do período. Sob o aspecto tributário, não existe previsão para tributação da Reserva de Ágio quando utilizada para aumentar o capital social.

Para a NAP (Recorrente) que detinha participação societária avaliada pela equivalência patrimonial, o aumento do Patrimônio Líquido de NACIONAL SUPERMERCADOS ocorrido em 31/03/1999, resultou em aumento no valor de sua participação societária. Antes do aumento de capital, a NAP era proprietária da totalidade do capital social de NACIONAL SUPERMERCADOS, sendo que o capital social da investida era de R\$ 33.176.000,00. Após o aumento do capital social, a participação foi reduzida para 90,04%, mas o capital

social da investida (NACIONAL SUPERMERCADOS) foi aumentado em R\$ 300.000.000,00, passando para R\$ 333.176.000,00.

Portanto, mesmo com a redução da participação de NAP na investida de 100% para 90,04%, após o aumento do capital social da investida, o valor do investimento de NAP em NACIONAL SUPERMERCADOS passa a ser de R\$ 300.000.000,00. Contabilmente, NAP registra está mais valia do seu investimento a débito da conta de investimento (conta patrimonial) e a crédito de conta de resultado (Resultado Positivo da Equivalência Patrimonial). Todavia, para fins tributários, em conformidade com o art. 389 do RI R/99, não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste no valor do investimento.

Ou seja, também para NAP, apesar de ter havido aumento no valor do investimento em NACIONAL SUPERMERCADOS para R\$ 300.000.000,00, não houve qualquer tributação em 31/03/1999.

Por fim, em 01/04/1999, a empresa NACIONAL SUPERMERCADOS foi cindida parcialmente, com versão de parcela do seu patrimônio, no valor de R\$ 300.000.000,00, para NAP. Com isto, o capital remanescente da NACIONAL SUPERMERCADOS, no valor de R\$ 33.176.000,00, passa a pertencer integralmente ao SONAE.

Do ponto de vista tributário, a cisão parcial resultou na retirada de NAP da sociedade. Contudo, como o investimento de NAP em NACIONAL SUPERMERCADOS já estava avaliado por R\$ 300.000.000,00, não foi apurado qualquer ganho de capital tributável, tendo em vista que o valor recebido por NAP foi exatamente R\$ 300.000.000,00.

Assim, o resultado de todo este “planejamento” é que, em 01/04/1999, o SONAE passa a ser o único proprietário de NACIONAL SUPERMERCADOS e NAP se retira da sociedade recebendo os R\$ 300.000.000,00 que haviam sido pagos pelo SONAE. Tudo isso sem que NAP ou NACIONAL SUPERMERCADOS tenham sofrido qualquer tributação.

Foi considerado que as reestruturações societárias não passam de mera simulação para encobrir o negócio que estava sendo efetivamente realizado, qual seja, a aquisição total de NACIONAL SUPERMERCADOS pela SONAE, sem pagamento do imposto sobre o ganho de capital.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

**- foi ventilada a simulação?**

Sim.

**- Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

Vício de Causa – para o relator, voto vencido

“Muito embora eu possua o entendimento de que ao administrador é dado organizar a pessoa jurídica buscando economia financeira e, assim, fiscal, não penso que esse direito – ou mesmo dever – seja ilimitado para fins de oponibilidade ao Estado, quando não se respeita a causa do negócio jurídico diante de outras normas presentes no ordenamento jurídico brasileiro que traduzem vetores nesse sentido”.

“Vejo a presente situação contendo elementos que, malgrado não constituam ilícitos, reunidos, são capazes de demonstrar não se haver atendido a referida causa do negócio jurídico declarado, como de aumento de capital com a intenção de associação entre as empresas Nacional Administração e Participações S.A. e a SONAE”. (página 20 do acórdão)

“Ao meu ver, afóra a insuficiência da demonstração fiscal, também não identifico dolo de fraudar ou sonegar, entendo, sim, ter havido a escolha de um caminho fiscal menos oneroso, mas que por fugir à causa do negócio jurídico, torna-se inoponível ao Fisco”. (página 21 do acórdão)

Vício de vontade – para o relator do voto vencedor, no tocante à análise do recurso da Fazenda, que entendeu haver necessidade de aplicação da multa qualificada

**O voto vencedor não fala exatamente em simulação relativa, mas fala em “real intenção” e “consciência das partes”, donde se conclui que afasta a simulação causa (NJI) e apoia-se na simulação relativa, como vício e vontade.**

“Vale verificar os contornos que foram assumidos na transação de compra e venda (NAP alienante, NSA investimento e SONAE adquirente), tudo para afastar a tributação de ganho de capital.

O que se observa é que o adquirente (SONAE) aumentou o capital do investimento para R\$300 milhões, na sequência houve uma cisão do investimento, no qual precisamente o caixa foi vertido para o alienante (NAP) e a participação societária foi vertida para a adquirente (NSA).

Como dizer que os negócios entabulados não foram efetuados com plena consciência das partes? (...)

Resta ainda mais evidente a tentativa de ser mascarar a real intenção do negócio ao verificar que a SONAE pagou o valor correspondente a 100% do investimento (NSA) por apenas 9,96% do seu capital social. Mas tal percentual era fictício, tendo em vista que no dia seguinte a NSA foi cindida, 100% da sua

participação foi vertida para a SONAE, e para a alienante (NAP) foi vertido o caixa”. (página 29 e 30 do acórdão vencedor)

- **abuso de direito, em que concepção?**

Não

- **fraude à lei – em que sentido?**

Não

- **abuso de forma?**

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não

- **propósito negocial, em que concepção?**

Não

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

“Vejo a presente situação contendo elementos que, malgrado não constituam ilícitos, reunidos, são capazes de demonstrar não se haver atendido a referida causa do negócio jurídico declarado, como de aumento de capital com a intenção de associação entre as empresas Nacional Administração e Participações S.A. e a SONAE, como o exíguo prazo de um dia entre o aumento de capital, a incorporação da reserva de ágio e a cisão, em que esta sociedade assumiu, ao afinal, praticamente a integralidade do negócio pretendido; a expressividade do valor do ágio de R\$ 296.331.177,00 no total de R\$ 300.000.000,00; o pagamento pela SONAE deste valor da totalidade do negócio, segundo o laudo de avaliação, por uma participação de cerca de 9%; para enumerar alguns fatores”.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Não.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Sim.

Aplicou-se. Simulação Relativa – mascarar a intenção

“A interpretação de que as operações foram legais, transparentes, e por isso não poderiam ser opostas ao Fisco, reflete uma visão ultrapassada do ordenamento jurídico como um todo.

Ora, não é porque a operação foi legal no âmbito civil, empresarial, que se reveste de uma blindagem que a torna insuscetível de análise por outros ramos

do direito. Se passa a ser apreciada sob a perspectiva tributária, para ser legal, também deve atender à norma tributária.

E colocar princípios como a livre liberdade negocial no topo da pirâmide dos princípios constitucionais tampouco socorre a Contribuinte. (...) Apreciando-se o caso concreto, impossível não se deparar com o plus na conduta. Não se trata de mero descumprimento da norma. Verifica-se a presença dos elementos cognitivo e volitivo, consumando-se o dolo”. (página 31)

### **12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito
- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN.
- Simulação do CC, art. 167.
- sem fundamentação nestes itens

Nenhum desses foi mencionado como fundamentos de decidir.

### **13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

### **13) Valor do Crédito tributário em discussão**

Não declinado no acórdão.

## **5) CASO**

1) **Número do processo:** 11080.723307/2012-06

2) **Acórdão nº** 9101-002.429 - 1ª Turma

3) **Data da Sessão:** 18/08/2016

4) **Recorrente:** TRANSPINHO MADEIRAS LTDA. E SAIQUI EMPREEN-  
DIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.

### **5) Ementa**

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2008

OPERAÇÕES DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. PRINCÍPIOS CONS-  
TITUCIONAIS E LEGAIS. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INAD-  
MISSIBILIDADE.

Não se pode admitir, à luz dos princípios constitucionais e legais entre eles os da função social da propriedade e do contrato e da conformidade da ordem econômica aos ditames da justiça social, que, a prática de operações de reor-

ganização societária, seja aceita para fins tributários, pelo só fato de que há, do ponto de vista formal, lisura per se dos atos quando analisados individualmente, ainda que sem propósito negocial.

GANHO DE CAPITAL. CONSTITUIÇÃO DE SOCIEDADE SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO.

O sólido e convergente acervo probatório produzido nos autos demonstra que o contribuinte se valeu da criação de uma sociedade, para a alienação de bens classificados em seu ativo permanente, evadindo-se da devida apuração do respectivo ganho de capital, por meio de simulação, que é reforçada pela ausência propósito negocial para sua realização.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

Comprovadas a simulação e o intuito fraudulento, caracterizado pelo dolo específico, impõe-se a aplicação da multa de 150%. Recurso Especial do Contribuinte Negado.

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Marcos Aurélio Pereira Valadão.

**7) Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer o Recurso Especial do Contribuinte, vencido o conselheiro Rafael Vidal de Araújo, que não o conheceu. E, no mérito, em negar-lhe provimento: i) **por maioria de votos, quanto ao planejamento tributário abusivo**, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Nathalia Correia Pompeu e Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), que lhe deram provimento; e ii) **por voto de qualidade, quanto à qualificação da multa**, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Nathalia Correia Pompeu e Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), que lhe deram provimento. Solicitaram apresentar declaração de voto os conselheiros Luís Flávio Neto e Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio).

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Não - no tocante ao planejamento.

Sim - no tocante à simulação e aplicação da multa qualificada.

**9) Síntese do caso:**

O caso envolve o tema da reorganização patrimonial por meio pessoa jurídica imobiliária. Por meio desta, em termos gerais, bens imóveis de propriedade

de pessoas físicas ou jurídicas são integralizados ao capital social de uma pessoa jurídica dedicada à exploração de atividades imobiliárias, à administração de bens próprios etc. No caso presente, parcela do patrimônio originalmente detido pela TRANSPINHO (Recorrente) empresa que se dedica ao ramo de exploração de madeiras, foi utilizado para a constituição da SAIQUI, empresa imobiliária.

Foi considerado que a reorganização societária realizada pela TRANSPINHO criou, por meio de cisão parcial, realizada em 2005, Saiqui Empreendimentos Imobiliários Ltda. (SAIQUI – lucro presumido), tendo como único objetivo diminuir a tributação sobre rendimentos que seriam obtidos com a futura venda de bens de TRANSPINHO (lucro real), bens esses vertidos em favor de SAIQUI, como forma de integralização de capital. Todas as operações realizadas possuiriam como objetivo único a economia tributária, ausente, portanto, qualquer propósito negocial que justificasse os negócios entabulados. As operações teriam sido simuladas, implicando a aplicação da multa qualificada.

Entendeu-se que, além de outros fatores, a empresa Saiqui, originária de cisão da Transpinho (Recorrente) não possuía qualquer estrutura física ou mão-de-obra apta a desenvolver as atividades objeto de seu contrato social: a) a “sede” da Saiqui situava-se nos fundos do terreno da Transpinho; b) o “telefone” da Saiqui era o mesmo da Transpinho; c) idem, o “endereço eletrônico” da Saiqui; d) idem, o “responsável pelo preenchimento das DIPJ transmitidas à RFB” da Saiqui; e) inexistência de empregados, em 2006, para uma empresa cuja receita bruta, nesse período e no de 2008, ultrapassou R\$ 45.000.000,00 (quarenta e cinco milhões de reais); f) existência de apenas dois empregados, em 2008, para uma empresa cuja receita bruta, nesse período e no de 2006, ultrapassou R\$ 45.000.000,00 (quarenta e cinco milhões de reais).

Ou seja, em que pese a regularidade formal das operações, como a venda dos ativos foi feita de por meio de operação que escondeu a verdadeira operação realizada - a venda de imóveis da Transpinho a terceiras pessoas - caracterizando a simulação com o objetivo exclusivo de economia tributária.

#### **10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

**- foi ventilada a simulação?**

Sim.

**- Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

Vício de vontade (voto vencedor) e VER VOTO LUIS FLÁVIO NETO

“Por outro lado, a adoção de operações de reorganização societária, pelas empresas, de forma a esconder, ou subtrair à incidência tributária, a verdadeira operação da qual resulta as operações, implica a consideração dessas operações como **simuladas**, com a consequente qualificação da multa de ofício aplicada. Isso porque, não possuindo essas operações qualquer propósito comercial, configuram-se, antes, meros artifícios jurídicos, simples truques organizacionais, objetivando burlar a tributação, ao aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas (“empresas veículo”, “interpostas pessoas”, “testas de ferro”, “laranjas”, etc.) daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem, na precisa dicção do **§ 1º do art. 167 do Novo Código Civil**, e dessa forma, impedindo ou retardando, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente (art. 71 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964)”. (página 12 do acórdão)

“Ou seja, em que pese a regularidade formal das operações, como a venda dos ativos foi feita de por meio de operação que **escondeu a verdadeira operação realizada**, caracterizando a simulação com o objetivo exclusivo de economia tributária. A simulação, que é dolosa, no caso em questão, restou caracterizada pelo dolo específico do tipo previsto art. 44 da Lei 9.430/1996, que remete ao art. 71 da Lei n. 4.502/1964, impondo a multa qualificada”. (página 13 do acórdão, grifou-se)

- **abuso de direito, em que concepção?**

Não

- **fraude à lei – em que sentido?**

Não

- **abuso de forma?**

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)??**

Não

- **propósito comercial, em que concepção?**

Concepção: Cogita-se da ausência de propósito comercial, como argumento subsidiário à existência da simulação (vontade).

“Porém, o que não se pode admitir, à luz dos princípios constitucionais e legais acima expostos entre eles os da função social da propriedade e do contrato e da conformidade da ordem econômica aos ditames da justiça social —, é que, para

a adoção dessas operações, seja analisado, única e exclusivamente, o seu aspecto tributário (falta de propósito negocial)". (página 11 do acórdão, grifou-se)

"No presente caso, o que se verifica é que a reorganização societária procedida se consubstanciou em operação simulada que visou, exclusivamente, uma indevida redução tributária sobre alienações de imóveis e florestas". (página 11 do acórdão)

"O sólido e convergente acervo probatório produzido nos autos demonstra que o contribuinte se valeu da criação de uma sociedade, para a alienação de bens classificados em seu ativo permanente, evadindo-se da devida apuração do respectivo ganho de capital, por meio de simulação, que é reforçada pela ausência propósito negocial para sua realização". (página 01 do acórdão)

**- Foi aplicada a multa qualificada?**

Sim.

Simulação e intuito fraudulento (voto vencedor)

Voto divergente de Luis Flávio Neto

Em que defendeu a regularidade das operações, sem que houvesse, inclusive vício de causa. O conselheiro pontuou que a fiscalização, no presente caso, não se desincumbiu do ônus de provar a simulação, a fraude ou o dolo da evasão de tributos. Partiu-se, na verdade, de concepções de propósito negocial e da intervenção apriorística na liberdade de organização, para o fim de desqualificar o PT e aplicar a multa qualificada.

**11) Outras avaliações pontuais:**

**- A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

**- Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

**- As partes envolvidas eram independentes?**

Sim.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito

- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN.

- Simulação do CC, art. 167.

- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

## 6) CASO

1) **Número do processo:** 11516.002701/2010-70

2) **Acórdão nº** 9101-002.397 - 1ª Turma

3) **Data da Sessão:** 14/07/2016

4) **Recorrente:** FAZENDA NACIONAL e ESTALEIRO SCHAEFER YACHTS LTDA.

5) **Ementa:**

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

SIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DE SEGREGAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS SIMULADA. DOLO DE EVASÃO FISCAL.

Demonstrada a simulação da segregação de fontes de rendimentos em diversas pessoas jurídicas, é legítima a desconsideração da reestruturação societária simulada para a tributação concentrada da única entidade realmente existente (CTN, art. 149).

MULTA QUALIFICADA. DEMONSTRAÇÃO DE DOLO PARA A EVASÃO DE TRIBUTOS.

Demonstrada a simulação da segregação de fontes de rendimentos, com o dolo de evadir tributos, é legítima a qualificação da multa de ofício.

MULTA AGRAVADA. NÃO CABIMENTO.

Não há o preenchimento da hipótese de incidência do agravamento da multa se “houve resposta a todas as intimações feitas pela fiscalização” e “a apresentação dos arquivos magnéticos em questão em nada alteraria o lançamento afinal efetuado, que se operou sob a forma do lucro arbitrado”.

6) **Relator ou Relator para acórdão:** LUIS FLAVIO NETO.

7) **Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, **por voto de qualidade, em conhecer o Recurso Especial do Contribuinte**, vencidos os conselheiros Luís Flavio Neto (relator), Adriana Gomes Rego, Nathalia Correia Pompeu, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) e Rafael Vidal de Araújo, que não o conheceram e, **no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento**. Votaram pelas conclusões os conselheiros Rafael Vidal de Araújo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) e Carlos Alberto Freitas Barreto. Designado para redigir o voto vencedor, quanto ao conhecimento, o conselheiro André´ Mendes de Moura. Acordam, ainda, **por maioria**

de votos, em conhecer parcialmente o Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão e Carlos Alberto Freitas Barreto e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos Marcos Aurélio Pereira Valadão, Adriana Gomes Rego, André Mendes de Moura e Carlos Alberto Freitas Barreto. Votou pelas conclusões o conselheiro Rafael Vidal de Araújo. Designado para redigir o voto vencedor, quanto ao conhecimento, o conselheiro Rafael Vidal de Araújo. Nos termos do artigo 60 do Anexo II do RICARF, votaram originalmente pelo não conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Ronaldo Apelbaum (suplente convocado), Nathalia Correia Pompeu e Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado).

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Não, quanto ao planejamento

Sim – quanto à multa qualificada

**9) Síntese do caso:**

O caso envolve o tema da segregação operacional e societária das fontes produtoras de rendimentos (“split strategy”). Por meio desta, em termos gerais, uma entidade empresarial é segmentada em mais do que uma pessoa jurídica, de forma que partes cindidas passam a explorar individualmente as atividades segregadas. Geralmente, segregam-se “atividades meio” que, em outro momento e por variadas razões, decidiu-se unificar em uma entidade. Há, em geral, a manutenção de relações societárias entre as partes segregadas, controladas por uma holding, embora seja possível cogitar que dessa segregação surjam empresas com rompimento de laços societários.

No presente caso, a fiscalização imputou ao contribuinte a simulação da aludida reestruturação, de forma a tributar de forma aglutinada, em uma das empresas do grupo empresarial, todas as receitas reconhecidas pelas alegadas empresas segregadas. Foi imposta, ainda, multa qualificada, no percentual de 150%.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

- **foi ventilada a simulação?**

Sim.

- **Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

Vício de vontade.

“Os elementos em questão, somados às demais evidências expostas, demonstram que, embora se tenha alegado a exploração de atividade econômica por cada uma das pessoas jurídicas segregadas, não houve, de fato, a segmentação

do negócio. Ao menos no período de apuração atinente a este processo administrativo, resta demonstrada a existência de uma única unidade empresarial, que deve ser tributada como tal”. (página 34 do acórdão)

- **fraude à lei – em que sentido?**

Não

- **abuso de direito, em que concepção?**

Não

- **abuso de forma?**

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não

- **propósito negocial, em que concepção?**

Não foi fundamento da decisão, mas foi objeto de análise.

“Há mais um esclarecimento que se mostra necessário em face do planejamento tributário sob análise: não há qualquer norma, no ordenamento jurídico brasileiro, que autorize distinguir reorganizações patrimoniais motivadas por propósitos tributários ou extratributários. A adoção desse critério, à sombra da lacuna legislativa, entre muitos outros óbices que podem ser suscitados, encontra vedação no art. 108 do CTN, por ofensa à equidade e aos princípios gerais de direito público”. (página 18 do acórdão)

“No caso concreto, ora sob julgamento, NÃO há lei que autorize a referida discriminação com base na aferição subjetiva de *motivos extratributários* (“*propósitos negociais*”).” (página 19 do acórdão)

### **11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não se aplica.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Não.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Conduta simulada.

### **12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito

- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN.

- Simulação do CC, art. 167.

“Nesse cenário, compreendo não merecer reparo o acórdão a quo, que decidiu pela rejeitar os efeitos da segregação simulada, de forma a considerar, para fins tributários, uma única entidade. Há evidências suficientes para o enquadramento da espécie à figura da simulação prevista no art. 167 do Código Civil, bem como da existência de dolo para a evasão de tributos”. (página 34 do acórdão) - sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

## **7) CASO**

**1) Número do processo:** 16095.000723/2010-17

**2) Acórdão nº** 9101-002.880 - 1ª Turma

**3) Data da Sessão:** 06/06/2017

**4) Recorrente:** FAZENDA NACIONAL

Interessado PANDURATA ALIMENTOS LTDA.

**5) Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

ELISÃO FISCAL ABUSIVA. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA.

Embora seja lícito aos contribuintes perseguirem a redução de sua carga tributária, tal objetivo não pode ser levado a efeito mediante a prática de atos abusivos que, embora formalmente válidos, não o sejam em sua substância. Segundo o disposto no **art. 187 do Código Civil** os atos assim praticados são qualificados como ilícitos e, por conseguinte, não são oponíveis ao Fisco.

Considera-se abusiva a economia tributária levada a efeito mediante a transferência, a outra pessoa jurídica do mesmo grupo econômico, de parte das atividades que vinham sendo exercidas pelo sujeito passivo, quando restar provado que a outra pessoa jurídica sequer possuía as condições materiais necessárias para efetivamente desenvolver as atividades que, por contrato, lhe foram transferidas. Neste caso a tributação deve ser realizada abstraindo-se da existência formal da outra pessoa jurídica, prevalecendo a realidade subs-

tancial, conseqüentemente não são dedutíveis as despesas relativas a serviços cuja efetiva realização não foi comprovada pelo sujeito passivo.

(...)

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Rafael Vidal de Araújo

**7) Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Gerson Macedo Guerra, que não conheceram do recurso. No mérito, acordam, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento quanto à simulação, com retorno dos autos ao colegiado de origem para prolação de nova decisão quanto aos temas abordados em sede de recurso voluntário que deixaram de ser apreciados nos Acórdãos nº 1302001.325 e nº 1302001.713. (...)

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Não, quanto ao planejamento.

**9) Síntese do caso:**

Trata-se de caso em que o contribuinte deduziu, nos anos calendário de 2005 a 2008, de seu lucro real e da sua base de cálculo de CSLL, despesas relativas ao pagamento de comissões à pessoa jurídica PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL LTDA, sem, contudo, fazer prova de tal despesa, motivo da glosa pela fiscalização para apuração do IRPJ e da CSLL.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

**- foi ventilada a simulação?**

Sim.

**- Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

Simulação relativa (dissimulação) - vício de vontade.

“(...) empresa criada especificamente para assumir as atividades comerciais da primeira, criou uma operação fictícia, desprovida de propósito negocial e caracterizadora de abuso de forma e de dissimulação, para permitir a transferência de parte do lucro auferidos pela contribuinte PANDURATA ALIMENTOS para a empresa que, em tese, lhe prestaria serviços de cunho comercial. Como a empresa prestadora de serviços era tributada com base no regime de lucro presumido e a contribuinte era tributada pelo lucro real, tal transferência permitiria que o conjunto de empresas do grupo pagasse um menor montante de tributos ao Fisco.”. (página 34 do acórdão)

- **abuso de direito, em que concepção?**

Sim.

- **fraude à lei – em que sentido?**

Não

- **abuso de forma?**

No que se refere a preponderância da substância sobre a forma adotada, apesar de lícita.

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não

- **propósito negocial, em que concepção?**

Não foi fundamento da decisão, mas foi objeto de análise.

“A Fiscalização considerou que a prestação de serviços de assessoramento comercial, contratada pela contribuinte junto à PANDURATA ASSESSORIA COMERCIAL, não ocorreu na realidade, configurando operação fictícia desprovida de propósito negocial e caracterizando abuso de forma e dissimulação.” (página 03 do acórdão)

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

“Por se caracterizarem como ilícitos, esses atos apenas formalmente legais não são oponíveis ao Fisco quando tenham por finalidade única ou primordial reduzir os tributos a estes devidos”. (página 30 do acórdão)

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não se aplica.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Não.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Não se discute esse tema.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito

“Isso porque, bem ao contrário da interpretação ali exposta, de há muito a ordem jurídica nacional considera ilícita a lesão a direitos de terceiros perpetrada por meio da prática de atos que, embora formalmente legais, sejam desprovidos de substância. É o que dispõe o art. 187 do Código Civil, in verbis:”. (página 30 do acórdão)

ABUSO = forma adotada em dissonância com a substância = ABUSO DE FORMA

- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN.
- Simulação do CC, art. 167.
- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

**14) Valor do Crédito tributário em discussão**

R\$ não declarado

Neste caso analisou-se abuso, na concepção de abuso de forma, que na verdade não passa de hipótese de simulação, já que se realizou um ato encobrindo outro, a fim de se obter ganho tributário.

## 8) CASO

1) **Número do processo:** 16561.720026/2011-13

2) **Acórdão nº** 9101-003.208 - 1ª Turma

3) **Data da Sessão:** 08/11/2017

4) **Recorrente:** FAZENDA NACIONAL e BUNGE FERTILIZANTES S/A

5) **Ementa:**

(...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL

Não produz o efeito tributário pretendido pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade comercial ou societária, em operações em sequência feitas em curto espaço de tempo entre a integralização de capital na incorporada e posterior evento de incorporação reversa. Nestes casos resta caracterizada a utilização da incorporada como mera empresa veículo para transferência do ágio à incorporadora.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

#### MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE

Caracteriza o evidente intuito de fraudar o Fisco as operações de reestruturação societárias criadas com o objetivo único de possibilitar a amortização de ágio gerado artificialmente, mediante a utilização de empresas veículo, sem propósito negocial que não seja o de obter benefício tributário.

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Adriana Gomes Rego

#### 7) Resultado:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto à (i) **qualificação da multa** de ofício, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que não conheceram do recurso. (...) No mérito, **por voto de qualidade**, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento e, (...) acordam, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte quanto (iv) ao ágio. **No mérito**, para o ágio denominado “CAJATI”, por maioria, dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Rafael Vidal de Araújo e Flávio Franco Corrêa, que lhe negaram provimento. Para os ágios “ANDELY”, “BIPART” e “BPART”, **por qualidade**, negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento; (...)

