



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10183.723840/2013-20
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.971 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 09 de maio de 2024
Recorrente RUMO MALHA NORTE S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2009, 2010

RECURSO ESPECIAL CONTRA ACÓRDÃO QUE ADOTA ENTENDIMENTO DE SÚMULA DO CARF. NÃO CONHECIMENTO.

Não cabe conhecer de recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso. Na hipótese, o acórdão recorrido adota o mesmo entendimento das Súmulas CARF nº 108, 116 e 178 nas matérias recorridas correlatas.

RECURSO ESPECIAL. VERDADE MATERIAL. ALEGAÇÃO DE ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. MATÉRIA CONHECIDA POR DETERMINAÇÃO JUDICIAL. REEXAME DE PROVAS. NÃO CABIMENTO.

A despeito de a matéria suscitada no recurso ter sido conhecida em face de determinação judicial, não cabe à instância especial responsável pela solução de divergências jurisprudenciais adentrar ao reexame de provas já devidamente apreciadas pela instância a quo tanto em sede de apreciação do recurso voluntário, quanto em exame de embargos de declaração opostos pela contribuinte.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO.

Correta a decisão que reconhece a preclusão de matéria não impugnada, apresentada somente em grau recursal, sob pena de afronta ao devido processo legal e ofensa ao duplo grau de jurisdição.

NULIDADE DE DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOVAÇÃO NOS FUNDAMENTOS DA AUTUAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Inocorre a nulidade da decisão de primeira instância se há convergência entre o entendimento do acórdão da DRJ com os próprios fundamentos da autuação, inexistindo qualquer inovação e muito menos alteração de critério jurídico do lançamento.

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

Ano-calendário: 2009, 2010

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO PARA EMPRESA VEÍCULO SEGUIDA DE SUA INCORPORAÇÃO PELA INVESTIDA. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para fruição do tratamento fiscal previsto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 nos casos em que ocorre transferência do ágio pago pela adquirente para outra empresa que será posteriormente extinta por incorporação reversa.

MULTA QUALIFICADA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. CONDUTA FRAUDULENTA NÃO CARACTERIZADA. INAPLICABILIDADE.

A amortização de ágio mediante a transferência da adquirente do investimento para uma empresa-veículo que é subsequentemente incorporada com vistas a propiciar ao seu aproveitamento fiscal antecipado não encontra amparo nas normas legais, mas tal conduta não enseja, por si só, a aplicação da multa qualificada, quando os atos praticados revelam interpretação equivocada por parte do contribuinte quanto à legislação de regência.

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL. COBRANÇA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA SOBRE OS TRIBUTOS APURADOS NO FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE

A multa isolada é cabível na hipótese de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, mas não há base legal que permita sua cobrança de forma cumulativa com a multa de ofício incidente sobre o IRPJ e CSLL apurados no final do período de apuração.

Deve subsistir, nesses casos, apenas a exigência da multa de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2009, 2010

CSLL. NEUTRALIDADE DE DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

A neutralidade de despesas com amortização de ágio na base de cálculo da CSLL possui amparo nas próprias normas que regem a exigência da referida contribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, , por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Contribuinte nos termos do voto do relator, vencida a conselheira Edeli Pereira Bessa que conhecia parcialmente em maior extensão, também quanto à matéria “impossibilidade de exigência de multa isolada após o encerramento do ano-base”. No mérito, acordam em: i) por unanimidade de votos, negar provimento em relação às matérias “Da

Verdade Material – Erro na Apuração da Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL”, “Da Preclusão – Desconsideração dos Efeitos da Redução da Base de Cálculo do IRPJ em Razão do Benefício Fiscal da SUDAM” e “Da Inovação da DRJ Quanto ao Fundamento do Auto de Infração”; ii) por voto de qualidade, negar provimento em relação às matérias “Da Validade da Amortização do ágio” e “Inexistência de Previsão Legal para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização”, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, que davam provimento; iii) por unanimidade de votos, dar provimento em relação à matéria “Impossibilidade de Aplicação da Multa Agravada - Inexistência de Fraude, Dolo ou Conluio”, votando pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa; e iv) por maioria de votos, dar provimento em relação à matéria “Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício, vencidos os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (relator) e Edeli Pereira Bessa, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, que também manifestou intenção de apresentar declaração de voto. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão. Findo o prazo regimental, o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente em Exercício e Relator

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente). Ausentes o conselheiro Jandir José Dalle Lucca e o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela contribuinte em face do Acórdão nº 1301-002.019, proferido em 04 de maio de 2014, pela 1ª Turma Ordinária, da Terceira Câmara, da Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, que deu provimento parcial ao recurso voluntário apenas para excluir a responsabilidade solidária de ALL AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S/A.

O lançamento de IRPJ e CSLL decorre de glosa de despesa de amortização de ágio pago por terceiros na aquisição de participação societária e posteriormente transferido para outra empresa veículo, objeto de incorporação reversa pela contribuinte, ora recorrente.

Resumidamente, a autuação decorre de ágio pago na aquisição de investimento pela companhia ALL – Logística (momento 1); posteriormente foi constituída nova pessoa jurídica por ALL – Logística, JPESPE (Multimodal), onde a integralização de capital deu-se por ações e o ágio pago na aquisição das companhias adquiridas (momento 2); ao final, as companhias operacionais originalmente adquiridas incorporam sua controladora em primeiro nível (Multimodal), de tal forma que o ágio pago por ALL – Logística (no momento 1) para aquisição das companhias operacionais se tornasse um ativo amortizável nessas companhias (momento 3).

Característica fundamental no caso, de acordo com a fiscalização, é a de que o propósito de constituição e de posterior incorporação da companhia Multimodal foi servir de passagem para o deslocamento do ágio pago por terceiro (momento 1) para posterior viabilização de sua amortização por companhia operacional (momento 3). A acusação fiscal ressalta a ausência de propósito comercial da empresa veículo utilizada para viabilizar a amortização do referido ágio.

O Acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA

IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TERMO INICIAL.

Em relação à decadência, a contagem do prazo deve ter como base a data a partir da qual o Fisco poderia efetuar o lançamento, ou seja, a data do fato gerador da obrigação. Sob essa ótica, para efeito de tributação da amortização indevida do ágio, a simples apuração desse ágio não dá azo a qualquer infração a qual só poderia, eventualmente, caracterizar-se quando da amortização. Isso porque o valor amortizado é despesa que reduz o resultado tributável gerando, quando indevida, a infração passível de lançamento.

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO PARA EMPRESA VEÍCULO SEGUIDA DE SUA INCORPORAÇÃO PELA INVESTIDA. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para fruição do tratamento fiscal previsto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 nos casos em que ocorre transferência do ágio pago pela adquirente para outra empresa que será posteriormente extinta por incorporação reversa.

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

Inadmissível a formação de ágio por meio de operações internas, sem a intervenção de partes independentes e sem o pagamento de preço a terceiros. Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a sucessão de operações societárias sem qualquer finalidade comercial que resulte em incorporação de pessoa jurídica de mesmo grupo, com utilização de empresa veículo, unicamente para criar de modo artificial as condições para aproveitamento da amortização do ágio como dedução na apuração do lucro real e da contribuição social.

ÁGIO INTERNO. MULTA QUALIFICADA (150%). CABIMENTO.

Se os fatos retratados nos autos deixam fora de dúvida a intenção do contribuinte de, por meio de atos societários diversos, desprovidos de substância econômica e propósito comercial, reduzir a base de incidência de tributos, cabe a qualificação da penalidade promovida pela autoridade autuante.

MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. FATOS GERADORES POSTERIORES À LEI 11.488/2007. PROCEDÊNCIA.

Ao optar pela apuração anual do IRPJ e da CSLL, o contribuinte deve se sujeitar às regras estabelecidas para essa forma alternativa de apuração, particularmente a obrigatoriedade dos recolhimentos por estimativa. No caso concreto, ao serem glosadas despesas tidas por indedutíveis, as bases de cálculo mensais foram recalculadas pelo Fisco, evidenciando-se a insuficiência de recolhimento das estimativas mensais. A sanção é aplicável pelo descumprimento do dever legal de antecipar o tributo. Procedente a multa exigida isoladamente, lançada com fundamento no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

CUMULAÇÃO COM MULTA DE OFÍCIO. COMPATIBILIDADE.

É compatível com a multa isolada a exigência da multa de ofício relativa ao tributo apurado ao final do ano calendário, por caracterizarem penalidades distintas.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

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.

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO.
PRECLUSÃO**

A impugnação instaura o contencioso administrativo. Fatos não expressamente impugnados são incontroversos, sendo albergados pela coisa julgada administrativa. Não há que se conhecer, somente em grau recursal, matéria não discutida em primeira instância, sob pena de afronta ao devido processo legal e ofensa ao duplo grau de jurisdição.

**NULIDADE DA DECISÃO. INOVAÇÃO EM RELAÇÃO AO LANÇAMENTO
INOCORRÊNCIA.**

Se a decisão analisou e rejeitou motivadamente os argumentos de defesa dirigidos contra o fundamento do lançamento, o fato de aduzir outras razões para manter o lançamento não configura alteração do fundamento do lançamento, o que só ocorreria se a decisão tivesse concordado com os argumentos de defesa e usasse outro argumento para manter o lançamento.

**ÁGIO. AMORTIZAÇÃO CONTÁBIL. BASE DE CÁLCULO DA CSLL.
DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

Em que pese a referência feita, em algumas das disposições, ao lucro real, e o disposto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, o preconizado pelos artigos 22, 23, 25 e 33 do Decreto-Lei nº 1.598/77 deixam claro que, para fins fiscais, os efeitos decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial nas contas de resultado só devem ser considerados na baixa do investimento. Assim, considerado o disposto no art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, não há que se falar em dedutibilidade do ágio amortizado contabilmente da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2010, 2011

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

O vínculo societário (investidora/investida), incontroverso, entre a pessoa jurídica apontada como responsável tributária e aquela outra tida como contribuinte é insuficiente, por si só, para a caracterização do interesse comum, para fins de imputação de responsabilidade tributária nos termos do art. 124, I, do CTN. De igual modo, esse dispositivo legal não serve para a imputação de responsabilidade tributária pela prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, para o que seria requerido diferente enquadramento legal, além do que a responsabilização recairia não sobre a pessoa jurídica, mas sobre aqueles administradores que teriam praticado tais atos.

Cientificada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra a exoneração da responsabilidade solidária, mas esse Recurso Especial não foi admitido (despacho de e-fls. 3.227/3.224, confirmado pelo despacho de e-fls. 3.244/3.248).

Os autos seguiram para a Unidade de origem para ciência do acórdão de recurso voluntário ao sujeito passivo (e-fl. 3.275), em face do qual opôs Embargos de Declaração (e-fls. 3.285/3.302) apontando obscuridades omissões e contradições na referida decisão.

Os Embargos opostos foram admitidos pelo Despacho de e-fl. 3.572, tendo sido julgados em sessão realizada em 16/05/2017, pela mesma 1ª TO da 3ª Câmara / 1ª Seção do CARF, que proferiu o Acórdão n.º 1301-002.431, rejeitando completamente os Embargos, e que recebeu a seguinte ementa (e-fls. 3.573/3.583):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2009, 2010

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. CONTRADIÇÃO. OBSCURIDADE. INOCORRÊNCIA.

Ao se constatar que inexistiram quaisquer das omissões e contradições e obscuridade alegadas pela embargante, os embargos declaratórios devem ser rejeitados. Os embargos declaratórios não se prestam a rediscutir matéria já decidida.

A contribuinte foi cientificada desse Acórdão de Embargos, em 05/07/2017, como demonstra o Termo de Ciência por Abertura de Mensagem à e-fl. 3.609.

Na sequência, em 19/07/2017 (Termo de Solicitação de Juntada de e-fl. 3.610) manejou Recurso Especial (efls. 3.613/3.697), no qual alega que o colegiado a quo teria dado à legislação tributária interpretação divergente daquela dada por outras decisões proferidas pelo CARF e/ou Conselho de Contribuintes, nas seguintes questões:

1. Preliminares:

1.1) “Preclusão” da possibilidade de o Fisco questionar a Legalidade dos Atos societários que deram origem ao Ágio (2007). Legislação interpretada de forma divergente: Artigo 142 do CTN. Indica como paradigmas o Acórdão n.º 101-97.084 e Acórdão n.º 108-09.501;

1.2) Da Verdade Material – Erro na Apuração da Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL Quando da Glosa dos Valores Correspondentes às Despesas com Amortização do Ágio no Ano-Base 2010. Legislação interpretada de forma divergente: Art. 142, do CTN. Indica como paradigmas o Acórdão n.º 101-92.819 e Acórdão n.º 103-22.512;

1.3) Da Preclusão – Desconsideração dos Efeitos da Redução da Base de Cálculo do IRPJ em Razão do Benefício Fiscal da SUDAM. Legislação interpretada de forma divergente: Art. 16, § 4º, do Decreto n.º 70.235, de 1972. Indica como paradigmas o Acórdão n.º 9202-01.634 e Acórdão n.º 2201-003.309;

1.4) Da Inovação da DRJ Quanto ao Fundamento do Auto de Infração. Legislação interpretada de forma divergente: Art. 146, do CTN. Indica como paradigmas o Acórdão n.º 9303-001.690 e Acórdão n.º 103-21.409;

1.5) Da Inovação do CARF – Inexistência de Ágio Interno nos Presentes Autos. Legislação interpretada de forma divergente: Art. 146, do CTN. Indica como paradigmas o Acórdão n.º 1201-001.679 e Acórdão n.º 2301-004.707;

2. Mérito:

2.1) Validade da Transferência do ágio. Legislação interpretada de forma divergente: Arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97. Indica como paradigmas o Acórdão nº 1101- 00.354 e Acórdão nº 1402-001.402;

2.2) Validade das Supostas “Empresas-Veículos”. Legislação interpretada de forma divergente: Arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97. Indica como paradigmas o Acórdão nº 1302-002.060 e Acórdão nº 1201-001.534;

2.3) Do Pagamento do Ágio. Legislação interpretada de forma divergente: Arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97. Indica como paradigmas o Acórdão nº 9101-001.657 e Acórdão nº 1402-002.323;

2.4) Da Confusão Patrimonial – Ágio Legitimamente Registrado. Legislação interpretada de forma divergente: Arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97. Indica como paradigmas o Acórdão nº 1302-002.126 e Acórdão nº 105-16.774;

2.5) Da Teoria do Propósito Negocial. Legislação interpretada de forma divergente: Arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97. Indica como paradigmas o Acórdão nº 1302-002.045 e Acórdão nº 1201-001.507;

2.6) Ad Argumentandum - Do Suposto Ágio Interno. Legislação interpretada de forma divergente: Arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97. Indica como paradigmas o Acórdão nº 1302-001.182 e Acórdão nº 1302-002.060;

2.7) Inexistência de Previsão Legal Para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização. Legislação interpretada de forma divergente: Art. 57 da Lei nº 8.981/95. Indica como paradigmas o Acórdão nº 107-07.315 e Acórdão nº 9101-002.310;

2.8) Impossibilidade de Aplicação da Multa Agravada - Inexistência de Fraude, Dolo ou Conluio. Legislação interpretada de forma divergente: Art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/96. Indica como paradigmas o Acórdão nº 1402-002.244 e Acórdão nº 1402-001.460;

2.9) Impossibilidade de Exigência de Multa Isolada após Encerramento do Ano-Base. Legislação interpretada de forma divergente: Art. 44, II, da Lei nº 9.430/96. Indica como paradigmas o Acórdão nº 1402-001.669 e Acórdão nº 1301-001.492;

2.10) Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício. Legislação interpretada de forma divergente: Art. 44, II, da Lei nº 9.430/96. Indica como paradigmas o Acórdão nº 1202-001.228 e Acórdão nº 1402-001.825;

2.11) Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa. Legislação interpretada de forma divergente: Artigo 161 do CTN e art. 61 da Lei nº 9.430/96. Indica como paradigmas o Acórdão nº 9101-00.722 e o Acórdão nº 1202-001.118.

