Poder Judiciário
JUSTIÇA FEDERAL
Seção Judiciária do Rio Grande do Sul
14ª Vara Federal de Porto Alegre
Rua Otávio Francisco Caruso da Rocha, 600, 7º Andar - Ala Leste - Bairro: Praia de Belas - CEP: 90010-395 - Fone: (51) 3214-9485 - www.jfrs.jus.br - Email: rspoa14@jfrs.jus.br

MANDADO DE SEGURANÇA Nº 5068342-63.2023.4.04.7100/RS

IMPETRANTE: CONSERVAS ODERICH SA
IMPETRADO: DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - UNIÃO - FAZENDA NACIONAL - NOVO HAMBURGO

SENTENÇA

I.

Trata-se de mandado de segurança, em que a parte impetrante pede:

"d) PRELIMINARMENTE, seja reconhecida a nulidade dos Autos de Infração combatidos, consubstanciados nos processos administrativos de 11065.725343/2011-11 e 110830.729498/2016-35, em razão da i) ausência de fundamentação legal que justifique a desconsideração do ato jurídico perfeito; ii) alteração do critério jurídico promovido pelas autoridades julgadoras; iii) decadência da Autoridade Fiscal em questionar a constituição do ágio; e iv) evidente equívoco na capitulação legal indicada em ambos os Autos de Infração.

e) Ao final, caso Vossa Excelência conclua pelo não acolhimento das preliminares arguidas, o que se admite apenas com fins argumentativos, seja CONCEDIDA A SEGURANÇA postulada, para fim de determinar que a Autoridade Coatora não obste o direito líquido e certo da Impetrante de deduzir, com prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, as despesas decorrentes da amortização de ágio nos anos calendário de 2010 e 2011, cancelando-se integralmente a exigência promovida pela Autoridade Coatora de retificação do saldo de prejuízo fiscal e base negativa nos respectivos exercícios, consubstanciadas nos processos administrativos de nº 11065.725343/2011-11 e 110830.729498/2016-35;"

Notificada, a autoridade coatora prestou informações.

A União ingressou no feito.

O Ministério Público Federal foi ouvido.

Os autos vieram conclusos para sentença.

II.

Preliminarmente, registro ser plenamente possível o controle incidental de constitucionalidade em sede de mandado de segurança.

Demais disso, não verifico a alegada decadência do direito de impetrar o mandado de segurança, porque a ação foi intentada em 28/09/2023 e o contribuinte foi cientificado do julgamento do recurso especial no processo administrativo n.° 11080.729498/2016-35 em 02/06/2023 (1.22). Em relação ao processo administrativo n.° 11065.725343/2011-11, embora não haja a demonstração da data da efetiva ciência pelo contribuinte, pode-se constatar que, em 19/06/2023, nem mesmo havia sido expedida a intimação para ciência da decisão administrativa impugnada (1.35).

No mérito, o TRF-4 firmou o entendimento, em julgamento ampliado (art. 942 do CPC), de que era admitida, na forma do inciso III do artigo 7º da Lei 9.532/1997, antes da revogação pela Lei n.º 12.973/14, a amortização do denominado ágio interno (oriundo de operações societárias realizadas por entidades de um mesmo grupo econômico), possibilitando a redução da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL):

> *TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. INCORPORAÇÃO E CISÃO. SUBSTÂNCIA ECONÔMICA. AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. RESSARCIMENTO DE DANOS. DESPESAS COM SEGURO-GARANTIA. ART. 20 DO DL N. 1.598/77. ART. 7º, III, DA LEI N. 9.532/97. 1. A pessoa jurídica, antes da vigência da Lei n. 12.973/14, que absorver patrimônio de outra em virtude de incorporação ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio, baseado em rentabilidade futura, ainda que o aumento do capital social que deu origem ao ágio tenha sido integralizado com ações de sociedade integrante do mesmo grupo econômico, juntamente com capital de terceiros, poderá amortizá-lo na forma prevista no art. 7º, III, da Lei n. 9.532/97. 2. O capital social pode ser formado com contribuições em dinheiro ou em qualquer outra espécie de bens suscetíveis de avaliação em dinheiro. 3. A interpretação fundada na substância econômica das operações de reorganização societária não autoriza que a autoridade administrativa transforme atos jurídicos perfeitos em imperfeitos na ótica exclusivamente tributária com o escopo de encaixá-los em uma tributação mais favorável aos interesses fazendários, violando a autonomia da vontade, a liberdade econômica, a proteção da confiança, a segurança jurídica e o princípio da legalidade. 4. A adoção de regras contábeis não pode se sobrepor às regras jurídicas que disciplinavam o ágio gerado na reorganização societária sem qualquer distinção em relação a empresas do mesmo grupo econômico. 5. Sendo a condenação contra a Fazenda Pública superior ao valor previsto no inciso I*