#### 8) Houve desempate por voto de qualidade?

Sim, parcial, quanto ao ágio.

Sim – quanto à multa qualificada

#### 9) Síntese do caso:

Trata-se, em resumo, de processo oriundo de Autos de Infração de IRPJ e de CSLL dos anos-calendário 2005 a 2009, com acréscimo de multa de ofício qualificada, multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e juros, que tiveram por base as seguintes infrações: (i) glosa de exclusão indevida na apuração do Lucro Real, referente à amortização de ágio (criado artificialmente – empresa veículo) nesses anos-calendário; (ii) compensação indevida de prejuízo fiscal e base negativa, no ano-calendário de 2007, e (iii) falta de recolhimento de estimativas nos anos-calendário de 2006 a 2009.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

**- foi ventilada a simulação?**

Não.

Todavia, percebe-se neste trecho a sua existência (absoluta), embora o nome simulação não tenha sido pronunciado:

“O dolo resta evidenciado com a própria criação e utilização das pessoas jurídicas como **“empresas veículo”**, empresas que nunca tiveram funcionários, não geraram riquezas, todas com sede no mesmo endereço da autuada, e todas as pessoas jurídicas subordinadas ao mesmo grupo econômico”. (página 59 do acórdão - grifou-se)

**- Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

**- abuso de direito, em que concepção?**

Sim.

“A auto-organização com a finalidade predominante de pagar menos imposto configura abuso de direito e, nessas condições, sem qualquer propósito negocial. Como tal, uma vez provado tratem-se de operações com esta razão principal, como restou provado nestes autos, pode o Fisco recusar-se a aceitar seus efeitos no âmbito tributário de modo a neutralizar os efeitos fiscais do excesso abusivo”. (página 37)

**- fraude à lei – em que sentido?**

Não, propriamente.

“Isso porque na fraude tem-se o comportamento caracterizado pelo esforço deliberado no sentido de retardar ou impedir o acontecimento do fato jurídico, ou, ainda, tentando modificar ou excluir os traços peculiares à identificação daquele evento, tudo dirigido ao escopo de não pagar quantia devida a título de tributo ou pagá-lo com redução, ou de diferir seu pagamento”. (página 43 do acórdão)

**- abuso de forma?**

Não

**- negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não

**- propósito negocial, em que concepção?**

Sim.

“Por certo que a interessada tem o direito de se organizar da maneira que melhor julgar. Mas esse direito não é ilimitado e deve supor a existência de causas reais que levem a tal fim. Há grande diferença entre operações que objetivam

os negócios empresariais e operações que objetivam reduzir artificialmente a carga tributária.” (página 36 do acórdão)

“A auto-organização com a finalidade predominante de pagar menos imposto configura abuso de direito e, nessas condições, **sem qualquer propósito negocial**. Como tal, uma vez provado tratarem-se de operações com esta razão principal, como restou provado nestes autos, pode o Fisco recusar-se a aceitar seus efeitos no âmbito tributário de modo a neutralizar os efeitos fiscais do excesso abusivo.” (página 37 do acórdão – grifou-se)

### **11) Outras avaliações pontuais:**

#### **- A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

“Por se caracterizarem como ilícitos, esses atos apenas formalmente legais não são oponíveis ao Fisco quando tenham por finalidade única ou primordial reduzir os tributos a estes devidos.” (página 30 do acórdão)

“Pode-se concluir que, nas operações analisadas, resta claro que a única motivação econômica que delas se extrai é a economia tributária. Por mais que a contribuinte negue afirmando que as reestruturações foram necessárias para melhor controle e centralização dos negócios do GB e apresente argumentos no sentido de que foram observados todos os requisitos formais de registro de todas as operações realizadas, tanto no âmbito contábil, quanto no dos órgãos cartoriais competentes, **não se verifica motivação extratributária nas referidas operações**”. (página 59 do acórdão – grifou-se)

#### **- Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

“Em regra, concebe-se como empresa-veículo aquela que recebe da investidora participação societária com ágio como forma de integralização de capital e passa por processo de fusão, cisão ou incorporação inclusive às avessas de maneira a criar as condições de atendimento aos requisitos legais para dedução das amortizações do ágio integrante do seu patrimônio, no mais das vezes sendo criadas para esse fim específico, **com curta duração sem apresentarem atividade operacional ou até mesmo quadro de empregados**”. (página 51 do acórdão – grifou-se)

#### **- As partes envolvidas eram independentes?**

Não, mesmo grupo.

Sim, em uma das operações.

“A aquisição foi sem dúvida vantajosa para a Bunge Fertilizantes, mas, neste caso, dentro dos limites da lei. De fato, o ágio foi adquirido e **pago por partes independentes** que, depois, incorporaram a PJ investida. Ademais, em que pese a questão ter sido levantada pela PFN em contrarrazões, fato é que a auditoria fiscal não questionou o laudo de avaliação”. (página 51 do acórdão – grifou-se) “É fato, como já afirmado pela auditoria fiscal, que a DIJON/CAJATI é uma empresa-veículo. Contudo, esse veículo, como explicou a recorrente em suas peças de defesa, não foi constituída pelo GRUPO BUNGE. A Bunge Fertilizantes apenas adquiriu a DIJON/CAJATI, como também poderia ter adquirido a própria Fósfer-til. Portanto, a utilização do veículo DIJON/CAJATI, **neste caso, não se deu pelo GRUPO BUNGE, mas pelo grupo VALE**”. (página 51 do acórdão – grifou-se)

- Foi aplicada a multa qualificada?

Sim.

Fraude – empresa veículo.

## 12) Artigos da fundamentação destacados

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito
- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN.
- Simulação do CC, art. 167.
- sem fundamentação nos itens acima.

## 13) o PT foi aceito ou não?

S – Sim e

N – Não.

## 9) CASO

1) Número do processo: 16561.720155/2013-73

2) Acórdão nº 9101-003.310 - 1ª Turma

3) Data da Sessão: 17/01/2018

4) Recorrente: FAZENDA NACIONAL e HEINZ BRASIL S.A.

5) Ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

DESPESAS COM REMUNERAÇÃO DE DEBÊNTURES. NORMALIDADE. USUALIDADE. NECESSIDADE. INOCORRÊNCIA. FAVORECIMENTO A PESSOAS LIGADAS. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS.

As despesas decorrentes de operações com debêntures, oferecidas e subscritas exclusivamente pelos sócios da empresa, mediante simples conversão de valores a eles devidos pela própria pessoa jurídica, e sem previsão de remuneração fixa por meio de juros, mas tão somente com remuneração atrelada aos lucros da empresa, em percentual substancial, não se enquadram nos conceitos de usualidade, normalidade e necessidade; bem assim essa situação também de evidente favorecimento a pessoas ligadas configura distribuição disfarçada de lucros, o que torna tais despesas indedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICABILIDADE. OCORRÊNCIA DE SIMULAÇÃO.**

Caracterizada a ação dolosa do contribuinte visando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, é cabível a aplicação da multa qualificada de 150%.

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Adriana Gomes Rego

**7) Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento (i) por unanimidade de votos, em relação às debêntures e (ii) por maioria de votos, em relação à concomitância, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe deram provimento nessa matéria. (...) Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento (iii) por unanimidade de votos, em relação à decadência e (iv) por **voto de qualidade**, em relação à multa qualificada, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento nesse ponto.

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Não, quanto ao planejamento

Sim – quanto à multa qualificada

**9) Síntese do caso:**

Trata-se, em resumo, de glosas as despesas derivadas da emissão de debêntures para o ano-calendário de 2005 a 2008. A acusação lastreou-se em duas fundamentações: a despesa foi considerada indedutível posto que desnecessária, à luz do artigo 299 do RIR/99, bem assim por ter sido considerado que

houve também uma distribuição disfarçada de lucros (DDL) artigos 464 c/c 467 do RIR/99.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

**- foi ventilada a simulação?**

Sim.

**- Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

Vício de Vontade

“Em síntese, a autuação afirmou que a operação com as debêntures fora **simulada** e, portanto, não oponível ao Fisco pelos seguintes motivos: 1) os debenturistas eram pessoas ligadas, seus próprios acionistas; 2) a remuneração das debêntures era baseada apenas na lucratividade e da Recorrente e em taxa exorbitante; 3) a “Debêntures era de papel”, descumprindo-se vários requisitos formais (não comprovou a existência física das debêntures, dos certificados e do Livro de Registro de Debêntures), inclusive sem o efetivo ingresso de “dinheiro novo”, uma vez que foi utilizado as dívidas que a empresa contraiu com os próprios acionistas; 3) a remuneração na forma de apenas participação nos lucros foi superior à média de mercado; iv) houve conduta dolosa da Recorrente ao realizar tal operação, motivo pelo qual a multa também foi qualificada”. (página 22 do acórdão - grifou-se)

“(…) operação em causa não passou de um arranjo que tinha como único fito inflar artificialmente as despesas operacionais, por meio da distribuição disfarçada de lucros para seus acionistas e assim reduzir indevidamente os tributos a pagar por meio de despesas desnecessárias”. (página 22 do acórdão - grifou-se)

“Portanto, a entrega de parcelas significativas dos lucros da recorrente à título de remuneração das debêntures no contexto de pessoas ligadas, torna indedutível a despesa relacionada à remuneração das debêntures, uma vez que tal operação, nos moldes artificiais que foram praticadas, além de se constituir em uma despesa não necessária, não usual e anormal às atividades da pessoa jurídica; evidenciou-se tratar também de um Distribuição Disfarçada de Lucros, com evidente favorecimento aos sócios, reforçando assim a indedutibilidade destas despesas”. (página 32 do acórdão - grifou-se)

**- abuso de direito, em que concepção?**

Não.

**- fraude à lei – em que sentido?**

Não.

**- abuso de forma?**

Não.

O acordão não fala exatamente em abuso de forma, mas por estes trechos, entende-se que se narrou um caso de abuso de forma ou NJI:

“Fica demonstrada que, se as características dessa emissão privada com os próprios sócios não são ilegal, **porém não é normal ou usual**, fugindo completamente ao padrão encontrado na realidade do mercado, conforme registros colhidos da própria CVM”. (página 25 do acórdão – grifou-se)

“Porém, o relevante em discussão são os efeitos tributários do negócio jurídico praticado por pessoas ligadas no âmbito da emissão de um instrumento que em princípio visa à captação de recursos externos à empresa de forma pulverizada”. (página 32 do acórdão – grifou-se)

**- negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

**- propósito comercial, em que concepção?**

Não.

**11) Outras avaliações pontuais:**

**- A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

**- Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não se aplica.

**- As partes envolvidas eram independentes?**

Não, pessoas ligadas = sócios = debenturistas.

**- Foi aplicada a multa qualificada?**

Sim, entendeu haver simulação.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito

- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN.

- Simulação do CC, art. 167.

- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

## 10) CASO

1) **Número do processo:** 18471.001351/2006-51

2) **Acórdão nº** 9101-002.533 - 1ª Turma

3) **Data da Sessão:** 19/01/2017

4) **Recorrente:** FAZENDA NACIONAL

Interessado LIGHT SERVIÇOS DE ELETRICIDADE LTDA

5) **Ementa:**

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001, 2002

SIMULAÇÃO

Verificado que a criação de empresas escriturais em paraíso fiscal foi meio para possibilitar a captação de recursos no exterior a curto prazo e os aportes realizados a título de aumento de capital dessas empresas foram, na verdade, remessas para a quitação dessas obrigações, fica caracterizada a simulação que autoriza o lançamento tributário sobre o fato real, tributável.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002

GLOSA DE DESPESAS

As despesas com encargos financeiros atribuídos a dívida que se provou quitada não devem ser consideradas na apuração do lucro real.

6) **Relator ou Relator para acórdão:** Adriana Gomes Rego

7) **Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que não conheceram do recurso e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. (...)

8) **Houve desempate por voto de qualidade?**

Sim, para dar provimento ao recurso.

9) **Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão é a glosa de despesa financeira, juros sobre empréstimos contraídos no exterior, por desnecessidade da despesa, simulação, etc. Esses casos também envolvem lançamento de IR/Fonte, porque o pa-

gamento dos juros, via remessa ao exterior, quando o empréstimo é de longo prazo (maior que 96 meses) não tem incidência do IR/Fonte. Mas quando se considera que houve quitação antecipada do empréstimo (retorno dos recursos ao exterior antes do prazo legal determinado para a fruição do benefício fiscal em relação ao IR/Fonte), há lançamento para a exigência do IR/Fonte que deixou de ser recolhido pela tomadora dos empréstimos (empresa no Brasil). Trata-se, em resumo, da análise da conduta do contribuinte em realizar aumento de capital em suas subsidiárias no exterior, quando na verdade estaria quitando dívidas contraídas por estas referentes à títulos emitidos anteriormente, evitando, assim o pagamento do IRRF.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

**- foi ventilada a simulação?**

Sim.

**- Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

Vício de Vontade

“A segunda premissa equivocada está no entendimento de que a prova da simulação exige que se aponte um ato que foi declarado, mas seja inexistente. A inexistência de algum ato declarado não é condição para a caracterização da simulação. Muito pelo contrário, o que se deseja na simulação é exatamente que os efeitos jurídicos dos passos que a compõem atraia todas as consequências jurídicas que lhe são próprias, pois são esses efeitos que irão permitir o que era proibido ou impedir o que era esperado, satisfazendo uma vontade do sujeito que não seria satisfeita se não houvesse o negócio simulado. Contudo, dentre todos os efeitos jurídicos do negócio simulado, um deles é injusto. Na espécie, o injusto é a redução da carga tributária, nas mesmas situações de mercado a que está exposta a concorrência (preço e prazo). (página 15-16 do acórdão - grifou-se)

“Na espécie, a vontade aparente das remessas de 1999 foi o aumento de capital das subsidiárias nas Ilhas Cayman, enquanto a vontade real foi a quitação das dívidas de curto prazo obtidas no exterior. Com isso, a LIGHT escapou da disciplina normal da tributação, que seria o IRRF sobre remessas, obtendo uma vantagem em relação aos seus concorrentes”. (página 16 do acórdão - grifou-se)

**- abuso de direito, em que concepção?**

Não.

**- fraude à lei – em que sentido?**

Não.

- **abuso de forma?**

Não.

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não

- **propósito negocial, em que concepção?**

Não.

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Não.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Não se discute esse tema.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito

- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN.

- Simulação do CC, art. 167.

- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

## **11) CASO**

**1) Número do processo:** 19515.001898/2007-46

**2) Acórdão nº** 9101-002.953 - 1ª Turma

**3) Data da Sessão:** 03/07/2017

**4) Recorrente:** KLABIN S.A

Interessado: FAZENDA NACIONAL

**5) Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003

SIMULAÇÃO RELATIVA. VÍCIO DE VONTADE. CTN, ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO.

É legítima a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do IRPJ, nos termos do artigo 116, parágrafo único do CTN.

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 jurídico. Legalidade é verificar se o negócio jurídico é legal sob o âmbito de todo o direito. Princípio da liberdade negocial não se encontra no topo da pirâmide constitucional, mas caminha ao lado do princípio da legalidade (que predica a apreciação do ordenamento jurídico de maneira integrada), e dos princípios que zelam pela manutenção do Estado, com a capacidade contribuinte e isonomia entre contribuintes.

2 Em vez de o alienante transferir diretamente o ativo para o adquirente, valeu-se de uma “holding”. Ambos, alienante e adquirente, passam a ser sócios da “holding”. O alienante integraliza na “holding” precisamente o ativo que pretendia alienar. O adquirente integraliza na “holding” precisamente o valor em espécie que iria pagar a aquisição do ativo. Posteriormente, a alienante retira-se da “holding”. Em contrapartida à integralização, é entregue ao alienante precisamente o valor em espécie que foi integralizado pela adquirente. Enquanto isso, a adquirente ficou com o ativo que queria comprar.

3 Afronta à legislação tributária, nos termos dos art. 149, inciso VII do CTN, art. 44, § 1º da Lei nº 9.430, de 1996 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. Caracterizada a ocorrência do dolo (presença dos elementos cognitivo e volitivo) e simulação, ensejando a qualificação da multa de ofício para 150%.

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Cristiane Silva Costa

**7) Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito (i) quanto à multa isolada, por unanimidade de votos, acordam em dar-lhe provimento; (ii) quanto à simulação, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento; e (iii) quanto à multa qualificada e aos juros de mora

sobre multa de ofício, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra. Votaram pelas conclusões da relatora, quanto à multa qualificada, os conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto, em relação à simulação e à multa qualificada, o conselheiro Luís Flávio Neto. Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio e Marcos Aurélio Pereira Valadão não votaram quanto ao conhecimento, por se tratar de questão já votada em sessão anterior pelos conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Carlos Alberto Freitas Barreto, respectivamente.

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Não, quanto à simulação.

Sim, quanto à multa qualificada.

**9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão é caso típico das operações casa-separa. Caso em que se cria uma holding, uma das partes integraliza seus ativos e outra capital, após a holding se dissolve e cada parte sai como o quinhão trocado. A operação pretendida (vontade) pela contribuinte, aparentemente, é a dissimulada por meio de operações societárias tratadas nos autos, pois “o objetivo de todo o procedimento era a mera passagem do controle da exploração das operações de papel jornal do GRUPO KLABIN para o GRUPO NORUEGUÊS. Objetivo que poderia ter sido alcançado por uma simples alienação.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

- **foi ventilada a simulação?**

Sim.

- **Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

Vício de Vontade

“A doutrina, analisando o Código Civil indica duas possíveis interpretações do artigo 167, isto é, a simulação estar relacionada **à vontade** das partes e estar relacionada **à causa** do negócio”. (página 13 do acórdão (voto vencido) - grifou-se)  
“Neste ponto, portanto, cumpre esclarecer se o enfrentamento da simulação se dá sob o ponto de vista da vontade ou da causa do negócio. Parece-me coerente analisar a simulação sob o ponto de vista da vontade, adotando en-

tendimento de farta doutrina no Direito Tributário e, ainda, conceituados civilistas”. (página 14 do acórdão (voto vencido) - grifou-se)

“No caso dos autos, consta do TVF que “optou-se por um intrincado emaranhado de alterações societárias a fim de se dissimular o verdadeiro negócio jurídico dissimular o verdadeiro negócio jurídico”. Diante disso, tratamos no caso dos autos de simulação relativa, ou dissimulação”. (página 15 do acórdão (voto vencido) - grifou-se)

- **abuso de direito, em que concepção?**

Não.

- **fraude à lei – em que sentido?**

Não.

- **abuso de forma?**

Não.

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

“A Recorrente, ainda, apresentou pareceres de José Carlos Moreira Alves e Tercio Sampaio Ferraz Junior, tratando de **negócio jurídico indireto**. Ocorre que a identificação do negócio jurídico firmado entre a Recorrente e o Grupo Norueguês como negócio jurídico indireto dependeria da demonstração de substância negocial para atestar que o negócio típico pretendido pelas partes observou todos os contornos legalmente exigidos. Do contrário, observando-se vício de vontade, há dissimulação de negócio jurídico (compra e venda), como acertadamente reconheceu o acórdão recorrido”. (página 18 do acórdão (voto vencido) - grifou-se)

- **propósito negocial, em que concepção?**

Não.

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Não.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Sim. Simulação vício de vontade

## 12) Artigos da fundamentação destacados

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito
- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN - (página 15 do acórdão (voto vencido) - grifou-se)
- Simulação do CC, art. 167 – (voto vencido (página 13)
- reconhece a existência ou não de norma antielisiva brasileira?  
“Ora, a conformação dos fatos jurídicos à figura da simulação não depende da identificação destes com os artigos 71 a 73 referidos, basta que se amoldem às prescrições do Código Civil (167) e Código Tributário Nacional (art. 149, VII e 116, parágrafo único). As normas de Direito Tributário, no que concerne à simulação, não alteraram o conceito de simulação tratado pela norma de direito privado, relacionada à vontade do agente, manifestada de forma distinta no ato simulado daquela pretendida pelo ato dissimulado”. (página 15 do acórdão (voto vencido) - grifou-se)
- sem fundamentação nos itens acima.

## 13) o PT foi aceito ou não?

S – Sim e

N – Não.

## 12) CASO

1) **Número do processo:** 10480.735112/2012-25

2) **Acórdão nº** 9101-003.740 - 1ª Turma

3) **Data da Sessão:** 12/09/2018

4) **Recorrente:** FAZENDA NACIONAL

Interessado HIPERCARD BANCO MULTIPLO S/A

5) **Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. IMPOSSIBILIDADE.

A subsunção aos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos arts. 385 e 386 do RIR/99, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material ali previstos. Inexiste norma que amplie os aspectos pessoal e material a outras pessoas jurídicas ou, ainda, que preveja a possibilidade de intermediação ou de interposição de outras pessoas jurídicas. Não há previsão legal, no contexto

da mencionada legislação, para transferência de ágio por meio de interposta pessoa jurídica, sendo indevida a amortização do ágio pelo sujeito passivo. INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade comercial ou societária. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera empresa veículo para transferência do ágio à incorporadora. (...)

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Viviane Vidal Wagner

**7) Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial quanto à amortização do ágio transferido à Hipercard BM pela Unicard e Unipart, vencidos os conselheiros Luis Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que não conheceram dessa matéria. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso quanto à empresa modelo para IRPJ e CSLL e quanto à contemporaneidade do laudo. No mérito, na parte conhecida, **por voto de qualidade**, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Gerson Macedo Guerra e Demetrius Nichele Macei, que lhe negaram provimento. (...)

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Sim, quanto ao planejamento do contribuinte.

**9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão é caso típico das operações com aproveitamento do ágio. O tema é o seguinte: a) não aceitação da dedução do ágio transferido para a Recorrente, visto que as compradoras originais da Hipercard ACC foram a Unipart e a Unicard; e b) utilização da empresa Conabinu como veículo para a operação, criada apenas para que parte do ágio transitasse por ela e posteriormente fosse aproveitado pelo contribuinte.

Entendeu-se que há necessidade de que a investidora passível de aproveitamento do ágio seja a investidora original, ou seja, aquela que efetivamente desembolsou recursos, acreditou no investimento e assumiu os riscos do negócio (inclusive na incorporação às avessas).

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

**- foi ventilada a simulação?**

Não.

- **Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

- **abuso de direito, em que concepção?**

Não.

Só na DRJ: “Como argumento complementar, a fiscalização também fundou a atuação na figura do **abuso de direito**, consubstanciado pela intenção de evitar ou mitigar os efeitos tributários da operação”. (página 29 do acórdão - grifou-se)

- **fraude à lei – em que sentido?**

Não.

- **abuso de forma?**

Não.

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não..

- **propósito negocial, em que concepção?**

Sim.

“Assim, deve o intérprete atentar para as circunstâncias fáticas e jurídicas da operação, que incluem, entre outras, o propósito negocial, o efetivo pagamento ou desembolso pela aquisição, a sequência cronológica das operações, a adequada avaliação da rentabilidade futura e, sobretudo, a análise entre as posições inicial e final de cada interveniente”. (página 22 do acórdão - grifou-se)

“Entendo que a figura realmente se enquadra na hipótese dos autos, de sorte que a reorganização societária, mediante o emprego de empresa veículo, teve como propósito a obtenção de vantagem fiscal, **que demonstra a falta de um propósito negocial real**, como aponta a acusação fiscal”. (página 30 do acórdão - grifou-se)

“Independentemente da validade jurídica do ato e do direito de auto-organização das sociedades, a questão diz respeito, essencialmente, à oponibilidade das condutas em relação ao Fisco, principalmente quando o seu único objetivo é o de obter vantagens tributárias”. (página 30 do acórdão - grifou-se)

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Sim.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Sim.

**- Foi aplicada a multa qualificada?**

Não se discute o tema.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito

Na DRJ: “A partir dos fatos narrados, convém relacioná-los com a figura do abuso de direito, veiculada pelo art. 187 do Código Civil”: (página 30 do acórdão - grifou-se)

- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN

- Simulação do CC, art. 167

- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

Mesmo com partes independentes foi reconhecido que o ágio não poderia ser transferido por meio de empresa veículo, por se considerar abusivo. Contudo a lei não diz que a incorporadora tem que ser a investidora original, basta que haja a operação de reorganização societária, e a confusão patrimonial, além de que as operações sejam verdadeiras, ainda que tenha sido realizada com a única finalidade de economizar tributos.

Quando entre empresas do mesmo grupo, há indícios de que a operação teria sido simulada.

Aqui se trata de uma questão de interpretação

## **13) CASO**

**1) Número do processo:** 10920.720684/201011

**2) Acórdão nº** 9101-003.620 - 1ª Turma

**3) Data da Sessão:** 06/06/2018

**4) Recorrente:** FAZENDA NACIONAL

Interessado: AGRICOPEL COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA

**5) Ementa:**

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário:

2005, 2006, 2007, 2008

ATO SOCIETÁRIO SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. ÁGIO DESPROVIDO DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA. PROCEDÊNCIA DA MULTA QUALIFICADA. Se os fatos retratados nos autos deixam fora de dúvida a intenção do contribuinte de, por meio de ato societário desprovido de propósito negocial, gerar ágio artificial, despido de substância econômica e, com isso, reduzir a base de incidência de tributos, deve-se resguardar a qualificação da multa aplicada pela Fiscalização.

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Flávio Franco Corrêa

**7) Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Gerson Macedo Guerra e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe negaram provimento.

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Sim, quanto ao mérito – aplicação da multa qualificada.

**9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão é caso típico das operações com aproveitamento do ágio. Entendeu-se pela criação de ágio artificial, entre empresas do mesmo grupo, com a finalidade de economia tributária.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

**- foi ventilada a simulação?**

Não propriamente, deduz-se que entendeu-se existir simulação absoluta. Substância sobre a forma.

“A parte final, acima sublinhada, do Ofício Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, chama a atenção para a engenhosidade dos articuladores de um planejamento econômico como esse, em exame, mediante o qual intentou-se aparentar o emprego das vestes da legalidade com o uso das formalidades dos registros oficiais, como se a forma exterior pudesse prevalecer sobre as verdadeiras intenções”. (página 13 do voto)

**- Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

Absoluta

**- abuso de direito, em que concepção?**

Não.

**- fraude à lei – em que sentido?**

Não.