Por meio do despacho de admissibilidade de fls. 4606/4643, a presidente da 3ª Câmara deu seguimento parcial ao recurso especial, nos seguintes termos:

De acordo.

Tendo em vista o que foi acima exposto e examinado, e nos termos da competência que me foi atribuída pelo art. 68, § 1º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº. 343, de 09/06/2015, e alterações posteriores, decido:

DAR SEGUIMENTO AO RECURSO em relação aos seguintes temas, em razão da caracterização da divergência na interpretação da legislação tributária:

1.) Preliminares:

1.1) “Preclusão” da possibilidade de o Fisco questionar a Legalidade dos Atos societários que deram origem ao Ágio (2007);

2.) Mérito:

2.1) Validade da Transferência do ágio;

2.2) Validade das Supostas “Empresas-Veículos”;

2.4) Da Confusão Patrimonial – Ágio Legitimamente Registrado;

2.5) Da Teoria do Propósito Negocial;

2.9) Impossibilidade de Exigência de Multa Isolada após Encerramento do Ano-Base;

2.10) Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício;

2.11) Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa.

NEGAR SEGUIMENTO AO RECURSO no que se refere às seguintes teses, em razão das justificativas que as acompanham:

1) Preliminares:

1.2) Da Verdade Material – Erro na Apuração da Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL Quando da Glosa dos Valores Correspondentes às Despesas com Amortização do Ágio no Ano-Base 2010 - em razão da falta de caracterização de divergência jurisprudencial;

1.3) Da Preclusão – Desconsideração dos Efeitos da Redução da Base de Cálculo do IRPJ em Razão do Benefício Fiscal da SUDAM - em razão da ausência de prequestionamento da matéria;

1.4) Da Inovação da DRJ Quanto ao Fundamento do Auto de Infração - eis que não caracterizado o alegado dissenso jurisprudencial;

1.5) Da Inovação do CARF – Inexistência de Ágio Interno nos Presentes Autos - em face da ausência de caracterização de divergência jurisprudencial.

2.) Mérito

2.3) Do Pagamento do Ágio, por não se verificar a divergência jurisprudencial;

2.6) Ad Argumentandum - Do Suposto Ágio Interno, por se tratar de repetição da matéria apreciada na tese preliminar "1.5" Da Inovação do CARF – Inexistência de Ágio Interno nos Presentes Autos - cuja divergência jurisprudencial não restou caracterizada;

2.7) Inexistência de Previsão Legal Para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização, pela falta de caracterização de divergência jurisprudencial;

2.8) Impossibilidade de Aplicação da Multa Agravada - Inexistência de Fraude, Dolo ou Conluio, em razão da ausência de dissenso jurisprudencial.

[...]

Cientificada em 07/06/2018, a interessada apresentou agravo contra o despacho de admissibilidade parcial, que restou rejeitado pelo Presidente da CSRF, por meio do Despacho em Agravo (fls. 4725/4742).

Cientificada do referido despacho a recorrente apresentou petição denominada de “Embargos de Declaração” contra o ato monocrático do Presidente da 1ª Seção, que não foi conhecido por ausência de previsão regimental.

A Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN, devidamente notificada do recurso especial pelo não conhecimento do recurso, verbis:

É preciso destacar que na verdade o contribuinte não se desincumbiu, com êxito, do ônus de demonstrar de modo analítico a divergência de teses entre órgãos julgadores diversos sobre a mesma matéria.

Isso porque observando-se o recurso, nota-se que em relação a todos os pontos objetos de insurgência, o recorrente limita-se a contrapor ideias, teses, mas não demonstra que esse dissídio ocorreu entre casos com molduras fáticas semelhantes.

Assim, muito embora o r. despacho tenha entendido que a divergência jurisprudencial foi demonstrada, verifica-se que na realidade o recorrente não demonstrou a similitude dos casos concretos cotejados de forma a provar que, embora pudessem ter entendido no mesmo sentido, os Colegiados divergiram quanto às teses jurídicas adotadas.

Para que o recurso especial seja admitido, não basta que as ideias, teses ou fundamentos estampados num e noutro julgado sejam inteiramente diversos ou mesmo contrapostos. É preciso comprovar que os casos concretos nos quais foram aplicados são semelhantes. Tal demonstração não ocorreu em relação a nenhuma das matérias objetos de insurgência.

As decisões proferidas nos paradigmas indicados pela Recorrente se deram com base em contexto fático peculiar, distinto do apresentado nestes autos.

Não suficiente, cabe atentar para a ausência de interesse de agir do recorrente, uma vez que a decisão recorrida está amparada em diversos fundamentos, sendo cada um deles, suficiente por si só, para manter o resultado do julgamento. Assim, não admitido o recurso em relação a um deles, ou não impugnado determinado ponto da decisão recorrida, não cabe admitir

o recurso especial em sua totalidade, uma vez considerada a ausência de utilidade do recurso para reverter o resultado do julgamento.

Quanto à matéria “juros de mora sobre a multa de ofício”, noticia-se ainda que, sobre o tema relativo à incidência de juros de mora sobre multa de ofício, foi aprovado o enunciado n. 108 da Súmula do CARF:

“Súmula CARF nº 108

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

Segundo o art. 67, § 3º, do RICARF, “§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso”.

Logo, irrelevante que o enunciado tenha sido aprovado após a interposição do recurso. Sendo tema de jurisprudência pacífica deste Eg. Conselho, é imperioso que seja negado seguimento ao recurso nesse ponto.

Assim, não há, com relação a tal matéria, divergência atual a ser pacificada, razão pela qual o recurso também não merece ser admitido.

Em relação à matéria “Impossibilidade de Exigência de Multa Isolada após Encerramento do Ano-Base”, verifica-se que o único acórdão aceito como paradigma em relação ao tema, Acórdão nº 1301-001.492 foi especificamente reformado pelo Acórdão n. 9101-003.867. Quanto à matéria “Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício”, verifica-se que o Acórdão nº 1402-001.825, indicado como paradigma, também foi especificamente reformado pela CSRF (Acórdão n. 9101-003.611). Tal fato demonstra que não há divergência atual a ser pacificada, uma vez que, a contrario sensu do entendimento ventilado na Súmula CARF n. 105, este Eg. Conselho vem considerando como legítima a incidência cumulativa da multa isolada após o encerramento do ano-base com a multa de ofício.

Nesse sentido, o recurso especial manejado pelo contribuinte não merece sequer ser conhecido, razão pela qual a Fazenda Nacional pugna para que lhe seja negado seguimento.

[...]

No mérito, a PFN defende a manutenção do acórdão recorrido pelos seus próprios fundamentos.

Por fim, foi juntado aos autos cópia de sentença exarada em ação de mandado de segurança impetrado pela contribuinte em face de ato atribuído ao PRESIDENTE DA TERCEIRA CÂMARA DA PRIMEIRA SEÇÃO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS, PRESIDENTE DA CAMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS DO CARF e COLEGIADO DA PRIMEIRA TURMA DA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS, da qual consta que a impetrante pretende, ao final, a concessão da segurança para que, verbis:

"(i) Seja sanado o erro de procedimento incorridos pelos Impetrados, determinando-se a admissão integral do recurso especial interposto Impetrante no Processo Administrativo nº 10183.723840/2013-20, com remessa dos autos para julgamento pelo Órgão Colegiado competente, tendo em vista (i) a similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas apresentados, (ii) o dever da CSRF de análise integral do Recurso Especial tendo em vista que parte dele foi admitido, conforme determinam as súmulas 292 e 508 do Supremo Tribunal; (iii) a impossibilidade de o Regulamento Interno do CARF criar restrições não impostas em lei em sentido formal (julgamento monocrático do Agravado e não processamento dos embargos de declaração); e (iv) a inconstitucionalidade na restrição de análise de todas as divergências jurisprudenciais trazidas no bojo do Recurso Especial; ou ao menos

(ii) seja determinada a realização de novo juízo de admissibilidade do recurso especial da Impetrante apresentado no Processo Administrativo nº 10183.723840/2013-20, desta vez, inclusive, com a consideração e enfrentamento de todos os paradigmas e pedidos, subsidiários ou não, formulados pela Impetrante.

Caso assim também não se entenda, requer:

(i) o reconhecimento da suspensão da exigibilidade do débito objeto da parte do recurso especial inadmitida, tendo em vista a pendência de julgamento de parte do recurso especial interposto; ou ao menos

(iii) – sic - seja determinado à Autoridade Coatora que conheça dos embargos de declaração opostos contra a decisão que negou provimento ao Agravado interposto ou, ao menos, que promova novo juízo de admissibilidade dos embargos de declaração considerando-se como premissa que tal insurgência é cabível, devendo em ambos os casos ser reconhecida a suspensão da exigibilidade do crédito tributário tratado no Processo Administrativo nº 10183.723840/2013-20 até que haja nova análise dos embargos de declaração.”

Por fim, seja determinado à parte adversa que se abstenha (i) de negar certidão de regularidade fiscal em razão do débito ora controvertido e (ii) de apontar referidos débitos no CADIN.

De acordo com o relatório da decisão judicial referida, as alegações da contribuinte no mandado de segurança são sintetizadas, verbis:

Alega, em síntese, que: a) foi surpreendida com a lavratura de autos de infração para a cobrança do Imposto sobre Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL) relativos ao anos-base de 2009 e 2012, cumulados com juros de mora e multa de ofício e isolada, no valor total original de R\$ 15.957.249,86; b) os lançamentos decorrem e suposta amortização indevida de ágio pago na aquisição das companhias Brasil Ferrovias S/A (“BF”) e Novoeste S/A (“NO”) diante da alegada ausência de razões econômicas/negociais para a criação da empresa Multimodal Participações LTDA (“MULTIMODAL”); c) além da glosa dos tributos, entendeu o Fisco por lançar a multa de ofício na modalidade agravada, no percentual de 150%; d) entenderam que a suposta amortização indevida do ágio implicou na redução das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, de modo que seria cabível, também, a multa Isolada 50% sobre o pagamento mensal não efetuado; e) inconformada apresentou impugnação administrativa, a qual foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de São Paulo; f) após o trâmite do

processo administrativo, interpôs Recurso Especial, com o intuito de reforma do acórdão do CARF que manteve o cerne da atuação; g) a autoridade coatora deu seguimento parcial ao recurso especial; h) em face dessa decisão, interpôs Agravo de Instrumento que manteve a decisão anterior; i) em 06/08/2018, interpôs embargos de declaração em face da decisão que rejeitou o Agravo; j) devido à admissão parcial do recurso especial, o processo administrativo teve ordem expressa de prosseguimento, fato que pode englobar, inclusive, a adoção de medidas de cobrança do crédito tributário pelas delegacias tributárias.

A autoridade judicial deferiu liminar e houve por bem confirma-la na sentença proferida, na medida em que não teria havido “modificação da situação fática ou jurídica em litígio, nem nova circunstâncias que pudessem operar alteração da decisão, que deferiu a liminar”.

O presente recurso foi levado à pauta de julgamento na sessão de 09 de novembro de 2022, tendo sido determinada sua retirada de pauta pelo Presidente do CARF para a ciência da PGFN da decisão judicial acima referida para, querendo, complementar suas contrarrazões.

Em cumprimento à referida determinação, foi encaminhado o processo à PFN por meio do despacho de saneamento (fls. 4948/4951), “para que a mesma se manifeste acerca da decisão judicial referida (fls. 4938/4947) e seus impactos no conhecimento do recurso especial da contribuinte e, se houver interesse, complemente as contrarrazões já apresentadas em face da admissibilidade integral do recurso por determinação judicial”.

Na sequência, a d. PFN encaminhou petição com o complemento às contrarrazões ao recurso especial interposto (fls. 4953/4973), na qual destaca que:

A Recorrente procurou as vias judiciais numa clara tentativa de afastar a ausência de interesse de agir, uma vez que a decisão recorrida está amparada em diversos fundamentos, sendo cada um deles, suficiente por si só, para manter o resultado do julgamento. Assim, não admitido o recurso em relação a um deles, ou não impugnado determinado ponto da decisão recorrida, não se poderia admitir o recurso especial em sua totalidade, uma vez considerada a ausência de utilidade do recurso para reverter o resultado do julgamento.

Todavia, muito embora admitido integralmente por força de decisão judicial, é cediço que, uma vez mantido um fundamento da decisão recorrida, as demais alegações relativas ao ágio perdem sentido, uma vez que não teria utilidade para reverter e provocar o cancelamento do Auto de Infração.

A PFN conclui defendendo que, uma vez sendo obrigatório o conhecimento das matérias por força da decisão judicial, deve ser mantido o entendimento do colegiado a quo, seja quanto à questões preliminares suscitadas, seja quanto às questões de mérito trazidas no recurso voluntário e reiteradas no recurso especial, negando-se o provimento integral ao recurso da contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

Do Conhecimento

Preliminarmente, julgo oportuno ressaltar que o recurso especial restou integralmente admitido: parte por meio do despacho de admissibilidade proferido pela presidente da 3ª Câmara e parte por determinação judicial.

Com relação a esta última, observo que em sua análise de mérito do mandado de segurança, a autoridade judicial que proferiu a sentença, d. juíza da 5ª Vara da Justiça Federal do DF, parece equivocadamente ter se debruçado na análise do despacho de admissibilidade de recurso especial interposto pela PFN, que havia sido rejeitado, e do correspondente despacho de indeferimento do agravo por ela apresentado, para conceder não apenas a liminar requerida, como a sentença de mérito. Tanto que considerou o pedido da recorrente longo e confuso e, ainda, rejeitou embargos da impetrante que, ao que parece, buscavam clarificar a decisão, como se colhe do seguinte excerto da parte final da sentença, *verbis*:

[...]