do §3º do art. 85 do CPC (200 salários mínimos), a fixação dos honorários deve observar a faixa inicial e, naquilo que a exceder, a faixa subsequente, e assim sucessivamente (§5º do art. 85 do CPC). 6. Improvida a apelação da União, impõe-se a majoração dos honorários recursais em 10%. 7. O ressarcimento das despesas suportadas pela parte contrária, como efeito da sucumbência, não compreende as despesas com o seguro-garantia utilizado para garantir a execução fiscal. 8. Apelação da União improvida e provida em parte a apelação da autora. (TRF4 5058075-42.2017.4.04.7100, SEGUNDA TURMA, Relator ALEXANDRE ROSSATO DA SILVA ÁVILA, juntado aos autos em 09/04/2021)

No mesmo sentido, precedentes recentes do TRF-4:

TRIBUTÁRIO. IRPJ, CSLL, BASE DE CÁLCULO. PESSOA JURÍDICA, INCORPORAÇÃO DE COLIGADA, ÁGIO INTERNO, RENTABILIDADE FUTURA. AMORTIZAÇÃO. 1. A amortização do ágio interno que resultava em redução da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) era admitida na forma do inciso III do artigo 7º da Lei 9.532/1997, conforme vigente antes da revogação pela Lei 12.973/14, norma que se direcionava especificamente a situações em que a incorporação, fusão ou cisão se dava entre pessoas jurídicas que se vinculavam por participação societária, ou seja, pertencentes ao mesmo grupo econômico. Não havendo evidências concretas de que má-fé na conduta da Contribuinte, a amortização do ágio interno deve ser admitida para fins fiscais. 2. A rentabilidade futura era fundamento econômico suficiente para justificar o ágio na forma da alínea b do parágrafo 2º do artigo 20 do Decreto-Lei 1.598/1977, revogada pela Lei 12.973/2014, e autorizava deduções na base de cálculo de imposto de renda da pessoa jurídica e de contribuição social sobre o lucro líquido. Precedentes desta Corte. (TRF4, AC 5024766-47.2019.4.04.7201, PRIMEIRA TURMA, Relator MARCELO DE NARDI, juntado aos autos em 17/08/2023)

AGRAVO DE INSTRUMENTO. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO INTERNO. OPERAÇÕES ANTERIORES À LEI Nº 12.973/2014. LEGITIMIDADE DO APROVEITAMENTO. 1. Somente a partir do advento da Lei nº 12.973/2014 é que restou proibido o chamado "ágio interno". 2. Para as operações societárias ocorridas anteriormente, caso dos autos, a jurisprudência desta Corte tem reconhecido a legitimidade do aproveitamento do ágio. (TRF4, AG 5049407-66.2022.4.04.0000, SEGUNDA TURMA, Relator EDUARDO VANDRÉ OLIVEIRA LEMA GARCIA, juntado aos autos em 16/03/2023)

No caso dos autos, as operações societárias foram realizadas em 2005, antes do advento da Lei n.º 12.973/14 (1.14).

Do exame do expediente administrativo acostado com a inicial pode-se inferir que o lançamento foi fundamentado em alegada ausência de propósito negocial ou de substância econômica nas operações, bem como em razão

da inexistência de partes independentes, de modo que consistiriam em simples simulação (1.14, 1.16, 1.18, 1.29, 1.30 e 1.34).

Não obstante, esses fundamentos foram expressamente afastados pelo TRF-4 nos precedentes citados.

