

Câmara Superior de Recursos Fiscais

Relatório de Julgamentos

1ª Turma – novembro/2017

Processo nº: 16643.000142/2010-21

Recorrente: BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.

Recorrida: FAZENDA NACIONAL

Trata-se de autos de infração contendo exigências de IRPJ e CSL, decorrentes da glosa da dedução do ágio gerado na Recorrente pela aquisição das ações do BANESPA. A glosa alcança as deduções promovidas em 2005 e no período de 01/01/2006 a 31/08/2006, após a incorporação do BANESPA pela Recorrente.

O acórdão recorrido deu parcial provimento ao Recurso Voluntário, ementado nos seguintes termos:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ Ano-calendário: 2005, 2006

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO PARA EMPRESA VEÍCULO SEGUIDA DE SUA INCORPORAÇÃO PELA INVESTIDA. SUBSISTÊNCIA DO INVESTIMENTO NO PATRIMÔNIO DA INVESTIDORA ORIGINAL. Para dedução fiscal da amortização de ágio fundamentado em rentabilidade futura 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 se o investimento subsiste no patrimônio da investidora original.

REFLEXO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. Deve ser anulada contabilmente a amortização de ágio que, após transferência mediante a utilização de empresa veículo, surge sem substância econômica no patrimônio da investida.

GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS E BASES NEGATIVAS. Deve ser afastada a glosa de compensação de base negativa oriunda de período de apuração não revisado no procedimento fiscal.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. FRAUDE. INOCORRÊNCIA. Existindo ágio pago em processo licitatório, a interpretação equivocada do sujeito passivo acerca da possibilidade de sua amortização não é suficiente para a qualificação da penalidade aplicável aos tributos que deixaram de ser recolhidos em razão da amortização daquele valor.

SUCESSÃO. EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico (Súmula CARF nº 47).

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.

O Recurso Especial interposto tem por fundamento a interpretação divergente entre o acórdão recorrido e o paradigma, quanto aos arts. 7º e 8º da Lei nº. 9.532. Enquanto o acórdão recorrido afirmou que “*Não é possível a amortização se o investimento subsiste no patrimônio da investidora original*”, o acórdão paradigma reconheceu a legitimidade da dedução do ágio transferido para outra pessoa jurídica do mesmo grupo da investidora original, desde que cumpridos certos requisitos: (i) o efetivo pagamento do custo total da operação, (ii) avaliação de expectativa de rentabilidade futura e (iii) propósito negocial.

A advogada representante do Contribuinte iniciou sua sustentação com rápida explicação das operações em si, salientando que estavam inseridas no âmbito das privatizações. Preliminarmente, houve a constituição de uma *holding* (SANTANDER *Holding* – considerada empresa veículo) que, em leilão, adquiriu as ações do BANESPA. Posteriormente, houve aquisição das ações remanescentes e, por fim, o Santander Hispano integraliza o capital do Santander Holding e, assim, o BANESPA adquire o Santander *Holding*. O registro do ágio na *holding* é igual ao registro feito quando da aquisição pelo Santander Hispano. Em seguida, o BANESPA incorpora o Santander *Holding* e, por fim, o Santander incorpora o BANESPA. Afirmou que a Santander *Holding* foi constituída para receber a participação adquirida no BANESPA, pois, em razão de normas do BACEN, é vedado o aumento de capital em instituições financeiras por transferência de ações.

Havia também a necessidade de se proteger os dividendos que seriam pagos aos minoritários, necessidade do registro da provisão no Santander *Holding* e a reversão dessa provisão para se neutralizar os efeitos da despesa com o ágio. Reiterou que o valor do ágio é parte fundamental da operação de leilão. Apresentou dois acórdãos paradigmas que tratam, também, de casos de privatização. No primeiro desses casos a Turma entendeu que a “empresa veículo” teve a finalidade de permitir a aquisição de um investimento. No caso do paradigma, também existiam regulações que restringiam as operações a serem realizadas. No segundo acórdão apresentado foram aplicados os mesmos argumentos do anterior, também deixando clara a motivação extra tributária e a publicidade dos atos, demonstrando, tanto naquele caso quanto no presente, que tudo ocorreu às claras, sem objetivos de fraude ou simulação.