- **abuso de forma?**

Não.

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

- **propósito negocial, em que concepção?**

Sim, ausência de substância econômica.

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não se aplica.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Não

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Sim.

Ágio artificial por meio de empresa veículo, entre empresas do mesmo grupo, resultou do único propósito de excluir ou modificar a base tributável do IRPJ e da CSLL, concretizando-se tal empreitada como ilícita com a criação e contabilização de uma despesa fictícia, isto é, a despesa de amortização de um ágio desprovido de substância econômica, cuja amortização influenciou indevidamente os resultados tributáveis. Este ágio, como ressaltado, não passou de uma inventividade do grupo empresarial, o qual, em operação interna, entendeu conveniente estabelecer um sobre preço ao valor das quotas de capital do recorrido, transferidas por cessão a MAP. Nessa toada, pode-se assegurar a ocorrência da prática de FRAUDE. Simulação absoluta.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito

- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN

- Simulação do CC, art. 167

- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

## 14) CASO

1) **Número do processo:** 10970.720351/2011-88

2) **Acórdão nº** 9101-003.396 - 1ª Turma

3) **Data da Sessão:** 05/02/2018

4) **Recorrente:** FAZENDA NACIONAL e TEMPO SERVIÇOS LTDA.

5) **Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

ÁGIO. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INEFICÁCIA.

A reorganização societária na qual inexistir motivação outra que não a criação artificial de condições para obtenção de vantagens tributárias é inoponível à Fazenda Pública. Negada eficácia fiscal ao arranjo societário sem propósito negocial, restam não atendidos os requisitos para a amortização do ágio como despesa dedutível, impondo-se a glosa e a recomposição da apuração dos tributos devidos.

ÁGIO DE SI MESMO. INCONSISTÊNCIA.

Carece de consistência econômica ou contábil o ágio surgido no bojo de entidades sob o mesmo controle, o que obsta que se admitam suas consequências tributárias.

ÁGIO. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.

Não há como aceitar a dedução da amortização do ágio artificialmente criado com a utilização de empresa veículo, formalmente constituída, não obstante despida de propósito negocial.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

MULTA QUALIFICADA. ATO SOCIETÁRIO SEM PROPÓSITO NEGOCIAL.

ÁGIO DESPROVIDO DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA. PROCEDÊNCIA.

Se os fatos retratados nos autos deixam fora de dúvida a intenção do contribuinte de, por meio de ato societário desprovido de propósito negocial, gerar ágio artificial, despido de substância econômica e, com isso, reduzir a base de incidência de tributos, descabe afastar a qualificação da multa aplicada pela Fiscalização. (...).

6) **Relator ou Relator para acórdão:** Daniele Souto Rodrigues Amadio

**7) Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, **por voto de qualidade, em negar-lhe provimento**, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), Luís Flávio Neto, Jose Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Votaram pelas conclusões, quanto ao conhecimento, os conselheiros André Mendes de Moura, Flávio Franco Corrêa e Adriana Gomes Rêgo. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto ao ano-calendário 2006 e conhecê-lo, por maioria de votos, quanto aos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora) e Luís Flávio Neto, que não conheceram. No mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, acordam em dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), Luís Flávio Neto e Jose Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Flávio Franco Corrêa. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Cristiane Silva Costa, substituída pelo conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Sim, quanto ao mérito – tanto na impossibilidade de aproveitamento do ágio, como na aplicação da multa qualificada.

**9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão é caso típico das operações com aproveitamento do ágio com a criação de empresa veículo. Entendeu-se pela criação de ágio artificial, mesmo entre empresas independentes, com a finalidade de economia tributária.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

- **foi ventilada a simulação?**

Não propriamente, deduz-se que entendeu-se existir simulação absoluta. Criação de ágio por empresa veículo, sem substância econômica.

- **Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

- **abuso de direito, em que concepção?**

Não.

- **fraude à lei – em que sentido?**

Não.

- **abuso de forma?**

Não.

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

- **propósito negocial, em que concepção?**

Sim, ausência de substância econômica – empresa veículo criada sem objetivo econômico, apenas o aproveitamento do ágio.

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Sim.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

**Sim.**

**Voto vencido:** possibilidade de aproveitamento do ágio – a lei não veda na hipótese e não exige a caracterização do propósito negocial.

**Voto vencedor:** ágio desprovido de substância econômica, criado artificialmente para gerar economia de tributos – ato ilícito – aplicação da multa qualificada. Assemelha-se à simulação absoluta, embora não tenham sido pronunciadas estas palavras.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito
- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN
- Simulação do CC, art. 167
- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

## **15) CASO**

**1) Número do processo:** 16327.721661/201191

**2) Acórdão nº** 9101-003.137 - 1ª Turma

**3) Data da Sessão:** 04/10/2017

**4) Recorrente:** NEON HOLDINGS LTDA. E FAZENDA NACIONAL

**5) Ementa:**

(...)

PERMUTA DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. RECEBIMENTO DE VALOR SUPERIOR AO ENTREGUE. APURAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL TRIBUTÁVEL. CABIMENTO.

Na hipótese de permuta de participações societárias, entre pessoas jurídicas, em que ocorre recebimento de valor superior ao entregue, é cabível a apuração de ganho de capital tributável, salvo nas hipóteses expressamente previstas em lei. Precedente Acórdãos nº 9101002.172 e 9101002.445. (...).

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Gerson Macedo Guerra

**7) Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, (i) por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, apenas quanto à tributação de ganho de capital na permuta sem a ocorrência de torna, vencidos os conselheiros Rafael Vidal de Araújo e Flávio Franco quanto à matéria relacionada à necessidade de propósito negocial, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra (relator) e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que conheceram também dessa parte. No mérito, **por voto de qualidade**, acordam em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado), que lhe deram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra, Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Cristiane Silva Costa, substituída pelo conselheiro Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa.

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Sim, quanto ao mérito do recurso do contribuinte.

**9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão diz respeito à manutenção da cobrança de IRPJ e CSLL sobre ganho de capital, ao fundamento de que, ausente o propósito negocial, operações societárias estruturadas em sequência, realizadas em curto prazo, constituíram simulação relativa, para encobrir a alienação das

ações, com único propósito evitar a incidência de ganho de capital. Entendeu-se que houve permuta de participação societária sem torna e apurou-se o ganho de capital na operação, já que devem ser consideradas todas as operações que impliquem alienação a qualquer título, inclusive a permuta.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

- **foi ventilada a simulação?**

Sim. Simulação Relativa.

- **Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

Vontade.

- **abuso de direito, em que concepção?**

Não.

- **fraude à lei – em que sentido?**

Não.

- **abuso de forma?**

Não.

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

- **propósito negocial, em que concepção?**

Não.

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Sim.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Não se discute o tema.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito

- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN

- Simulação do CC, art. 167

- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

## **16) CASO**

**1) Número do processo:** 16561.720093/2011-38

**2) Acórdão nº** 9101-003.364 - 1ª Turma

**3) Data da Sessão:** 18/01/2018

**4) Recorrente:** RAIZEN ENERGIA S/A e FAZENDA NACIONAL

**5) Ementa:**

(...)

ASSUNTO: MULTA QUALIFICADA. ATOS SOCIETÁRIOS SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. ÁGIO DESPROVIDO DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA. PROCEDÊNCIA.

Se os fatos retratados nos autos deixam foram de dúvida a intenção do contribuinte de, por meio de atos societários diversos, desprovidos de propósito negocial, gerar ágios artificiais, despidos de substância econômica e, com isso, reduzir a base de incidência de tributos, descabe afastar a qualificação da multa aplicada pela Fiscalização.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

ÁGIO. EXIGÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE RENTABILIDADE FUTURA. ELABORAÇÃO CONTEMPORÂNEA À AQUISIÇÃO DO INVESTIMENTO. DESCUMPRIMENTO. INVALIDADE.

O artigo 20, §§ 2º, b, e 3º, do Decreto-lei nº 1.598/1977, em sua redação original, ao tempo dos fatos, prescrevia o obrigatório desdobramento do custo, no momento da aquisição da participação societária, em valor de patrimônio líquido e ágio, sendo que o ágio fundado na expectativa de rentabilidade futura deveria estar baseado em demonstração que o contribuinte deveria arquivar, para comprovação de tal fundamento. Nesses termos, o descumprimento ao mandamento legal que determinava a elaboração de demonstrativo da expectativa de rentabilidade futura justificadora do ágio, contemporânea à aquisição da participação societária avaliada pelo patrimônio líquido, não confere ao ágio pago o grau de confiança necessário a legitimar as influências dele decorrentes para o resultado tributável.

ÁGIO. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INEFICÁCIA.

A reorganização societária na qual inexistir motivação outra que não a criação artificial de condições para obtenção de vantagens tributárias é inoponível à

Fazenda Pública. Negada eficácia fiscal ao arranjo societário sem propósito negocial, restam não atendidos os requisitos para a amortização do ágio como despesa dedutível, impondo-se a glosa e a recomposição da apuração dos tributos devidos.

#### ÁGIO DE SI MESMO. INCONSISTÊNCIA.

Carece de consistência econômica ou contábil o ágio surgido no bojo de entidades sob o mesmo controle, o que obsta que se admitam suas consequências tributárias.

#### ÁGIO. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.

Não há como aceitar a dedução da amortização do ágio artificialmente criado com a utilização de empresa veículo, formalmente constituída, não obstante despida de propósito negocial.. (...).

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Gerson Macedo Guerra

#### 7) Resultado:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, vencido o conselheiro Flávio Franco Corrêa, que não conheceu em relação à decadência. No mérito, acordam em negar provimento ao recurso nos seguintes termos: (1) por unanimidade de votos quanto à decadência; (2) por maioria de votos quanto ao ágio interno, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra (relator), Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que deram provimento nesse ponto; e (3) **por voto de qualidade em relação** à (3.1) empresa veículo, (3.2) trava de 30%, (3.3) aos juros sobre multa e (3.4) ao laudo contemporâneo, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra (relator), Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que deram provimento a esses quatro temas. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas quanto à qualificação da multa (4) do ágio referente à CORONA e (5) do ágio referente à USINA DA BARRA. No mérito do recurso fazendário, **por voto de qualidade**, acordam em dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros e Gerson Macedo Guerra (relator), Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Flávio Franco Corrêa.

#### 8) Houve desempate por voto de qualidade?

Sim, quanto ao à impossibilidade de aproveitamento de ágio gerado por empresa veículo. Sim, quanto à multa qualificada.

**9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão é caso típico das operações com aproveitamento do ágio. Entendeu-se pela criação empresa veículo efêmera com o único fim de gerar um ágio artificial, seja entre empresas do mesmo grupo ou mesmo entre empresas independentes, com a finalidade de economia tributária.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

- **foi ventilada a simulação?**

Não.

OBS: Simulação Absoluta – não propriamente falada, mas se foi artificial a ela se refere.

- **Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

- **abuso de direito, em que concepção?**

Não.

- **fraude à lei – em que sentido?**

Não.

- **abuso de forma?**

Não.

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

- **propósito negocial, em que concepção?**

Sim. Criação de empresa veículo sem propósito negocial, mas apenas para gerar um ágio artificial.

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Não.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Sim. Aplicou-se à multa qualificada por haver fraude – dolo da conduta.

Voto vencido: não há qualquer irregularidade na operação.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito

- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN

- Simulação do CC, art. 167

- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

## **17) CASO**

**1) Número do processo:** 16327.720407/2012-56

**2) Acórdão nº** 9101-003.871 - 1ª Turma

**3) Data da Sessão:** 03/10/2018

**4) Recorrente:** ALVORADA CARTÕES, CRÉDITO, FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO S.A. e FAZENDA NACIONAL

**5) Ementa:**

(...)

ASSUNTO: ÁGIO TRANSFERIDO. AMORTIZAÇÃO INDEVIDA.

A possibilidade excepcional de amortização do ágio pago, veiculada pelo caput do art. 386 e seu inciso III, pressupõe uma efetiva reestruturação societária na qual a investidora absorve parcela do patrimônio da investida ou vice-versa (§ 6º, II, do citado dispositivo).

Quando não ocorre a extinção do investimento nem tampouco a confusão patrimonial entre a investidora e a investida originais o ágio é indedutível e não permite sua transferência a terceiros estranhos à operação que o ensejou. INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.

A utilização de empresa veículo, de curta duração, constitui prova da artificialidade desta sociedade e das operações em que tomou parte, notadamente quando há transferência do ágio a terceiros. Não produzem o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo as operações que envolvam a transferência do ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, quando praticadas sem finalidade comercial ou societária.

(...)

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Viviane Vidal Wagner

**7) Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, apenas em relação ao ágio,

não conhecendo das matérias da preclusão ou decadência e da ilegalidade da cobrança. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Gerson Macedo Guerra e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe deram provimento. Acordam, ainda, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencido o conselheiro Luís Flávio Neto, que não conheceu do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Demetrius Nichele Macei e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe negaram provimento.

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Não.

**9) Síntese do caso:**

Neste caso o foco é a transferência do ágio para empresa do mesmo grupo. Não se discutiu propriamente a existência ou não do ágio. Ponderou-se que o fato de investidora e investida jamais terem se tornado uma única entidade afasta, de plano, a possibilidade de amortização do ágio e, por via de consequência, qualquer aproveitamento mediante transferência a terceiros não envolvidos no negócio original. Trata-se de se observar se os requisitos da lei foram observados para o aproveitamento do ágio, tendo como argumentos também o propósito negocial.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

- **foi ventilada a simulação?**

Não.

- **Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

- **abuso de direito, em que concepção?**

Sim.

“(…)

Nota-se, assim, que o direito ao planejamento tributário não pode ser absoluto, há que haver uma conformação entre a existência do direito e o modo como se exerceu esse direito, sob pena de incorrer-se em abuso de direito”. (página 25)

- **fraude à lei – em que sentido?**

Não.

- **abuso de forma?**

Não.

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

- **propósito negocial, em que concepção?**

Sim – motivação extratributária. Criação de empresa veículo sem propósito negocial, mas apenas para gerar um ágio artificial.

“Entretanto, o que não se admite atualmente é que os atos e negócios praticados se baseiem numa aparente legalidade, sem qualquer finalidade empresarial ou negocial, para disfarçar o real objetivo da operação, quando unicamente almeje reduzir o pagamento de tributos”. (página 25)

O voto entendeu que o PN foi um dos argumentos, e não o único para desqualificar a transação.

“Nos termos do racional e da doutrina propostos pelo voto condutor conclui-se que o intérprete deve atentar para as circunstâncias fáticas e jurídicas da operação, que incluem, entre outras, o propósito negocial, o efetivo pagamento ou desembolso pela aquisição, a sequência cronológica das operações, a adequada avaliação da rentabilidade futura e, sobretudo, a análise entre as posições inicial e final de cada interveniente”. (página 26)

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Não.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Não se discute o tema.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito

- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN

- Simulação do CC, art. 167

- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

## 18) CASO

1) **Número do processo:** 10980.725496/201156

2) **Acórdão nº** 9101.003.446 - 1ª Turma

3) **Data da Sessão:** 06/03/2018

4) **Recorrente:** CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S.A. (contribuinte); MIGUEL GELLERT KRIGSNER (responsável tributário); ARTUR NOEMIO GRYNBAUM (responsável tributário)

5) **Ementa:**

(...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ  
ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na “mais valia” do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição.

Inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienante e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico e estarem submetidos a controle comum, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito negocial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio que pretendeu criar.

ÁGIO INTERNO. APROVEITAMENTO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.  
O ágio criado artificialmente a partir de operações celebradas exclusivamente entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico e submetidas a controle comum e sem a efetiva circulação de riquezas que justifique a contabilização de sobre preço não se presta a produzir efeitos tributários. Assim, não se presta o “ágio interno” a aumentar o valor patrimonial de um bem ou a reduzir/eliminar o ganho de capital auferido com a sua alienação.

(...)

6) **Relator ou Relator para acórdão:** Rafael Vidal de Araújo

7) **Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos Recursos Especiais do Contribuinte e dos Responsáveis Tributários. No mérito, (...) (iii) por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso quanto ao ágio interno e seus reflexos tributários, (...).

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Não.

**9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão é caso típico das operações com aproveitamento do ágio (interno) oriundo de operações societárias praticadas entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico e carentes de substância econômica (propósito negocial). Conforme se verificou, tratou-se de ágio interno, criado de forma artificial em operações meramente contábeis realizadas entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, imprestável para fins de utilização tributária.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

- **foi ventilada a simulação?**

Não.

- **Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

- **abuso de direito, em que concepção?**

Não.

- **fraude à lei – em que sentido?**

Não.

- **abuso de forma?**

Não.

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

- **propósito negocial, em que concepção?**

Sim – ausência de substância econômica o ágio gerado entre empresas do mesmo grupo – questão interpretativa.

”. (página 26)

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Não.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Não se discute o tema.

## **12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito
- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN
- Simulação do CC, art. 167
- sem fundamentação nos itens acima.

## **13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

## **19) CASO**

**1) Número do processo:** 11065.002149/2009-31

**2) Acórdão nº** 9101-003.011 - 1ª Turma

**3) Data da Sessão:** 09/08/2017

**4) Recorrente:** CAIMI & LIAISON INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE COURO E SINTÉTICOS LTDA.

### **5) Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na “mais valia” do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição.

Inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienantes e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito negocial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio que pretendeu criar.

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

A constatação de evidente intuito de fraudar o Fisco, pela intencional prática de atos simulados, enseja a qualificação da multa de ofício.

(...)

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Rafael Vidal de Araújo

**7) Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer integralmente do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa e André Mendes de Moura, que conheceram parcialmente do recurso, apenas em relação ao ágio interno. No mérito, acordam, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Gerson Macedo Guerra, que lhe deu provimento integral e, ainda, a conselheira Cristiane Silva Costa, que lhe deu provimento parcial, apenas quanto à multa qualificada. (...)

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Não.

**9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão é caso típico das operações com aproveitamento do ágio (interno) oriundo de operações societárias praticadas entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico e carentes de substância econômica (propósito negocial). Conforme se verificou, tratou-se de ágio interno, criado de forma artificial em operações meramente contábeis realizadas entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, imprestável para fins de utilização tributária.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

- **foi ventilada a simulação?**

Sim.

- **Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

Vontade.

- **abuso de direito, em que concepção?**

Não.

- **fraude à lei – em que sentido?**

Não.

- **abuso de forma?**

Não.

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

- **propósito negocial, em que concepção?**

Sim – ausência de substância econômica o ágio gerado entre empresas do mesmo grupo – questão interpretativa.

”. (página 26)

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Não.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Sim. Ato simulado - aplicação da multa – fraude.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito

- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN

- Simulação do CC, art. 167

- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

## **20) CASO**

**1) Número do processo:** 13005.721718/2014-49

**2) Acórdão nº** 9101-003.442 - 1ª Turma

**3) Data da Sessão:** 06/03/2018

**4) Recorrente:** FAZENDA NACIONAL e ALLIANCE ONE BRASIL EXPORTADORA DE TABACOS LTDA.

**5) Ementa:**

(...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na “mais valia” do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição.

Inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienantes e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito negocial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio que pretendeu criar.

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

A constatação de evidente intuito de fraudar o Fisco, pela intencional prática de atos simulados, enseja a qualificação da multa de ofício.

(...)

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Rafael Vidal de Araújo

**7) Resultado:**

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 Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Cristiane Silva Costa e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado). Acordam, ainda, (i) por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, **por voto de qualidade**, em dar-lhe provimento em relação à multa qualificada, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, José Eduardo Dornelas Souza e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento; e (...)

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Sim, quanto à multa qualificada.

**9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão é caso típico das operações com aproveitamento do ágio (interno) oriundo de operações societárias praticadas entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico e carentes de substância econômica (propósito negocial).

Neste caso, a autoridade fiscal entendeu que as operações societárias promovidas por empresas do mesmo grupo econômico careceriam de propósito negocial e de substrato econômico por terem envolvido ato simulado de compra e venda de participação societária, o que impediria o aproveitamento tributário do ágio nelas originado.

O voto foi no sentido de que na verdade não existiu a figura da investidora originária (aspecto pessoal) porque não houve dispêndio apto a amparar a criação do ágio que se pretendeu amortizável. O ágio contabilizado decorreu de

reavaliação do valor de mercado das quotas da contribuinte ALLIANCE ONE BRASIL, posteriormente cedidas pela INTABEX à MERIDIONAL, não tendo sido verificado dispêndio que viesse a satisfazer os aspectos pessoal e material da hipótese de incidência da benesse estabelecida no art. 386 do RIR/1999. A criação de tal ágio foi um fenômeno puramente contábil e artificial – situação que somente foi possível porque as empresas faziam parte do mesmo grupo econômico. Ninguém sacrificou valores ou direitos que justificassem sua criação. Sem a realização de investimento efetivo que justifique o nascimento do ágio, não há que se falar na ocorrência de confusão patrimonial (aspecto material) que possibilite a dedutibilidade prevista no art. 386 do RIR/1999. Assim, a questão envolve o chamado ágio interno, criado de forma artificial em operações meramente contábeis realizadas entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, imprestável, portanto, para fins de utilização tributária.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

**- foi ventilada a simulação?**

Sim. Relativa.

**- Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

Vontade.

“A atuação da contribuinte e das demais empresas pertencentes a seu grupo econômico teve, portanto, evidente intuito de fraude e caracterizou simulação. A contribuinte tinha a consciência e a vontade para a prática da conduta contrária ao ordenamento. Sua conduta foi deliberada e planejada para reduzir indevidamente o montante de tributos devidos sobre seu lucro, a partir da criação de ágio artificial e da dedução de despesas inexistentes”. (página 45)

**- abuso de direito, em que concepção?**

Não.

**- fraude à lei – em que sentido?**

Não.

**- abuso de forma?**

Não.

**- negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

**- propósito negocial, em que concepção?**

Sim – as operações societárias promovidas por grupo econômico “careceriam de propósito negocial e de substrato econômico por terem envolvido ato simu-

lado de compra e venda de participação societária, o que impediria o aproveitamento tributário do ágio nelas originado”. (página 21)

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Não.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Sim. Ato simulado - aplicação da multa – fraude.

“(…) reorganização societária promovida pelo grupo econômico da contribuinte tinha um único objetivo traçado desde seu início: a fabricação artificial de ágio que pudesse ser objeto de aproveitamento fiscal para fins de redução da carga tributária da contribuinte. Assim, verifica-se a dissociação entre a vontade declarada pelo contribuinte e sua vontade real, caracterizando-se hipótese de simulação apta a caracterizar a fraude tipificada no art. 72 da Lei nº 4.502/1964”. (página 44-45)

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito
- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN
- Simulação do CC, art. 167
- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

## **21) CASO**

1) **Número do processo:** 13609.000814/2009-93

2) **Acórdão nº** 9101-002.449 - 1ª Turma

3) **Data da Sessão:** 22/09/2016

4) **Recorrente:** FAZENDA NACIONAL e KINROSS BRASIL MINERAÇÃO S/A (atual denominação da RIO PARACATU MINERAÇÃO S/A)

**5) Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na “mais valia” do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição.

Inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienantes e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito negocial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio pretendido pela contribuinte.

(...)

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Rafael Vidal de Araújo

**7) Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de não conhecimento dos recursos e em conhece-los integralmente. E, no mérito, acordam ainda, (1) quanto ao ágio, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto e Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado), que lhe deram provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Cristiane Silva Costa e Demetrius Nichele Macei (suplente convocado); e (...)

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Não.

**9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão é caso típico das operações com aproveitamento do ágio (interno) oriundo de operações societárias praticadas entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico e carentes de substância econômica (propósito negocial).

O voto foi no sentido de que na verdade não existiu a figura da investidora originária (aspecto pessoal) porque não houve dispêndio apto a amparar a criação do ágio que se pretendeu amortizável. Não se verificou a existência de dispêndio que viesse a satisfazer os aspectos pessoal e material da hipótese de incidência da benesse estabelecida no art. 386 do RIR/1999. A criação de tal

ágio foi um fenômeno puramente contábil e artificial – situação que somente foi possível porque as empresas faziam parte do mesmo grupo econômico. Ninguém sacrificou valores ou direitos que justificassem sua criação. Sem a realização de investimento efetivo que justifique o nascimento do ágio, não há que se falar na ocorrência de confusão patrimonial (aspecto material) que possibilite a dedutibilidade prevista no art. 386 do RIR/1999.

Concluiu-se que as despesas de amortização de ágio criado em operações como as encontradas no caso, internas, atípicas e integrantes de um processo de planejamento tributário que tem a finalidade específica de criar artificialmente hipótese próxima à requerida pelo art. 386 do RIR/1999, não se revestem das características de necessidade, usualidade e normalidade requeridas para sua dedutibilidade.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

- **foi ventilada a simulação?**

Não.

- **Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

- **abuso de direito, em que concepção?**

Não.

- **fraude à lei – em que sentido?**

Não.

- **abuso de forma?**

Não.

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

- **propósito negocial, em que concepção?**

Sim – “A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na “mais valia” do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição. Inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienante e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito negocial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio pretendido pela contribuinte.” (página 1)

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Não.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Não se discute o tema.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito

- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN

- Simulação do CC, art. 167

- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

**22) CASO**

**1) Número do processo:** 13971.005209/2010-12

**2) Acórdão nº** 9101-003.222 - 1ª Turma

**3) Data da Sessão:** 09/11/2017

**4) Recorrente:** CREMER SA.

**5) Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na “mais valia” do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição.

Inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienantes e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico, evidencia-se a artificialidade

da reorganização societária que, carecendo de propósito negocial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio que pretendeu criar.

ÁGIO ORIUNDO DE AQUISIÇÃO COM USO DE RECURSOS FINANCEIROS DE OUTREM. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da “confusão patrimonial” a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na “mais valia” do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.

Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se a “confusão patrimonial”, advinda do processo de incorporação, não envolve a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio, ainda que a operação que o originou tenha sido celebrada entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço.

(...)

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Rafael Vidal de Araújo

**7) Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, (i) quanto à primeira operação de ágio, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator) e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe deram provimento; (ii) quanto à terceira operação de ágio, **por voto de qualidade**, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Demetrius Nichele Macei, que lhe deram provimento e (iii) quanto à incidência de juros de mora sobre multa de ofício, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe deram provimento.