Recentemente decidiu o STJ que, "*embora seja justificável a preocupação quanto às organizações societárias exclusivamente artificiais, não é dado à Fazenda, alegando buscar extrair o "propósito negocial" das operações, impedir a dedutibilidade, por si só, do ágio nas hipóteses em que o instituto é decorrente da relação entre "partes dependentes" (ágio interno), ou quando o negócio jurídico é materializado via "empresa-veículo"; ou seja, não é cabível presumir, de maneira absoluta, que esses tipos de organizações são desprovidos de fundamento material/econômico.*"

Inexistindo demonstração de efetiva má-fé do contribuinte, revela-se ilegal a glosa de despesas de amortização do ágio na apuração do IRPJ e da CSLL.

III.

Ante o exposto, **concedo a segurança**, extinguindo o processo com resolução de mérito (art. 487, I, do CPC), para anular os créditos tributários objeto dos expedientes administrativos n.º 11065.725343/2011-11 e 11080.729498/2016-35.

Condeno a União ao ressarcimento das custas, atualizadas pelo IPCA-E desde o pagamento (art. 82, § 2º, do CPC).

Incabível a condenação a honorários (art. 25 da Lei 12.016/09).

Sentença sujeita à remessa necessária (art. 14, § 1º, da Lei 12.016/09).

Intimem-se.

Em caso de recurso tempestivo, dê-se vista à parte contrária para contrarrazões e, após, remetam-se os autos ao E. TRF4.

Documento eletrônico assinado por **FÁBIO SOARES PEREIRA, Juiz Federal Substituto**, na forma do artigo 1º, inciso III, da Lei 11.419, de 19 de dezembro de 2006 e Resolução TRF 4ª Região nº 17, de 26 de março de 2010. A conferência da **autenticidade do documento** está disponível no endereço eletrônico http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/verifica.php, mediante o preenchimento do código verificador **710019450088v11** e do código CRC **45623a89**.

Informações adicionais da assinatura:
Signatário (a): FÁBIO SOARES PEREIRA
Data e Hora: 13/3/2024, às 11:27:11