O Procurador da Fazenda Nacional, em sustentação oral, reiterou que o Santander, por meio de sua controladora, adquiriu de fato as ações do BANESPA de forma direta, o que vai de encontro ao argumento da defesa quanto à impossibilidade dessa aquisição. Todavia, logo após a aquisição direta com a exclusiva finalidade de aproveitar o ágio, o Santander entendeu por bem transferir as ações do BANESPA para o Santander *Holding* de modo que, em pouco tempo, o ágio passou a ser dedutível. Tal conduta demonstraria, no entender da Fazenda Nacional, o propósito unicamente tributário com as operações.

O relator, Conselheiro Flávio Franco (Fisco) iniciou seu voto afirmando que o acórdão paradigma apresentado foi reformado recentemente, de modo que, quando da interposição do recurso, a reforma ainda não tinha se dado. Em face das operações já explicadas, o Termo de Verificação Fiscal assinalou que a fiscalização não põe em dúvida o ágio pago. As operações societárias tiveram como objeto internalizar para o Brasil um ágio pago por sociedade domiciliada na Espanha. O ponto de partida dessa internalização está no aumento de capital do Santander *Holding* com as ações do BANESPA. O Santander *Holding*, no entendimento do relator, é um dos casos de empresa veículo criada com o único intuito de internalizar o ágio e, posteriormente, amortizá-lo. A empresa sequer possuiu funcionários no tempo de sua existência. A subsequente incorporação de Santander *Holding* pelo BANESPA teve, como único intuito, deduzir o ágio amortizado na apuração do IRPJ e da CSLL. Isso escapa das razões expostas no protocolo da incorporação. Uma vez conhecidos os fatos, decidiu que a

dedutibilidade do ágio amortizado na apuração do lucro real carece de amparo legal no caso concreto já que o ágio não decorreu de sacrifício patrimonial da Pessoa Jurídica incorporada.

Além disso, manifestou adesão ao voto da Conselheira Adriana Gomes no julgamento que reformou o acórdão utilizado como paradigma. Quanto à CSLL, ressaltou que o ágio pago com expectativa de rentabilidade futura é despesa amortizável e, assim sendo, está sujeita ao art. 13, III, da Lei nº. 9.249. Logo, são indedutíveis da base de cálculo da CSLL.

Assim, negou provimento ao pedido de reconhecimento da legitimidade do ágio, negando provimento ao recurso. Quanto à decadência do direito do fisco de questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio, afirmou que só se fala em decadência a partir do momento que o ágio é amortizado. Simplesmente considerar que a decadência começa a contar a partir de um momento que sequer o lançamento poderia ter sido feito é sem sentido, no entender do relator. Quanto à legalidade da cobrança de juros, afirmou ter posição conhecida. Com base nisso, conheceu e negou provimento ao Recurso Especial do Contribuinte. Colhidos os votos dos demais Conselheiros, o Recurso foi conhecido e a ele foi negado provimento. Quanto à decadência, foi negado provimento por unanimidade. Quanto aos outros temas, foi negado por maioria de votos, vencidos os Conselheiros Gerson Macedo, Luís Flávio Neto e Cristiane Silva.

Processo nº: 16561.720026/2011-13

Recorrentes: BUNGE FERTILIZANTES S/A e FAZENDA NACIONAL

Trata-se de auto de infração contendo exigências de IRPJ e CSLL, relativo aos anos-calendários de 2005 a 2009, cumulados com juros, multa qualificada de 150% e multa isolada, apurados em decorrência (i) de glosa referente à amortização indevida de ágio; (ii) de compensação indevida de prejuízo fiscal e base negativa no ano-calendário de 2007; e (iii) da falta de recolhimento de estimativas nos anos-calendários de 2006 a 2009. A DRJ manteve o lançamento, ocasionando o recurso voluntário, que foi parcialmente provido, por voto de qualidade, para cancelar a qualificação da multa de ofício. O acórdão que julgou parcialmente o recurso voluntário foi assim ementado:

IRPJ/CSLL. UTILIZAÇÃO DE SOCIEDADE VEÍCULO. REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO TRANSFERIDO. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO INDEVIDA.