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Sim, quanto ao ágio, ainda que entre pessoas independentes.

**9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão é caso típico das operações com aproveitamento do ágio (interno) oriundo de operações societárias praticadas entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico e carentes de substância econômica (propósito negocial).

Primeiro caso, pessoas dependentes: A configuração do aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999 requer, na forma do voto vencedor, que a pessoa jurídica que vier a absorver o patrimônio da outra em que detenha participação societária (ou a ser absorvida por ela, no caso da incorporação “às avessas”) tenha acreditado na “mais valia”, feito estudos de rentabilidade futura e efetivamente desembolsado os recursos para a aquisição do investimento. No caso, as operações societárias levadas a efeito em 2004 não se observaram nenhum desembolso por qualquer das partes envolvidas. O ágio apurado adveio simplesmente das reavaliações encomendadas pelos controladores da recorrente já que o Patrimônio Líquido da CREMER estava negativo. Sendo assim, não há que se falar na existência de uma investidora real, que faria jus à possibilidade de aproveitamento tributário do ágio nos moldes delineados no art. 386 do RIR/1999.

No caso dos autos, não existiu a figura da investidora originária porque não houve dispêndio apto a amparar a criação do ágio que se pretendeu amortizável. O ágio contabilizado decorreu de reavaliações dos valores de mercado da empresa CREMER, cujas ações foram utilizadas na integralização do capital social da CREMEPAR, não tendo sido verificado nenhum dispêndio que viesse a satisfazer os aspectos pessoal e material da hipótese de incidência da benesse estabelecida no art. 386 do RIR/1999. Sem a realização de investimento efetivo que justifique o nascimento do ágio, não há que se falar na ocorrência de confusão patrimonial (aspecto material) que possibilite a dedutibilidade prevista no art. 386 do RIR/1999.

Segundo caso, o ágio com o uso de empresa veículo: Na forma do voto vencedor, a “confusão patrimonial”, principal manifestação do aspecto material necessário à efetiva incidência da norma tributária prevista no art. 386 do RIR/1999, deve obrigatoriamente se dar entre a investida e a investidora originária, real. Como não foi a CREMEPAR que desembolsou o valor que deu origem ao ágio contábil, restou desatendido o aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999.

#### **10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

**- foi ventilada a simulação?**

Não

**- Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

**- abuso de direito, em que concepção?**

Não.

- **fraude à lei – em que sentido?**

Não.

- **abuso de forma?**

Não.

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

- **propósito negocial, em que concepção?**

Sim – “A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na “mais valia” do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição. Inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienante e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito negocial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio pretendido pela contribuinte.” (página 1)

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Não.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Não se discute o tema.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito
- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN
- Simulação do CC, art. 167
- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

## 23) CASO

1) **Número do processo:** 14098.720001/2015-31

2) **Acórdão nº** 9101-004.117 - 1ª Turma

3) **Data da Sessão:** 10/04/2019

4) **Recorrente:** FAZENDA NACIONAL

Interessado: AUTO SUECO CENTRO OESTE CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS LTDA

5) **Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. PROPÓSITO NEGOCIAL. INEXISTÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. INDEVIDA.

A constituição de empresa cuja única função seja servir de veículo para o aproveitamento indevido do ágio pela real investida, ou seja, sem qualquer outro motivo extratributário e sem propósito comercial, é ilegítima.

6) **Relator ou Relator para acórdão:** Demetrius Nichele Macei

7) **Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões constantes do recurso voluntário, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luis Fabiano Alves Penteado e Livia De Carli Germano, que lhe negaram provimento.

8) **Houve desempate por voto de qualidade?**

Não.

9) **Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão resume-se em compreender se o emprego da empresa veículo Sagabras, no presente caso, foi devido ou não. Neste caso não foi questionando o ágio em si, pois não há questionamentos sobre ele no processo, nem quanto ao efetivo pagamento do preço de aquisição.

10) **Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

- **foi ventilada a simulação?**

Não

- **Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

- **abuso de direito, em que concepção?**

Sim.

“(…) nos casos em que haja da utilização da empresa veículo, que a mesma tenha existido por uma razão autônoma e extratributária, como naqueles casos em que autoridades públicas reguladoras, ou o próprio negócio, impõe claramente que o mesmo se dê da forma como se deu, ou ao menos, que não se dê da forma que o fisco entende ser o natural ou sem abusos o que não é o caso presente”. (página 16)

- **fraude à lei – em que sentido?**

Não.

- **abuso de forma?**

Não.

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

- **propósito negocial, em que concepção?**

Sim – “A constituição de empresa cuja única função seja servir de veículo para o aproveitamento indevido do ágio pela real investida, ou seja, sem qualquer outro motivo extratributário e sem propósito negocial, é ilegítima”. (página 1)

“Perceba-se que novamente se constata que a constituição da Sagabras é desnecessária para os fins almejados pelas empresas Auto Sueco e Volvo, restando-lhe como único motivo de constituição, na minha visão, a economia fiscal, o que não é compatível com a noção de propósito negocial”. (página 15)

“Disto, não há como justificar qualquer propósito negocial na criação da empresa Sagabras. Visualiza-se claramente seu propósito fiscal, justamente porque foi o único efeito produzido por sua criação. Mesmo neste quase um ano, a empresa não efetuou qualquer atividade. Os R\$ 14 milhões que vieram de Portugal, passaram por ela para incorporar a Drakkar, e depois esta a incorporou reversamente”. (página 16)

“A colocação é sucinta, mas diz tudo e, no caso dos autos, o que se conclui é que a utilização da empresa Sagabras foi ilegítima, posto que desprovida de qualquer motivo extratributário e de propósito negocial”. (página 16)

## **MOTIVO EXCLUSIVO PROPÓSITO NEGOCIAL**

### **11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- Houve adequado intervalo temporal entre as operações?

Não.

- As partes envolvidas eram independentes?

Não.

- Foi aplicada a multa qualificada?

Não se discute o tema.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito

- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN

- Simulação do CC, art. 167

- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

## **24) CASO**

**1) Número do processo:** 14367.720009/2014-08

**2) Acórdão nº** 9101-003.078 - 1ª Turma

**3) Data da Sessão:** 12/09/2017

**4) Recorrente:** PROCTER & GAMBLE DO BRASIL S.A.

**5) Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na “mais valia” do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição.

Inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienantes e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito negocial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio que pretendeu criar.

(...)

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Rafael Vidal de Araújo

**7) Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Cristiane Silva Costa.

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Não.

**9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão é caso típico das operações com aproveitamento do ágio (interno) oriundo de operações societárias praticadas entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico e carentes de substância econômica (propósito negocial).

A configuração do aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999 requer, na forma do voto vencedor, que a pessoa jurídica que vier a absorver o patrimônio da outra em que detenha participação societária (ou a ser absorvida por ela, no caso da incorporação “às avessas”) tenha acreditado na “mais valia”, feito estudos de rentabilidade futura e efetivamente desembolsado os recursos para a aquisição do investimento. No caso, nas operações societárias analisadas não se observou nenhum desembolso financeiro por qualquer das partes envolvidas. Sendo assim, não há que se falar na existência de uma investidora real, que faria jus à possibilidade de aproveitamento tributário do ágio nos moldes delineados no art. 386 do RIR/1999.

No caso dos autos, não existiu a figura da investidora originária porque não houve dispêndio apto a amparar a criação do ágio que se pretendeu amortizável. Sem a realização de investimento efetivo que justifique o nascimento do ágio, não há que se falar na ocorrência de confusão patrimonial (aspecto material) que possibilite a dedutibilidade prevista no art. 386 do RIR/1999.

Concluiu-se que as despesas de amortização de ágio criado em operações como entre empresas do mesmo grupo sem dispêndio financeiro - internas, atípicas e integrantes de um processo de planejamento tributário que tem a finalidade específica de criar artificialmente hipótese próxima à requerida pelo art. 386 do RIR/1999, não se revestem das características de necessidade, usualidade e normalidade requeridas para sua dedutibilidade.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

- **foi ventilada a simulação?**

Não

- **Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

- **abuso de direito, em que concepção?**

Não.

- **fraude à lei – em que sentido?**

Não.

- **abuso de forma?**

Não.

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

- **propósito comercial, em que concepção?**

Sim – “A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na “mais valia” do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição. Inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienante e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito comercial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio pretendido pela contribuinte.” (página 1)

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Não.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Não se discute o tema.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito

- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN

- Simulação do CC, art. 167

- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

## 25) CASO

1) **Número do processo:** 15586.720056/2011-89

2) **Acórdão nº** 9101-003.611 - 1ª Turma

3) **Data da Sessão:** 05/06/2018

4) **Recorrente:** FAZENDA NACIONAL e VIAÇÃO JOANA D'ARC S/A

5) **Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na “mais valia” do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição.

Inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienantes e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito negocial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio que pretendeu criar.

(...)

6) **Relator ou Relator para acórdão:** Rafael Vidal de Araújo

7) **Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. No mérito, (i) quanto ao ágio interno e quanto à possibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento e (iii) quanto à aplicação do índice, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencido o conselheiro Luís

Flávio Neto, que não conheceu do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe negaram provimento.

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Não.

**9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão é caso típico das operações com aproveitamento do ágio (interno) oriundo de operações societárias praticadas entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico e carentes de substância econômica (propósito negocial).

A configuração do aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999 requer, na forma do voto vencedor, que a pessoa jurídica que vier a absorver o patrimônio da outra em que detenha participação societária (ou a ser absorvida por ela, no caso da incorporação “às avessas”) tenha acreditado na “mais valia”, feito estudos de rentabilidade futura e efetivamente desembolsado os recursos para a aquisição do investimento. No caso, nas operações societárias analisadas não se observou nenhum desembolso financeiro por qualquer das partes envolvidas. A criação de tal ágio foi um fenômeno puramente contábil. Ninguém sacrificou valores ou direitos que justificassem sua criação. Sendo assim, não há que se falar na existência de uma investidora real, que faria jus à possibilidade de aproveitamento tributário do ágio nos moldes delineados no art. 386 do RIR/1999.

Sem a realização de investimento efetivo que justifique o nascimento do ágio, não há que se falar na ocorrência de confusão patrimonial (aspecto material) que possibilite a dedutibilidade prevista no art. 386 do RIR/1999.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

- **foi ventilada a simulação?**

Não

- **Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

- **abuso de direito, em que concepção?**

Não.

- **fraude à lei – em que sentido?**

Não.

- **abuso de forma?**

Não.

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

- **propósito negocial, em que concepção?**

Sim – “A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na “mais valia” do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição. Inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienante e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito negocial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio pretendido pela contribuinte.” (página 1)

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Não.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Não se discute o tema.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito
- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN
- Simulação do CC, art. 167
- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

## **26) CASO 26**

**1) Número do processo:** 16327.720049/2013-62

**2) Acórdão nº** 9101-004.009 - 1ª Turma

**3) Data da Sessão:** 12/02/2019

**4) Recorrente:** FAZENDA NACIONAL

Interessado BANCO BRADESCO FINANCIAMENTOS S/A

**5) Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

(...)

PROPÓSITO NEGOCIAL E SUBSTRATO ECONÔMICO. INDEDUTIBILIDADE.

Devida a glosa de amortização de ágio quando identificadas reorganizações societárias que visam exclusivamente a economia fiscal, sem cumprir todos os requisitos exigidos para a devida dedução da amortização do ágio, sem comprovar propósito comercial e substrato econômico em suas operações.

(...)

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Cristiane Silva Costa

**7) Resultado:**

(...) Por unanimidade de votos, acordam em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Luis Fabiano Alves Penteado e Livia De Carli Germano, que lhe negaram provimento.

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Não.

**9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão versa sobre a utilização e “empresa veículo” para fins de aproveitamento do ágio, por transferência.

Na forma do voto vencedor, são requisitos para que haja a dedutibilidade do ágio: a) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; b) a realização de operações originais entre partes não ligadas e; c) lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura. Situações que não foram demonstradas no processo. Entendeu-se que a transferência de ágio com o uso de empresa veículo se deu por fins meramente fiscais, sem propósito econômico, em nítido abuso de direito e abuso de forma.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

- foi ventilada a simulação?

Não

- **Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

- **abuso de direito, em que concepção?**

Sim. “Contudo, recentemente o entendimento deste Conselho, na minha visão, embasada na melhor doutrina (já citada), entende que a mera utilização de instrumentos legais, sem um motivo comercial/societário/contratual, revela abuso das formas jurídicas, abuso de direito, que enseja desconsideração da operação sob o ponto jurídico para a consideração da finalidade da operação, quando esta for essencialmente com objetivo tributário injustificável”. (página 28)

- **fraude à lei – em que sentido?**

Não.

- **abuso de forma?**

Não.

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

- **propósito negocial, em que concepção?**

Sim – “Em suma, restou caracterizado o exclusivo intuito de economia fiscal durante todo o processo de reorganização societária operada pela contribuinte, motivo pelo qual a glosa de amortização de ágio deve ser mantida”. (página 29)

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Não.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Não se discute o tema.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito

- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN

- Simulação do CC, art. 167

- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

## 27) CASO

1) **Número do processo:** 16643.000392/2010-61

2) **Acórdão nº** 9101-003.077 - 1ª Turma

3) **Data da Sessão:** 12/09/2017

4) **Recorrente:** FAZENDA NACIONAL

Interessado: EMS SA

5) **Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na “mais valia” do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição.

Inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienantes e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito negocial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio pretendido pela contribuinte.

(...)

6) **Relator ou Relator para acórdão:** Rafael Vidal de Araújo

7) **Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, quanto (i) à amortização fiscal das despesas de ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Leonardo de Andrade Couto (Suplente Convocado), Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que não conheceram do recurso, quanto à esta matéria. No mérito, por **voto de qualidade**, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento; (...)

8) **Houve desempate por voto de qualidade?**

Sim, no tocante ao ágio.

### **9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão é caso típico das operações com aproveitamento do ágio (interno) oriundo de operações societárias praticadas entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico e carentes de substância econômica (propósito negocial).

A configuração do aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999 requer, na forma do voto vencedor, que a pessoa jurídica que vier a absorver o patrimônio da outra em que detenha participação societária (ou a ser absorvida por ela, no caso da incorporação “às avessas”) tenha acreditado na “mais valia”, feito estudos de rentabilidade futura e efetivamente desembolsado os recursos para a aquisição do investimento. No caso, nas operações societárias analisadas não se observou nenhum desembolso financeiro por qualquer das partes envolvidas. A criação de tal ágio foi um fenômeno puramente contábil. Ninguém sacrificou valores ou direitos que justificassem sua criação. Tal situação só foi possível por se tratar de empresas que compõe o mesmo grupo econômico. Sendo assim, não há que se falar na existência de uma investidora real, que faria jus à possibilidade de aproveitamento tributário do ágio nos moldes delineados no art. 386 do RIR/1999. Sem a realização de investimento efetivo que justifique o nascimento do ágio, não há que se falar na ocorrência de confusão patrimonial (aspecto material) que possibilite a dedutibilidade prevista no art. 386 do RIR/1999.

### **10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

**- foi ventilada a simulação?**

Não.

**- Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

**- abuso de direito, em que concepção?**

Não.

**- fraude à lei – em que sentido?**

Não.

**- abuso de forma?**

Não.

**- negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

**- propósito negocial, em que concepção?**

Sim – “A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer a

participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na “mais valia” do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição. Inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienante e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito negocial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio pretendido pela contribuinte.” (página 1)

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Não.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Não se discute o tema.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito
- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN
- Simulação do CC, art. 167
- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

## **28) CASO**

**1) Número do processo:** 16561.000188/2008-36

**2) Acórdão nº** 9101-003.254 - 1ª Turma

**3) Data da Sessão:** 05/12/2017

**4) Recorrente:** KLABIN SA

Interessado: FAZENDA NACIONAL

**5) Ementa:**

(...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na “mais valia” do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição.

Inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienantes e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito negocial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio que pretendeu criar.

Tampouco se presta o ágio criado de tal forma artificial a impactar o cálculo de ganhos de capital em operações de alienação do investimento a ele associado.

(...)

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Rafael Vidal de Araújo

**7) Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que conheceram integralmente do recurso. No mérito, (i) quanto à decadência, por unanimidade de votos, acordam em negar provimento ao recurso e (ii) quanto ao ágio, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento.

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Não.

**9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão é caso típico das operações com aproveitamento do ágio (interno) oriundo de operações societárias praticadas entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico e carentes de substância econômica (propósito negocial).

A configuração do aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999 requer, na forma do voto vencedor, que a pessoa jurídica que vier a absorver o patrimônio da outra em que detenha participação societária (ou a ser absorvida por ela, no caso da incorporação “às avessas”) tenha acreditado

na “mais valia”, feito estudos de rentabilidade futura e efetivamente desembolsado os recursos para a aquisição do investimento. No caso, nas operações societárias analisadas não se observou nenhum desembolso financeiro por qualquer das partes envolvidas. A criação de tal ágio foi um fenômeno puramente contábil. Ninguém sacrificou valores ou direitos que justificassem sua criação. Tal situação só foi possível por se tratar de empresas que compõe o mesmo grupo econômico. Sendo assim, não há que se falar na existência de uma investidora real, que faria jus à possibilidade de aproveitamento tributário do ágio nos moldes delineados no art. 386 do RIR/1999. Sem a realização de investimento efetivo que justifique o nascimento do ágio, não há que se falar na ocorrência de confusão patrimonial (aspecto material) que possibilite a dedutibilidade prevista no art. 386 do RIR/1999.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

- **foi ventilada a simulação?**

Não.

- **Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

- **abuso de direito, em que concepção?**

Não.

- **fraude à lei – em que sentido?**

Não.

- **abuso de forma?**

Não.

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

- **propósito negocial, em que concepção?**

Sim – “A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na “mais valia” do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição. Inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienante e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito negocial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio pretendido pela contribuinte.” (página 1)

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Não.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Não se discute o tema.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito

- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN

- Simulação do CC, art. 167

- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

## **29) CASO**

**1) Número do processo:** 6561.720172/2012-20

**2) Acórdão nº** 9101-003.365 - 1ª Turma

**3) Data da Sessão:** 18/01/2018

**4) Recorrente:** JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS PARA SAUDE LTDA. e FAZENDA NACIONAL

**5) Ementa:**

ASSUNTO: 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 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, 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 uma 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 paradigmática. 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.

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Daniele Souto Rodrigues Amadio

**7) Resultado:**

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 10196.724, 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.

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Não, quanto ao mérito, nem quanto à multa

**9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão versa sobre a utilização e “empresa veículo” para fins de aproveitamento do ágio, por transferência. A questão que se coloca, precisamente, então, refere-se à possibilidade de abatimento do ágio gerado intragrupo, porque o pagamento não viria de terceiro gerador do efetivo dispêndio, e com a utilização de empresa veículo, porque indicariam a ausência de propósito negocial na operação, que teria como único intuito a geração do ágio. A configuração do aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999 requer, na forma do voto vencedor, que a pessoa jurídica que vier a absorver o patrimônio da outra em que detenha participação societária (ou a ser absorvida por ela, no caso da incorporação “às avessas”) tenha acreditado na “mais valia”, feito estudos de rentabilidade futura e efetivamente desembolsado os recursos para a aquisição do investimento. No caso, a empresa intermediária e criada especificamente para “carregar” o ágio impediu que o evento de incorporação tivesse como participantes a pessoa jurídica investidora e a pessoa jurídica investida, motivo pelo qual não se adequa ao aspecto pessoal da norma. Da mesma forma, não há que se falar em confusão patrimonial, motivo pelo qual o ágio não poderia ser amortizado.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

- **foi ventilada a simulação?**

Não

- **Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

- **abuso de direito, em que concepção?**

Sim. “Contudo, recentemente o entendimento deste Conselho, na minha visão, embasada na melhor doutrina (já citada), entende que a mera utilização de instrumentos legais, sem um motivo comercial/societário/contratual, revela abuso das formas jurídicas, abuso de direito, que enseja desconsideração da operação sob o ponto jurídico para a consideração da finalidade da operação, quando esta for essencialmente com objetivo tributário injustificável”. (página 28)

- **fraude à lei – em que sentido?**

Não.

- **abuso de forma?**

Não.

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

- **propósito negocial, em que concepção?**

Sim – “Em suma, restou caracterizado o exclusivo intuito de economia fiscal durante todo o processo de reorganização societária operada pela contribuinte, motivo pelo qual a glosa de amortização de ágio deve ser mantida”. (página 29)

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Não.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Afastada a aplicação da multa:

“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 sub-sunção 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”.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito
- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN
- Simulação do CC, art. 167
- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

## **30) CASO**

**1) Número do processo:** 16643.000421/2010-95

**2) Acórdão nº** 9101-002.427 - 1ª Turma

**3) Data da Sessão:** 05/12/2017

**4) Recorrente:** PLANOVA PLANEJAMENTO E CONSTRUÇÕES S/A

Interessado: FAZENDA NACIONAL

**5) Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na “mais valia” do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição.

Inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienante e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito negocial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio que pretendeu criar.

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

A constatação de evidente intuito de fraudar o Fisco, pela intencional prática de atos simulados, enseja a qualificação da multa de ofício.

(...)

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Rafael Vidal de Araújo

**7) Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento.

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Não.

**9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão é caso típico das operações com aproveitamento do ágio (interno) oriundo de operações societárias praticadas entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico e carentes de substância econômica (propósito negocial).

Na manhã de 31/05/2005, a HOLPLAN (constituída em 18/04/2005, pelos mesmos sócios e no mesmo endereço) incorporou a totalidade das ações da recorrente PLANOVA – com apuração do ágio referente a reavaliação do valor das ações, transformando-a em sua subsidiária integral. A operação teve

o objetivo declarado de promover “a majoração lícita e sustentável do Capital Social da PLANOVA, com base na valoração de suas ações a valor de mercado”. Na tarde do mesmo dia em que a HOLPLAN incorporou a PLANOVA (31/05/2005), houve a incorporação reversa: a então controlada absorveu a totalidade do patrimônio da sua controladora, e, dessa forma, passou a se apropriar do ágio.

A operação foi a seguinte, segundo a fiscalização, que entendeu haver simulação: a vontade declarada pela recorrente (aumento de capital social da HOLPLAN, mediante incorporação de todas as ações do capital da PLANOVA, precedida de pertinente reavaliação, seguido da incorporação da primeira pela segunda) diverge da vontade real, apurada pela Fiscalização (criação de um investimento artificial a fim de gerar um ágio que seria utilizado pela PLANOVA para reduzir sua tributação). Assim, estaria caracterizada a simulação relativa.

O ágio inicialmente contabilizado pela HOLPLAN e posteriormente incorporado pela PLANOVA foi criado sem esta troca de riquezas entre adquirente e alienante. A criação de tal ágio foi um fenômeno puramente contábil. Ninguém sacrificou valores ou direitos que justificassem sua criação. Isto só foi possível porque as empresas PLANOVA e HOLPLAN pertenciam ao mesmo grupo econômico, tendo exatamente os mesmos acionistas. Até o endereço informado ao Fisco pelas duas pessoas jurídicas era o mesmo.

Sem a realização de investimento efetivo que justifique o nascimento do ágio, não há que se falar na ocorrência de confusão patrimonial (aspecto material) que possibilite a dedutibilidade prevista no art. 386 do RIR/1999.

#### **10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

**- foi ventilada a simulação?**

Sim. Relativa

**- Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

Vontade

“a vontade declarada pela recorrente (aumento de capital social da HOLPLAN, mediante incorporação de todas as ações do capital da PLANOVA, precedida de pertinente reavaliação, seguido da incorporação da primeira pela segunda) diverge da vontade real, apurada pela Fiscalização (criação de um investimento artificial a fim de gerar um ágio que seria utilizado pela PLANOVA para reduzir sua tributação). Assim, estaria caracterizada a simulação”. (página 10)

- **abuso de direito, em que concepção?**

Não.

- **fraude à lei – em que sentido?**

Não.

- **abuso de forma?**

Sim.

“Algumas características das operações mencionadas causam estranheza por sua **atipicidade**”. (página 36)

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

- **propósito negocial, em que concepção?**

Sim – “A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na “mais valia” do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição. Inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienante e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito negocial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio pretendido pela contribuinte.” (página 1)

“A falta de propósito extrafiscal nas operações é inicialmente sinalizada pelas informações apostas pelos sócios da PLANOVA e da HOLPLAN nos Protocolos de Justificação referentes às incorporações levadas a termo”. (página 35)

“Reforça tal conclusão a inequívoca utilização, nas operações promovidas, da HOLPLAN, típica “empresa veículo”: teve existência efêmera; foi utilizada como mero canal de passagem do ágio; não tinha endereço próprio (informou o mesmo da PLANOVA); não realizou outras operações; não contava com quadro de funcionários”. (página 37)

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Não.

**- Foi aplicada a multa qualificada?**

Aplicada por se entender simulação - fraude.

“(…) constata-se que a recorrente praticou atos de reorganização societária totalmente desnecessários e sem qualquer propósito extrafiscal efetivo para, ao final, permanecer tudo do jeito que era anteriormente, sendo o ágio a única alteração. Torna-se evidente que tratou-se de simulação que tinha o único objetivo real de alívio ilícito da carga tributária, o que justifica a qualificação da multa de ofício aplicada pela Fiscalização”. (página 37)

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito
- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN
- Simulação do CC, art. 167
- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

## **31) CASO**

**1) Número do processo:** 10600.720016/2014-31

**2) Acórdão nº** 9101-004.223 - 1ª Turma

**3) Data da Sessão:** 05/06/2019

**4) Recorrente:** FAZENDA NACIONAL e TEMPO SERVIÇOS SA

**5) Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ  
ÁGIO. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INEFICÁCIA.

Ano-Calendário: 2010 e 2011

A reorganização societária na qual inexista motivação outra que não a criação artificial de condições para obtenção de vantagens tributárias é inoponível à Fazenda Pública. Negada eficácia fiscal ao arranjo societário sem propósito comercial, restam não atendidos os requisitos para a amortização do ágio como despesa dedutível, impondo-se a glosa e a recomposição da apuração dos tributos devidos.

ÁGIO DE SI MESMO. INCONSISTÊNCIA.

Carece de consistência econômica ou contábil o ágio surgido no bojo de entidades sob o mesmo controle, o que obsta que se admitam suas consequências tributárias.