1. MANDADO DE SEGURANÇA. PRETENSÃO AUTORAL DE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI ESTADUAL N. 12.578/12, CORROBORADA PELAS LEIS ESTADUAIS N. 13.569/16, N. 13.809/17 E N. 14.039/18, POR ENTENDER SE TRATAR DE DESCENSÃO FUNCIONAL. IMPETRAÇÃO CONTRA LEI EM TESE. SÚMULA N. 266 DO STF. VIA INADEQUADA. PRECEDENTES DESTE EGRÉGIO TRIBUNAL DE JUSTIÇA.I - Na origem, trata-se de mandado de segurança contra ato omissivo objetivando a declaração de inconstitucionalidade da Lei Estadual n. 12.578/12, corroborada pelas Leis Estaduais n. 13.569/16, n. 13.809/17 e n. 14.039/18, na medida em que tais leis teriam promovido a extinção da carreira ocupada pela embargante, bem como a descensão do cargo efetivo e instituído o subsídio, com a supressão e transmudação de vantagens adquiridas em uma única vantagem nominal identificada, com valor da causa atribuído em R$ 100,00 (cem reais) em 14 de março de 2019.II - A segurança foi denegada pelo Tribunal a quo, ficando consignado que a impetrante valeu-se de via inadequada, visto que, nos termos da Súmula n. 266 do STF, não cabe mandado de segurança contra lei em tese. Nesta Corte, negou-se provimento ao recurso ordinário em mandado de segurança.III - Verifica-se que a parte insurgente aduz, nas razões do recurso ordinário, a "declaração de inconstitucionalidade da Lei do Estado da Bahia n° 12.578 de 26 de abril de 2012, Lei do Estado da Bahia n° 13.569 de 18 de agosto de 2016 e art. 1° da Lei do Estado da Bahia n° 13.809 de 04/12/2017, Lei n° 14.039 de 20 de Dezembro de 2018, desde a origem no que tange à transferência de cargo".IV - Entretanto, é incabível mandado de segurança que tem como pedido autônomo a declaração de inconstitucionalidade de norma, por se caracterizar writ contra lei em tese, obstado pela Súmula n. 266 do STF.V - Dessarte, consoante orientação jurisprudencial do STJ, embora se admita, em mandado de segurança, invocar a inconstitucionalidade/constitucionalidade da norma como fundamento para um pedido (= controle incidental de constitucionalidade), nele não se admite que a declaração de inconstitucionalidade/constitucionalidade (ainda que sob pretexto de ser incidental), constitua, ela própria, um pedido autônomo, tal como formulado (RMS n. 41.416/PE, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 18/2/2014, DJe 4/8/2014).VI - Agravo interno improvido.(AgInt no RMS n. 64.106/BA, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 15/3/2021, DJe de 22/3/2021.)PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. CRITÉRIOS PARA COMPOR A LISTA TRÍPLICE DE CANDIDATOS À VAGA DE CONSELHEIRO DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE PERNAMBUCO. CARÊNCIA DO DIREITO DE AÇÃO POR SUPERVENIENTE PERDA DE OBJETO. EXAURIMENTO DO OBJETO DA IMPETRAÇÃO. WRIT QUE ATACA LEI EM TESE. DESCABIMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DA VIA MANDAMENTAL PARA OBTER DECLARAÇÃO INCIDENTAL DE INCONSTITUCIONALIDADE.1. A carência do direito de ação por superveniente perda de objeto é manifesta, porque a pretensão almejada, qual seja, de integrar a lista tríplice, exauriu-se com a posse do cargo de conselheiro do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco. Precedente: RMS 17.460/PB, Relator Ministro Felix Fischer, Quinta Turma, DJ 3/4/2006.2. A impetração se volta contra lei em tese, porque os critérios de elaboração da lista tríplice, para escolha dos conselheiros do Tribunal de Contas de Pernambuco, estabelecidos pelo art. 86, §§ 2º e 3º, da Lei Estadual n. 12.604/2004 (Lei Orgânica daquela Corte de contas), são aplicáveis, de forma geral e abstrata, a todos os candidatos ao cargo em questão. Precedentes: MS 13439/DF, Relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJe 24/11/2008; e MS 13.280/DF, Relator Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, DJe 19/12/2008.3. "Consoante orientação jurisprudencial do STJ, embora se admita, em mandado de segurança, invocar a inconstitucionalidade/constitucionalidade da norma como fundamento para um pedido (= controle incidental de constitucionalidade), nele não se admite que a declaração de inconstitucionalidade/constitucionalidade (ainda que sob pretexto de ser incidental), constitua, ela própria, um pedido autônomo, tal como formulado" (AgRg nos EDcl nos EDcl no RMS 22.680/MT, Relator Desembargador convocado Celso Limongi, Sexta Turma, DJe 30/3/2011).Outro precedente: AgRg nos EDcl no RMS 30.008/BA, Relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 9/11/2010.4. Recurso ordinário não provido.(RMS n. 41.416/PE, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 18/2/2014, DJe de 4/8/2014.) ↩

2. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INEXISTÊNCIA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. FIM DE PREQUESTIONAMENTO. MULTA. DESCABIMENTO. IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. ÁGIO. DESPESA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. OPERAÇÃO ENTRE PARTES DEPENDENTES. POSSIBILIDADE. NEGÓCIO JURÍDICO ANTERIOR À ALTERAÇÃO LEGAL. EMPRESA-VEÍCULO. PRESUNÇÃO DE INDEDUTIBILIDADE. ILEGALIDADE.1. Não há violação do art. 1.022, II, do CPC/2015 quando o órgão julgador, de forma clara e coerente, externa fundamentação adequada e suficiente à conclusão do acórdão embargado, como no caso dos autos.2. Hipótese em que a Corte Regional apresentou motivação clara e expressa a respeito: a) da possibilidade de dedução do ágio no caso concreto, visto que o instituto teria efetivamente ocorrido (e não artificialmente criado); b) da impossibilidade de criação de hipóteses de "indedutibilidade" não previstas na lei, tal como pretendeu fazer o Fisco; c) da extensão da Lei n. 9.532/1997, notadamente dos seus arts. 7º e 8º; d) da ocorrência efetiva de investimento (aporte de recursos), tendo enfrentado diretamente as questões postas em discussão e entregado a prestação jurisdicional nos limites da lide.3. Quanto à alegada violação do art. 1.026, § 2º, do CPC, assiste razão jurídica à recorrente, uma vez que os aclaratórios foram interpostos com o objetivo de prequestionamento, pelo que aplicável a Súmula 98 do STJ no particular.4. A controvérsia principal dos autos consiste em saber se agiu bem o Fisco ao promover a glosa de despesa de ágio amortizado pela recorrida com fundamento nos arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997, sob o argumento de não ser possível a dedução do ágio decorrente de operações internas (entre sociedades empresárias dependentes) e mediante o emprego de "empresa-veículo".5. Ágio, segundo a legislação aplicável na época dos fatos narrados na inicial, consistiria na escrituração da diferença (para mais) entre o custo de aquisição do investimento (compra de participação societária) e o valor do patrimônio líquido na época da aquisição (art. 20 do Decreto-Lei n. 1.598/1977).6. Em regra, apenas quando há a alienação, liquidação, extinção ou baixa do investimento é que o ágio a elas vinculado pode ser deduzido fiscalmente como custo, para fins de apuração de ganho ou perda de capital.7. A exceção à regra da indedutibilidade do ágio está inserida nos arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997, os quais passaram a admitir a dedução quando a participação societária é extinta em razão de incorporação, fusão ou cisão de sociedades empresárias.8. A exposição de motivos da Medida Provisória n. 1.602/1997 (convertida na Lei n. 9.532/1997) visou limitar a dedução do ágio às hipóteses em que fossem acarretados efeitos econômico-tributários que a justificassem.9. O Código Tributário Nacional autoriza que a autoridade administrativa promova o lançamento de ofício quando "se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação" (art. 149, VII) e também contém norma geral antielisiva (art. 116, parágrafo único), a qual poderia, em última análise, até mesmo justificar a requalificação de negócios jurídicos ilícitos/dissimulados, embora prevaleça a orientação de que a "plena eficácia da norma depende de lei ordinária para estabelecer os procedimentos a serem seguidos" (STF, ADI 2446, rel. Min. Carmen Lúcia).10. Embora seja justificável a preocupação quanto às organizações societárias exclusivamente artificiais, não é dado à Fazenda, alegando buscar extrair o "propósito negocial" das operações, impedir a dedutibilidade, por si só, do ágio nas hipóteses em que o instituto é decorrente da relação entre "partes dependentes" (ágio interno), ou quando o negócio jurídico é materializado via "empresa-veículo"; ou seja, não é cabível presumir, de maneira absoluta, que esses tipos de organizações são desprovidos de fundamento material/econômico.11. Do ponto de vista lógico-jurídico, as premissas em que se baseia o Fisco não resultam automaticamente na conclusão de que o "ágio interno" ou o ágio resultado de operação

com o emprego de "empresa-veículo" impediria a dedução do instituto em exame da base de cálculo do lucro real, especialmente porque, até 2014, a legislação era silente a esse respeito.12. Quando desejou excluir, de plano, o ágio interno, o legislador o fez expressamente (com a inclusão do art. 22 da Lei n. 12.973/2014), a evidenciar que, anteriormente, não havia vedação a ele.13. Se a preocupação da autoridade administrativa é quanto à existência de relações exclusivamente artificiais (como as absolutamente simuladas), compete ao Fisco, caso a caso, demonstrar a artificialidade das operações, mas jamais pressupor que o ágio entre partes dependentes ou com o emprego de "empresa-veículo" já seria, por si só, abusivo.14. No caso concreto, adotando o cenário fático narrado na sentença e no acórdão, em razão dos limites impostos pela Súmula 7 do STJ, não há demonstração de que as operações entabuladas pela parte recorrida foram atípicas, artificiais ou desprovidas de função social, a ponto de justificar a glosa na dedução do ágio.15. Recurso especial parcialmente provido, apenas para afastar a multa imposta em face da interposição dos embargos de declaração.(REsp n. 2.026.473/SC, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 5/9/2023, DJ