Por derradeiro, observo que o pedido do impetrante é longo e confuso, em face de ter sido redigido com a inclusão das causas de pedir que dão supedâneo ao pedido. Confira-se o seguinte trecho do pedido postulado na exordial, *in verbis*:

“Ao final, requer-se sejam notificadas as Autoridades Coatoras, intimado o Ministério Público, bem como o julgamento da procedência da demanda, concedendo-se a segurança para que:

(i) Seja sanado o erro de procedimento incorridos pelos Impetrados, determinando-se a admissão integral do recurso especial interposto Impetrante no Processo Administrativo nº 10183.723840/2013-20, com remessa dos autos para julgamento pelo Órgão Colegiado competente, tendo em vista (i) a similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas apresentados, (ii) o dever da CSRF de análise integral do Recurso Especial tendo em vista que parte dele foi admitido, conforme determinam as súmulas 292 e 508 do Supremo Tribunal; (iii) a impossibilidade de o Regulamento Interno do CARF criar restrições não impostas em lei em sentido formal (julgamento monocrático do Agravo e não processamento dos embargos de declaração); e (iv) a inconstitucionalidade na restrição de análise de todas as divergências jurisprudenciais trazidas no bojo do Recurso Especial;” (sem grifos no original)

Em outras palavras, **o objeto da ação é a admissão integral do Recurso Especial interposto no Processo Administrativo nº 10183.723840/2013-20, o que foi decidido favoravelmente ao impetrante desde a análise do pedido liminar**, com os seus consectários lógicos (suspensão da exigibilidade do débito, não inclusão do nome no contribuinte no CADIN, direito de obter certidão de regularidade fiscal).

Ocorre que, **não obstante o reconhecimento da procedência do direito postulado, o impetrante restou inconformado e manejou sucessivos recursos com o propósito de**

compelir este Juízo ao exame e, quiçá, ao acolhimento de cada um de seus argumentos em prol da pretensão deduzida nos autos. (g.n.)

Assim, esclareço ao impetrante que o fato de ter enumerado no pedido os diversos argumentos que dão supedâneo à *causa petendi*, não os torna relevantes e nem obriga o juiz a se manifestar desnecessariamente sobre cada um deles.

[...]

Como não compete a este órgão administrativo discutir os termos da decisão judicial, senão cumpri-la nos seus exatos termos, em que pese o aparente equívoco em que se assenta, há que se admitir o recurso especial interposto pela contribuinte, nesta parte, sem que este colegiado possa sequer discutir os pressupostos regimentais exigidos quanto à caracterização das divergências.

Não obstante, no tocante às matérias admitidas no exame de admissibilidade entendo que não há óbice para que este colegiado se pronuncie especificamente sobre seu conhecimento, mormente ante às objeções apresentadas nas contrarrazões fazendárias.

É o que passo a fazê-lo.

A primeira matéria admitida refere-se à preliminar de **“Preclusão” da possibilidade de o Fisco questionar a Legalidade dos Atos societários que deram origem ao Ágio (2007).**

Embora referida como “preclusão” a matéria discutida, na verdade, trata do início do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário em face da glosa de amortização de ágio, conforme se colhe da ementa do acórdão recorrido, *verbis*:

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TERMO INICIAL.

Em relação à decadência, a contagem do prazo deve ter como base a data a partir da qual o Fisco poderia efetuar o lançamento, ou seja, a data do fato gerador da obrigação. Sob essa ótica, para efeito de tributação da amortização indevida do ágio, a simples apuração desse ágio não dá azo a qualquer infração a qual só poderia, eventualmente, caracterizar-se quando da amortização. Isso porque o valor amortizado é despesa que reduz o resultado tributável gerando, quando indevida, a infração passível de lançamento.

Não obstante o despacho decisório tenha reconhecido a divergência em face dos paradigmas arrolados pela recorrente, verifica-se que o acórdão recorrido adotou entendimento que veio a ser consubstanciado na Súmula CARF nº 116, *verbis*:

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Desta feita, como assente neste colegiado, há que se observar o disposto no art. 67, § 3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, que dispõe *verbis*:

Art. 67. (...)

[...]

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, **ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.**

Ante ao exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso especial interposto pela contribuinte quanto a esta matéria.

A segunda matéria, envolvendo o mérito, refere-se à “**Validade da Transferência do ágio**” que foi admitida nos seguintes termos:

A Recorrente destaca que a Turma Julgadora recorrida houve por bem negar provimento ao seu recurso voluntário por entender que os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 não autorizariam a transferência do ágio pago pela adquirente para outra empresa posteriormente extinta por incorporação reversa, divergindo, dessa forma, da jurisprudência do CARF, que tem autorizado a amortização fiscal do ágio transferido.

O acórdão recorrido fixou o seguinte entendimento em sua ementa a respeito do tema:

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO PARA EMPRESA VEÍCULO SEGUIDA DE SUA INCORPORAÇÃO PELA INVESTIDA. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para fruição do tratamento fiscal previsto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 nos casos em que ocorre transferência do ágio pago pela adquirente para outra empresa que será posteriormente extinta por incorporação reversa.

Assim, decidiu o colegiado a quo que, no presente caso, a amortização do ágio gerado em uma empresa e transferido para outra que não arcou com os custos do investimento, mas que propiciou sua amortização, é ilícita porque não haveria previsão legal para fruição do tratamento fiscal previsto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 nos casos em que ocorre transferência do ágio pago pela adquirente para outra empresa que será posteriormente extinta por incorporação reversa.

O primeiro paradigma indicado para este tema recebeu a seguinte ementa:

Acórdão nº 1101-00.354

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO — DEDUTIBILIDADE — A pessoa jurídica que, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, absorver patrimônio de outra que dela detenha participação societária adquirida com ágio, poderá amortizar o valor do ágio, cujo fundamento seja o de expectativa de rentabilidade futura, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração. (arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97).

Neste caso apreciou-se Recurso de Ofício da autoridade julgadora de 1ª instância que já havia exonerado parte da exigência. A autoridade fiscal considerou indevido o ágio registrado no ativo diferido da Celular CRT S/A, como sendo resultado da transferência de vários valores de ágio, referentes as operações societárias que haviam ocorridas no grupo em fase anterior. O ágio em questão foi registrado no ativo diferido da Celular CRT S/A e teve origem por ocasião da criação da empresa TULA Participações Ltda., tendo sido posteriormente transferido para a Celular CRT S/A, em operações de incorporação e cisão.

O colegiado considerou correta a exoneração dessa infração pela autoridade julgadora de 1ª instância, por entender que a norma legal prevê a possibilidade de transferência de

ágio entre empresas na ocorrência de fusão, cisão e incorporação. Assim, o patrimônio da empresa sucedida passaria para o patrimônio da sucessora, representado pelos bens, direitos e obrigações. No caso da existência de ágio no patrimônio da empresa sucedida, seria o mesmo transferido para o patrimônio da sucessora.

Observo que o referido paradigma foi parcialmente reformado pela CSRF, mas essa reforma não atingiu o quanto decidido a respeito da possibilidade de transferência de ágio.

Verifica-se que os fatos tratados nas decisões comparadas são semelhantes, mas as decisões a que chegaram os colegiados se deram em sentido diverso uma da outra, o que caracteriza a divergência jurisprudencial.

O segundo paradigma indicado para o tema encontra-se assim ementado, na parte que interessa a análise:

Acórdão nº 1402-001.402:

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE TRANSFERÊNCIA DO ÁGIO
REGULARMENTE CONTABILIZADO DEDUTIBILIDADE.

É dedutível a amortização do ágio quando ocorrido o evento societário de alienação e efetivo desembolso de capital entre partes independentes e lastreadas em expectativa real de rentabilidade futura.

Neste caso o colegiado decidiu que o que importa verificar para checar se o ágio é legítimo, são as etapas de formação do ágio, tendo relevância secundária o caminho escolhido para efetuar sua dedução. Nessas condições, observou que a legitimidade do ágio registrado inicialmente pela Globopar, em face da expectativa de rentabilidade futura da Globosat, não foi questionada pela fiscalização na operação que lhe deu causa, quando a Globopar efetuou a aquisição de cotas da Globosat com desdobramento de preço pago em PL e ágio e que não caberia questionar as operações posteriores, de transferência do ágio.

Portanto, mais uma vez comprova-se que as decisões dos colegiados a respeito do tema transferência de ágio, foram divergentes.

Caracterizada a divergência jurisprudencial, nesta matéria o Recurso Especial deve ter seguimento.

Reexaminando os paradigmas arrolados entendo que não restou caracterizada a divergência em relação ao primeiro acórdão paradigma (1101-00.354) que a meu ver traz em seu racional decisório outro tipo de situação fática, concernente ao aporte de capital na investida por meio de cotas detidas em outra empresa pela investidora, verificando-se na operação um sobrepreço avaliado conforme a rentabilidade futura, enquanto que no acórdão recorrido verifica-se o aproveitamento de ágio gerado em operações anteriores de aquisição que foi transferido mediante aporte de capital detido pela investidora em outra empresa que posteriormente é incorporada em operação reversa pela investida.

Veja-se o excerto do voto condutor do paradigma que negou provimento ao recurso de ofício, *verbis*:

[...]

A autoridade fiscal considerou que o ágio registrado no ativo diferido da Celular CRT S/A, como sendo o resultado da transferência de vários valores de ágio, referentes as operações societárias que haviam ocorridas no grupo em fase anterior.

Em sua defesa, a interessada justificou que o ágio em questão foi registrado no ativo diferido da Celular CRT S/A originou-se por ocasião da criação da empresa TULA Participações Ltda., o qual, posteriormente, foi transferido para a Celular CRT S/A, em operações de incorporação e cisão.

A norma legal prevê a possibilidade de transferência de ágio entre empresas na ocorrência de fusão, cisão e incorporação. Assim, o patrimônio da empresa sucedida passa para o patrimônio da sucessora, representado pelos bens, direitos e obrigações. No caso da existência de ágio no patrimônio da empresa sucedida, será o mesmo transferido para o patrimônio da sucessora.

Do voto condutor do acórdão recorrido, transcrevo os excertos abaixo que elucidam muito bem a situação do caso sob exame:

Assim, é possível que uma empresa "Investidora" possua ações de uma companhia ("Investida") e, desejando subscrever capital em uma outra empresa "Nova Investida", resolva realizar o aumento de capital na "Nova Investida", mediante conferência das ações da antiga "Investida". Nessa situação, a "Investidora" deixa de ser investidora direta da antiga "Investida" e passa a ser investidora direta da "Nova Investida". A "Nova Investida", por sua vez, passa a ser investidora direta da antiga "Investida".

Nos termos dos arts. 7º e 8º da Lei das S/A, o ativo recebido pela nova investida (participação societária) deve ser coerente com o valor do capital social realizado, conforme avaliação. Nota-se que a empresa "Nova Investida": (1) recebe ações da antiga "Investida" e (2) entrega, à "Investidora", ações (ou quotas de capital) de sua própria emissão. Caso o valor "pago" pela "Nova Investida" (representado pelo valor de seu capital, entregue a "Investidora" na forma de ações ou quotas de capital de sua emissão) seja maior do que o valor patrimonial da participação societária adquirida (referente à antiga "Investida", entregue pela "Investidora" et empresa "Nova Investida"), nos termos do art. 385 do Decreto 3.000, de 1999, cabe o registro de ágio na aquisição de ações. Por outro lado, há que ser baixado o investimento anteriormente mantido pela "Investidora" na antiga "Investida" podendo, inclusive ser gerado um ganho de capital para a "Investidora".

A Lei 10.637, de 2002, conversão da Medida Provisória nº 66 de 2002, deixou essa situação bem clara em seu art. 36 (revogado pela Lei 11.196, de 2005) quando determinou, à época, o diferimento da tributação do ganho de capital acima referido, conforme a seguir reproduzido:

Art. 36. Não será computada, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da pessoa jurídica, a parcela correspondente a diferença entre o valor de integralização de capital, resultante da incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica que efetuar a subscrição e integralização, e o valor dessa participação societária registrado na escrituração contábil desta mesma pessoa-jurídica.

§1º O valor da diferença apurada será controlado na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e somente deverá ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido:

Ora, a determinação legal (atualmente já revogada) de diferimento da tributação de ganho de capital em evento de subscrição e integralização de capital (correspondente à diferença entre o valor de integralização de capital, resultante da incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica que efetuar a subscrição e integralização, e o valor dessa participação societária

registrado na escrituração contábil desta mesma pessoa jurídica), implica a existência de ganho de capital por parte da investidora. Ganho de capital decorre de baixa de ativo e, assim, não há falar em transferência. Por outro lado, a empresa que recebe o investimento fica obrigada a avaliá-lo, podendo surgir — ou não — um ágio.

Repare que, conforme exemplo acima apresentado, verifica-se a possibilidade de surgimento de ágio na empresa Nova Investida, sem que haja anteriormente qualquer ágio no patrimônio da empresa Investidora. Isso comprova que não há nesse tipo de operação: transferência de ágio anterior, mas —tão somente - surgimento de ágio novo, que demanda fundamentação própria.

Por ocasião da constituição da empresa controlada Tula Participações Ltda., ocorreu exatamente o caso acima descrito, pois esta recebeu as ações da Celular CRT Participações e efetuou a entrega à empresa TBS Celular Participações S/A de quotas de capital de sua própria emissão.

Nessas condições, o valor investido pela empresa Tula Part. Ltda., representado pelo valor de seu capital, entregue A. TBS Celular Part. S/A — na forma de quotas de capital de sua emissão, foi superior ao valor patrimonial da participação societária adquirida (Celular CRT Part., entregue pela investidora A. empresa nova investida TULA Part. Ltda.).

Esse é o tratamento previsto no art. 386 do RIR/99, verbis:

[...]

Assim, de acordo com o art. 386 do Decreto 3.000, de 1999, é cabível o registro de ágio na aquisição de ações, no patrimônio de TULA Part. Ltda.

Esses foram os motivos que a turma julgadora de primeiro grau reconheceu a correção do valor do ágio a ser amortizado pela Celular CRT S/A, considerando que referido valor está fundamentado no laudo de avaliação.

A decisão recorrida está devidamente motivada e aos seus fundamentos de fato e de direito, não merecendo reparos.

Nessas condições, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício interposto.

Assim, em que pese existir a menção à transferência de ágio nas operações, o racional do paradigma referido é no sentido de admitir o surgimento do ágio na capitalização da empresa investida mediante aporte de ações detidas pela investidora em outra empresa, quando esta se dá por valor superior ao valor do patrimônio líquido da investida, aparentemente validando uma operação de ágio interno.

É bem verdade que há no acórdão declaração de voto da d. conselheira Edeli Pereira Bessa reconhecendo a transferência de um ágio que teria sido gerado anteriormente em processo de aquisição ocorrida no âmbito das privatizações dos serviços de telefonia, como se colhe dos excertos de sua declaração de voto, *verbis*:

[...]

Todavia, como bem consignou o autuante nos demonstrativos anexos ao Relatório Fiscal, não houve ali ágio pago, ao qual pudesse ser associado o motivo expresso no laudo de rentabilidade futura apresentado pela empresa fiscalizada. E isto porque não

houve terceiros envolvidos nesta operação, mas sim transferência da titularidade das ações entre empresas do mesmo grupo, sob controle comum.

O próprio procedimento adotado para esta transferência, e para aquelas que a antecederam, evidenciam que o ágio em questão, na verdade, formou-se quando da privatização dos serviços de telefonia, e foi sendo atribuído às empresas sucessoras/adquirentes.

[...]

No entanto, há evidências de formação de ágio na aquisição original da CRT por aqueles acionistas, aquisição esta que se deu em razão da privatização daquela empresa, cujo Edital estipularia preço inicial fundamentado em rentabilidade futura.