#### ÁGIO. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.

Não há como aceitar a dedução da amortização do ágio artificialmente criado com a utilização de empresa veículo, formalmente constituída, não obstante despida de propósito negocial.

(...)

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Viviane Vidal Wagner

#### **7) Resultado:**

(...) Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões do recurso voluntário, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei e Luis Fabiano Alves Penteado, que lhe negaram provimento. Acordam, também, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por **voto de qualidade**, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Luis Fabiano Alves Penteado e Lívia De Carli Germano, que lhe deram provimento.

#### **8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Sim, quanto ao mérito – impossibilidade de aproveitamento do ágio.

#### **9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão versa sobre a utilização e “empresa veículo”, criada artificialmente, para fins de aproveitamento do ágio, por transferência. A questão que se coloca, precisamente, então, refere-se à possibilidade de abatimento do ágio gerado intragrupo, porque o pagamento não viria de terceiro gerador do efetivo dispêndio, e com a utilização de empresa veículo, porque indicariam a ausência de propósito negocial na operação, que teria como único intuito a geração do ágio. No caso entendeu-se que não houve a confusão patrimonial entre a real investidora e investida.

#### **10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

**- foi ventilada a simulação?**

Não

- **Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

- **abuso de direito, em que concepção?**

Não.

- **fraude à lei – em que sentido?**

Não.

- **abuso de forma?**

Não.

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

- **propósito negocial, em que concepção?**

Sim.

“No caso dos autos, diante do filme que se mostra, é patente a falta de propósito negocial para essa reestruturação societária a qual acabou por não gerar qualquer alteração patrimonial efetiva em relação às empresas envolvidas, as quais estavam e permaneceram sob controle comum. TEMPO SERVIÇOS pertencia integralmente ao BANCO BRADESCO e passou a pertencer integralmente à ESMERALDA HOLDING, que funcionou como empresa veículo para fins de permitir o aproveitamento do ágio pela TEMPO”. (página 37)

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Não.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Não se discute o tema.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito

- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN

- Simulação do CC, art. 167

- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

## 32) CASO

1) **Número do processo:** 16327.720407/2012-56

2) **Acórdão nº** 9101-003.871 - 1ª Turma

3) **Data da Sessão:** 03/10/2018

4) **Recorrente:** ALVORADA CARTÕES, CRÉDITO, FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO S.A. e FAZENDA NACIONAL

5) **Ementa:**

(...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-Calendário: 2007 e 2008

ÁGIO TRANSFERIDO. AMORTIZAÇÃO INDEVIDA.

A possibilidade excepcional de amortização do ágio pago, veiculada pelo caput do art. 386 e seu inciso III, pressupõe uma efetiva reestruturação societária na qual a investidora absorve parcela do patrimônio da investida ou vice-versa (§ 6º, II, do citado dispositivo).

Quando não ocorre a extinção do investimento nem tampouco a confusão patrimonial entre a investidora e a investida originais o ágio é indedutível e não permite sua transferência a terceiros estranhos à operação que o ensejou. INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.

A utilização de empresa veículo, de curta duração, constitui prova da artificialidade desta sociedade e das operações em que tomou parte, notadamente quando há transferência do ágio a terceiros. Não produzem o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo as operações que envolvam a transferência do ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, quando praticadas sem finalidade comercial ou societária.

(...)

6) **Relator ou Relator para acórdão:** Viviane Vidal Wagner

7) **Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, apenas em relação ao ágio, não conhecendo das matérias da preclusão ou decadência e da ilegalidade da cobrança. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Gerson Macedo Guerra e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe

deram provimento. Acordam, ainda, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencido o conselheiro Luís Flávio Neto, que não conheceu do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Demetrius Nichele Macei e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe negaram provimento.

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Não.

**9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão versa sobre a utilização e “empresa veículo”, criada artificialmente, para fins de aproveitamento do ágio, por transferência. A questão que se coloca, precisamente, então, refere-se à possibilidade de abatimento do ágio gerado intragrupo, porque o pagamento não viria de terceiro gerador do efetivo dispêndio, e com a utilização de empresa veículo, porque indicariam a ausência de propósito negocial na operação, que teria como único intuito a geração do ágio. No caso entendeu-se que não houve a confusão patrimonial entre a real investidora e investida.

O fato de investidora e investida jamais terem se tornado uma única entidade afasta, de plano, a possibilidade de amortização do ágio e, por via de consequência, qualquer aproveitamento mediante transferência a terceiros.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

- foi ventilada a simulação?

Não

- Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?

- abuso de direito, em que concepção?

Sim.

“Nota-se, assim, que o direito ao planejamento tributário não pode ser absoluto, há que haver uma conformação entre a existência do direito e o modo como se exerceu esse direito, sob pena de incorrer-se em abuso de direito”. (página 25)

“Entendo que, no caso dos autos, a partir da decisão inicial sobre a aquisição dos ativos, procedeu-se de forma a evitar ou mitigar os efeitos tributários decorrentes da operação. Vislumbro, na espécie, a figura do abuso de direito veiculada pelo artigo 187 do Código Civil.”. (página 26)

“Entendo que a figura realmente se enquadra na hipótese dos autos, de sorte que a reorganização societária, mediante o emprego de empresa veículo, teve como único propósito a obtenção de vantagem fiscal”. (página 27 – vide propósito)

- **fraude à lei – em que sentido?**

Não.

- **abuso de forma?**

Não.

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

- **propósito negocial, em que concepção?**

Sim.

“Entretanto, o que não se admite atualmente é que os atos e negócios praticados se baseiem numa aparente legalidade, sem qualquer finalidade empresarial ou negocial, para disfarçar o real objetivo da operação, quando unicamente almeje reduzir o pagamento de tributos”. (página 25)

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Não.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Não se discute o tema.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito

- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN

- Simulação do CC, art. 167

- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

### **33) CASO**

1) **Número do processo:** 16561.000059/2009-29

2) **Acórdão nº** 9101-003.885 - 1ª Turma

3) **Data da Sessão:** 07/11/2018

**4) Recorrente:** NATURA COSMÉTICOS SA e FAZENDA NACIONAL

**5) Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-Calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

ÁGIO. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INEFICÁCIA.

A reorganização societária na qual inexistir motivação outra que não a criação artificial de condições para obtenção de vantagens tributárias é inoponível à Fazenda Pública. Negada eficácia fiscal ao arranjo societário sem propósito negocial, restam não atendidos os requisitos para a amortização do ágio como despesa dedutível, impondo-se a glosa da despesa e a recomposição da apuração dos tributos devidos.

ÁGIO DE SI MESMO. INCONSISTÊNCIA.

Carece de consistência econômica ou contábil o ágio surgido no bojo de entidades sob o mesmo controle, o que obsta que se admitam suas consequências tributárias.

(...)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

ATO SOCIETÁRIO SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. ÁGIO DESPROVIDO DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA. PROCEDÊNCIA DA MULTA QUALIFICADA.

Se os fatos retratados nos autos deixam fora de dúvida a intenção do contribuinte de, por meio de ato societário desprovido de propósito negocial, gerar ágio artificial, despido de substância econômica e, com isso, reduzir a base de incidência de tributos, deve-se resguardar a qualificação da multa aplicada pela Fiscalização.

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Flávio Franco Correa

**7) Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte. No mérito, na parte conhecida, (i) quanto ao ágio interno, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Fabiano Alves Penteado e Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado), que lhe deram provimento e (...) Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. No mérito, por **voto de qualida-**

de, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Luis Fabiano Alves Penteadado, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) e Caio César Nader Quintella (suplente convocado), que lhe negaram provimento.

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Sim, quanto ao ágio.

**9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão é caso típico das operações com aproveitamento do ágio (interno) oriundo de operações societárias praticadas entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico e carentes de substância econômica (propósito negocial).

No caso concreto, como já ressaltado, Natura Empreendimentos S/A tornou-se subsidiária integral de Natura Participações S/A, que incorporou as ações daquela, avaliadas economicamente, segundo um potencial de lucratividade futura (metodologia de fluxo de caixa futuro descontado), de forma que passou a figurar no ativo da Natura Participações S/A, no final de 2000, um ágio de R\$ 1.019.041.518,79. Na data da incorporação das ações, os cinco sócios detentores de 100% do capital votante de Natura Participações S/A detinham também 96,53% do capital votante de Natura Empreendimentos S/A. Assim, é indubitável que o ágio originado daquela avaliação foi gerado por meio de uma transação dos acionistas com eles próprios.

Em 29 de março de 2004, a fiscalizada Natura Cosméticos S/A incorporou sucessivamente Natura Empreendimentos S/A e Natura Participações S/A, passando a amortizar o ágio gerado internamente ao grupo Natura, sendo que, para esta operação, o ágio foi avaliado e reconhecido contabilmente por R\$ 1.028.040.605,94, diferentemente daquele momento inicial em que o ágio fora avaliado por R\$ 1.019.041.518,79.

Na verdade, esse ágio não tem fundamento em qualquer fato econômico - o ágio amortizado que restou deduzido na apuração do lucro real, contabilizado por Natura Participações S/A ao incorporar as ações de Natura Empreendimentos, é um ágio intragrupo, sem substância econômica.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

**- foi ventilada a simulação?**

Não

- **Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

- **abuso de direito, em que concepção?**

Não.

- **fraude à lei – em que sentido?**

Não.

- **abuso de forma?**

Não.

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

- **propósito negocial, em que concepção?**

Sim.

“O que se verifica no caso sub examine é a completa ausência de propósito negocial, assim entendido como carência de razão negocial justificadora da aquisição do investimento por valor superior àquele que fora anteriormente pago pelo alienante”. (página 19)

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Não.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Sim. Aplicada a multa qualificada.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito

- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN

- Simulação do CC, art. 167

- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

## 34) CASO

1) **Número do processo:** 16561.720047/2014-81

2) **Acórdão nº** 9101-003.734 - 1ª Turma

3) **Data da Sessão:** 11/09/2018

4) **Recorrente:** FAZENDA NACIONAL

Interessado: LAJEADO ENERGIA SA

5) **Ementa:**

(...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-Calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

ÁGIO PAGO POR EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. INCORPORAÇÃO. FALTA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL ENTRE REAL INVESTIDOR E INVESTIDA. AMORTIZAÇÃO INDEDUTÍVEL.

Não se sustenta, na determinação do lucro tributável pelo IRPJ, a dedução decorrente de despesa com amortização de ágio pago por expectativa de rentabilidade futura, se não houver a confusão patrimonial entre a real investidora e a investida.

(...)

6) **Relator ou Relator para acórdão:** Cristiane Silva Costa

7) **Resultado:**

(...) Por unanimidade de votos, acordam em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por **voto de qualidade**, acordam em dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Luís Flávio Neto, Gerson Macedo Guerra e Demetrius Nichele Macei, que lhe negaram provimento. (...)

8) **Houve desempate por voto de qualidade?**

Sim, quanto ao mérito ágio.

9) **Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão é caso típico das operações com aproveitamento do ágio (interno) oriundo de operações societárias praticadas entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico e carentes de substância econômica (propósito negocial).

No caso, a investidora EDPBR adquiriu os investimentos em TOCANTINS e LAJEADO ENERGIA com ágio, tornando-se, com essas aquisições, controladora dessas sociedades empresariais. No primeiro momento após a aquisição desses investimentos, efetivou-se a incorporação de TOCANTINS por LA-

JEADO ENERGIA. Em seguida, já no segundo momento, EDPBR, controladora de LAJEADO ENERGIA e de EDP LAJEADO, integrou o aumento de capital desta última, transferindo-lhe a participação societária que possuía em LAJEADO ENERGIA. Com isso, o ágio que EDPBR havia suportado, na aquisição dos investimentos em TOCANTINS E LAJEADO ENERGIA, foi transferido para EDP LAJEADO. No terceiro momento, LAJEADO ENERGIA incorporou EDP LAJEADO. A partir de então, LAJEADO ENERGIA passou a aproveitar os ágios que haviam sido assumidos por EDPBR, na aquisição dos investimentos em TOCANTINS e LAJEADO ENERGIA, deduzindo-os na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

A legislação tributária não permite a dedução fiscal do ágio amortizado apenas com base na existência de uma aquisição de participação societária de terceiros independentes. Expressamente, a Lei nº 9.532/1997 exige a confusão patrimonial entre a investida e a real investidora. Portanto, a atuada não faz jus à dedução dos ágios amortizados, na apuração do lucro real.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

- foi ventilada a simulação?

Não

- Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?

- abuso de direito, em que concepção?

Não.

- fraude à lei – em que sentido?

Não.

- abuso de forma?

Não.

- negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?

Não.

- propósito negocial, em que concepção?

Não.

**11) Outras avaliações pontuais:**

- A operação teve outros propósitos não tributários?

Não.

- Houve adequado intervalo temporal entre as operações?

Não.

- As partes envolvidas eram independentes?

Não.

**- Foi aplicada a multa qualificada?**

Não se discute o tema.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito
- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN
- Simulação do CC, art. 167
- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

## **35) CASO**

**1) Número do processo:** 16561.000222/2008-72

**2) Acórdão nº** 9101-002.814 - 1ª Turma

**3) Data da Sessão:** 11/05/2017

**4) Recorrente:** FAZENDA NACIONAL e BANCO SANTANDER (BRASIL) S/A

**5) Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-Calendário: 2002, 2003, 2004

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. PLANEJAMENTO FISCAL.

Deve ser glosada a amortização do ágio deduzido em decorrência de uma operação de incorporação em que a pessoa jurídica que contabilizou o ágio não arcou com o seu ônus.

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Adriana Gomes Rego

**7) Resultado:**

(...) Acordam, ainda, por **voto de qualidade**, em dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, José Eduardo Dornelas Souza e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento.

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Sim, quanto ao mérito ágio.

**9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão versa sobre a possibilidade de aproveitamento do ágio, por transferência. A questão que se coloca, precisamente, então, refe-

re-se à possibilidade de abatimento do ágio gerado intragrupo, porque o pagamento não viria de terceiro gerador do efetivo dispêndio, e com a utilização de empresa veículo, porque indicariam a ausência de propósito comercial na operação, que teria como único intuito a geração do ágio. No caso entendeu-se que não houve a confusão patrimonial entre a real investidora e investida. Não se questiona o ágio pago pela Santander Central Hispano S.A. para aquisição de cotas do Banespa. Trata-se de autuação no que se refere ao que sucede a essa aquisição até chegar na dedução da despesa de amortização do ágio – transferência de ágio intragrupo. Entendeu-se que a pessoa jurídica que contabilizou o ágio, no caso a Santander Holding, não arcou com o ônus desse ágio, motivo pelo qual não houve a confusão patrimonial e foi vedado o aproveitamento do ágio.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

- **foi ventilada a simulação?**

Não

- **Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

- **abuso de direito, em que concepção?**

Não.

- **fraude à lei – em que sentido?**

Não.

- **abuso de forma?**

Não.

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

- **propósito comercial, em que concepção?**

Não.

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Não.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Não se discute o tema.

## **12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito
- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN
- Simulação do CC, art. 167
- sem fundamentação nos itens acima.

## **13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

## **36) CASO**

**1) Número do processo:** 10830.725800/2011-89

**2) Acórdão nº** 9101-002.802 - 1ª Turma

**3) Data da Sessão:** 10/05/2017

**4) Recorrente:** FAZENDA NACIONAL e CCL LABEL DO BRASIL S/A

### **5) Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-Calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. PLANEJAMENTO FISCAL.

Para dedução fiscal da amortização de ágio é necessário que a incorporação se verifique entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio. Não é possível a amortização do ágio quando a incorporadora não pagou pela aquisição do investimento.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Quando o planejamento tributário evidencia uma intenção dolosa de alterar as características do fato gerador, com intuito de fazer parecer que se tratava de uma outra operação com repercussões tributárias diversas, tem-se a figura da fraude a ensejar a multa qualificada.

(...)

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Adriana Gomes Rego

**7) Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por **voto de qualidade**, em dar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, José Eduardo Dornelas Souza e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. No mérito, (i) quanto ao ágio e (ii) quanto aos juros de mora sobre multa de ofício, por **voto de qualidade**, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, José Eduardo Dornelas Souza e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento; e (...)

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Sim, quanto à multa qualificada e ágio.

**9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão versa sobre a possibilidade de aproveitamento do ágio, por transferência, mediante emprego de empresa veículo. A questão que se coloca, precisamente, então, refere-se à possibilidade de abatimento do ágio gerado intragrupo, porque o pagamento não viria de terceiro gerador do efetivo dispêndio, e com a utilização de empresa veículo, porque indicariam a ausência de propósito negocial na operação, que teria como único intuito a geração do ágio. No caso entendeu-se que não houve a confusão patrimonial entre a real investidora e investida.

A CCL PAR serviu apenas de intermediária para a operação, não arcou com o ônus desse ágio, de forma que, quem poderia amortizar esse ágio seria a CCL INDUSTRIES INC.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

**- foi ventilada a simulação?**

Sim, relativa.

“Pois bem, entendo que a qualificação da multa de ofício é devida no presente processo pois, em que pesem todos os fatos terem sido registrados e contabilizados, sob o aspecto tributário, não se tem dúvida de que todo o planejamento visou alterar as características do fato gerador da obrigação tributária, de modo a reduzir o montante do imposto devido, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

Para tanto, conforme demonstrado nos autos, a aquisição da PRODESMAQ S/A pela CCL INC (negócio real) foi dissimulada pela interposição de uma

empresa meramente escritural, como se fosse a verdadeira compradora (negócio fictício), a qual somente serviu para viabilizar o mecanismo de transferência do ágio para a PRODESMAQ S/A, tanto que desapareceu em poucos dias”. (PÁGINA 19 E 20)

- **Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

Vontade.

- **abuso de direito, em que concepção?**

Não.

- **fraude à lei – em que sentido?**

Não.

- **abuso de forma?**

Não.

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

- **propósito negocial, em que concepção?**

Não.

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Não.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Sim, fraude – simulação.

“(…) em que pesem todos os fatos terem sido registrados e contabilizados, sob aspecto tributário, não se tem dúvida de que todo o planejamento visou alterar as características do fato gerador da obrigação tributária, de modo a reduzir o montante do imposto devido, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964. (...) aquisição da PRODESMAQ S/A pela CCL INC (negócio real) foi dissimulada pela interposição de uma empresa meramente escritural, como se fosse a verdadeira compradora (negócio fictício), a qual somente serviu para viabilizar o mecanismo de transferência do ágio para a PRODESMAQ S/A, tanto que desapareceu em poucos dias”. (página 19 e 20)

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito

- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN
- Simulação do CC, art. 167
- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

## **37) CASO**

**1) Número do processo:** 10183.721770/2011-11

**2) Acórdão nº** 9101-002.533 - 1ª Turma

**3) Data da Sessão:** 04/04/2018

**4) Recorrente:** FAZENDA NACIONAL e RENOSA INDUSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A

**5) Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-Calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. PLANEJAMENTO FISCAL.

O caput do artigo 7º da Lei nº 9.532/1997 remete a dedutibilidade da amortização do ágio, fundado em expectativa de rentabilidade futura, para fins de cálculo do lucro real, à exigência de que a participação societária na pessoa jurídica incorporada tenha sido adquirida com esse ágio pela incorporadora. Já o artigo 8º da Lei nº 9.532/1997 permite a dedução da despesa de amortização do ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura, nos casos em que a pessoa jurídica incorporadora adquirir a participação societária na incorporada com a referida mais valia. Ademais, sobreleva-se dos citados dispositivos legais que a influência do ágio no resultado tributável pelo IRPJ só tem amparo legal se houver a confusão patrimonial entre a investidora e a investida, momento em que o investimento adquirido com ágio se torna extinto. (...)

MULTA QUALIFICADA. EMPREGO DE EMPRESA VEÍCULO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO ECONÔMICO.

O emprego de empresa veículo, despida de propósito econômico, com o fim de dar a aparência de obediência aos requisitos de dedutibilidade do ágio amortizado, previstos nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, autoriza a aplicação

da multa qualificada, prevista no artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, para os fatos geradores ocorridos a partir do ano calendário de 2007.

(...)

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Cristiane Silva Costa

**7) Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento (i) por **voto de qualidade**, em relação ao ágio, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento e (ii) por maioria de votos, em relação aos juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por **voto de qualidade**, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento.

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Sim, quanto ao mérito ágio e multa qualificada.

**9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão versa sobre a possibilidade de aproveitamento do ágio, por transferência, mediante emprego de empresa veículo. A questão que se coloca, precisamente, então, refere-se à possibilidade de abatimento do ágio gerado intragrupo, porque o pagamento não viria de terceiro gerador do efetivo dispêndio, e com a utilização de empresa veículo, porque indicariam a ausência de propósito comercial na operação, que teria como único intuito a geração do ágio. No caso entendeu-se que não houve a confusão patrimonial entre a real investidora e investida. A empresa veículo foi criada artificialmente, sem propósito comercial, apenas com o fim de permitir o aproveitamento do ágio.

LEONVIN, empresa veículo, não desenvolveu qualquer atividade operacional, prestando-se exclusivamente ao objetivo de transportar para Renosa o ágio pago por FOR SAB. Em outras palavras, LEONVIN não tinha propósito econômico, revelando-se desprovida de objeto social de fato. Sua função de mera empresa veículo é decorrência de um projeto que unicamente visava a revestir a aparência de obediência aos requisitos da Lei nº 9.532/1997, para a dedução da amortização do ágio pago por FOR SAB.

## **10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

### **- foi ventilada a simulação?**

Não fala propriamente da simulação, mas de negócios irreais, artificiais, empresas de papel o que denota a simulação - Absoluta.

### **- Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

Vontade.

“LEONVIN não desenvolveu qualquer atividade operacional, prestando-se exclusivamente ao objetivo de transportar para Renosa o ágio pago por FOR SAB. Em outras palavras, LEONVIN não tinha propósito econômico, revelando-se desprovida de objeto social de fato. Sua função de mera empresa veículo é decorrência de um projeto que unicamente visava a revestir a aparência de obediência aos requisitos da Lei nº 9.532/1997, para a dedução da amortização do ágio pago por FOR SAB”. (página 19)

“(…) LATINAS e ABACUS eram “empresas de papel”, sem substrato econômico, da mesma forma que LEONVIN”. (página 31)

“Tanto a aquisição das ações de Renosa por LEOVIN como a transferência das quotas de LEOVIN para BEBIDAS LATINAS e ABACUS perfazem um complexo **de negócios irreais**, concebidos no interior de um planejamento tributário levado a cabo com a apresentação ao Fisco das declarações de tributos calculados sob a influência indevida do ágio amortizado”. (página 32)

### **- abuso de direito, em que concepção?**

Não.

### **- fraude à lei – em que sentido?**

Não.

### **- abuso de forma?**

Não.

### **- negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

### **- propósito negocial, em que concepção?**

Sim, ausência de outro benefício que não fosse o tributário – subsidiário à regra de interpretação.

“Sem dúvida, a arquitetura societária engendrada não tinha propósito negocial”. (página 31)

## **11) Outras avaliações pontuais:**

### **- A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

**- Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

**- As partes envolvidas eram independentes?**

Não.

**- Foi aplicada a multa qualificada?**

Sim. Simulação – dolo.

“À vista do exposto, sustenta-se que a introdução da empresa veículo, na arquitetura societária montada, configura ato de execução de uma prática juridicamente reprovável, que objetivava modificar as características dos fatos geradores de IRPJ e CSLL, concretizando-se tal empreitada ilícita com a geração e contabilização da despesa de amortização do ágio, influenciando indevidamente os resultados tributáveis”. (página 31)

“(…) a aquisição das ações de Renosa por LEOVIN como a transferência das quotas de LEOVIN para BEBIDAS LATINAS e ABACUS perfazem um complexo de **negócios irreais**, concebidos no interior de um planejamento tributário levado a cabo com a apresentação ao Fisco das declarações de tributos calculados sob a influência indevida do ágio amortizado”. (página 32)

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito
- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN
- Simulação do CC, art. 167
- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

**38) CASO**

**1) Número do processo:** 10380.730581/2013-67

**2) Acórdão nº** 9101-003.571 - 1ª Turma

**3) Data da Sessão:** 08/05/2018

**4) Recorrente:** FAZENDA NACIONAL

Interessado: NUFARM INDÚSTRIA QUÍMICA E FARMACÊUTICA S.A.

**5) Ementa:**

(...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-Calendário: 2006, 2007, 2008

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. PLANEJAMENTO FISCAL.

O caput do artigo 7º da Lei nº 9.532/1997 remete a dedutibilidade da amortização do ágio, fundado em expectativa de rentabilidade futura, para fins de cálculo do lucro real, à exigência de que a participação societária na pessoa jurídica incorporada tenha sido adquirida com esse ágio pela incorporadora. Já o artigo 8º da Lei nº 9.532/1997 permite a dedução da despesa de amortização do ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura, nos casos em que a pessoa jurídica incorporadora adquirir a participação societária na incorporada com a referida mais valia. Ademais, sobreleva-se dos citados dispositivos legais que a influência do ágio no resultado tributável pelo IRPJ só tem amparo legal se houver a confusão patrimonial entre a investidora e a investida, momento em que o investimento adquirido com ágio se torna extinto.

(...)

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Cristiane Silva Costa

**7) Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, que não conheceu do recurso. No mérito, **por voto de qualidade**, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Por unanimidade de votos, acordam em determinar o retorno dos autos ao colegiado de origem para apreciação das demais questões constantes do recurso voluntário.

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Sim, quanto ao mérito ágio.

**9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão versa sobre a possibilidade de aproveitamento do ágio, por transferência, mediante emprego de empresa veículo. A questão que se coloca, precisamente, então, refere-se à possibilidade de abatimento do ágio gerado intragrupo, porque o pagamento não viria de terceiro gerador do efetivo dispêndio, e com a utilização de empresa veículo, porque indicariam a ausência de propósito negocial na operação, que teria como único intuito a geração do ágio. No caso entendeu-se que não houve a confusão patrimonial entre

a real investidora e investida. A empresa veículo foi criada artificialmente, sem propósito negocial, apenas com o fim de permitir o aproveitamento do ágio.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

- **foi ventilada a simulação?**

Não.

- **Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

- **abuso de direito, em que concepção?**

Não.