1. O direito à contabilização do ágio não pode ser confundido com o direito à sua amortização.

2. Em regra, o ágio efetivamente pago - em operação entre empresas não ligadas e calcadas em laudo que comprove a expectativa de rentabilidade futura - deve compor o custo do investimento, sendo dedutível somente no momento da alienação de tal investimento (inteligência do art. 426 do RIR/99). 3. A exceção trazida 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). A operacionalização de tal reestruturação de forma artificial, calcada em operações meramente formais e com fins unicamente tributários mediante utilização de "empresas veículo", não possui o condão de alterar a verdade dos fatos, de modo a transformar o que deveria ser contabilizado como custo do investimento em amortização de ágio. 3. A amortização do ágio oriundo de operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificiais e formalmente revelados em documentação ou na

escrituração mercantil ou fiscal. 4. Nesse cenário, o ágio artificialmente transferido não pode ser utilizado para redução da base de cálculo de tributos. 5. A utilização de sociedade veículo, de curta duração, constitui prova da artificialidade daquela sociedade e das operações nas quais ela tomou parte, notadamente, no caso concreto, a transferência do ágio ao real investidor para fins de amortização.

IRPJ/CSLL. AQUISIÇÃO DAS PRÓPRIAS AÇÕES. PAGAMENTO DE MAIS VALIA. CONTABILIZAÇÃO EM CONTAS PATRIMONIAIS. RESULTADO DO EXERCÍCIO INALTERADO. UTILIZAÇÃO DE SOCIEDADE VEÍCULO. GERAÇÃO ARTIFICIAL DE ÁGIO. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO ARTIFICIAL. IMPOSSIBILIDADE.

1. A Lei das S/A - LSA veda, em regra, a negociação com as próprias ações. Comprovada que operações formalizadas como aquisição de investimento, com posterior cisão parcial e incorporação, na verdade dissimulavam aquisição das próprias ações, deve o Fisco apurar os tributos devidos de acordo com os fatos efetivamente ocorridos. 2. O pagamento de mais valia em aquisição das próprias ações não pode alterar o resultado do período, devendo ser contabilizado diretamente em contas patrimoniais, ou seja, sem transitar pelo resultado. 3. O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificiais e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. 4. Nesse cenário, o ágio artificialmente gerado não pode ser utilizado para redução da base de cálculo de tributos. 5. A utilização de sociedade veículo, de curta duração, constitui prova da artificialidade daquela sociedade e das operações nas quais ela tomou parte, notadamente a geração e a transferência do ágio.

LUCRO REAL. ÁGIO INTERNO. GLOSA DE AMORTIZAÇÃO. INCORPORAÇÃO REVERSA. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

A circunstância de a operação ser praticada por empresas do mesmo grupo econômico somada a falta de propósito negocial ou societário da operação dentro do seu contexto, analisado o caso específico, impedem os efeitos tributários da operação desejados pelo contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE.

Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos e não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para o percentual de 150% depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não houve dolo por parte do contribuinte, logo incabível a aplicação da multa qualificada.

IRPJ. ESTIMATIVAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Precedentes.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.

AUTOS REFLEXOS. CSLL.

O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação dele decorrente. Recurso Voluntário parcialmente provido.