Assim, no suposto de que sejam verdadeiras estas alegações contidas em recurso voluntário — até porque sua confirmação não se justifica ante o resultado do julgamento favorável à autuada, pelas razões expostas pelo I. Relator José Ricardo da Silva — o ágio transferido até o momento em que se verificou o evento previsto no art. 7º da Lei nº 9.532/97 teria fundamento, sim, em rentabilidade futura, não havendo motivo para acolher o recurso de ofício decorrente da exoneração desta exigência pelo valor remanescente após as amortizações apropriadas nas empresas sucedidas/alienantes, enquanto estas eram titulares do investimento.

Não obstante os fundamentos diversos da d. conselheira Edeli Pereira Bessa e do Conselheiro Alexandre Lima de Fonte Filho que votaram pelas conclusões do relator, prevaleceu no colegiado o voto deste último.

Assim, entendo que a compreensão pelo colegiado que proferiu o paradigma se distancia do contexto fático existente nestes autos, pelo que deve ser rejeitado.

Já o segundo paradigma indicado (1402-001.402), a meu ver, apresenta contexto semelhante do recorrido.

Naquele caso ocorre o aporte de capital pela investidora (Globo Comunicações e Participações) na empresa investida (GB Filme e Eventos SA), parte mediante a capitalização de créditos que a empresa Globo Comunicações e Participações Ltda. detinha junto à Globosat Programadora Ltda e parte mediante a incorporação de ações desta última empresa, conforme se extrai da operação relatada no acórdão, *verbis*:

[...]

No Termo de Constatação de Infração Fiscal (fls. 536/546), constata-se, em síntese, o seguinte.

Na data de 01/12/2003, a empresa Globo Comunicações e Participações Ltda., CNPJ nº 27.865.757/0001-02, controladora da Globosat Programadora Ltda., empresa autuada, adquire 100% do controle da empresa GB Filmes e Eventos S/A, CNPJ nº 04.224.811/0001-27.

A empresa adquirida GB Filmes, doravante chamada de “sociedade veículo”, teve, no ano-calendário de 2002, faturamento de R\$ 0,00 e prejuízo fiscal de R\$ 7.848,98, e, no ano-calendário de 2003, faturamento de R\$ 0,00, e prejuízo fiscal de R\$ 4.076,03.

A princípio, nenhum motivo empresarial, econômico ou outro teria havido na compra da “sociedade veículo” pela empresa Globo Comunicações e Participações Ltda., cujo

faturamento no mesmo ano-calendário foi de R\$ 167.285.000,00, tendo em vista que a aquisição não teria nenhuma representatividade nas operações da empresa Globo Comunicações e Participações Ltda, pois a “sociedade veículo” não apresentou nenhum faturamento, estando inoperante no momento da venda, inclusive passando o seu controle por um valor irrisório (R\$ 1,00).

De imediato, na data de 22/12/2003 (21 dias após a primeira aquisição), a empresa Globo Comunicações e Participações Ltda resolve aumentar o capital da “sociedade veículo”, passando de R\$ 10.000,00 para R\$ 404.475.073,00, mediante a emissão de 404.475.073 novas ações, sendo integralizadas na seguinte forma:

(a) 160.000.000 ações, sendo 53.333.333 ações ordinárias e 106.666.667 ações preferenciais, todas nominativas e sem valor nominal, mediante a capitalização de parte dos créditos que a empresa Globo Comunicações e Participações Ltda. detinha junto à Globosat Programadora Ltda., no valor total de R\$ 160.000.000,00.

(b) 244.475.073 ações, sendo 81.491.691 ações ordinárias e 162.983.382 ações, todas nominativas e sem valor nominal, mediante a transferência de R\$ 76.999.997 cotas, no valor de R\$ 244.475.073,00, representativas do capital social da empresa Globosat Programadora Ltda.

O contribuinte alega que na integralização do capital social ocorrida foi aplicado o método de equivalência patrimonial (MEP). Como a Globosat Programadora Ltda. apresentava, na data do aumento, passivo a descoberto (- R\$ 155.070.629,95), o valor total atribuído na integralização, referente as cotas representativas do capital social da empresa Globosat Programadora Ltda., no valor de R\$ 244.475.073,00, foi reconhecido na conta como ágio. O ágio está fundamentado na rentabilidade futura da própria empresa Globosat Programadora Ltda., conforme laudo de avaliação (fls. 285/286).

[...]

Embora não fique claro pela descrição da operação no relatório, neste caso o racional que prevaleceu no colegiado aponta que o ágio amortizado decorre de operação societária anteriormente realizada, tendo o seu saldo sido transferido para a empresa investida na nova reorganização, como se colhe do voto vencedor da lavra do d. ex-conselheiro Carlos Pelá, *verbis*:

[...]

Conforme narrado, a Globopar aumentou o capital da GB em R\$ 404.475.073,00, mediante a emissão de 404.475.073 novas ações, integralizadas da seguinte forma:

(a) 160.000.000 ações, sendo 53.333.333 ações ordinárias e 106.666.667 ações preferenciais, todas nominativas e sem valor nominal, mediante a capitalização de parte dos créditos que a empresa Globopar detinha junto à Recorrente (Globosat), no valor total de R\$ 160.000.000,00.

(b) 244.475.073 ações, sendo 81.491.691 ações ordinárias e 162.983.382 ações, todas nominativas e sem valor nominal, mediante a transferência de R\$ 76.999.997 cotas, no valor de R\$ 244.475.073,00, representativas do capital social da Recorrente.

Especificamente no que toca ao item (b): Como a GB passou a ser controladora da Globosat, aplicou-se o MEP. Como a Globosat apresentava, nessa data, passivo a descoberto (- R\$ 155.070.629,95), o valor total atribuído às cotas do capital social da Globosat na integralização (R\$ 244.475.073,00), foi reconhecido como ágio.

Relativamente ao item (a): Com o aporte de capital de R\$ 160.000.000,00, o PL da empresa Globosat, que era negativo em R\$ 155.070.629,95, passou, em 22/12/2003, a ser positivo em R\$ 4.929.370,05. Em razão da aplicação do MEP pela controladora GB, o montante de R\$ 4.929.370,05 foi reconhecido como investimento e o restante R\$ 155.070.629,95 foi reconhecido como ágio.

Após isso, os investimentos da GB na Globosat encontravam-se desdobrados da seguinte forma: 1) ágio, no valor de R\$ 399.545.702,95 (R\$ 244.475.073,00 + R\$ 155.070.629,95); e 2) investimento, no valor de R\$ 4.929.370,05.

Em 31/12/2003, a Globosat (controlada) incorporou a GB (controladora), passando a amortizar o ágio de R\$ 399.545.702,95, no prazo de 5 anos.

O ilustre Relator defende a posição no sentido de que o ágio no valor de R\$ 244.475.073,00, só poderia ser considerado dedutível na Globosat, se, na operação analisada:

(i) tivesse ocorrido a incorporação da Globosat pela Globopar ou vice-versa; e se (ii) houvesse independência entre as empresas.

Defende, ainda, que não há que se falar em ágio em relação aos créditos que a Globopar detinha junto à Globosat, no valor de R\$ 160.000.000,00, pois seriam créditos a receber (ativo circulante ou realizável) e não investimentos capazes de gerar despesas de ágio (investimentos – ativo diferido).

Peço vênia ao ilustre julgador, mas não posso concordar com tais conclusões.

Passo a expor as razões pelas quais apresentei entendimento divergente no tocante ao ágio no valor de R\$ 244.475.073,00, já que especificamente nesse ponto, fui seguido pela maioria dos presentes, para restabelecer a amortização do ágio.

Em linha com o que temos defendido nos julgamentos sobre o tema dos planejamentos fiscais envolvendo ágio, é de extrema relevância, na avaliação dos casos concretos que, na verificação da legitimidade dos ágios amortizados pelos contribuintes em geral, seja feita uma distinção entre (i) as etapas que dizem respeito à formação do ágio e (ii) as etapas posteriores que tornam possível a sua amortização.

O ponto primordial de atenção e análise diz respeito à sua formação. O segundo ponto, de relevância secundária, diz respeito ao caminho escolhido para efetuar/tornar possível a sua dedução fiscal.

Em análises como estas, para efeitos de verificação da legitimidade do ágio pago, o que interessa, especialmente, é a formação do ágio. Significa que (i) deve ter ocorrido o evento societário de alienação e efetivo desembolso de capital, (ii) em operação que envolva partes independentes, (iii) lastreadas em expectativa real de rentabilidade futura. Uma vez diante de tais requisitos, é claro que o ágio pago possuirá fundamento e poderá ser amortizado.

Agora, o segundo ponto não deve interferir na análise da legitimidade do ágio registrado. Ou seja; as operações subsequentes que permitirão ao contribuinte amortizar o ágio registrado, desde que se tratem de operações lícitas e legalmente previstas pelo nosso ordenamento jurídico, não tem o condão de desconstituir a natureza de um ágio legítimo.

Aqui, merece razão a Recorrente quando sustenta que a operação em análise nestes autos é inteiramente neutra em termos fiscais e patrimoniais, já que houve mera transferência de investimentos da Globopar para a GB, pelo mesmo valor que os mesmos se encontravam registrados (valor contábil).

É ponto essencial no deslinde da controvérsia esclarecer que esse ágio no valor de R\$ 244.475.073,00 foi apenas transferido para a GB no momento em que a Globopar aumentou seu capital.

Conforme laudo de avaliação de fls. 285/286, **a Globopar já havia, inclusive, amortizado, por mais de 10 meses, parcelas do ágio em questão. Portanto, o que se vê é que a Globopar apenas transferiu à GB o saldo de ágio não amortizado.**

Qualquer que tivesse sido o bem recebido por GB em contrapartida do seu aumento de capital, o respectivo custo de aquisição, para GB, seria o mesmo: o montante do aumento de capital. Como um dos ativos recebidos pela GB foi um investimento na Recorrente sujeito à contabilização pelo MEP, coube a ela, por força da legislação, desdobrar o respectivo custo de aquisição em PL e ágio.

A legitimidade do ágio registrado inicialmente pela Globopar face à expectativa de rentabilidade futura da Globosat não foi questionado pela fiscalização no seu contexto inicial, ou seja, face à operação que lhe deu causa, quando a Globopar efetuou a aquisição de cotas da Globosat com desdobramento do preço pago em PL e ágio.

Com efeito, quisesse a fiscalização questionar a legitimidade desse ágio, deveria, na linha do quanto aduzido, ter questionado a operação inicial, o pagamento feito pela Globopar na aquisição do investimento, suas condições, etc., no momento em que a Globopar desdobrou o preço pago e registrou o ágio. Ou, ainda, conforme opinião de alguns, no momento em que a Globopar amortizou as primeiras parcelas desse ágio.

Se não o fez, não cabe agora, no contexto das operações subseqüentes, glosar a amortização desse ágio na Recorrente.

Também convém sublinhar, que a utilização de empresa veículo, por si só, não é capaz de indicar qualquer irregularidade, já que, em inúmeras situações se verifica a necessidade da criação de uma empresa veículo que viabilize as operações e reestruturações societárias.

No caso em análise, o que se verifica é que a empresa veículo não foi fundamental para a amortização do ágio, que já estava sendo amortizado pela Globopar.

Outrossim, o fato de a GB (então controladora) ter sido incorporada por sua controlada (Globosat), também não é capaz de impedir a amortização do ágio, já que o nosso ordenamento jurídico possui previsão expressa prevendo a hipótese de incorporação às avessas (§ 6º, II, e caput do art. 386 do RIR/99).

A utilização da GB na estrutura da operação foi uma das várias formas possíveis de realizá-la. Lembrando que, se a Recorrente tivesse incorporado a Globopar ou tivesse sido por ela incorporada, os resultados fiscais da operação seriam os mesmos.

[...]

Ante ao exposto, voto por conhecer deste ponto do recurso com base no segundo paradigma.

Entendo que o cerne da autuação e da decisão recorrida consiste na impossibilidade de amortização do ágio, gerado em operações societárias anteriormente realizadas, mediante a transferência das participações adquiridas para uma terceira empresa (veículo) e sua posterior incorporação direta ou reversa entre investidora e investida que geraria a confusão patrimonial.

Desta feita, admitindo-se a matéria de fundo (validade da amortização do ágio) todos os fundamentos trazidos na autuação e/ou na decisão recorrida poderão ser reavaliados por este colegiado no exame da divergência suscitada.

Ao revés, caso o colegiado entenda que não restou configurada a divergência quanto à matéria que trata da “validade da transferência do ágio”, entendendo que o recurso especial da recorrente estaria prejudicado quanto aos demais pontos trazidos no recurso, por insuficiência recursal, pois trata-se de ponto essencial ao deslinde da questão relacionada à validade da amortização do ágio de sorte que é fundamento suficiente, por si só, para a manutenção do acórdão recorrido.

Assim, entendendo despendendo analisar o conhecimento dos demais pontos recursais, trazidos como se fossem matérias autônomas pela recorrente e admitidos pela presidente da Câmara *a quo*, notadamente dos tópicos:

- **Validade das Supostas “Empresas-Veículos**
- **Da Confusão Patrimonial – Ágio Legitimamente Registrado**
- **Da Teoria do Propósito Negocial**

Com relação ao ponto admitido relacionado à **Impossibilidade de Exigência de Multa Isolada após Encerramento do Ano-Base** verifica-se que embora o despacho decisório tenha reconhecido a divergência em face do segundo paradigma indicado pela recorrente, o acórdão recorrido adotou entendimento que veio a ser consubstanciado na **Súmula CARF nº 178, verbis**:

A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Desta feita, como já afirmado neste voto de conhecimento, há que se observar o disposto no art. 67, § 3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, não se conhecendo desta matéria recursal.

No que tange à matéria “**Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício**”, admitida no despacho de admissibilidade entendendo que restou bem demonstrada a divergência em face dos acórdãos paradigmas indicados (1202-001.228 e 1402-001.825).

Por fim, quanto ao último ponto admitido no despacho da presidente da 3ª Câmara: **Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa**, verifica-se que o acórdão recorrido adotou entendimento que foi consolidado por meio da **Súmula CARF nº 108, verbis**:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Assim, pela observância do disposto no art. 67, § 3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, não deve ser conhecida esta matéria.

Em suma, com relação às matérias admitidas pela Presidente da 3ª Câmara, voto por conhecer da matéria principal relacionada à validade da amortização do ágio (tratada nos tópicos recursais: 2.1) Validade da Transferência do ágio; 2.2) Validade das Supostas “Empresas-Veículos”; 2.4) Da Confusão Patrimonial – Ágio Legitimamente Registrado; e 2.5) Da Teoria do Propósito Negocial) e da matéria tratada no item 2.10) Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício.