- **fraude à lei – em que sentido?**

Não.

- **abuso de forma?**

Não.

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

- **propósito negocial, em que concepção?**

Sim, ausência de outro benefício que não fosse o tributário – subsidiário à regra de interpretação.

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Não.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Não se discute o tema.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito

- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN

- Simulação do CC, art. 167

- reconhece a existência ou não de norma antielisiva brasileira?

- sem fundamentação.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

## 39) CASO

1) **Número do processo:** 10580.729192/2011-71

2) **Acórdão nº** 9101-003.467 - 1ª Turma

3) **Data da Sessão:** 07/03/2018

4) **Recorrente:** FAZENDA NACIONAL e COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA COELBA

5) **Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-Calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

ÁGIO TRANSFERIDO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

Deve ser mantida a glosa de dedução das despesas de amortização do ágio prevista no art. 386 do RIR/1999 se a pessoa jurídica que pagou o ágio (investidora original) transferir o ágio para terceira pessoa jurídica, participando esta terceira da incorporação.

(...)

6) **Relator ou Relator para acórdão:** Adriana Gomes Rego

7) **Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por **voto de qualidade**, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. (...) Acordam, ainda, 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 Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe deram provimento.

8) **Houve desempate por voto de qualidade?**

Sim, quanto ao mérito ágio.

9) **Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão versa sobre a possibilidade de aproveitamento do ágio, por transferência. A questão que se coloca, precisamente, então, refere-se à possibilidade de abatimento do ágio gerado intragrupo, porque o pagamento não viria de terceiro gerador do efetivo dispêndio, e com a utilização de empresa veículo, porque indicariam a ausência de propósito negocial na operação, que teria como único intuito a geração do ágio. No caso entendeu-se que não houve a confusão patrimonial entre a real investidora e investida.

A empresa veículo foi criada artificialmente, sem propósito comercial, apenas com o fim de permitir o aproveitamento do ágio.

Ponderou-se que ainda que o ágio tenha sido efetivamente pago originariamente (pela GUARANIANA) e mesmo que sejam relevantes as razões societárias ou mesmo regulatórias a justificarem a utilização NORDESTE PARTICIPAÇÕES nas operações societárias levadas a cabo, não se pode ignorar o fato de que o investimento original foi extinto quando foi transferido da GUARANIANA para a NORDESTE PARTICIPAÇÕES. Não pode, dessa maneira, ser “carregado” por terceira empresa, que, assim procedendo, justifica a qualificação doutrinária de “empresa veículo”. Não se reconhece a transferência do ágio, mesmo que a empresa veículo tenha propósito comercial.

“É dizer, ainda que o ágio tenha sido originariamente pago e mesmo que possa ser justificável a interposição de terceira empresa no processo por razões extratributárias, os efeitos tributários de dedutibilidade da amortização do ágio não se verificam”. (página 30)

#### **10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

- **foi ventilada a simulação?**

Não.

- **Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

- **abuso de direito, em que concepção?**

Não.

- **fraude à lei – em que sentido?**

Não.

- **abuso de forma?**

Não.

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

- **propósito comercial, em que concepção?**

Não.

#### **11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Não.

**- Foi aplicada a multa qualificada?**

Não se discute o tema.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito
- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN
- Simulação do CC, art. 167
- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

## **40) CASO**

**1) Número do processo:** 10830.016265/2010-91

**2) Acórdão nº** 9101-003.008 - 1ª Turma

**3) Data da Sessão:** 08/08/2017

**4) Recorrente:** FAZENDA NACIONAL e SOTREQ S/A

**5) Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-Calendário: 2005, 2006, 2007

ÁGIO. RENTABILIDADE FUTURA. DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ECONÔMICO-FINANCEIRO DA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA EM AQUISIÇÃO. EFETIVIDADE E CONTEMPORANEIDADE À AQUISIÇÃO.

A lei exige que o lançamento do ágio baseado na perspectiva de rentabilidade futura seja baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração. Embora não houvesse à época dos fatos a exigência de demonstração na forma de laudo, a produção e arquivamento de documentação que apresenta de forma objetiva e precisa a demonstração do valor econômico-financeiro da participação societária em aquisição a partir das perspectivas de rentabilidade futura da empresa é ônus da adquirente e constitui requisito indispensável para a dedução da amortização do ágio correspondente. Não basta estimá-lo de forma subjetiva, é preciso determiná-lo e demonstrá-lo, matematicamente, de forma precisa, e arquivar a documentação onde isso é feito, tudo ao tempo em que é feita a aquisição, nunca a posteriori.

## INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS. DESCONSIDERAÇÃO DOS EFEITOS TRIBUTÁRIOS.

Deve ser mantida a glosa de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL nas hipóteses de incorporação às avessas, quando uma empresa extremamente deficitária, com patrimônio líquido reduzido, com o intuito de redução de pagamento de tributos, incorpora uma empresa lucrativa, com patrimônio líquido seis vezes maior que sua incorporadora, e na sequência assume a denominação social da incorporada e passa a ser administrada pela incorporada.

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Adriana Gomes Rego

### **7) Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que não conheceram do recurso. No mérito, por **voto de qualidade**, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Livia de Carli Germano e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, 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 Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento.

### **8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Sim, quanto à incorporação às avessas.

### **9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão versa sobre duas questões: (1) Glosa das despesas de amortização de ágio por desatendimento aos preceitos legais: i) inexistência de fundamento econômico com base em “laudo de avaliação”; ii) falta de demonstração matemática dos valores do ágio apurado; e iii) não comprovação do pagamento integral do ágio apurado; e (2) Glosa da compensação de prejuízos compensados indevidamente em razão do evento de “incorporação” da empresa superavitária (com lucros), por empresa deficitária (com prejuízos a compensar), visando contornar a vedação legal prevista no art. 514 do RIR/99;

### **10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

- foi ventilada a simulação?

Sim.

“O fato é que ao mudar a razão social para o nome da incorporada, ao fazer a gestão a partir dos gestores da incorporada, fica, de fato, evidenciada, que a empresa robusta, com superávit, é que incorporou a outra, aliás, extremamente deficitária. Ou seja, revela-se que o negócio que efetivamente ocorreu não é aquele formalmente realizado. Assim, para as relações comerciais, quem estava realizando as operações era a nova Sotreq. Mascarou-se, com efeito, a realidade”. (página 19)

“Assim, seja qual for a denominação jurídica que se queira dar, chamando ou não a operação de simulada, o fato é que resta flagrantemente evidenciado que o negócio jurídico ora analisado caracteriza-se como uma incorporação às avessas, essa concebida com o intuito de burlar a vedação do citado art. 33 do Decreto lei nº 2.341, de 1987, motivo pelo qual deve ser considerada ilícita sob o ponto de vista tributário”. (página 20 e 21)

- **Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

- **abuso de direito, em que concepção?**

Não.

- **fraude à lei – em que sentido?**

Não, propriamente.

“Assim, seja qual for a denominação jurídica que se queira dar, chamando ou não a operação de simulada, o fato é que resta flagrantemente evidenciado que o negócio jurídico ora analisado caracteriza-se como uma incorporação às avessas, essa concebida com o intuito de burlar a vedação do citado art. 33 do Decreto-lei nº 2.341, de 1987, motivo pelo qual deve ser considerada ilícita sob o ponto de vista tributário”. (página 21)

- **abuso de forma?**

Não.

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

- **propósito negocial, em que concepção?**

Não.

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Não.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Não se discute o tema.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito
- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN
- Simulação do CC, art. 167
- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

## **41) CASO**

**1) Número do processo:** 10855.724094/2011-70

**2) Acórdão nº** 9101.002.470 - 1ª Turma

**3) Data da Sessão:** 21/11/2016

**4) Recorrente:** FÁBRICA DE PEÇAS ELÉTRICAS DELMAR LTDA.

**5) Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

ÁGIO ORIUNDO DE AQUISIÇÃO COM USO DE RECURSOS FINANCEIROS DE OUTREM. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na “mais valia” do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição.

Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se a investidora real transferiu recursos a uma “empresa veículo” com a específica finalidade de sua aplicação na aquisição de participação societária em outra empresa e se a “confusão patrimonial” advinda do processo de incorporação não envolve a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o

surgimento do ágio, ainda que a operação que o originou tenha sido celebrada entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço.

(...)

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Rafael Vidal de Araújo

**7) Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Demetrius Nichele Macei (suplente convocado), que não conheceram e, no mérito, acordam, por **voto de qualidade**, em dar-lhe provimento parcial, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Demetrius Nichele Macei (suplente convocado), que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em retornar os autos à turma a quo para apreciação das demais questões postas no recurso voluntário.

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Sim, quanto ao mérito ágio.

**9) Síntese do caso:**

Aqui não se discute a existência do ágio, mas seu aproveitamento. A configuração do aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999 requer que a pessoa jurídica que vier a absorver o patrimônio da outra em que detenha participação societária (ou a ser absorvida por ela, no caso da incorporação “às avessas”, caso dos autos) tenha acreditado na “mais valia”, feito estudos de rentabilidade futura e efetivamente desembolsado os recursos para a aquisição do investimento. Como não foi a HUBBELL DO BRASIL que desembolsou o valor que deu origem ao ágio contábil, restou desatendido o aspecto pessoal da hipótese de incidência do art.386 do RIR/1999. O numerário que pagou pela aquisição das quotas da DELMAR saiu dos ativos da real investidora, WEPAWAUG CANADA CORP.

No caso, os recursos financeiros utilizados na aquisição das quotas da contribuinte não pertenciam à HUBBELL DO BRASIL, mas à sua controladora estrangeira WEPAWAUG CANADA CORP, que realizou a remessa internacional dos valores alguns dias antes da operação de aquisição da participação societária e com o propósito específico de que fossem utilizados em tal negócio.

A investidora estrangeira provavelmente sabia que, se realizasse os investimentos diretamente na aquisição das quotas da contribuinte, sem a participação de empresa sediada em território brasileiro, não poderia posteriormen-

te pleitear o aproveitamento tributário do ágio oriundo da operação. Por se tratar de pessoa jurídica sediada no exterior, a investidora não se submete à legislação tributária brasileira. A incorporação de uma controlada brasileira provavelmente não provocaria os mesmos efeitos tributários para a matriz da empresa em seu país de origem.

Assim optou a empresa estrangeira por adotar um procedimento de engenharia societária que permitisse, ao final, a reunião do ágio e do investimento que lhe deu causa em uma mesma pessoa jurídica, situação semelhante à requerida pela legislação para permitir o uso tributário do ágio, mas não o suficiente para emular-lhe os efeitos.

Sendo assim, a amortização operada pela recorrida não teve amparo dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 ou dos arts. 385 e 386 do RIR/1999. A possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, só tem sentido em situações em que a investidora de fato, responsável por arcar com o dispêndio que faz nascer o ágio, incorpora a pessoa jurídica em que possua participação societária (investimento) ou é por ela incorporada. No caso entende-se que a investidora real não participou de “confusão patrimonial” alguma.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

- **foi ventilada a simulação?**

Não.

- **Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

- **abuso de direito, em que concepção?**

Não.

- **fraude à lei – em que sentido?**

Não.

- **abuso de forma?**

Não.

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

- **propósito comercial, em que concepção?**

Sim – ausência de substância econômica o ágio gerado entre empresas do mesmo grupo – questão interpretativa.

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- Houve adequado intervalo temporal entre as operações?

Não.

- As partes envolvidas eram independentes?

Não.

- Foi aplicada a multa qualificada?

Não se discute o tema.

## 12) Artigos da fundamentação destacados

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito
- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN
- Simulação do CC, art. 167
- sem fundamentação nos itens acima.

## 13) o PT foi aceito ou não?

S – Sim e

N – Não.

## 42) CASO

1) Número do processo: 11020.721280/2013-02

2) Acórdão nº 9101.003.608 - 1ª Turma

3) Data da Sessão: 05/06/2018

4) Recorrente: RIO GRANDE ENERGIA S/A

5) Ementa:

(...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

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

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. PLANEJAMENTO FISCAL.

O caput do artigo 7º da Lei nº 9.532/1997 remete a dedutibilidade da amortização do ágio, fundado em expectativa de rentabilidade futura, para fins de cálculo do lucro real, à exigência de que a participação societária na pessoa jurídica incorporada tenha sido adquirida com esse ágio pela incorporadora. Já o artigo 8º da Lei nº 9.532/1997 permite a dedução da despesa de amortização do ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura, nos casos em que a pessoa jurídica incorporadora adquirir a participação societária na incorporada com a referida mais valia. Ademais, sobreleva-se dos citados dispositivos

legais que a influência do ágio no resultado tributável pelo IRPJ só tem amparo legal se houver a confusão patrimonial entre a investidora e a investida, momento em que o investimento adquirido com ágio torna-se extinto.

(...)

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Cristiane Silva Costa

**7) Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, (i) quanto ao ágio e (ii) quanto à CSLL, por **voto de qualidade**, acordam em dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Luís Flávio Neto, Gerson Macedo Guerra e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe negaram provimento. (...)

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Sim, quanto ao mérito ágio.

**9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão versa sobre a possibilidade de aproveitamento do ágio, mediante emprego de empresa veículo. A configuração do aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999 requer que a pessoa jurídica que vier a absorver o patrimônio da outra em que detenha participação societária (ou a ser absorvida por ela, no caso da incorporação “às avessas”, caso dos autos) tenha acreditado na “mais valia”, feito estudos de rentabilidade futura e efetivamente desembolsado os recursos para a aquisição do investimento. O argumento determinante para a glosa da despesa de amortização do ágio diz respeito ao fato de que CPFL Serra, a incorporada, não suportou o ágio amortizado (isto é, não era a investidora), como também não foi o objeto do investimento adquirido com a mais valia (isto é, não era a investida), pois, à luz dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, a dedutibilidade da amortização do ágio está condicionada à extinção do investimento (pelo qual se pagou o sobrepreço), por força da confusão entre os patrimônios da investidora e da investida.

Era o caso em que a Rio Grande Energia adquiriu, com ágio pago, a participação societária em outras empresas. Contudo, em uma nem outra poderia incorporar a outra, por vedação legal (Lei 10848/94), logo não haveria possibilidade de aproveitarem o ágio, com a efetivação da confusão patrimonial. Então, usou-se uma empresa veículo para possibilitar tal aproveitamento, sendo que essa foi criada sem qualquer propósito econômico, de forma artificial, apenas para gerar o aproveitamento do ágio.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

- foi ventilada a simulação?

Não.

- Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?

- abuso de direito, em que concepção?

Não.

- fraude à lei – em que sentido?

Não.

- abuso de forma?

Não.

- negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?

Não.

- propósito negocial, em que concepção?

Não.

**11) Outras avaliações pontuais:**

- A operação teve outros propósitos não tributários?

Não.

- Houve adequado intervalo temporal entre as operações?

Não.

- As partes envolvidas eram independentes?

Não.

- Foi aplicada a multa qualificada?

Não se discute o tema.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito

- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN

- Simulação do CC, art. 167

- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

**43) CASO**

1) Número do processo: 12448.724782/2012-48

**2) Acórdão nº 9101.003.006 - 1ª Turma**

**3) Data da Sessão:** 08/08/2017

**4) Recorrente:** ECISA PARTICIPAÇÕES LTDA

Interessado FAZENDA NACIONAL

**5) Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

ÁGIO ORIUNDO DE AQUISIÇÃO COM USO DE RECURSOS FINANCEIROS DE OUTREM. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na “mais valia” do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição.

Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se a investidora real transferiu recursos a uma “empresa veículo” com a específica finalidade de sua aplicação na aquisição de participação societária em outra empresa e se a “confusão patrimonial” advinda do processo de incorporação não envolve a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio, ainda que a operação que o originou tenha sido celebrada entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço.

(...)

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Rafael Vidal de Araújo

**7) Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento.

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Não.

**9) Síntese do caso:**

Aqui não se discute a existência do ágio, mas seu aproveitamento. A configuração do aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999 requer que a pessoa jurídica que vier a absorver o patrimônio da outra em que detenha participação societária (ou a ser absorvida por ela, no caso da incorporação “às avessas”, caso dos autos) tenha acreditado na “mais valia”,

feito estudos de rentabilidade futura e efetivamente desembolsado os recursos para a aquisição do investimento. Consignou-se que os recursos financeiros utilizados na aquisição das participações societárias na ECISA e na DYLPAR (quotista da recorrente) não pertenciam à LICIA, mas à sua controladora BR MALLS, que realizou, entre novembro e dezembro de 2006, aportes de recursos que totalizaram mais de R\$366.000.000,00 na LICIA, empresa que acabou de adquirir (veículo) em outubro do mesmo ano, com a finalidade específica de aquisição de participação societária nas empresas ECISAPAR, DYLPAR e ECISAENG. Como não foi a LICIA que desembolsou os valores que deram origem aos ágios contábeis, restou desatendido o aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

- foi ventilada a simulação?

Não.

- Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?

- abuso de direito, em que concepção?

Não.

- fraude à lei – em que sentido?

Não.

- abuso de forma?

Não.

- negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?

Não.

- propósito negocial, em que concepção?

Não.

**11) Outras avaliações pontuais:**

- A operação teve outros propósitos não tributários?

Não.

- Houve adequado intervalo temporal entre as operações?

Não.

- As partes envolvidas eram independentes?

Não.

- Foi aplicada a multa qualificada?

Não se discute o tema.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito

- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN
- Simulação do CC, art. 167
- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

## **44) CASO**

**1) Número do processo:** 15504.723708/2013-61

**2) Acórdão nº** 9101-003.199 - 1ª Turma

**3) Data da Sessão:** 07/11/2017

**4) Recorrente:** MINERAÇÃO BELOCAL LTDA

Interessado FAZENDA NACIONAL

**5) Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

ÁGIO. RENTABILIDADE FUTURA. DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ECONÔMICO-FINANCEIRO DA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA EM AQUISIÇÃO. EFETIVIDADE E CONTEMPORANEIDADE À AQUISIÇÃO.

A lei exige que o lançamento do ágio baseado na perspectiva de rentabilidade futura seja baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração. Embora não houvesse, à época dos fatos, a exigência de demonstração na forma de laudo, a produção e arquivamento de documentação que apresenta, de forma objetiva e precisa, a demonstração do valor econômico-financeiro da participação societária em aquisição, a partir das perspectivas de rentabilidade futura da empresa, é ônus da adquirente e constitui requisito indispensável para a dedução da amortização do ágio correspondente. Não basta estima-lo de forma subjetiva, é preciso determiná-lo e demonstrá-lo, matematicamente, de forma precisa, e arquivar a respectiva documentação, tudo ao tempo em que é feita a aquisição, nunca a posteriori. ÁGIO ORIUNDO DE AQUISIÇÃO COM USO DE RECURSOS FINANCEIROS DE OUTREM. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que partici-

pe da “confusão patrimonial” a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na “mais valia” do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.

Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se a “confusão patrimonial”, advinda do processo de incorporação, não envolve a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio, ainda que a operação que o originou tenha sido celebrada entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço.

(...)

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Daniele Souto Rodrigues Amadio

**7) Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, quanto (i) ao ágio, por **voto de qualidade**, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento; (...).

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Sim, quanto ao ágio.

**9) Síntese do caso:**

No caso não se discute a existência do ágio, que de fato houve com o pagamento da mais valia. Trata-se de questão atinente ao aproveitamento do ágio, no tocante à: a) ágio tempestividade do laudo de avaliação; b) ágio com o uso empresa veículo.

A configuração do aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999 requer que a pessoa jurídica que vier a absorver o patrimônio da outra em que detenha participação societária (ou a ser absorvida por ela, no caso da incorporação “às avessas”, caso dos autos) tenha acreditado na “mais valia”, feito estudos de rentabilidade futura e efetivamente desembolsado os recursos para a aquisição do investimento.

No caso analisado é incontroverso que houve desembolso de valores por ocasião da aquisição, pela LHOIST, por intermédio da CALL, das ações da BELOCAL. Sendo a LHOIST uma pessoa jurídica sediada no Brasil, submetida à legislação tributária brasileira, ela poderia fazer jus à dedutibilidade das despesas de amortização do ágio de R\$ 332.698.559,00 se viesse a incorporar a BELOCAL atendessem também às demais condições exigidas legalmente.

Porém a LHOIST promoveu a integralização de aumento do capital social da CANANGA. Foi realizada a entrega das ações da BELOCAL pela LHOIST, pelos exatos valores que constavam da contabilidade dessa última empresa. Assim, a CANANGA passou a possuir, em sua contabilidade, o ágio de R\$ 332.698.559,00 associado às ações da BELOCAL. CANANGA foi incorporada pela BELOCAL. Ocorre que a BELOCAL não poderia ter utilizado o ágio registrado originalmente na LHOIST para fins de deduzir as despesas decorrentes de sua amortização. Como não foi a CANANGA que desembolsou o valor que deu origem ao ágio contábil, restou desatendido o aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

- **foi ventilada a simulação?**

Não.

- **Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

- **abuso de direito, em que concepção?**

Não.

- **fraude à lei – em que sentido?**

Não.

- **abuso de forma?**

Não.

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

- **propósito negocial, em que concepção?**

Não.

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Não.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Não se discute o tema.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito

- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN

- Simulação do CC, art. 167
- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

## **45) CASO**

**1) Número do processo:** 16327.721121/2014-50

**2) Acórdão nº** 9101.003.468 - 1ª Turma

**3) Data da Sessão:** 07/03/2018

**4) Recorrente:** FAZENDA NACIONAL

Interessado: INDIANA SEGUROS S.A.

**5) Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. PLANEJAMENTO FISCAL.

O caput do artigo 7º da Lei nº 9.532/1997 remete a dedutibilidade da amortização do ágio, fundado em expectativa de rentabilidade futura, para fins de cálculo do lucro real, à exigência de que a participação societária na pessoa jurídica incorporada tenha sido adquirida com esse ágio pela incorporadora. Já o artigo 8º da Lei nº 9.532/1997 permite a dedução da despesa de amortização do ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura, nos casos em que a pessoa jurídica incorporadora adquirir a participação societária na incorporada com a referida mais valia. Ademais, sobreleva-se dos citados dispositivos legais que a influência do ágio no resultado tributável pelo IRPJ só tem amparo legal se houver a confusão patrimonial entre a investidora e a investida, momento em que o investimento adquirido com ágio torna-se extinto.

(...)

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Luís Flávio Neto

**7) Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por **voto de qualidade**, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Cristiane Silva

Costa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Flávio Franco Corrêa.

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Sim, quanto ao mérito ágio.

**9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão versa sobre a possibilidade de aproveitamento do ágio, mediante emprego de empresa veículo. A configuração do aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999 requer que a pessoa jurídica que vier a absorver o patrimônio da outra em que detenha participação societária (ou a ser absorvida por ela, no caso da incorporação “às avessas”, caso dos autos) tenha acreditado na “mais valia”, feito estudos de rentabilidade futura e efetivamente desembolsado os recursos para a aquisição do investimento.

No caso concreto, coube à pessoa jurídica LIB suportar o sacrifício patrimonial pela aquisição de Indiana, comprando-a da família Afif e do Bradesco Saúde. Nessa aquisição, LIB assumiu um ágio de R\$ 169 milhões que não podia aproveitar, no cálculo do lucro real, pois não era de seu interesse promover a confusão patrimonial com Indiana nem com Itaberaba. Se fosse, já teria promovido a junção de patrimônios, assim que adquiriu as duas pessoas jurídicas (Indiana e Itaberaba). A alternativa que pareceu viável ao grupo Liberty, para o propósito de se beneficiar do ágio pago na aquisição de Indiana, foi a de constituir a empresa veículo Liberty Brasil Participações Ltda, em 06/11/2008, com capital social de R\$ 5.000,00, sendo R\$ 4.999,00 relativos à participação de LIB. Esta holding, seis meses depois, em 25/05/2009, aumentou o capital de Liberty Brasil Participações Ltda em R\$ 282.809.231,00, integrando-o com ações representativas do capital social de Indiana e com quotas representativas do capital de Itaberaba, para, finalmente, em 30/11/2009, ser incorporada por Indiana, que também incorporou Itaberaba na mesma data. Logo, Liberty Brasil não foi a real investido, motivo pelo qual não pode Indiana se aproveitar do ágio.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

- **foi ventilada a simulação?**

Não.

- **Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

- **abuso de direito, em que concepção?**

Não.

- **fraude à lei – em que sentido?**

Não.

- **abuso de forma?**

Não.

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

- **propósito negocial, em que concepção?**

Não.

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Não.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Não se discute o tema.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito

- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN

- Simulação do CC, art. 167

- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

## **46) CASO**

**1) Número do processo:** 16327.721125/2014-38

**2) Acórdão nº** 9101.003.735 - 1ª Turma

**3) Data da Sessão:** 11/09/2018

**4) Recorrente:** FAZENDA NACIONAL

Interessado: BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.

**5) Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

DESPESAS COM ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO. EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Não comprovado o fundamento do ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura, por ocasião de sua formação, impõe-se a sua glosa.

INVESTIMENTO. ÁGIO. DEDUÇÃO. REQUISITOS.

Em regra, as contrapartidas da amortização do ágio de que trata o art. 385 do RIR, de 1999, não são dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL. A fruição do benefício previsto no inciso III do art. 386 do RIR/99 só é possível quando há extinção do investimento adquirido com ágio, com fundamento econômico nos termos do inciso II do § 2º desse mesmo artigo, por meio de incorporação, fusão ou cisão.

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. IMPOSSIBILIDADE.

A subsunção aos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos arts. 385 e 386 do RIR/99, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material ali previstos. Inexiste norma que amplie os aspectos pessoal e material a outras pessoas jurídicas ou, ainda, que preveja a possibilidade de intermediação ou de interposição de outras pessoas jurídicas.

(...)

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Demetrius Nichele Macei

**7) Resultado:**

(...) Por unanimidade de votos, acordam em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por **voto de qualidade**, (i) quanto à comprovação do custo de aquisição/rentabilidade futura, acordam em dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra (relator), Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Demetrius Nichele Macei, que lhe negaram provimento; e (ii) quanto à inexistência de vedação ao aproveitamento fiscal do ágio amortizado contabilmente antes da incorporação, em considerar prejudicada a matéria, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra (relator), Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Demetrius Nichele Macei, que lhe negaram provimento.

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Sim, quanto ao mérito ágio.