Houve oposição de embargos pela Contribuinte, os quais foram acolhidos com efeitos infringentes para reconhecer a extinção do crédito tributário atinente ao ano-calendário de 2005 em virtude da decadência. O acórdão dos embargos de declaração foi ementado nos seguintes termos:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. NOVO PRONUNCIAMENTO PARA SUPRIR OMISSÃO. Constatado que o acórdão foi omissivo, prolata-se nova decisão a fim de suprir a lacuna apontada.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário. Ano-calendário: 2005. DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO E AUSÊNCIA DE DOLO FRAUDE OU SIMULAÇÃO. INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO A PARTIR DA DATA DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. PRECEDENTE DO

STJ NO RECURSO ESPECIAL N° 973.733/SC. Comprovada a ocorrência de pagamento antecipado, e inexistindo a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial deve se dar com base no disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, ou seja, a partir da ocorrência do fato gerador. Precedente do STJ no Recurso Especial n° 973.733/SC julgado nos termos do art. 543-C do CPC o que implica, em razão do disposto no art. 62, §2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, vinculação dos membros deste Colegiado à tese vencedora no âmbito do STJ.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ. Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009. IRPJ/CSLL. UTILIZAÇÃO DE SOCIEDADE VEÍCULO. REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA. AMORTIZAÇÃO INDEVIDA DO ÁGIO.1. O direito à contabilização do ágio não pode ser confundido com o direito à sua amortização.2. Em regra, o ágio efetivamente pago - em operação entre empresas não ligadas e calcadas em laudo que comprove a expectativa de rentabilidade futura - deve compor o custo do investimento, sendo dedutível somente no momento da alienação de tal investimento (inteligência do art. 426 do RIR/99).3. A exceção trazida 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). A operacionalização de tal reestruturação de forma artificial, calcada em operações meramente formais e com fins unicamente tributários mediante utilização de “empresas veículo”, não possui o condão de alterar a verdade dos fatos, de modo a transformar o que deveria ser contabilizado como custo do investimento em amortização de ágio.3. A amortização do ágio oriundo de operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificiais e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal.4. Nesse cenário, o ágio artificialmente transferido não pode ser utilizado para redução da base de cálculo de tributos.5. A utilização de sociedade veículo, de curta duração, constitui prova da artificialidade daquela sociedade e das operações nas quais ela tomou parte, notadamente, no caso concreto, a transferência do ágio ao real investidor para fins de amortização. Tal cenário não se altera ainda que a sociedade veículo não tenha sido criada pela real adquirente, se, por mera interposição de tal pessoa jurídica no negócio realizado, advierem efeitos tributários distintos do que seriam esperados da real operação levada a efeito.

Desta forma, foram apresentados recursos especiais por ambas as partes.

Em sustentação oral, o patrono da Contribuinte salientou que o acórdão recorrido afastou a multa isolada e multa qualificada. Pleiteou em sua exposição o não conhecimento do recurso apresentado pela Fazenda Nacional. Afirmou que o acórdão recorrido não identificou a existência de dolo ou fraude, afastando a multa. Por outro lado, os acórdãos paradigmas apontam dolo e fraude para manutenção da multa, inexistindo, pois, a similitude fática necessária à configuração da divergência e ao prosseguimento do recurso especial. Ainda sobre a multa qualificada, explicou que o ágio teria sido formado nos fins dos anos 90, época em que vigia o art. 44 da Lei nº. 9430 em sua redação original.

Adentrou o mérito afirmando que o objeto da autuação foi a realização de cinco ágios, dentre os quais o “ágio BIC”, que não mais integra a discussão, haja vista a adesão a parcelamento quanto a este item. Restaram, portanto, a discussão a respeito da amortização de quatro outros ágios:

- (i) **Ágio Andely Holding:** empresa no exterior enviou recursos para uma empresa subsidiária do grupo no Brasil, resultando o aumento de capital para compra de uma empresa operacional;

- (ii) Ágio Bunge I Participações: houve pagamento de aquisição da empresa operacional a terceiros e, posteriormente, aquisição por empresa *holding* incorporada – ou seja, operação feita por terceiros seguida de transferência de ágios;
- (iii) Ágio Cajati Participações: a empresa adquiriu *holding* da empresa operacional e foi feito pagamento em dinheiro, mês a mês por terceiros e posterior incorporação; e
- (iv) Ágio Bunge Brasil, no qual a aquisição das ações foi realizada pela venda dos acionistas minoritários, acompanhada pela Bolsa de Valores e CVM, seguida de pagamento a terceiros e de cisão.