Por fim, reiterando-se o entendimento já afirmado no início deste voto, no tocante às matérias que tiveram sua admissibilidade rejeitada nos despacho de admissibilidade recursal e de agravo, em face da ordem judicial em mandado de segurança já referida, cabe a este colegiado conhecer do recurso. São estas as matérias/pontos suscitados e não admitidos:

1) Preliminares:

1.2) Da Verdade Material – Erro na Apuração da Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL Quando da Glosa dos Valores Correspondentes às Despesas com Amortização do Ágio no Ano-Base 2010

1.3) Da Preclusão – Desconsideração dos Efeitos da Redução da Base de Cálculo do IRPJ em Razão do Benefício Fiscal da SUDAM

1.4) Da Inovação da DRJ Quanto ao Fundamento do Auto de Infração

1.5) Da Inovação do CARF – Inexistência de Ágio Interno nos Presentes Autos

2.) Mérito

2.3) Do Pagamento do Ágio

2.6) Ad Argumentandum - Do Suposto Ágio Interno, por se tratar de repetição da matéria apreciada na tese preliminar "1.5" Da Inovação do CARF – Inexistência de Ágio Interno nos Presentes Autos;

2.7) Inexistência de Previsão Legal Para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização;

2.8) Impossibilidade de Aplicação da Multa Agravada - Inexistência de Fraude, Dolo ou Conluio.

Ante ao exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, nos termos acima expostos.

2. Do mérito

2.1 Preliminares

A recorrente suscita diversas preliminares em seu recurso especial, tendo sido superada a questão do prazo decadencial para o Fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio, em face da edição de súmula do CARF sobre a matéria no mesmo sentido do acórdão recorrido.

Assim, impõe-se analisar as alegações admitidas em face da ordem mandamental expedida pela Justiça Federal do DF.

A recorrente alega no tópico intitulado “Da Verdade Material – Erro na Apuração da Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL Quando da Glosa dos Valores Correspondentes às Despesas com Amortização do Ágio no Ano-Base 2010”, *verbis*:

Conforme exposto em sede preliminar no Recurso Voluntário, a presente autuação contém vícios que maculam todo o lançamento fiscal, tendo em vista que o Sr. Agente Fiscal se equivocou ao computar o valor da base de cálculo autuada, considerando-se o montante de R\$ 3.354.918,45 a maior.

Tal equívoco poderia ser facilmente constatado pela comparação entre (i) as cópias do LALUR, (ii) do razão contábil, (iii) do tópico "DA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO" constante no TVF, bem como (iv) do tópico 0001 dos autos de infração.

De fato, como se pode verificar dos lançamentos contábeis da Recorrente (cópia do RAZÃO contábil - doc. 11 da impugnação), durante o ano de 2010 foram realizados os registros das despesas de amortização do ágio. Ocorre que também foram realizados registros das receitas de reversões da PROVISÃO CVM 319-349, motivo pelo qual o efeito nas demonstrações contábeis foi nulo (considerando esses lançamentos em conjunto, não foi afetado o resultado, conforme é possível verificar, inclusive da cópia do balanço - doc. 02 do recurso voluntário).

Contudo, conforme se pode verificar das informações constantes do LALUR da Recorrente (doc. 10 da impugnação), o efeito fiscal verificado foi de apenas R\$ 16.150.469,51 - uma vez que foi apenas este valor excluído para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, inclusive tal fato foi expressamente identificado pelo Sr. Agente Fiscal.

Contudo, como se pode perceber dos autos de infração lavrados contra a ora Recorrente, o Sr. Agente Fiscal, ao realizar o lançamento de ofício, efetuou a tributação do valor de R\$ 19.505.387,96, o que não corresponde ao valor excluído no LALUR pela Recorrente.

Para que não restassem dúvidas quanto ao equívoco cometido pelo Sr. Agente Fiscal, a Recorrente apresentou documentos anexos ao Recurso Voluntário, tais como: cópias do Razão 1310348 (referente à "Provisão - ágio CVM 319) e 1310346 (referente à amortização do ágio).

Ocorre, todavia, que a Turma Julgadora do E. CARF houve por bem desconsiderar a verdade material dos fatos e todos os documentos apresentados, mantendo-se o lançamento fiscal por entender que a Recorrente não teria trazido documentos novos. Confira-se:

"Portanto, conclui-se, quanto às diferenças na apuração das bases de cálculo a recorrente não trouxe aos autos novos elementos além daqueles apresentados quando da impugnação e já considerados pela decisão recorrida, ou seja, o valor considerado como exclusão indevida referente a amortização de ágio é registrado na contabilidade no montante de R\$ 19.505.387,96.

O lançamento nessa parte não merece reparos" (fls. 22 do acórdão recorrido nº 1301-002.019)

Com efeito, a Turma Julgadora desconsiderou o efeito real da amortização do ágio na apuração fiscal do IRPJ e da CSLL, no valor de R\$ 16.150.469,51, atendo-se ao montante contábil de R\$ 19.505.387,96, cuja diferença de R\$ 3.354.918,45 não impactou tais tributos e, por consectário, não poderia ser objeto de lançamento de ofício.

Ou seja, a despeito do equívoco cometido pelo Sr. Agente Fiscal estar evidente e reconhecido por essa própria Autoridade Administrativa, as Autoridades Julgadoras mantiveram o lançamento fiscal em nítida violação à verdade material.

[...]

Ou seja, sequer os analisou em nítida desconsideração da verdade material dos autos. Destaque-se novamente: **o equívoco cometido pelo Sr. Agente Fiscal seria facilmente identificado se houvesse a análise de cópias do LALUR, do razão contábil e dos próprio tópico do TVF ("Da Constituição do Crédito Tributário") e dos autos de infração (tópico 0001). Além disso, deveria ter considerado o efeito fiscal da amortização.**

Inegável, portanto, que **o presente recurso deve ser conhecido e provido para que essa E. CSRF reconheça o equívoco quanto à eleição da base de cálculo autuada e se determine a nulidade da autuação aqui tratada.**

É nítida a pretensão da recorrente do reexame de matéria de prova devidamente examinada pelo colegiado *a quo* e não de dirimir qualquer controvérsia jurisprudencial.

Com efeito, o acórdão recorrido analisou e rechaçou a alegação, *verbis*:

[...]

Ainda em preliminar alega a ora recorrente iliquidez e incerteza do crédito tributário, aduzindo que os erros cometidos pela Autoridade Fiscal lançadora comprometeram, em substância, a constituição do crédito tributário, não estando as Autoridades Julgadoras autorizadas a promover alteração da base de cálculo, por entender que tal providência representaria inovação ao lançamento original.

Neste ponto, como bem assinalado no voto condutor recorrido, a fiscalização constituiu o crédito tributário sobre o valor total das amortizações de ágio registradas na contabilidade, conta do Razão 4142109 (fls. 2705), no montante de R\$ 19.505.387,96. Sendo que a recorrente excluiu no LALUR a título de realização da provisão de ágio (conta 1310349 - 4142109) o valor de R\$ 16.150.469,51. A recorrente alega que o correto teria sido glosar a exclusão efetuada no LALUR.

Da leitura dos autos constata-se que a diferença no valor de R\$ 3.354.918,45 apurada pela fiscalização diante dos registros no livro LALUR restou assim assinalada no Relatório Fiscal integrante do auto de infração:

"Em razão de ter sido comprovada, pelos motivos já relatados, a indedutibilidade fiscal das despesas com a amortização de ágio do sujeito passivo, as exclusões destas, efetuadas nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL, relativas aos exercícios de 2009 e 2010, foram glosadas pela fiscalização.

Em razão de incongruências constante no Livro de Apuração do Lucro Real/LALUR do ano calendário de 2010, posto que a conta 1310349 - 4142109 "Exclusão realização provisão ágio" passou de R\$ 18.159.515,50 em 10/2010 para R\$ 14.804.597,05 em 11/2010, sendo que os valores acumulados mensalmente, foram considerados, nesse ano, o total das amortizações registradas na contabilidade, como segue:

VALOR NA CONTABILIDADE	EXCLUSÕES NO LALUR
AC/2009 R\$ 1.240.490,06	AC/2009 R\$ 1.240.490,06
AC/2010 R\$ 19.505.387,96	AC/2010 R\$ 16.150.469,51

A peça recursal traz aos autos simples cópia da conta Razão 1310348 referente à Provisão/Ágio CVM-319 no valor de R\$ 16.150.469,51, e conta Razão 1310346 referente à Amortização do Ágio, no mesmo valor.

O fato é que, constata-se do Livro LALUR (Parte A), ano calendário 2010, lançamentos "Exclusões Realização Provisão Ágio Conta 1310349 - 4142109" com saldos acumulados em janeiro/R\$ 1.815.951,55; fevereiro/R\$ 3.631.903,10; março/R\$ 5.447.854,65; abril a setembro/R\$ 7.623.904,91; outubro/R\$ 18.159.515,50 (total acumulado) e, no mês de novembro valor total reduzido para o valor de R\$ 14.804.597,05 (R\$ 18.159.515,50 - R\$ 14.804.597,05 = R\$ 3.354.918,45 diferença não justificada).

Portanto, conclui-se, quanto às diferenças na apuração das bases de cálculo a recorrente não trouxe aos autos novos elementos além daqueles apresentados quando da impugnação e já considerados pela decisão recorrida, ou seja, o valor considerado como exclusão indevida referente a amortização de ágio é o registrado na contabilidade no montante de R\$.19.505.387,96.

O lançamento, nessa parte, não merece reparos.

[...]

A questão foi novamente apresentada em sede de embargos de declaração e novamente refutada no Acórdão nº 1301-002.431, *verbis*:

4. Omissão quanto à análise dos documentos juntados a fim de comprovar o erro na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Alega a interessada que, desde a impugnação, teria buscado demonstrar erro na apuração do valor glosado.

De fato, como se pode verificar dos lançamentos contábeis da Embargante (conforme razão contábil juntado à Impugnação como doc. 11), durante o ano de 2010 foram realizados os registros das despesas de amortização do ágio. No entanto, também foram realizados registros das receitas de reversões da PROVISÃO CVM 319349, motivo pelo qual o efeito nas demonstrações contábeis foi nulo (considerando esses lançamentos em conjunto, não foi afetado o resultado, conforme é possível verificar, inclusive, pelo balanço juntado ao Recurso Voluntário como doc. 02).

Ocorre que, como consta do LALUR da Embargante (juntado à Impugnação como doc. 10), o efeito fiscal verificado foi de apenas R\$ 16.150.469,51, uma vez que foi apenas este valor excluído para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Contudo, como se pode perceber dos autos de infração lavrados, o Sr. Agente Fiscal, ao realizar o lançamento de ofício, efetuou a tributação do valor de R\$ 19.505.387,96, o que não corresponde ao valor excluído no LALUR pela Embargante.

A decisão de primeira instância teria rejeitado a alegação, por entender que seria necessário examinar também a cópia do razão relativo à conta em que foi registrada a constituição da provisão e das reversões efetuadas proporcionalmente às amortizações do ágio.

Em sede de recurso (doc. 03, fls. 3099/3103), a interessada teria trazido cópias das contas do razão 1310348 (Provisão ágio CVM 319) e 1310346 (Amortização do ágio). Não obstante, o acórdão embargado teria deixado de examinar tais documentos,

afirmando que não teriam sido trazidos aos autos novos elementos além daqueles já considerados pela decisão de primeira instância.

A embargante pede o saneamento de tal omissão, com o que restará (por sua ótica) cancelada a parcela de R\$ 3.354.918,45 da autuação de IRPJ e CSLL.

Ao contrário do que afirma a embargante, os documentos foram, sim, apreciados pelo Colegiado, muito embora, ao final, não tenha sido modificada a conclusão do julgador de primeira instância. Vejamos como isso se deu (grifos não constam do original):

[...] omissis¹

Os documentos a que se refere a embargante, razão das contas 1310348 e 1310346 foram expressamente referidos e analisados pelo acórdão embargado. Ocorre que, no entendimento do Colegiado, esses novos documentos não foram suficientes para afastar a diferença não justificada de R\$ 3.354.918,45. Em outras palavras, esses novos documentos nada acrescentaram à análise empreendida por ocasião do julgamento em primeira instância. É nesse sentido que deve ser compreendida a afirmação sublinhada no último parágrafo acima transcrito, à qual se agarra a ora embargante para afirmar a ocorrência de omissão no julgado.

Demonstrada a inocorrência da alegada omissão, os embargos devem ser rejeitados, também quanto a este ponto.

Como se vê claramente, a questão foi duplamente examinada pelo colegiado recorrido e a recorrente suscita um novo exame das alegações, o que não se concebe nesta etapa processual.

Restou afastada a alegação pelo colegiado *a quo*, que entendeu que os novos elementos apresentados não foram suficientes para justificar a diferença apontada pela fiscalização. Nesse sentido concluiu, *verbis*:

Portanto, conclui-se, quanto às diferenças na apuração das bases de cálculo a recorrente não trouxe aos autos novos elementos além daqueles apresentados quando da impugnação e já considerados pela decisão recorrida, ou seja, o valor considerado como exclusão indevida referente a amortização de ágio é o registrado na contabilidade no montante de R\$.19.505.387,96

Nesse diapasão, não se vislumbra no caso a ofensa ao princípio da verdade material, vez as provas foram devidamente apreciadas pela instância *a quo* tanto em face do recurso voluntário, quanto em exame de embargos de declaração opostos pela contribuinte.

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso quanto a esta matéria.

A segunda preliminar é trazida no tópico: **Da Preclusão – Desconsideração dos Efeitos da Redução da Base de Cálculo do IRPJ em Razão do Benefício Fiscal da SUDAM.** Nesse sentido, alega a recorrente, *verbis*:

II.2.3 DA PRECLUSÃO - DESCONSIDERAÇÃO DOS EFEITOS DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ EM RAZÃO DO BENEFÍCIO FISCAL DA SUDAM

¹ Texto já transcrito acima

Como já era de conhecimento da fiscalização, a Recorrente usufrui de benefício fiscal para a implantação de empreendimento industrial que lhe proporciona a redução de 75% do IRPJ e seus adicionais, com base no disposto no artigo 23 do Decreto-lei n.º 756/69, Decreto n.º 94.075/87, art. 3º da Lei n.º 9.532/97 (com as alterações do artigo 1º da MP n.º 2.199-14/2001, com redação dada pelo artigo 32 da Lei n.º 1.196/05) e conforme os artigos 5º e 12 do Regulamento aprovado pela ADA n.º 11/05.

Ocorre, todavia, que o Sr. Agente Fiscal, ao considerar as bases tributáveis para o lançamento em questão, não se atentou para o fato de que, ao recompor a base de cálculo do IRPJ, o que, conseqüentemente elevou o resultado tributável da Recorrente, deveria ter aplicado a redução no percentual de 75% sobre a parcela do resultado que foi reajustada, o que impactou as glosas do ágio amortizado, bem como as multas lançadas.

Ou seja, tem-se evidente o equívoco cometido pelo Sr. Agente Fiscal quando da apuração do quantum debeat, o que acaba por macular toda a autuação, tendo em vista que novamente não foram observados os requisitos de constituição de crédito tributário nos termos do artigo 142 do CTN.