**9) Síntese do caso:**

Em razão da falta de comprovação do fundamento econômico do ágio resta prejudicado o seu reconhecimento contábil e suas consequências no próprio resultado líquido, inclusive no tocante à CSLL. Logo, considerou-se inócua a

discussão quanto à dedutibilidade da despesa com amortização do ágio registrado pelo contribuinte.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

- **foi ventilada a simulação?**

Não.

- **Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

- **abuso de direito, em que concepção?**

Não.

- **fraude à lei – em que sentido?**

Não.

- **abuso de forma?**

Não.

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

- **propósito comercial, em que concepção?**

Não.

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Não.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Não se discute o tema.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito

- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN

- Simulação do CC, art. 167

- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

## 47) CASO

1) **Número do processo:** 16561.720053/2013-58

2) **Acórdão nº** 9101.002.962 - 1ª Turma

3) **Data da Sessão:** 04/07/2017

4) **Recorrente:** ATACAÇÃO SA

Interessado FAZENDA NACIONAL

5) **Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

ÁGIO ORIUNDO DE AQUISIÇÃO COM USO DE RECURSOS FINANCEIROS E OUTREM. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da “confusão patrimonial” a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na “mais valia” do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.

Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se a “confusão patrimonial”, advinda do processo de incorporação, não envolve a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio, ainda que a operação que o originou tenha sido celebrada entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço.

(...)

6) **Relator ou Relator para acórdão:** Adriana Gomes Rego

7) **Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento (i) por **voto de qualidade** em relação à possibilidade de amortização do ágio e em relação aos juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e José Eduardo Dornelas Souza, que lhe deram provimento, e (ii) por maioria de votos em relação à concomitância, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e José Eduardo Dornelas Souza, que lhe deram provimento.

8) **Houve desempate por voto de qualidade?**

Sim, quanto ao ágio.

### **9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão versa sobre a possibilidade de aproveitamento do ágio, mediante emprego de empresa veículo. No caso não se discute a existência do ágio, que de fato houve com o pagamento da mais valia, além de que a operação foi realizada entre pessoas independentes.

A configuração do aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999 requer que a pessoa jurídica que vier a absorver o patrimônio da outra em que detenha participação societária (ou a ser absorvida por ela, no caso da incorporação “às avessas”, caso dos autos) tenha acreditado na “mais valia”, feito estudos de rentabilidade futura e efetivamente desembolsado os recursos para a aquisição do investimento.

No presente caso não se verifica a confusão patrimonial entre investidora e investida, que é apenas aparente. Isso porque a investidora (KORCULA) cujo patrimônio se encontrou com o da investida (ATACADÃO) por ocasião de sua incorporação reversa não foi quem, de fato, efetivamente incorreu no esforço para adquirir o investimento com ágio. Não é ela (KORCULA) a investidora real (ou originária), mas sim empresa efêmera pela qual recursos e ágio apenas transitaram (“empresa veículo”, para se usar a expressão corrente na doutrina e na jurisprudência).

### **10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

- foi ventilada a simulação?

Não.

- Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?

- abuso de direito, em que concepção?

Não.

- fraude à lei – em que sentido?

Não.

- abuso de forma?

Não.

- negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?

Não.

- propósito negocial, em que concepção?

Não.

### **11) Outras avaliações pontuais:**

- A operação teve outros propósitos não tributários?

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Sim.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Não se discute o tema.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito
- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN
- Simulação do CC, art. 167
- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

## **48) CASO**

**1) Número do processo:** 16561.720038/2013-18

**2) Acórdão nº** 9101-003.362 - 1ª Turma

**3) Data da Sessão:** 18/01/2018

**4) Recorrente:** CTEEP COMPANHIA DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELETRICA PAULISTA

Interessado: FAZENDA NACIONAL

**5) Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

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, 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 uma 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.

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Gerson Macedo Guerra

**7) Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por **voto de qualidade**, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra, Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura.

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Sim, quanto ao ágio.

**9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão versa sobre a utilização e “empresa veículo” para fins de aproveitamento do ágio, por transferência. A questão que se coloca, precisamente, então, refere-se à possibilidade de abatimento do ágio gerado intragrupo, porque o pagamento não viria de terceiro gerador do efetivo dispêndio, e com a utilização de empresa veículo, porque indicariam a ausência de propósito comercial na operação, que teria como único intuito a geração do ágio. A configuração do aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999 requer, na forma do voto vencedor, que a pessoa jurídica que vier a absorver o patrimônio da outra em que detenha participação societária (ou a ser absorvida por ela, no caso da incorporação “às avessas”) tenha acreditado na “mais valia”, feito estudos de rentabilidade futura e efetivamente desembolsado os recursos para a aquisição do investimento.

No caso, a pessoa jurídica investidora é a ISA CAPITAL que efetuou o aporte de recursos para aquisição do investimento (participação societária da CTEEP, Contribuinte) com pagamento de sobrepreço, por ter sido realizado em valor superior ao do patrimônio líquido. O fato de o investimento (CTEEP) ter sido transferido de maneira efêmera para a ISA PARTICIPAÇÕES DO BRASIL LTDA, não lhe conferem à ISA PARTICIPAÇÕES DO BRASIL LTDA condição de investidora exigida pela legislação. Foi a ISA CAPITAL a empresa que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, coordenou e comandou os estudos de rentabilidade futura do investimento a ser adquirido e desembolsou os recursos para a aquisição. O evento de incorporação não contou com a participação da ISA CAPITAL, ou seja, não estava presente a pessoa

jurídica investidora. O evento contou com a presença da ISA PARTICIPAÇÕES DO BRASIL LTDA e da CTEEP (investimento). Logo, não se consumou o aspecto material, que determina que o patrimônio do investidor deve se comunicar com o patrimônio da investida.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

- **foi ventilada a simulação?**

Não

- **Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

- **abuso de direito, em que concepção?**

Não.

- **fraude à lei – em que sentido?**

Não.

- **abuso de forma?**

Não.

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

- **propósito negocial, em que concepção?**

Não.

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Não.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Não se discute o tema.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito

- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN

- Simulação do CC, art. 167

- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

## 49) CASO

1) **Número do processo:** 16561.720117/2013-11

2) **Acórdão nº** 9101.003.366 - 1ª Turma

3) **Data da Sessão:** 18/01/2018

4) **Recorrente:** FAZENDA NACIONAL

Interessado: BARCELONA COMÉRCIO VAREJISTA E ATACADISTA S.A.

5) **Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

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

ÁGIO ORIUNDO DE AQUISIÇÃO COM USO DE RECURSOS FINANCEIROS DE OUTREM. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da “confusão patrimonial” a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na “mais valia” do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.

Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se a “confusão patrimonial”, advinda do processo de incorporação, não envolve a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio, ainda que a operação que o originou tenha sido celebrada entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço.

6) **Relator ou Relator para acórdão:** Gerson Macedo Guerra

7) **Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por **voto de qualidade** em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra (relator), Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe negaram provimento. (...)

8) **Houve desempate por voto de qualidade?**

Sim, quanto ao ágio.

9) **Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão versa sobre a possibilidade de aproveitamento do ágio, mediante emprego de empresa veículo. No caso não se discute a existência do ágio, que de fato houve com o pagamento da mais valia, além de que a operação foi realizada entre pessoas independentes.

A configuração do aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999 requer que a pessoa jurídica que vier a absorver o patrimônio da outra em que detenha participação societária (ou a ser absorvida por ela, no caso da incorporação “às avessas”, caso dos autos) tenha acreditado na “mais valia”, feito estudos de rentabilidade futura e efetivamente desembolsado os recursos para a aquisição do investimento.

No caso presente, é incontroverso que houve desembolso de valores por ocasião da aquisição, pela SÉ SUPERMERCADOS LTDA (SÉ), por intermédio da SEVILHA e da NERANO, das ações da BARCELONA. SEVILHA e a NERANO foram incorporadas pela BARCELONA, que não é a real investidora, motivo porque o ágio não pode ser aproveitado por ela.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

- foi ventilada a simulação?

Não.

- Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?

- abuso de direito, em que concepção?

Não.

- fraude à lei – em que sentido?

Não.

- abuso de forma?

Não.

- negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?

Não.

- propósito negocial, em que concepção?

Não.

**11) Outras avaliações pontuais:**

- A operação teve outros propósitos não tributários?

Não.

- Houve adequado intervalo temporal entre as operações?

Não.

- As partes envolvidas eram independentes?

Sim.

- Foi aplicada a multa qualificada?

Não se discute o tema.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito

- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN
- Simulação do CC, art. 167
- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

## **50) CASO**

**1) Número do processo:** 16643.000142/2010-21

**2) Acórdão nº** 9101-003.210 - 1ª Turma

**3) Data da Sessão:** 08/11/2017

**4) Recorrente:** BANCO SANTANDER (BRASIL) S/A

Interessado: FAZENDA NACIONAL

**5) Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-Calendário:2005,02006

ÁGIO PAGO POR EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. SUPORTADO POR TERCEIRO. INCORPORAÇÃO. AMORTIZAÇÃO INDEDUTÍVEL.

Não se sustenta a imaginada legalidade da influência de despesa com amortização de ágio, na redução do lucro tributável pelo IRPJ, se esse mesmo ágio, fundado na expectativa de rentabilidade futura, for obtido, pela incorporadora ou pela incorporada, mediante transferência, para aumento ou integralização de capital, de investimento adquirido por terceiro com a citada mais valia. Vale dizer, de outra forma, que a influência no resultado tributável pelo IRPJ só tem amparo legal se houver a confusão patrimonial entre a investidora e a investida.  
(...)

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Flávio Franco Correa

**7) Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, (i) quanto à legitimidade de amortização do ágio, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento; (...)

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Não.

**9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão versa sobre a possibilidade de aproveitamento do ágio, por transferência, mediante uso de empresa veículo. No caso entendeu-se que não houve a confusão patrimonial entre a real investidora e investida.

Não se questiona o ágio pago pela Santander Central Hispano S.A. para aquisição de cotas do Banespa. Trata-se de autuação no que se refere ao que sucede a essa aquisição até chegar na dedução da despesa de amortização do ágio. Entendeu-se que a pessoa jurídica que contabilizou o ágio, no caso a Santander Holding, não arcou com o ônus desse ágio, motivo pelo qual não houve a confusão patrimonial e foi vedado o aproveitamento do ágio.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

- **foi ventilada a simulação?**

Não

- **Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

- **abuso de direito, em que concepção?**

Não.

- **fraude à lei – em que sentido?**

Não.

- **abuso de forma?**

Não.

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

- **propósito comercial, em que concepção?**

Não.

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Não.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Não se discute o tema.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito
- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN
- Simulação do CC, art. 167
- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

**51) CASO**

**1) Número do processo:** 16682.721095/2013-30

**2) Acórdão nº** 9101.003.255 - 1ª Turma

**3) Data da Sessão:** 05/12/2017

**4) Recorrente:** FAZENDA NACIONAL

Interessado: REPSOL SINOPEC BRASIL S/A

**5) Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008 e 2009

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. PLANEJAMENTO FISCAL.

O caput do artigo 7º da Lei nº 9.532/1997 remete a dedutibilidade da amortização do ágio, fundado em expectativa de rentabilidade futura, para fins de cálculo do lucro real, à exigência de que a participação societária na pessoa jurídica incorporada tenha sido adquirida com esse ágio pela incorporadora. Já o artigo 8º da Lei nº 9.532/1997 permite a dedução da despesa de amortização do ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura, nos casos em que a pessoa jurídica incorporadora adquirir a participação societária na incorporada com a referida mais valia. Ademais, sobreleva-se dos citados dispositivos legais que a influência do ágio no resultado tributável pelo IRPJ só tem amparo legal se houver a confusão patrimonial entre a investidora e a investida, momento em que o investimento adquirido com ágio torna-se extinto.

(...)

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Daniele Souto Rodrigues Amadio

**7) Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo e Gerson Macedo Guerra, que não conheceram do recurso. No mérito, por **voto de qualidade**, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), Cristiane Silva Costa, Luis Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento.

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Sim, quanto ao mérito ágio.

**9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão versa sobre a possibilidade de aproveitamento do ágio, mediante emprego de empresa veículo. A configuração do aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999 requer que a pessoa jurídica que vier a absorver o patrimônio da outra em que detenha participação societária (ou a ser absorvida por ela, no caso da incorporação “às avessas”, caso dos autos) tenha acreditado na “mais valia”, feito estudos de rentabilidade futura e efetivamente desembolsado os recursos para a aquisição do investimento.

No caso concreto, a pessoa jurídica efetivamente investida não é REPSOL, mas REFAP. Por isso, as atividades que geraram as expectativas de lucros futuros seriam todas desenvolvidas, não pela Repsol S/A, mas sim pela Refap S/A, que não foi incorporada.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

- **foi ventilada a simulação?**

Não.

- **Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

- **abuso de direito, em que concepção?**

Não.

- **fraude à lei – em que sentido?**

Não.

- **abuso de forma?**

Não.

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

- **propósito negocial, em que concepção?**

Não.

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Não.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Não se discute o tema.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito

- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN

- Simulação do CC, art. 167

- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

## **52) CASO**

**1) Número do processo:** 18470.731968/2012-52

**2) Acórdão nº** 9101.003.612 - 1ª Turma

**3) Data da Sessão:** 05/06/2018

**4) Recorrente:** PIMACO AUTOADESIVOS LTDA.

Interessado FAZENDA NACIONAL

**5) Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

ÁGIO ORIUNDO DE AQUISIÇÃO COM USO DE RECURSOS FINANCEIROS DE OUTREM. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da “confusão patrimonial” a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na “mais valia” do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.

Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se a “confusão patrimonial”, advinda do processo de incorporação, não envolve a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio, ainda que a operação que o originou tenha sido celebrada entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço.

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Rafael Vidal de Araújo

**7) Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por **voto de qualidade**, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Gerson Macedo Guerra e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe deram provimento.

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Sim, quanto ao ágio.

**9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão versa sobre a possibilidade de aproveitamento do ágio, mediante emprego de empresa veículo. No caso não se discute a existência do ágio, que de fato houve com o pagamento da mais valia.

A configuração do aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999 requer que a pessoa jurídica que vier a absorver o patrimônio da outra em que detenha participação societária (ou a ser absorvida por ela, no caso da incorporação “às avessas”, caso dos autos) tenha acreditado na “mais valia”, feito estudos de rentabilidade futura e efetivamente desembolsado os recursos para a aquisição do investimento.

No caso presente, é incontroverso que houve desembolso de valores por ocasião da aquisição das ações da recorrente (PIMACO), assim como não se discute a existência do ágio.

Ocorre que os recursos financeiros utilizados na aquisição das ações da recorrente não pertenciam à BFL Participações e Empreendimentos, mas sim aos seus sócios controladores (grupo BIC), que realizaram, em agosto de 2006, aportes de recursos em torno de 100 milhões de reais na BFL, empresa que tinham acabado de criar no mês anterior, com o objetivo específico de realizar, por meio dela (BFL), a aquisição da empresa PIMACO. Como não foi a BFL (incorporada pela PIMACO) que desembolsou os valores que deram origem ao ágio contábil, restou desatendido o aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

- foi ventilada a simulação?

Não.

- Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?

- abuso de direito, em que concepção?

Não.

- fraude à lei – em que sentido?

Não.

- abuso de forma?

Não.

- negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?

Não.

- propósito negocial, em que concepção?

Não.

**11) Outras avaliações pontuais:**

- A operação teve outros propósitos não tributários?

Não.

- Houve adequado intervalo temporal entre as operações?

Não.

- As partes envolvidas eram independentes?

Sim.

- Foi aplicada a multa qualificada?

Não se discute o tema.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito

- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN

- Simulação do CC, art. 167

- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

**53) CASO**

1) Número do processo: 19647.009690/2006-99

**2) Acórdão nº 9101-003.972 - 1ª Turma**

**3) Data da Sessão:** 17/01/2019

**4) Recorrente:** TIM NORDESTE SA

Interessado: FAZENDA NACIONAL

**5) Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, E 2003

PREMISSA. INSTITUTO JURÍDICOTRIBUTÁRIO.

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, 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 uma 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.

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Demetrius Nichele Macei

**7) Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por **voto de qualidade**, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Demetrius Nichele Macei (relator), Cristiane Silva Costa, Luis Fabiano Alves Penteado e Lívia De Carli Germano, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura.

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Sim, quanto ao ágio.

**9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão versa sobre a utilização e “empresa veículo” para fins de aproveitamento do ágio, por transferência. A questão que se coloca, precisamente, então, refere-se à possibilidade de abatimento do ágio gerado intragrupo, porque o pagamento não viria de terceiro gerador do efetivo dispêndio, e com a utilização de empresa veículo, porque indicariam a ausência de propósito negocial na operação, que teria como único intuito a geração do ágio.

A configuração do aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999 requer, na forma do voto vencedor, que a pessoa jurídica que vier a absorver o patrimônio da outra em que detenha participação societária (ou a ser absorvida por ela, no caso da incorporação “às avessas”) tenha acreditado na “mais valia”, feito estudos de rentabilidade futura e efetivamente desembolsado os recursos para a aquisição do investimento.

No caso, A BITEL adquiriu, com sobrepreço, a participação da TNC. Posteriormente, criou a empresa 1B2B, de “prateleira”, criada com capital social de R\$1.000,00, efêmera, artificial, para transportar o ágio relativo à aquisição da TNC. A 1B2B é a “empresa veículo”. E logo depois, a 1B2B foi incorporada pela TNC, ou seja, voltou-se à situação anterior, no qual a BITEL era controladora da TNC.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

- **foi ventilada a simulação?**

Não

- **Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

- **abuso de direito, em que concepção?**

Não.

- **fraude à lei – em que sentido?**

Não.

- **abuso de forma?**

Não.

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

- **propósito comercial, em que concepção?**

Não.

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Não.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Não se discute o tema.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito
- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN
- Simulação do CC, art. 167
- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

**54) CASO**

**1) Número do processo:** 16561.720073/2014-18

**2) Acórdão nº** 9101.003.363 - 1ª Turma

**3) Data da Sessão:** 18/01/2018

**4) Recorrente:** FAZENDA NACIONAL

Interessado KIMBERLYCLARK BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA.

**5) Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, E 2013

ÁGIO ORIUNDO DE AQUISIÇÃO COM USO DE RECURSOS FINANCEIROS DE OUTREM. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da “confusão patrimonial” a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na “mais valia” do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.

Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se a “confusão patrimonial”, advinda do processo de incorporação, não envolve a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio, ainda que a operação que o originou tenha sido celebrada entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço.

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Gerson Macedo Guerra

**7) Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por **voto de qualidade**, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra (relator), Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que não conheceram do recurso e, no mérito lhe negaram provimento. (...)

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Sim, quanto ao ágio.

**9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão versa sobre a possibilidade de aproveitamento do ágio, mediante emprego de empresa veículo. No caso não se discute a existência do ágio, que de fato houve com o pagamento da mais valia.

A configuração do aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999 requer que a pessoa jurídica que vier a absorver o patrimônio da outra em que detenha participação societária (ou a ser absorvida por ela, no caso da incorporação “às avessas”, caso dos autos) tenha acreditado na “mais valia”, feito estudos de rentabilidade futura e efetivamente desembolsado os recursos para a aquisição do investimento.

No caso presente, é incontroverso que houve desembolso de valores nas várias etapas que integraram a aquisição das quotas representativas do capital social da contribuinte KCB e da KENKO. Também não se discute que os valores despendidos superaram o valor contábil das quotas alienadas.

Ocorre que os recursos financeiros utilizados na aquisição das quotas da contribuinte e da KENKO não pertenciam às empresas KCTissueB, KCdoB, KCC ou KCR, mas às controladoras estrangeiras do grupo KIMBERLYCLARK: KC\_DELAWARE, KC\_PENSILVANIA, KIMBERLYCLARK HOLLAND HOLDINGS BV e KIMBERLYCLARK CORPORATION. Como não foram a KCTissueB, a KCdoB, a KCC ou a KCR que desembolsaram o valores que deram origem aos ágios contábeis, restou desatendido o aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

- **foi ventilada a simulação?**

Não.

- **Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

- **abuso de direito, em que concepção?**

Não.

- **fraude à lei – em que sentido?**

Não.

- **abuso de forma?**

Não.

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

- **propósito negocial, em que concepção?**

Não.

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Sim.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Não se discute o tema.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito

- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN

- Simulação do CC, art. 167

- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

## **55) CASO**

**1) Número do processo:** 16561.720177/2012-52

**2) Acórdão nº** 9101.003.561 - 1ª Turma

**3) Data da Sessão:** 05/04/2018

**4) Recorrente:** FAZENDA NACIONAL

Interessado NUMERAL 80 PARTICIPAÇÕES S.A

**5) Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

ÁGIO ORIUNDO DE AQUISIÇÃO COM USO DE RECURSOS FINANCEIROS DE OUTREM. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da “confusão patrimonial” a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na “mais valia” do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.

Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se as investidoras reais transferiram recursos a “empresas veículos” (ou avalizarem a obtenção de empréstimos bancários por estas) com a específica finalidade de sua aplicação na aquisição de participação societária em outras empresas e se a “confusão patrimonial” advinda do processo de incorporação não envolve as pessoas jurídicas que efetivamente desembolsaram os valores (ou propiciaram sua obtenção ao avalizar a obtenção de empréstimos bancários) que propiciaram o surgimento dos ágios, ainda que as operações que os originaram tenham sido celebradas entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço.

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Cristiane Silva Costa

**7) Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que não conheceram do recurso. No mérito, por **voto de qualidade**, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. (...)

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Sim, quanto ao ágio.

**9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão versa sobre a possibilidade de aproveitamento do ágio, mediante emprego de empresa veículo. No caso não se discute a existência do ágio, que de fato houve com o pagamento da mais valia.

A configuração do aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999 requer que a pessoa jurídica que vier a absorver o patrimônio da outra em que detenha participação societária (ou a ser absorvida por ela, no caso da incorporação “às avessas”, caso dos autos) tenha acreditado na “mais

valia”, feito estudos de rentabilidade futura e efetivamente desembolsado os recursos para a aquisição do investimento.

No caso presente, é incontroverso que houve desembolso de valores pela aquisição de 64,76% das ações da contribuinte SANTOS BRASIL. Também não se discute que os valores despendidos superaram o valor contábil das ações alienadas e que foram pagos a partes não relacionadas aos compradores.

Ocorre que os recursos financeiros utilizados na aquisição das ações da contribuinte não pertenciam às empresas VITEX, HERMOSA, HOWLAND, STRELICIA e BILIMBI (empresas veículos) mas às suas controladoras. Tais empresas não dispunham de lastro patrimonial próprio para custear o investimento realizado em ações da SANTOS BRASIL. VITEX, HERMOSA, HOWLAND, STRELICIA e BILIMBI. Como não foram as pessoas jurídicas VITEX, HERMOSA, HOWLAND, STRELICIA e BILIMBI que desembolsaram o valores que deram origem aos ágios contábeis, restou desatendido o aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

- foi ventilada a simulação?

Não.

- Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?

- abuso de direito, em que concepção?

Não.

- fraude à lei – em que sentido?

Não.

- abuso de forma?

Não.

- negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?

Não.

- propósito negocial, em que concepção?

Não.

**11) Outras avaliações pontuais:**

- A operação teve outros propósitos não tributários?

Não.

- Houve adequado intervalo temporal entre as operações?

Não.

- As partes envolvidas eram independentes?

Sim.

**- Foi aplicada a multa qualificada?**

Não se discute o tema.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito
- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN
- Simulação do CC, art. 167
- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

## **56) CASO**

**1) Número do processo:** 19515.721820/2013-90

**2) Acórdão nº** 9101.003.132 - 1ª Turma

**3) Data da Sessão:** 18/01/2018

**4) Recorrente:** FAZENDA NACIONAL

Interessado: HOLCIM BRASIL S/A.

**5) Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, e 2009

ÁGIO ORIUNDO DE AQUISIÇÃO COM USO DE RECURSOS FINANCEIROS DE OUTREM. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da “confusão patrimonial” a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na “mais valia” do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.

Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se a “confusão patrimonial”, advinda do processo de incorporação, não envolve a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio, ainda que a operação que o originou tenha sido celebrada entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço.

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Luís Flávio Neto

**7) Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por **voto de qualidade**, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. (...)

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Sim, quanto ao ágio.

**9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão versa sobre a possibilidade de aproveitamento do ágio, mediante emprego de empresa veículo. No caso não se discute a existência do ágio, que de fato houve com o pagamento da mais valia.

A configuração do aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999 requer que a pessoa jurídica que vier a absorver o patrimônio da outra em que detenha participação societária (ou a ser absorvida por ela, no caso da incorporação “às avessas”, caso dos autos) tenha acreditado na “mais valia”, feito estudos de rentabilidade futura e efetivamente desembolsado os recursos para a aquisição do investimento.

No caso presente, é incontroverso que houve desembolso de valores por ocasião da aquisição, pela HOLDERFIN BV, seja diretamente, seja por intermédio da PARAÍSO PARTICIPAÇÕES LTDA., das ações da HOLCIM BRASIL S/A. Ocorre que se HOLDERFIN BV fosse uma pessoa jurídica sediada no Brasil, submetida à legislação tributária brasileira, ela poderia fazer jus à dedutibilidade das despesas de amortização do ágio caso viesse a incorporar a HOLCIM BRASIL S/A (além de acatar os demais requisitos). Contudo, como não havia essa possibilidade, o grupo HOLCIM promoveu a “internalização” do ágio em território brasileiro, por meio da integralização de aumento do capital social da PARAÍSO PARTICIPAÇÕES LTDA (empresa veículo). PARAÍSO PARTICIPAÇÕES LTDA. foi incorporada pela HOLCIM BRASIL S/A, como não verificou-se a confusão patrimonial, não é possível se aproveitar do ágio gerado.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

- **foi ventilada a simulação?**

Não.

- **Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

- **abuso de direito, em que concepção?**

Não.

- **fraude à lei – em que sentido?**

Não.

- **abuso de forma?**

Não.

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

- **propósito negocial, em que concepção?**

Não.