O que defendeu a Contribuinte, portanto, foi que todos os ágios objeto da autuação foram decorrentes de operações feitas com terceiros, com pagamento em dinheiro ou pagamento em bem (trocas de ações negociadas na bolsa). Tratando-se de operações públicas e devidamente registradas, sendo desarrazoado a acusação de fraude nos pagamentos realizados.

Após breve sustentação oral do Procurador da Fazenda Nacional, na qual pugnou pelo conhecimento do recurso fazendário, houve a leitura do voto da relatora e votação por parte dos demais Conselheiros quanto ao conhecimento dos recursos. Nesta parte, ambos os recursos foram conhecidos parcialmente: o recurso da Contribuinte foi conhecido quanto ao mérito da dedutibilidade dos ágios e quanto à matéria “juros sobre multa”; já o recurso especial da Fazenda Nacional foi conhecido parcialmente apenas quanto à qualificação da multa.

Quanto ao mérito, a Conselheira relatora salientou que embasaria seu entendimento na “visão patrimonial” relativamente à aplicação dos 7º e 8º da Lei 9.532, para cada um dos ágios em discussão. Assim:

- (i) ágio “*Andely Holding*”: por não ter havido confusão patrimonial, manteve a autuação e a multa qualificada, uma vez que reconheceu caracterizada a artificialidade na operação – suficiente para o reestabelecimento da multa qualificada;
- (ii) ágio “*Bunge I Participações*”: manteve a autuação pelos mesmos fundamentos do item i;
- (iii) ágio “*Cajati Participações*”: pela reconhecida confusão patrimonial, a Conselheira afastou o lançamento e, conseqüentemente, a multa qualificada;
- (iv) ágio “*Bunge Participações*”: manteve a autuação e a multa, pelas mesmas razões do item i.

Em função disso, deu parcial provimento ao recurso da Contribuinte e parcial provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

O Conselheiro André Moura (Fisco) solicitou vista em mesa, em virtude do quanto decidido pela relatora quanto ao ágio “*Cajati Participações*”. Consignou, em seu voto, tratar-se de negociações de ações da Fosfértil para a Bunge. Afirmou que, na

concretização desta negociação, a Dijon (com capital social de R\$ 100,00) realizou alterações contratuais para aumentar o capital com ações do investimento que seria alienado (Fosfértil – R\$ 66 milhões). Portanto, realizou-se o ágio nestas circunstâncias. Para o Conselheiro, a discussão do caso é sobre a presença da empresa Dijon, renomeada de Cajati, para realização do negócio. Em seu entender, não houve a comunicação entre patrimônios do investidor e investido (Fosfértil) capaz de comprovar a necessária confusão patrimonial. A empresa Dijon teria sido criada apenas com intuito de organizar o investimento indiretamente, razão pela qual não poderia ser considerada o investimento da operação. Abriu divergência, portanto, mantendo o lançamento quanto ao Ágio Cajati, no que foi acompanhado pelos Conselheiros Rafael Vidal e Flávio Franco.

A Conselheira Cristiane Silva acompanhou a relatora quanto ao ágio “Cajati” e divergiu quanto aos demais ágios. Acompanhada pelo Conselheiro Luis Flávio Neto, Daniele Souto e Gerson Guerra.

Portanto, quanto aos ágios “Andely”, “Bunge I Participações” e “Bunge Participações”, o lançamento foi mantido, bem como a multa qualificada, por voto de qualidade. Em decorrência do restabelecimento da multa qualificada, aplicou-se o art. 173, I, CTN por unanimidade de votos. Quanto ao Ágio Cajati, o lançamento foi exonerado, por maioria de votos, vencidos os Conselheiros André Moura, Rafael Vidal e Flávio Franco. Sobre a matéria juros sobre multa, foi negado provimento ao recurso da Contribuinte, por voto de qualidade.