Não obstante, a Turma Julgadora do E. CARF não analisou tal equívoco por entender que o direito da Recorrente estaria precluso. Confira-se:

"MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO. A impugnação instaura o contencioso administrativo. Fatos não expressamente impugnados são incontroversos, sendo albergados pela coisa julgada administrativa. Não há que se reconhecer, somente em grau recursal, matéria não discutida em primeira instância, sob pena de afronta ao devido processo legal e ofensa ao duplo grau de jurisdição" (Ementa do acórdão recorrido n.º 1301-002.019)

Ocorre, todavia, que esse formalismo vai de encontro à pacífica jurisprudência desse E. CARF, especialmente por se trata de equívoco cometido na constituição do lançamento fiscal.

[...]

Sendo assim, tem-se evidente que o presente recurso deve ser provido para que essa E. CSRF reconheça o equívoco cometido pelo Sr. Agente Fiscal ao desconsiderar o benefício da SUDAM que a Recorrente tem direito e que impacta todo o lançamento fiscal.

[...]

O acórdão recorrido considerou tal matéria preclusa, *verbis*:

[...]

Outro ponto de discórdia, trazido na peça recursal, diz respeito a alegação por parte da ora recorrente de um segundo erro, qual seja, "Desconsideração dos Efeitos da Redução da Base de Cálculo do IRPJ em Razão do Benefício Fiscal da SUDAM". **Matéria esta não trazida aos autos na impugnação apresentada, portanto, resta incontroversa no âmbito administrativo, pois, não há que se conhecer, somente em grau recursal, matéria não discutida em primeira instância, sob pena de afronta ao devido processo legal e ofensa ao duplo grau de jurisdição.**

[...]

Nenhum reparo pode ser feito ao acórdão recorrido.

Com efeito, trata-se de questão material autônoma de mérito, inclusive dependente de reanálise de provas, não suscitada por ocasião da impugnação, restando preclusa sua apresentação em sede de recurso voluntário, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972, *verbis*:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Ante ao exposto, voto por negar provimento ao recurso quanto ao ponto.

A terceira preliminar suscitada no tópico “**Da Inovação da DRJ Quanto ao Fundamento do Auto de Infração**”, foi assim apresentada no recurso especial:

[...]

II.2.4 DA INOVAÇÃO DA DRJ QUANTO AO FUNDAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO

Como já foi relatado, os autos de infração que deram origem ao presente processo foram lavrados em razão dos seguintes argumentos: (i) ocorrência da transferência indevida do ágio, à medida que não teria ocorrido "a extinção das empresas fusionadas, cindidas ou incorporadas (fls. 13 do TVF); e (ii) ainda que fosse admitida a alegada transferência do ágio, não teria sido constatada a existência de propósito negocial para a empresa MULTIMODAL (fls. 14 a 19 do TVF).

Porém, quando do julgamento da DRJ, fica claro que as Autoridades Julgadoras só não reconheceram a existência de propósito negocial na inserção da empresa MULTIMODAL nos quadros societários do Grupo ALL, pois não seria possível que aquela sociedade exercesse a gerência do sistema de transporte multimodalidade, por ser uma holding pura (fls. 31 do acórdão).

Contudo, esse elemento jamais foi considerado pela fiscalização, a qual, como foi demonstrado na impugnação, já tinha ciência de que a MULTIMODAL tinha sido constituída para ser a operadora do sistema de multimodalidade.

Dessa forma, deve a autoridade julgadora solucionar a lide com base nos argumentos que lhe foram submetidos pelas partes, sendo-lhe **vedado apresentar novos fundamentos para justificar a providência adotada pelo agente enunciator do lançamento.**

Não obstante o latente equívoco cometido pela DRJ, a Turma Julgadora do E. CARF o corroborou, a fim de salvar o lançamento fiscal, isso porque dispôs que:

"NULIDADE DA DECISÃO. INOVAÇÃO EM RELAÇÃO AO LANÇAMENTO INOCORRÊNCIA.

Se a decisão analisou e rejeitou motivadamente os argumentos de defesa dirigidos contra o fundamento do lançamento, **o fato de aduzir outras razões para manter o lançamento não configura alteração do fundamento do lançamento**, o que só ocorreria se a decisão tivesse concordado com os argumentos de defesa e usasse outro argumento para manter o lançamento" (ementa do acórdão recorrido nº 1301-002.019) [...]

Da leitura dos autos, vê-se que o lançamento deixa claro que a indedutibilidade do ágio decorre da circunstância de que as operações societárias que lhe deram origem não envolveram uma despesa prévia, tornando-o sem lastro. A

Autoridade Julgadora de primeira instância manifestou-se na mesma linha, ainda que usando outras palavras" (fls. 23 do acórdão recorrido nº 1301-002.019)

Trata-se de entendimento equivocado. Como exposto, a DRJ manteve o lançamento por questionar a impossibilidade de a MULTIMODAL operar na gerência do sistema de transporte como uma holding, o que nunca foi aventado no TVF. Não procede o entendimento de que a DRJ apenas teria usado outras palavras, pois houve inovação pela Autoridade julgadora.

A conclusão, portanto, é de que se está diante de indevida inovação de critério jurídico que não pode ser aceita, nos termos do artigo 146 do CTN e da jurisprudência do CARF e desta E. CSRF. Em sentido diverso ao que prevaleceu no acórdão recorrido, esse E. CARF tem afastado a inovação de critério jurídico, uma vez que não cabe ao julgador "aperfeiçoar" ou "alterar" o lançamento, mas apenas manifestar-se acerca de sua procedência ou improcedência.

[...]

Assim, restando demonstrada a impossibilidade da alteração de fundamento do lançamento pela Autoridade Julgadora, nos termos do artigo 146 do CTN e da jurisprudência administrativa, e a efetiva inovação de critério jurídico perpetrada pelo acórdão recorrido, requer-se que esta C. CSRF afaste todas as alegações contidas no acórdão recorrido que são estranhas à presente lide.

[...]

O acórdão recorrido trouxe a seguinte manifestação em seu voto condutor:

[...]

Em última preliminar a defesa invoca a nulidade do Acórdão alegando que a DRJ teria inovado em questões que não foram abordadas pela fiscalização. Transcrevo, a seguir, fragmento do seu entendimento.

"Porém, como se pode perceber da leitura do acórdão recorrido, fica claro que os Ilmos. Julgadores só não reconheceram a existência de propósito negocial na inserção da empresa MULTIMODAL nos quadros societários do Grupo ALL, pois não seria possível que aquela sociedade exercesse a gerência do sistema de transporte multimodalidade, por ser uma holding pura (fls. 31 do acórdão). Contudo, esse elemento jamais foi considerado pela fiscalização, a qual, como foi demonstrado na impugnação, já tinha ciência de que a MULTIMODAL tinha sido constituída para ser a operadora do sistema de multimodalidade.

Dessa forma, deve a autoridade julgadora solucionar a lide com base nos argumentos que lhe foram submetidos pelas partes, sendo-lhe vedado apresentar novos fundamentos para justificar a providência adotada pelo agente enunciatador do lançamento.

Assim uma vez constituído o crédito tributário baseado em determinado critério jurídico, cabe à autoridade julgadora, apenas a declaração da total improcedência do lançamento ou da sua procedência."

Constata-se, claramente, que a argumentação da decisão recorrida não alterou o fundamento do auto de infração. A fiscalização glosou a exclusão ao fundamento, entre outros, pela ausência de propósito negocial da empresa Multimodal, descrevendo no Relatório Fiscal o seguinte:

O Modus Operandi é basicamente o mesmo: pessoas físicas constituem empresas, geralmente com o objeto social de "holdings", sem nenhum propósito

negocial próprio, que são, em curto lapso temporal, adquiridas por outras pessoas, físicas e/ou jurídicas a fim de atender unicamente aos interesses dessas últimas, como por exemplo, a redução da carga fiscal mediante operações de reorganização societária. A criação das referidas sociedades "casca" já é premeditado, pois estas só possuem razão de ser após a transferência de suas propriedades para as reais interessadas.

Da leitura dos autos, vê-se que o lançamento deixa claro que a indedutibilidade do ágio decorre da circunstância de que as operações societárias que lhe deram origem não envolverem uma despesa prévia, tornando-o sem lastro. A autoridade julgadora de primeira instância manifestou-se na mesma linha, ainda que usando outras palavras.

Assim, não houve alteração do fundamento do lançamento.

Isto posto, também, rejeito a preliminar de nulidade da decisão suscitada.

A recorrente voltou a suscitar a questão por meio de embargos, alegando obscuridade, o que também foi afastado pelo colegiado *a quo* no Acórdão nº 1301-002.431, *verbis*:

[...]

5. Obscuridade quanto à análise da alegação de inovação da DRJ.

Essa alegação de inovação é assim sintetizada pela ora embargante:

Em suma, como já mencionado, os autos de infração que deram origem ao presente processo foram lavrados em razão dos seguintes argumentos expostos pela Fiscalização: (i) ocorrência da transferência indevida do ágio, à medida que não teria ocorrido "a extinção das empresas fusionadas, cindidas ou incorporadas" (fl. 13 do TVF); e (ii) ainda que fosse admitida a alegada transferência do ágio, não teria sido constatada a existência de propósito negocial para a empresa MULTIMODAL (fls. 14 a 19 do TVF).

Não obstante, a DRJ entendeu por bem manter as autuações sob a alegação de que a MULTIMODAL seria empresa desprovida de propósito negocial, pois "não seria possível que aquela sociedade exercesse a gerência do sistema de transporte multimodalidade, por ser uma holding pura" (fl. 31 da decisão da DRJ), argumento este jamais aventado pela Fiscalização em seu TVF.

A embargante sustenta que o acórdão embargado teria sido obscuro ao rejeitar essa preliminar. O argumento não teria sido enfrentado e não restaria claro o motivo pelo qual o Colegiado concluiu não ter ocorrido alteração do fundamento do lançamento.

O acórdão embargado tratou da matéria como segue (o destaque sublinhado não consta do original):

Em última preliminar a defesa invoca a nulidade do Acórdão alegando que a DRJ teria inovado em questões que não foram abordadas pela fiscalização. [...].

Constata-se, claramente, que a argumentação da decisão recorrida não alterou o fundamento do auto de infração. A fiscalização glosou a exclusão ao fundamento, entre outros, pela ausência de propósito negocial da empresa Multimodal. descrevendo no Relatório Fiscal o seguinte:

O Modus Operandi é basicamente o mesmo: pessoas físicas constituem empresas, geralmente com o objeto social de "holdings", sem nenhum propósito negocial próprio, que são, em curto lapso temporal, adquiridas por outras pessoas, físicas e/ou jurídicas a fim de atender

unicamente aos interesses dessas últimas, como por exemplo, a redução da carga fiscal mediante operações de reorganização societária. A criação das referidas sociedades "casca" já é premeditado, pois estas só possuem razão de ser após a transferência de suas propriedades para as reais interessadas.

Da leitura dos autos, vê-se que o lançamento deixa claro que a indedutibilidade do ágio decorre da circunstância de que as operações societárias que lhe deram origem não envolverem uma despesa prévia, tornando-o sem lastro. A autoridade julgadora de primeira instância manifestou-se na mesma linha, ainda que usando outras palavras.

Assim, não houve alteração do fundamento do lançamento.

O fundamento para a rejeição da preliminar não poderia ser mais claro. O fundamento empregado pela Fiscalização foi a falta de propósito negocial da empresa Multimodal, cuja criação atendeu exclusivamente a propósitos de redução artificial da tributação. O mesmo fundamento, falta de propósito negocial, foi expressamente validado pelo julgador de primeira instância. Observe-se o seguinte parágrafo do acórdão da DRJ, à fl. 2806:

Por conseguinte, não logramos identificar o propósito negocial da criação da empresa Multimodal, sendo que os elementos probatórios e a sequência dos acontecimentos descritos nos autos corroboram a afirmação fiscal de que a Multimodal Participações Ltda. foi criada com o propósito de possibilitar a dedução indevida das despesas com amortização de ágio.

A análise feita pelo julgador de primeira instância sobre a possibilidade de exercício, por parte da Multimodal, do papel de gestor do sistema multimodalidade foi feita para afastar a alegação da então impugnante de que esse seria o propósito negocial extratributário buscado pelo Fisco. Isso não representa, em hipótese alguma, a introdução de um novo critério jurídico para o lançamento.

Não se verifica, na hipótese, qualquer obscuridade no acórdão embargado, mas tão somente a intenção da embargante de rediscutir matéria já decidida, o que não se admite em sede de embargos.

Os embargos devem ser rejeitados, também quanto a este ponto.

Como bem analisado, tanto no acórdão de recurso voluntário quanto no de embargos, há convergência entre o entendimento do acórdão da DRJ com os próprios fundamentos da autuação, inexistindo qualquer inovação e muito menos alteração de critério jurídico do lançamento no presente caso, o que afasta a arguição de nulidade do acórdão de primeiro grau.

Ante ao exposto, voto por negar provimento ao recurso quanto ao ponto.

Por fim, ainda em sede de preliminar, a recorrente alega no tópico “**Da Inovação do CARF – Inexistência de Ágio Interno nos Presentes Autos**”, o que segue:

[...]

II.2.5 DA INOVAÇÃO DO CARF - INEXISTÊNCIA DE ÁGIO INTERNO NOS PRESENTES AUTOS

Como já mencionado, acusação fiscal dos presentes autos decorre do entendimento do Sr. Agente Fiscal de que haveria transferência indevida do ágio, à medida que não teria ocorrido "a extinção das empresas fusionadas, cindidas ou incorporadas" (fls. 13 do

TVF); e que não teria sido constatada a existência de propósito negocial para a empresa MULTIMODAL (fls. 14 a 19 do TVF).

Inclusive, a delimitação da autuação foi expressamente reconhecida pela Turma Julgadora do E. CARF pelo acórdão recorrido. Confira-se:

"Inicialmente, de se reconhecer que a acusação fiscal no presente processo, em síntese, está relacionado ao entendimento da Administração Tributária que as operações questionadas foram realizadas com a utilização de empresa veículo e sem qualquer fundamento econômico ou propósito negocial, cujo único intuito era transferir o ágio da ALL - América Latina para a Recorrente (Malha Norte)" (fls. 23 do acórdão recorrido nº 1301-002.019)

Ou seja, desse trecho se verifica que nunca houve nos presentes autos qualquer acusação fiscal no sentido de que o ágio autuado teria sido gerado intra-grupo ("ágio interno"). Tal fato, também pode ser facilmente evidenciado pela leitura integral do TVF, em especial do item "origem" do ágio, relatado pela Autoridade Fiscal:

[...]

Ainda, rememore-se a estrutura societária antes da aquisição das participações societárias citadas pelo fiscal pelo Grupo ALL, em que se atesta a inexistência de relação entre as partes:

[...]

Não obstante, a Recorrente foi surpreendida com essa nova qualificação equivocada pela instância julgadora ("ágio interno"), tendo em vista que o acórdão recorrido nº 1301-002.019 traz os trechos abaixo destacados denominando a operação como geradora de ágio interno, quando na verdade o ágio é proveniente de aquisição entre partes não relacionadas:

"INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

Inadmissível a **formação de ágio por meio de operações internas**, sem a intervenção de partes independentes e sem o pagamento de preço a terceiros. Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a sucessão de operações societárias sem qualquer finalidade negocial que resulte em incorporação de pessoa jurídica de mesmo grupo, com a utilização de empresa veículo, unicamente para criar de modo artificial as condições para aproveitamento da amortização do ágio como dedução na apuração do lucro real e da contribuição social.