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Sim.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Não se discute o tema.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito

- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN

- Simulação do CC, art. 167

- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

## **57) CASO**

**1) Número do processo:** 19515.720386/2012-40

**2) Acórdão nº** 9101.003.495 - 1ª Turma

**3) Data da Sessão:** 03/04/2018

**4) Recorrente:** FAZENDA NACIONAL

Interessado: COMPANHIA LUZ E FORÇA SANTA CRUZ.

**5) Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, e 2009

ÁGIO ORIUNDO DE AQUISIÇÃO COM USO DE RECURSOS FINANCEIROS DE OUTREM. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da “confusão patrimonial” a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na “mais valia” do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.

Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se a investidora real transferiu recursos a uma “empresa veículo” com a específica finalidade de sua aplicação na aquisição de participação societária em outra empresa e se a “confusão patrimonial” advinda do processo de incorporação não envolve a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio, ainda que a operação que o originou tenha sido celebrada entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço.

Uma vez restabelecida a glosa da despesa de amortização de ágio, os autos devem retornar à Turma Ordinária para apreciação das matérias cujo exame ficou prejudicado na fase anterior, em razão do que lá foi decidido.

(...)

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Luís Flávio Neto

**7) Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que não conheceram do recurso. No mérito, **por voto de qualidade**, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Cristiane Silva Costa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento.

(...)

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Sim, quanto ao ágio.

**9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão versa sobre a possibilidade de aproveitamento do ágio, mediante emprego de empresa veículo. No caso não se discute a existência do ágio, que de fato houve com o pagamento da mais valia.

A configuração do aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999 requer que a pessoa jurídica que vier a absorver o patrimônio da

outra em que detenha participação societária (ou a ser absorvida por ela, no caso da incorporação “às avessas”, caso dos autos) tenha acreditado na “mais valia”, feito estudos de rentabilidade futura e efetivamente desembolsado os recursos para a aquisição do investimento.

No caso presente, é incontroverso que houve desembolso de valores por ocasião da aquisição das ações da Companhia Luz e Força Santa Cruz pela Nova 4 Participações (com posterior incorporação desta pela recorrente que passou a aproveitar o ágio).

Ocorre que o sacrifício financeiro realizado para a aquisição das ações da recorrente não foi arcado efetivamente pela Nova 4 Participações Ltda., mas sim pela sua controladora (CPFL Energia), logo desatendido o aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999.

#### **10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

**- foi ventilada a simulação?**

Não.

**- Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

**- abuso de direito, em que concepção?**

Não.

**- fraude à lei – em que sentido?**

Não.

**- abuso de forma?**

Não.

**- negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

**- propósito negocial, em que concepção?**

Não.

#### **11) Outras avaliações pontuais:**

**- A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

**- Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

**- As partes envolvidas eram independentes?**

Sim.

**- Foi aplicada a multa qualificada?**

Não se discute o tema.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito
- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN
- Simulação do CC, art. 167
- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

**58) CASO**

**1) Número do processo:** 16561.720086/2013-06

**2) Acórdão nº** 9101-003.275 - 1ª Turma

**3) Data da Sessão:** 06/12/2017

**4) Recorrente:** FAZENDA NACIONAL e MAN LATIN AMÉRICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA

**5) Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, e 2011

PREMISSA. INSTITUTO JURÍDICOTRIBUTÁRIO.

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, 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 uma 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.

#### QUALIFICAÇÃO DA MULTA. PLUS NA CONDUTA. DOLO.

Operações empreendidas com utilização de empresa de papel, sem substância econômica, visando construir deliberadamente o suporte fático para aproveitamento do ágio demonstram flagrante artificialidade. Evidencia-se a presen-

ça dos elementos volitivo e cognitivo, caracterizando o dolo, o plus na conduta que ultrapassa o tipo objetivo da norma tributária e que é apenado com a qualificação da multa de ofício.

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Gerson Macedo Guerra

**7) Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, vencido o conselheiro Rafael Vidal de Araújo, que conheceu parcialmente do recurso. No mérito, por **voto de qualidade**, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra (relator), Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe deram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto à (i) qualificação da multa de ofício e, no mérito, por **voto de qualidade**, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra (relator), Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe negaram provimento (...).

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Sim, quanto ao ágio e a aplicação de multa qualificada.

**9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão versa sobre a utilização e “empresa veículo” para fins de aproveitamento do ágio, por transferência, por meio de empresa veículo. A configuração do aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999 requer, na forma do voto vencedor, que a pessoa jurídica que vier a absorver o patrimônio da outra em que detenha participação societária (ou a ser absorvida por ela, no caso da incorporação “às avessas”) tenha acreditado na “mais valia”, feito estudos de rentabilidade futura e efetivamente desembolsado os recursos para a aquisição do investimento.

No caso, trata-se da alienação do investimento VWCO, pela alienante VIF (sede na Holanda), para a adquirente MAN AG (sede na Alemanha). Em 16/03/2009, foi efetuada a transação. A MAN AG, investidora, valeu-se de empresa “holding” situada no Brasil, MAN S/A, transferindo recursos para a aquisição da VWCO, no qual foi apurado ágio no montante de 2,5 bilhões de reais. Consolidou-se estrutura societária no qual a MAN AG era controladora da MAN S/A, e a MAN S/A controladora da VWCO. Na sequência, 30/11/2009, a VWCO incorpora a MAN S/A, e passa a amortizar o ágio.

O fato de os recursos para aquisição do investimento terem passado de maneira efêmera pela MAN S/A (“holding” no Brasil – empresa veículo) não lhe conferem a condição de investidora exigida pela legislação. A pessoa jurídica investidora, na verdade, é a MAN AG que efetuou o aporte de recursos para aquisição do investimento, logo não se observa na incorporação efetuada o requisito da confusão patrimonial.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

- **foi ventilada a simulação?**

Não

- **Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

- **abuso de direito, em que concepção?**

Não.

- **fraude à lei – em que sentido?**

Não.

- **abuso de forma?**

Não.

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

- **propósito comercial, em que concepção?**

Não.

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Não.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Sim, considerou-se fraude.

“(…) a utilização da MAN S/A, empresa sem substância, deu-se de maneira deliberada para construir artificialmente a hipótese de incidência que permitiria o aproveitamento da despesa”. (página 50)

“O plus na conduta é evidente, com eventos mediante utilização de empresa artificial e em breve lapso temporal, ultrapassando o tipo objetivo da norma tributária”. (página 51)

## **12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito
- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN
- Simulação do CC, art. 167
- sem fundamentação nos itens acima.

## **13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

## **59) CASO**

**1) Número do processo:** 16561.720145/2013-38

**2) Acórdão nº** 9101-003.371 - 1ª Turma

**3) Data da Sessão:** 19/01/2018

**4) Recorrente:** FAZENDA NACIONAL e TELEFÔNICA BRASIL S/A

**5) Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-Calendário: 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012

ÁGIO ORIUNDO DE AQUISIÇÃO COM USO DE RECURSOS FINANCEIROS DE OUTREM. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da “confusão patrimonial” a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na “mais valia” do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.

Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se a investidora real transferiu recursos a uma “empresa veículo” com a específica finalidade de sua aplicação na aquisição de participação societária em outra empresa e se a “confusão patrimonial” advinda do processo de incorporação não envolve a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio, ainda que a operação que o originou tenha sido celebrada entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço.

ÁGIO INTERNO. ÁGIO DE SI MESMO. INDEDUTIBILIDADE.

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio não só gerado internamente ao grupo econômico, mas surgido de participação societária na própria empresa que o amortiza, sem que tenha havido dispêndio efetivo. (...) MULTA QUALIFICADA. INTENÇÃO FRAUDULENTE NÃO CARACTERIZADA. AFASTAMENTO DA PENALIDADE.

É inapropriada a aplicação da multa qualificada quando resta não demonstrada a intenção do contribuinte de sonegar total ou parcialmente o tributo. Não havendo prova da existência de dolo ou fraude, cabível o afastamento da qualificadora.

(...)

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Adriana Gomes Rego

**7) Resultado:**

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 Luís Flávio Neto, José Eduardo Dornelas Souza e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Adriana Gomes Rêgo (relatora), André Mendes de Moura e Rafael Vidal de Araújo, que lhe deram provimento. (...)

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Não.

**9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão versa sobre a utilização e “empresa veículo”, criada artificialmente, para fins de aproveitamento do ágio interno, por transferência. A configuração do aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999 requer, na forma do voto vencedor, que a pessoa jurídica que vier a absorver o patrimônio da outra em que detenha participação societária (ou a ser absorvida por ela, no caso da incorporação “às avessas”) tenha acreditado na “mais valia”, feito estudos de rentabilidade futura e efetivamente desembolsado os recursos para a aquisição do investimento.

No caso, a confusão patrimonial entre investidora (DABR - veículo) e investida (TDBH) seria somente aparente uma vez que a real investidora, de quem partiram os recursos para a DABR subscrever o aumento de capital na TDBH, foi a Telefônica Datacorp (TData), empresa do Grupo Telefônica com sede na Espanha. Ademais, não é só o aspecto da falta de confusão patrimonial

e de transferência do ágio que impossibilitam a sua dedução, o requisito da demonstração da rentabilidade futura da investida, indispensável para a dedutibilidade da amortização do ágio, também não foi demonstrado.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

**- foi ventilada a simulação?**

Não.

**- Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

**- abuso de direito, em que concepção?**

Sim.

“Restou evidenciado a realização de planejamento tributário abusivo, pois o contribuinte utilizou-se das formalidades da legislação para obter despesa que, segundo a interpretação do Fisco, adotada por mim, e majoritariamente por esta turma julgadora, não poderia ter sido aproveitada na apuração do IRPJ e CSLL”. (página 62)

“No caso concreto, não há dúvidas de que a conduta praticada pelo contribuinte enquadra-se no conceito de elisão abusiva (ou se preferir, elusão), uma vez que as provas indicam que todos os atos foram praticados antes da ocorrência do fato gerador, devidamente contabilizados e calcados em documentos formalmente corretos, e, nesse cenário, quer se enquadre tal conduta como abuso de direito (o que implica a requalificação dos fatos)”. (página 63)

**- fraude à lei – em que sentido?**

Não.

**- abuso de forma?**

Não.

**- negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

**- propósito negocial, em que concepção?**

Sim.

“No caso dos autos, diante do filme que se mostra, é patente a falta de propósito negocial para essa reestruturação societária a qual acabou por não gerar qualquer alteração patrimonial efetiva em relação às empresas envolvidas, as quais estavam e permaneceram sob controle comum. TEMPO SERVIÇOS pertencia integralmente ao BANCO BRADESCO e passou a pertencer integralmente à ESMERALDA HOLDING, que funcionou como empresa veículo para fins de permitir o aproveitamento do ágio pela TEMPO”. (página 37)

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Não.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Não foi aplicada.

“Tratando-se de planejamento tributário, ainda que abusivo, entendo não restar caracterizado o dolo específico apto a ensejar a qualificação da penalidade, mormente quando não há ocultação da prática e da intenção final dos negócios levados a efeito”. (página 62)

“Contudo, a mera divergência interpretativa não pode agravar ainda mais a situação do contribuinte. O erro não pode equiparar-se ao dolo. E o erro, em matéria tributária, já é punido de forma exemplar”. (página 63)

“(…) O contribuinte, neste caso, teve a má sorte de adotar interpretação que, mesmo “avalizada” por experts, **não coincidiu com aquela dada pela fiscalização**, nos cinco anos seguintes”. (página 64)

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito
- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN
- Simulação do CC, art. 167
- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

**60) CASO**

**1) Número do processo:** 16643.720008/2013-93

**2) Acórdão nº** 9101-003.074 - 1ª Turma

**3) Data da Sessão:** 12/09/2017

**4) Recorrente:** TILIBRA PRODUTOS DE PAPELARIA LTDA. e FAZENDA NACIONAL

**5) Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, e 2011

PREMISSA. INSTITUTO JURÍDICOTRIBUTÁRIO.

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, 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 uma 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.

(...)

#### QUALIFICAÇÃO DA MULTA. DESCABIMENTO. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DOS REQUISITOS LEGAIS.

A qualificação da multa de ofício, nos termos do artigo 44, §1º, da Lei 9.430/96 apenas pode ocorrer na hipótese em que demonstrada pela fiscalização a ocorrência de conduta passível de enquadramento nas situações previstas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei 4.502/64.

A utilização de empresa veículo, com base apenas no argumento de ausência de propósito negocial, não admite a qualificação da conduta como fraude, mormente quando a operação, se realizada diretamente, geraria o mesmo direito à amortização do ágio.

**6) Relator ou Relator para acórdão:** André Mendes Moura

#### **7) Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, **por voto de qualidade**, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura (relator), Rafael Vidal de Araújo e Adriana Gomes Rego, que lhe deram provimento.

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Sim, quanto ao ágio.

**9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão versa sobre a utilização e “empresa veículo” para fins de aproveitamento do ágio, por transferência, por meio de empresa veículo. A configuração do aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999 requer, na forma do voto vencedor, que a pessoa jurídica que vier a absorver o patrimônio da outra em que detenha participação societária (ou a ser absorvida por ela, no caso da incorporação “às avessas”) tenha acreditado na “mais valia”, feito estudos de rentabilidade futura e efetivamente desembolsado os recursos para a aquisição do investimento.

No caso, em síntese, o que se observa é que a RIGESA, para adquirir o investimento TILIBRA, no qual seria alienado com sobrepreço (ágio), utilizou-se da empresa MEADWESTVACO como intermediária. Primeiro, a RIGESA adquiriu a MEADWESTVACO pelo valor de R\$100,00. Na sequência, a RIGESA aumentou o capital social da MEADWESTVACO mediante aportes na ordem de 214,7 milhões de reais. Foi celebrado contrato de compra e venda, no qual 18 pessoas físicas detentoras das ações da TILIBRA alienariam o investimento no valor de 217,3 milhões de reais. A MEADWESTVACO consumou a aquisição. Dois meses depois, a MEADWESTVACO foi incorporada pela TILIBRA. A TILIBRA, que passou a ser controlada integralmente pela RIGESA, entendeu ser cabível o aproveitamento da despesa de amortização de ágio.

Assim, foi a RIGESA a real investidora, motivo pelo qual não ocorreu a confusão patrimonial e não se poderá aproveitar o ágio.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

- foi ventilada a simulação?

Não.

- Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?

- abuso de direito, em que concepção?

Não.

- fraude à lei – em que sentido?

Não.

- abuso de forma?

Não.

- negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?

Não.

- **propósito comercial, em que concepção?**

Não.

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Não.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Não foi aplicada.

“Importante perceber que no presente caso, houvesse a RIGESA adquirido diretamente a TILIBRA, com ágio, e houvesse sido incorporada ou a incorporado a amortização do ágio não seria discutível. Logo não há que falar sequer em dissimulação no presente caso, já que o negócio supostamente dissimulado teria os mesmos efeitos tributários do negócio realizado”. (página 33)

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito
- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN
- Simulação do CC, art. 167
- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

**61) CASO**

**1) Número do processo:** 16561.720042/2011-14

**2) Acórdão nº** 9101-002.759 - 1ª Turma

**3) Data da Sessão:** 05/04/2017

**4) Recorrente:** FAZENDA NACIONAL e VOTORANTIM CIMENTOS S/A

**5) Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

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

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. GLOSA.

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e para o qual não houve demonstração do fundamento econômico.

(...)

**MULTA QUALIFICADA. ÁGIO INTERNO. OCORRÊNCIA DE FRAUDE.**

A consecução de atos que culminaram com a supressão ilícita de tributos, obtida através da dedução de despesa com amortização de ágio interno, evidencia conduta dolosa tendente a impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal (“fraude”, na inteligência do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964).

Impõe-se, assim, a qualificação da multa de ofício. (...)

**6) Relator ou Relator para acórdão:** Luís Flávio Neto

**7) Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, **por voto de qualidade**, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento (i) por **maioria de votos**, quanto ao ágio, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), José Eduardo Dornelas Souza, que acompanhou o relator pelas conclusões e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento; (...)

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Sim, quanto à qualificação da multa.

Não, quanto ao ágio.

**9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão versa sobre a utilização e “empresa veículo” para fins de aproveitamento do ágio, por transferência, por meio de empresa veículo, entre empresas do mesmo grupo – ágio interno. A configuração do aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999 requer, na forma do voto vencedor, que a pessoa jurídica que vier a absorver o patrimônio da outra em que detenha participação societária (ou a ser absorvida por ela, no caso da incorporação “às avessas”) tenha acreditado na “mais valia”, feito estudos de rentabilidade futura e efetivamente desembolsado os recursos para a aquisição do investimento.

No caso, em síntese, a criação do tal ágio foi um fenômeno puramente contábil e artificial, sem qualquer dispêndio financeiro – situação que somente foi possível porque as empresas faziam parte do mesmo grupo econômico. Logo, também se dá a impossibilitar a dedução da amortização do ágio em razão da ausência de demonstração da fundamentação econômica do ágio.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

- foi ventilada a simulação?

Não.

- Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?

- abuso de direito, em que concepção?

Não.

- fraude à lei – em que sentido?

Não.

- abuso de forma?

Não.

- negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?

Não.

- propósito negocial, em que concepção?

Não.

**11) Outras avaliações pontuais:**

- A operação teve outros propósitos não tributários?

Não.

- Houve adequado intervalo temporal entre as operações?

Não.

- As partes envolvidas eram independentes?

Não.

- Foi aplicada a multa qualificada?

Sim.

Aplicada - fraude.

A conduta dolosa tendente a impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal (o que o art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, classifica como “fraude”) é evidenciada no caso presente pela deliberada consecução de atos que culminam com a supressão ilícita de tributos, através da dedução de despesa com amortização mediante ágio surgido artificialmente em operações entre partes que compõem o mesmo grupo econômico (ágio interno), sem que haja qualquer dispêndio. (...) ágio interno, surgido de forma artificial,

sem que tenha havido qualquer dispêndio, redundando em redução de tributos” (página 83)

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito
- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN
- Simulação do CC, art. 167
- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

## **62) CASO**

**1) Número do processo:** 10530.721612/2011-66 - 10530.721613/201119 (IPI) - 10530.721637/2011-60 (PIS e COFINS)

**2) Acórdão nº** 9101-002.795 - 1ª Turma/ 9101.002.793 – 1ª Turma (IPI)/ 9101.002.794 – 1ª Turma (PIS e COFINS)

**3) Data da Sessão:** 09/05/2017

**4) Recorrente:** FAZENDA NACIONAL

Interessado MK ELETRODOMESTICOS MONDIAL S.A

**5) Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

LIVRE INICIATIVA. LIBERDADE NEGOCIAL. ORDEM ECONÔMICA E FINANCEIRA INTEGRADA COM OS VALORES DA LEI MAIOR. ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO. ESTADO FISCAL.

A Lei Maior, ao discorrer sobre os princípios gerais da atividade econômica, dispõe no art. 170, parágrafo único, que é assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei e estabelece no art. 1º, dentre os princípios fundamentais, o da livre iniciativa. São valores que devem ser balizados considerando-se a necessidade de o Estado arrecadar tributos para exercer sua função primordial. Não há que se falar em Estado Democrático de Direito sem que exista o Estado Fiscal.

## SISTEMA TRIBUTÁRIO. TRIBUTAÇÃO DIFERENCIADA PARA PESSOAS JURÍDICAS. PREMISSAS.

A legislação tributária autoriza a existência de regimes de tributação diferenciados, para que a pessoa jurídica possa eleger a opção mais adequada às suas necessidades, precisamente porque a empresa tem um efeito multiplicador, fomenta o desenvolvimento, gera empregos, exerce papel social relevante e, por consequência, num ciclo virtuoso, auferir mais rendimentos e proporciona ao Estado uma maior arrecadação de tributos.

Nesse contexto, atitudes no sentido de se utilizar permissivo previsto na legislação para desvirtuar o instituto da pessoa jurídica no sentido de se construir despesas artificiais, ou realizar segregação artificiosa de empresas visando buscar enquadramento em regimes de tributação com base tributária menor, são condenáveis porque afrontam o sistema jurídico e ferem as premissas que deram origem à existência dos regimes de tributação diferenciados.

## CONSTRUÇÕES ARTIFICIAIS. BUSCA DESVIRTUADA DE REGIME DE TRIBUTAÇÃO MAIS FAVORÁVEL.

Uma coisa é uma organização societária, entre empresas do mesmo grupo, optar por constituir uma empresa (ou mais) para importação de insumos e fabricação de produtos, e vender tais produtos para uma outra empresa (ou mais), para revender os produtos para o mercado. Optou por segregar, em empresas diversas, o ciclo da produção e venda dos produtos. A essência da liberdade negocial, sob a perspectiva dos fundamentos da Lei Maior, resta atendida. Situação completamente diferente é essa mesma organização societária, que poderia funcionar como apenas uma empresa, aproveitar-se da segregação do ciclo de produção e venda e criar várias empresas para se valer e regimes de tributação diferenciados visando especificamente redução da carga tributária. É artificial construção no qual se concentram os dispêndios do grupo econômico em uma empresa criada sob o regime de tributação do lucro real a ponto de tornar a apuração deficitária, e se direcionam receitas em empresas com regime de tributação do lucro presumido, com base de cálculo sobre o faturamento reduzida. Pessoas jurídicas devem fabricar produtos, e não despesas artificiais. CONSTRUÇÕES ARTIFICIAIS. BUSCA DESVIRTUADA DE REGIME DE TRIBUTAÇÃO MAIS FAVORÁVEL.

Uma coisa é uma organização societária, entre empresas do mesmo grupo, optar por constituir uma empresa (ou mais) para importação de insumos e fabricação de produtos, e vender tais produtos para uma outra empresa (ou

mais), para revender os produtos para o mercado. Optou por segregar, em empresas diversas, o ciclo da produção e venda dos produtos. A essência da liberdade negocial, sob a perspectiva dos fundamentos da Lei Maior, resta atendida. Situação completamente diferente é essa mesma organização societária, que poderia funcionar como apenas uma empresa, aproveitar-se da segregação do ciclo de produção e venda e criar várias empresas para se valer de regimes de tributação diferenciados visando especificamente redução da carga tributária. É artificial construção no qual se concentram os dispêndios do grupo econômico em uma empresa criada sob o regime de tributação do lucro real a ponto de tornar a apuração deficitária, e se direcionam receitas em empresas com regime de tributação do lucro presumido, com base de cálculo sobre o faturamento reduzida. Pessoas jurídicas devem fabricar produtos, e não despesas artificiais.

**6) Relator ou Relator para acórdão:** André Mendes de Moura

**7) Resultado:**

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Gerson Macedo Guerra, que não conheceram. No mérito, acordam, por **voto de qualidade**, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Cristiane Silva Costa, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento.

**8) Houve desempate por voto de qualidade?**

Sim, quanto ao mérito.

**9) Síntese do caso:**

A matéria tratada neste acórdão tem como foco saber se: a constituição de quatro empresas, MK Eletrodomésticos Ltda (“MK”), ME Indústria Eletrônica do Nordeste Ltda (“ME”), ALPHA PRO Cuidados Pessoais Ltda (antiga MC Climatização, “Alpha”) e Mondial Eletrodomésticos (“Mondial”), que fabricam, importam e comercializam produtos com a marca comercial “Mondial”, seria ou não uma construção artificial, ou seja, se as quatro pessoas jurídicas seriam, na realidade, uma só sociedade empresária, e que teria se segregado com a finalidade de buscar uma indevida redução de tributos.

Eis a operação: As empresas ME e MK, optantes do lucro presumido, e a empresa Alpha, lucro real, vendiam seus produtos para a Mondial (lucro real) que, por sua vez, efetuava a revenda para o mercado interno.

Entendeu-se que: a constituição das quatro empresas buscou, na realidade, concentrar a maior parte dos dispêndios do grupo na empresa revendedora submetida ao lucro real, e submeter maior parte da base tributável às empresas submetidas ao lucro presumido, e além disso, outros indícios teriam sido levantados, (a) funcionamento no mesmo endereço; (b) exercício da mesma atividade; (c) uso da mesma marca comercial /licenciamento da marca; (d) mesma direção; (e) sócios majoritários comuns com sede no Uruguai; (f) utilização de terceiros na constituição das empresas; (g) divisão dos mesmos funcionários nos cargos de gerência/coordenação; (h) transações internas entre empresas; (i) processos trabalhistas comuns; (j) mesmo contador e mesma contabilidade; (k) compartilhamento de contas de consumo e (l) compartilhamento de informações contábeis e financeiras, convergem no sentido de que a constituição das quatro empresas foi uma artificialidade, visando a redução indevida da carga tributária e prejuízo aos Cofres Públicos.

Foi consignado que a MK era a única empresa que funcionava dentro da normalidade, ou seja, na verdade, só existia uma empresa, e não 4.

**10) Motivos da desqualificação do Planejamento Tributário:**

**- foi ventilada a simulação?**

Sim.

“Os fatos acima expostos reforçam o argumento de que se trata de uma única empresa, porque além de todos os elementos indiciários, as empresas desenvolvem as mesmas atividades, sem que se consiga comprovar a individualização física e operacional de cada uma delas, o que demonstra a confusão de objetivos sociais”. (PÁGINA 23)

“Faz-se necessário, para este julgamento, distinguir hipóteses de reestruturações societárias reais, cujos efeitos jurídicos devem ser reconhecidos pela administração fiscal, de casos de simulação de reestruturações societárias, praticadas com o dolo da evasão de tributos, inoponíveis ao fisco e sujeitos à multa qualificada”. (página 30)

**- Se sim, com que fundamento, vício de vontade ou vício de causa?**

Vontade.

**- abuso de direito, em que concepção?**

Não.

**- fraude à lei – em que sentido?**

Não.

- **abuso de forma?**

Não.

- **negócio jurídico indireto? Em que sentido (simulação como causa)?**

Não.

- **propósito negocial, em que concepção?**

Não.

**11) Outras avaliações pontuais:**

- **A operação teve outros propósitos não tributários?**

Não.

- **Houve adequado intervalo temporal entre as operações?**

Não.

- **As partes envolvidas eram independentes?**

Não.

- **Foi aplicada a multa qualificada?**

Não se discute o tema.

**12) Artigos da fundamentação destacados**

- art. 187, CC, como teoria de abuso de direito

- regra do parágrafo único do art. 116, do CTN

- Simulação do CC, art. 167

- sem fundamentação nos itens acima.

**13) o PT foi aceito ou não?**

S – Sim e

N – Não.