ÁGIO INTERNO. MULTA QUALIFICADA (150%). CABIMENTO. Se os fatos retratados nos autos deixam foram de dúvida a intenção do contribuinte de, por meio de atos societários diversos, desprovidos de substância econômica e propósito negocial, reduzir a base de incidência de tributos, cabe a qualificação da penalidade promovida pela autoridade autuante. (ementa)

[...]

Ou seja, inexistindo extinção do investimento mediante real estruturação societária entre investida e investidora não há que se falar em amortização do ágio, não se admitindo sua transferência para terceiros para que usufruam de tais despesas. No caso em concreto, o elemento fundamental para que o ágio pudesse ser amortizado, de fato nunca aconteceu, qual seja, que investida e investidora passassem a ser uma única pessoa jurídica.

No que se refere ao propósito negocial e aos fundamentos econômicos da operação, deve-se salientar que não foram contestados em relação às razões finalísticas apresentadas para a formalização do negócio, mas sim nos aspectos intermediários que implicaram na criação do ágio interno concretizado exclusivamente pela presença, com sujeitos, de sociedades sob controle comum, direito ou indireto.

Em outras palavras, o que se rejeita é a utilização de um artifício contábil que propicia a constituição de um suposto ágio, posteriormente amortizado com efeitos no resultado tributável da pessoa jurídica" (fls. 28 do acórdão recorrido nº 1301-002.019)

Diante dessa nítida **inovação** pela E. Turma Julgadora, a Recorrente opôs embargos de declaração para que tal contradição fosse sanada e essa nova qualificação jurídica fosse afastada dos presentes autos. Não obstante, as Autoridades Julgadoras não acolheram os argumentos com base no seguinte entendimento:

"A expressão 'ágio interno' sofre de um certo grau de indefinição. De fato, já foi empregada em julgados diversos com acepções também diversas, o que, inclusive, já foi objeto de críticas por parte um Conselheiro do CARF. Apesar disso, ou talvez exatamente por conta disso, é que o mais relevante é que em cada julgado sejam delineadas com precisão as circunstâncias do caso concreto sob exame, o que foi feito pelo acórdão embargado. Após descrever minuciosamente as operações societárias que geraram o ágio em comento, o Relator expôs suas conclusões nos seguintes termos (grifos não constam do original):

Ou seja, inexistindo extinção do investimento mediante real estruturação societária entre investida e investidora não há que se falar em amortização do ágio, não se admitindo sua transferência para terceiros para que usufruam de tais despesas. No caso em concreto, o elemento fundamental para que o ágio pudesse ser amortizado, de fato nunca aconteceu, qual seja, que investida e investidora passassem a ser uma única pessoa jurídica.

No que se refere ao propósito negocial e aos fundamentos econômicos da operação, deve-se salientar que não foram contestados em relação às razões finalísticas apresentadas para a formalização do negócio, mas sim nos aspectos intermediários que implicaram na criação do ágio interno concretizado exclusivamente pela presença, com sujeitos, de sociedades sob controle comum, direito ou indireto.

Em outras palavras, o que se rejeita é a utilização de um artifício contábil que propicia a constituição de um suposto ágio, posteriormente amortizado com efeitos no resultado tributável da pessoa jurídica. Esse foi o fundamento da decisão embargada, perfeitamente coerente e não contraditório com a decisão de negar provimento ao recurso voluntário, mantendo a exigência fiscal.

Os embargos devem ser rejeitados, quanto a este ponto" (fls. 5 do acórdão recorrido nº 1301-002.431)

Ou seja, verifica-se que a Turma Julgadora do E. CARF manteve o entendimento de que o ágio em discussão teria sido gerado "internamente", a despeito não fazer qualquer esclarecimento quanto a esse entendimento, nem mesmo o fundamentou.

Tratando-se de inovação recursal, tem-se evidente que a referida alegação de "ágio interno" não deve ser mantida nos presentes autos, em linha com a pacífica jurisprudência desse E. CARF.

[...]

Ora, ainda que fosse possível a inovação recursal, o que se admite apenas a título argumentativo, ainda assim tal qualificação de "ágio interno" não poderia prevalecer: há nítido cerceamento do direito de defesa da Recorrente, tendo em vista que a operação realizada jamais foi caracterizada como geradora de "ágio interno", logo, não poderia a Turma Julgadora imputar essa qualificação nesse estágio processual, sob pena de inviabilizar a sua ampla defesa.

Diante dessa divergência, o presente recurso deve ser conhecido e provido para que essa E. CSRF afaste a pretensa acusação de "ágio interno" que nunca integrou a presente lide e, se assim entender, determine a nulidade dos acórdãos recorridos.

Entendo que a questão aventada como preliminar pela recorrente, se confunde com o exame da primeira questão de mérito relacionada à validade da amortização do ágio efetuada pela contribuinte. Tanto que a própria recorrente voltou a referir-se ao argumento em suas razões meritorias (III.3.6. AD ARGUMENTANDUM- DO SUPOSTO ÁGIO INTERNO).

Assim, deixo para apreciar a questão no exame de mérito.

Ante ao exposto, voto por negar provimento ao recurso quanto às matérias preliminares apontadas pela recorrente.

2.2 Mérito das divergências

2.2.1 Da Validade da Amortização do ágio

Conforme observado na análise de conhecimento do recurso especial a principal questão de mérito consiste em avaliar o acerto ou não da autuação e da decisão recorrida quanto à impossibilidade de amortização do ágio, gerado em operações societárias anteriormente realizadas, mediante a transferência das participações adquiridas para uma terceira empresa (veículo) e sua posterior incorporação direta ou reversa entre investidora e investida que geraria a confusão patrimonial.

Nesse sentido e considerando como a matéria de fundo a validade da amortização do ágio impõe-se analisar os fundamentos trazidos na autuação e/ou na decisão recorrida, notadamente os pontos trazidos como se fossem matérias autônomas pela recorrente e, que a meu ver, encontram-se no bojo da controvérsia principal, quais sejam:

- **Validade da Transferência do ágio;**
- **Validade das Supostas “Empresas-Veículos**
- **Da Confusão Patrimonial – Ágio Legitimamente Registrado**
- **Da Teoria do Propósito Negocial**
- **III.3.6. AD ARGUMENTANDUM- DO SUPOSTO ÁGIO INTERNO**

Antes de adentrar ao exame dessas questões julgo oportuno transcrever alguns excertos do Relatório Fiscal que descrevem as operações societárias realizadas, *verbis*:

[...]

VI. DO AGIO

6.1-ORIGEM

O ágio sob enfoque teve origem em operação de reorganização societária efetivada em 2006, consubstanciada na incorporação da totalidade das ações emitidas pela empresa BRASIL FERROVIAS S.A., CNPJ nº 02.457.269/0001-27, bem como da sua subsidiária integral a NOVOESTE BRASIL S.A., CNPJ nº 07.593.583/0001-50, pela ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S/A, CNPJ nº 02.387.241/0001-60, fundamentado, conforme disposto no Fato Relevante conjunto datado de 31/05/2006, em razão dos valores econômicos das ações objeto da incorporação, serem superiores aos respectivos valores de patrimônio líquido contábil.

Deste modo, o investimento da ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S/A em cada companhia, desdobrou-se em valor de patrimônio líquido da sociedade adquirida e ágio referente a esse investimento.

Convém ressaltar que **não houve nenhuma inversão financeira (pagamento em espécie) pela incorporação das ações**, ocorrendo, pois, mera substituição de ações, recebendo os acionistas das empresas convertidas em subsidiárias integrais, novas ações de emissão da ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S/A, CNPJ nº 02.387.241/0001-60.

O valor patrimonial das ações incorporadas acarretou aumento do capital social da ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S/A, em R\$ 1.405.032.936,88 (um bilhão, quatrocentos e cinco milhões, trinta e dois mil, novecentos e trinta e seis reais e oitenta e oito centavos), com a emissão de 12.000.000 (doze milhões) de novas ações nominativas escriturais ordinárias vinculadas ao bloco de controle da empresa, 8.890.846 (oito milhões, oitocentas e noventa mil, oitocentas e quarenta e seis) novas ações ordinárias nominativas escriturais e 35.563.384 (trinta e cinco milhões, quinhentas e sessenta e três mil, trezentas e oitenta e quatro) novas ações preferenciais nominativas escriturais, as quais agrupadas na proporção de 4 (quatro) preferenciais para 1 (uma) ordinária, formaram 8.890.846 Units. Estas foram as ações recebidas pelos acionistas das empresas convertidas em subsidiárias integrais, ou seja, estes acionistas não obtiveram nenhum benefício com a valorização das suas ações.

Este aumento de capital, acrescido de custos diretamente atribuíveis ao processo de aquisição, **gerou um ágio de R\$ 2.496.807.000,00 (dois bilhões, quatrocentos e noventa e seis milhões, oitocentos e sete mil reais)**, que, ajustado pelos eventos subseqüentes, apresentava a seguinte composição em 31/12/2007 (Notas Explicativas da Administração às Demonstrações Financeiras em 31 de dezembro de 2008 e 2007 da Mutimodal Participações Ltda -Jucesp 245/02/2010):

Agio na aquisição de Investimentos	Líquido (em milhares de reais)
Brasil Ferrovias S/A	2.380.865
ALL - Malha Oeste	131.217
Total	2.512.082

6.2. TRANSFERÊNCIA

A amortização do ágio em comento, sob o ponto de vista fiscal, não seria vantajosa para a holding ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S/A, CNPJ nº 02.387.241/0001-60, já que suas despesas e receitas advêm, via de regra, de equivalência patrimonial, que são neutras tributariamente. Assim, foram executados os procedimentos a seguir arrolados, para efetuar a transferência do ágio para as empresas operacionais:

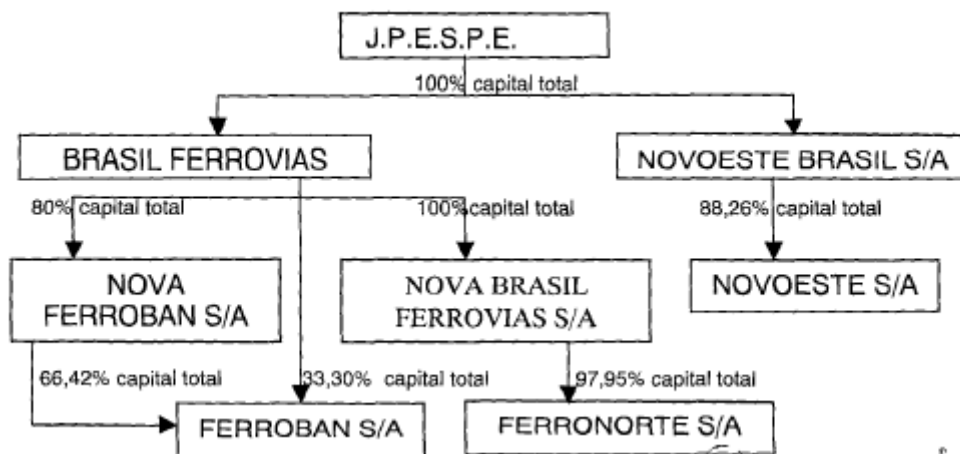
- a) Em 03/12/2007, a ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S/A, CNPJ nº 02.387.241/0001-60 (ALL) juntamente com a ALL - AMÉRICA LATINA

LOGÍSTICA PARTICIPAÇÕES LTDA., CNPJ n.º 07.749.207/0001-02 (ALL Participações), adquiriram a empresa J.P.E.S.P.E. EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA e integralizaram o capital social (ainda apenas subscrito), em moeda corrente, no valor de R\$ 500,00 (quinhentos reais), proporcionalmente à participação de cada uma, qual seja, 499 quotas da ALL e 01 quota da ALL Participações (quota esta posteriormente cedida para a ALL);

b) **Na mesma data da aquisição, resolveram aumentar O capital Social de R\$ 500.00 (Quinhentos reais) para R\$ 2.512.083.580.00 (dois bilhões, quinhentos e doze milhões, oitenta e três mil, quinhentos e oitenta reais)**, aumento subscrito e integralizado pela ALL, mediante a conferência dos seguintes bens:

b1) totalidade das ações ordinárias e preferenciais da BRASIL FERROVIAS S/A, CNPJ n.º 02.457.269/0001-27;

b2) totalidade das ações ordinárias e preferenciais da NOVOESTE BRASIL S/A, CNPJ n.º 07.593.583/0001-50:

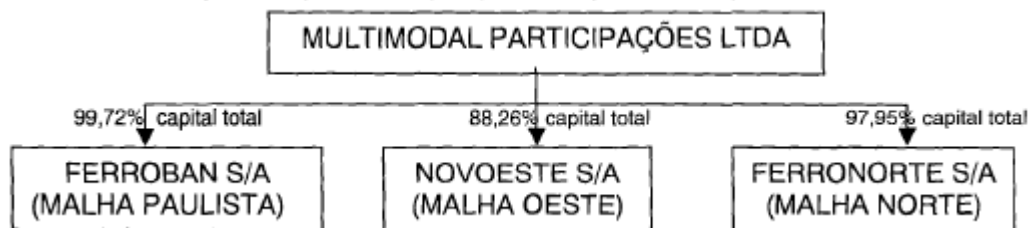


c) Em 25/07/2008, a J.P.E.S.P.E. EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ n.º 09.085.491/0001-91, incorporou, a valor patrimonial contábil, as empresas BRASIL FERROVIAS S.A., CNPJ n.º 02.457.269/0001-27, NOVOESTE BRASIL S.A., CNPJ n.º 07.593.583/0001-50 e NOVA FERROBAN S/A, CNPJ n.º 04.004.203/0001-07;

d) Em 29/10/2008, as denominações sociais das companhias foram alteradas, passando de Ferrovias Bandeirantes S/A (FERROBAN S/A) para ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA MALHA PAULISTA S/A; de Ferrovia Novoeste S/A (NOVOESTE S/A) para ALL-AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA MALHA OESTE S/A e de Ferronorte S/A - Ferrovias Norte Brasil (FERRONORTE S/A) para ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA MALHA NORTE S/A;

e) Em 05/11/2009, a MULTIMODAL PARTICIPAÇÕES LTDA (nova denominação social da J.P.E.S.P.E.

EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA) incorporou a NOVA BRASIL FERROVIAS S/A, CNPJ n.º 09.371.732/0001-62, com patrimônio líquido contábil de R\$ 169.502.379,49 (cento e sessenta e nove milhões, quinhentos e dois mil, trezentos e setenta e nove reais e quarenta e nove centavos), igual ao investimento detido pela Incorporadora, cujo capital social permaneceu, pois, inalterado:



f) Em 30/11/2009, encerrando a operação, foi aprovada a cisão total da empresa MULTIMODAL PARTICIPAÇÕES LTDA, sendo vertidas as parcelas de seu patrimônio líquido cindido (valor contábil) para a ALL Malha Oeste, ALL Malha Paulista e ALL Malha Norte. No caso específico da ALL Malha Norte, o acervo líquido incorporado no valor de R\$ 395.405.821,85 (trezentos e noventa e cinco milhões, quatrocentos e cinco mil, oitocentos e vinte e um reais e oitenta e cinco centavos), correspondeu exclusivamente à participação que a cindida detinha em seu capital social, motivo porque não houve aumento do mesmo.

Assim, com a cisão total da Multimodal, o valor integral do ágio existente foi transferido para cada sociedade controlada, cabendo à ALL Malha Norte o montante de R\$ 2.050.356.234,91 (dois bilhões, cinquenta milhões, trezentos e cinquenta e seis mil, duzentos e trinta e quatro reais e noventa e um centavos).

VII. DAS CONSTATAÇÕES

7. DA IMPOSSIBILIDADE DO APROVEITAMENTO DO AGIO PELA FISCALIZADA

7.1. DA TRANSFERÊNCIA INDEVIDA DO ÁGIO

A transferência do ágio da ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S/A, CNPJ nº 02.387.241/0001-60, para a ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA MALHA NORTE S/A, CNPJ nº 24.962.466/0001-36, com passagem pela empresa MULTIMODAL PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ nº 09.085.491/0001-91, é totalmente descabida e inaceitável, **pois tal operação somente seria possível em caso de fusão, cisão ou incorporação, com a conseqüente extinção das empresas fusionadas, cindidas ou incorporadas, o que não ocorreu no caso presente.** O ágio em comento foi transferido em uma operação de aumento de capital, realizado pela ALL - América Latina Logística S/A, na empresa Multimodal Participações Ltda (então denominada J.P.E.S.P.E. EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA).

O referido aumento de capital, efetivado mediante a conferência das ações (e respectivos ágios) das empresas BRASIL FERROVIAS S.A., CNPJ nº 02.457.269/0001-27 e NOVOESTE BRASIL S.A., CNPJ nº 07.593.583/0001-50, detidas pela ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S/A, CNPJ nº 02.387.241/0001-60, deveria ter sido processado, contabilmente, da seguinte forma:

a) **Baixa do investimento do patrimônio da Investidora, com a correspondente baixa do ágio e apuração de eventual ganho ou perda de capital:**

b) **Avaliação do novo investimento,** com base no valor do patrimônio líquido da nova Investida, onde poderia surgir possível ágio ou deságio.

Convém ressaltar, dada a pertinência do assunto, que a Lei nº 10.637, de 30/12/2002, em seu art 36 (revogado pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005), materializou de forma cristalina a situação narrada na letra "a" acima, quando determinou, à época, o diferimento da tributação do ganho de capital ali mencionado. Ora, ganho de capital decorre de baixa de ativo, o que demonstra a impropriedade da transferência efetuada.

Ainda mais, uma vez que a operação envolveu uma companhia aberta, decorre a observância obrigatória das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM. Pois bem, a Instrução CVM nº 247, de 27/03/1996, em seu art.14, §§ 1o e 2o, define expressamente a alienação como uma das causas para a baixa de investimentos, como se transcreve, in verbis:

"Art. 14- O ágio ou deságio computado na ocasião da aquisição ou subscrição do investimento deverá ser contabilizado com indicação do fundamento econômico que o determinou.

§ 1º - O ágio ou deságio decorrente da diferença entre o valor de mercado de parte ou de todos os bens do ativo da coligada e controlada e o respectivo valor contábil, deverá ser amortizado na proporção em que o ativo for sendo realizado na coligada e controlada, por depreciação, amortização, exaustão ou **baixa em decorrência de alienação** ou perecimento desses bens ou do investimento.

§ 2o - O ágio ou o deságio decorrente da diferença entre o valor pago na aquisição do investimento e o valor de mercado dos ativos e passivos da coligada ou controlada, referido no parágrafo anterior, deverá ser amortizado da seguinte forma. (NR)*

a. o ágio ou o deságio decorrente de expectativa de resultado futuro no prazo, extensão e proporção dos resultados projetados, ou **pela baixa por alienação** ou perecimento do investimento, devendo os resultados projetados serem objeto de verificação anual, a fim de que sejam revisados os critérios utilizados para amortização ou registrada a baixa integral do ágio; e

b. o ágio decorrente da aquisição do direito de exploração, concessão ou permissão delegadas pelo Poder Público no prazo estimado ou contratado de utilização, de vigência ou de perda de substância econômica, ou **pela baixa por alienação** ou perecimento do investimento." (grifos nossos)

7.2. DA AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL DA EMPRESA MULTIMODAL

Ainda que fosse lícito o aproveitamento do ágio pela fiscalizada, tal operação não poderia ter sido engendrada porquanto a empresa **MULTIMODAL PARTICIPAÇÕES LTDA**, malgrado ter sido formalmente constituída de acordo com a legislação vigente, **não possuiu nenhum propósito comercial, tendo sido criada tão somente com o propósito de possibilitar a dedução indevida das despesas com a amortização do ágio - gerado na operação de incorporação das ações da Brasil Ferrovias S/A e da Novo Oeste Brasil S/A pela AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S/A da base de cálculo do IRPJ e da CSLL**, conforme passaremos adiante a demonstrar. (g.n.)

Consoante já visto alhures, a Multimodal foi constituída **em 15/08/2007**, sob a denominação social anterior de J.P.E.S.P.E EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, com sede na Rua Pampíona nº 818, 9º andar, conjunto 92, bairro Jardim Paulista. CEP 01.405-001. São Paulo - SP, e tendo como sócias as Sras. Adriana Vechies Salvini, CPF nº 270.566.928-00, e Linéia Mathias, CPF nº 253.989.218-35, ambas advogadas com inscrição na OAB/SP sob números 218549 e 212026.

Relembrando o já esposado, quando da constituição da Multimodal as sócias em comento subscreveram **um montante de apenas R\$ 500.00 (quinhentos reais), a serem integralizados no prazo de doze meses contados a partir da assinatura do instrumento**. Eis que, menos de Quatro meses depois, as sócias pessoas físicas retiram-se da sociedade e ingressam como novas sócias as empresas ALL - AMÉRICA

LATINA LOGÍSTICA S/A e a ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA PARTICIPAÇÕES LTDA, aumentando o capital da então J.P.E.S.P.E EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA para o elevado montante de R\$ 2.512.083.580,00 (dois bilhões, quinhentos e doze milhões, oitenta e três mil, quinhentos e oitenta reais), o qual foi totalmente subscrito e integralizado pela primeira, mediante a totalidade das ações ordinárias e preferenciais representativas do capital social da Brasil Ferrovias S/A., e da Novoeste Brasil S/A.

Tal fato já começa a evidenciar a artificialidade e a falta propósito negocial da Multimodal.

Não parece nada razoável a uma empresa cujo objeto social é ser uma holding, participando de outras sociedades, subscrever um capital social tão ínfimo para a finalidade a que se destina. E como se não bastasse ainda não o integraliza. Curioso é que a integralização se deu somente quando da entrada das sócias ALL - AMERICA LATINA LOGÍSTICA S/A e a ALL-AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA PARTICIPAÇÕES LTDA, reais interessadas na criação da Multimodal.

Ademais, desde a sua criação até a entrada das pessoas jurídicas em tela na sociedade, a Multimodal permaneceu inativa, consoante pode atestar a DIPJ exercício 2008, ano-calendário 2007. Não houve registro de qualquer despesa operacional, relacionada às suas atividades. Neste mesmo diapasão, nos anos seguintes, 2008 e 2009, já com o novo quadro societário, até a sua cisão total, não constam, nas respectivas DIPJs, registros de despesas comuns à qualquer empresa que de fato esteja operando no mercado, tais como: aluguel da sala comercial onde teria funcionado a empresa; remuneração de empregados, encargos sociais; propaganda e publicidade, etc.

Reforça a tese de que a Multimodal nunca de fato existiu, o fato de a referida empresa ter apresentado, desde a sua criação até a sua cisão total, uma única Guia de Recolhimento do FGTS e informações à Previdência Social - GFIP, na competência 09/2007, informando a ausência de fatos geradores de contribuições previdenciárias. Ainda que tenha sido uma holding, nem sequer um único funcionário (uma secretária, por exemplo) laborou na empresa durante toda a sua existência ?

Por outro giro, em que pese a fiscalizada ter asseverado que a Multimodal foi adquirida com o fito de exercer a gestão de várias empresas do Grupo ALL, não parece razoável que tenha executado essa missão sem o necessário suporte técnico, operacional, administrativo e de recursos humanos, o que, necessariamente, geraria despesas de cunho operacional.

No que tange à movimentação financeira da Multimodal, conforme dados extraídos da DIMOF - Declaração Informações sobre Movimentação Financeira e dos extratos bancários apresentados pelo sujeito passivo, constatamos que durante o ano de 2007, período em que figuravam como sócias da sociedade as Sras Linéia Mathias e Adriana Vechies, a mesma, na prática, não existiu. Mais uma fato que reforça o argumento de que a Multimodal foi, de forma premeditada, criada artificialmente para servir aos anseios do Grupo ALL e de que as sócias em tela, de fato, não possuíam nenhuma aspiração em seu objeto social.

Também nessa toada, no ano de 2008, em dezembro (justamente no mês em que houve o ingresso da ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S/A na sociedade), cumpre destacar que ocorreu, na citada conta bancária da empresa, um única movimentação financeira no montante de R\$ 60.000.000,00 (sessenta milhões de reais).

Cabe ressaltar, ainda, que tendo em vista o disposto no inciso II, do artigo 3o, da Instrução Normativa RFB nº 787/2007, as pessoas jurídicas optantes pelo lucro real, a partir de 01/01/2009, passaram a ser obrigadas a apresentar escrituração contábil digital - ECD através do SPED. Consultando a DIPJ, ano-calendário 2009, da fiscalizada, verificamos que esta é optante pela referida forma de tributação. No entanto, no SPED,

a ECD não se encontra autenticada pelo competente órgão de registro. Ou seja, a Multimodal, no referido período, não possui escrita contábil regular.

Outrossim, consoante relatado alhures, o sujeito passivo deixou de comprovar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a suposta gestão, pela Multimodal, de operações de logística ferroviária, quer seja na área de transporte ferroviário de cargas, quer seja nas áreas de desenvolvimento de tecnologia ferroviária, e de equipamentos ferroviários na ALL - MALHA NORTE, ALL - MALHA PAULISTA, ALL - MALHA OESTE, ALL - CENTRO OESTE, ALL - EQUIPAMENTOS, ALL - TECNOLOGIA e FERRONORTE LOCADORA DE VAGÕES. Limitou-se a apresentar o contrato social e suas alterações (primeira e segunda), laudo de avaliação contábil do patrimônio líquido e demonstrações contábeis, documentos estes que, tão somente, são insuficientes para a comprovação da efetiva gestão pela Multimodal das operações de logística ferroviária. **Uma empresa que tem como missão executar supostas atividades de gestão de logística deveria possuir documentos pertinentes à esta atividade administrativa, tais como: relatórios gerenciais, projetos, indicadores de desempenho, inventários de materiais, planos de metas, etc.**

Por outra banda e corroborando com o que foi explanado acerca da artificialidade da Multimodal, em consulta aos bancos de dados da RFB, constatamos que as Sras Linéia Mathias e Adriana Vechies Salvini foram ou são responsáveis legais por 68 (sessenta e oito) e 83 (oitenta e três) empresas, respectivamente, dentre as quais se inclui a Multimodal, conforme comprovam os relatórios extraídos do sistema "CNPJ" que seguem anexos ao presente processo. Todas estas pessoas jurídicas têm em comum as seguintes características: em quase a sua totalidade, as pessoas físicas em comento figuram como sócias das empresas criadas por um curto espaço de tempo, geralmente em prazo inferior a uma ano contado da data do ato constitutivo, transferindo a propriedade das empresas criadas para outras pessoas físicas e/ou jurídicas; várias das empresas sob enfoque foram constituídas no mesmo dia, possuindo números do CNPJ sequenciais; em regra, as razões sociais correspondem a uma seqüência inicial de seis letras, sendo as três primeiras variando aleatoriamente e as três últimas correspondendo às letras "S.P.E"; praticamente todas as empresas que tiveram como sócias as Sras Linéia Mathias e Adriana Vechies Salvini possuem ou, o que é mais comum, tiveram sede exatamente no mesmo endereço constante do ato constitutivo da Multimodal, qual seja Rua Pamplona nº 818,9º andar, conjunto 92, bairro Jardim Paulista, CEP 01.405-001, São Paulo - SP.

No que concerne especificamente ao endereço dos sócios a ser informado nos atos constitutivos das sociedades limitadas, cabe pontuar o disposto no Manual de Atos de Registro do referido tipo societário, aprovado pela Instrução Normativa nº 98/2003, do Departamento Nacional de Registro do Comércio - DNRC, que estabelece que, em se tratando de sócio pessoa física, o endereço que obrigatoriamente deve constar no preâmbulo do contrato social é o residencial, o que não ocorreu no ato constitutivo da Multimodal. Foi informado no contrato social, como endereço das sócias, o mesmo logradouro da sede da empresa já Citado anteriormente, o qual também consta como endereço sede de dezenas de outras empresas similares. Além disso, consultando as Declarações do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física - DIRPF das antigas sócias da Multimodal, referentes ao ano calendário 2007, constatamos que os endereços informados nestas são diferentes do verificado no ato constitutivo em tela.

A título de ilustração, seguem, por amostragem, alguns exemplos das dezenas de outras empresas, constituídas pelas Sras Linéia Mathias e Adriana Vechies Salvini que possuem ou já possuíram sede no supracitado endereço em São Paulo:

[...]

No exemplo acima podemos observar o pequeno lapso temporal de responsabilidade das sócias em tela e o fato de diversas empresas **terem sido constituídas exatamente no mesmo dia, muitas com números sequenciais no CNPJ.**

O *Modus operandi* é basicamente o mesmo: pessoas físicas constituem empresas, geralmente com objeto social de "holdings", sem nenhum propósito negocial próprio, que são, em curto lapso temporal, adquiridas por outras pessoas, físicas e/ou jurídicas a fim de atender unicamente aos interesses dessas últimas, como por exemplo, a redução da carga fiscal mediante operações de reorganização societária. A criação das referidas sociedades "casca" já é premeditado, pois estas só possuem razão de ser após a transferência de suas propriedades para as reais interessadas.

É de causar espécie a enorme quantidade de empresas, com as mesmas peculiaridades, em nome das citadas advogadas, denota a existência de uma verdadeira 'indústria' e um comércio de 'empresas de prateleira' que só existem no "papel", não existindo de fato e servindo tão somente a satisfazer aos interesses dos novos sócios adquirentes.

Com efeito, o fato de a Multimodal ter sido constituída pelas mesmas sócias pessoas físicas e ter tido, por ocasião da sua criação, a mesma sede das dezenas de empresas em debate demonstra com clareza solar que a mesma só existiu formalmente. Já foi criada com o objetivo de ser, em curto espaço de tempo, transferida para as novas sócias pessoas jurídicas. Até a retirada das Sras Linéia Mathias e Adriana Vechies Salvini da sociedade, ficou apenas "esperando" o vultuoso aporte de capital por parte ALL - AMERICA LATINA LOGÍSTICA S/A. a fim de unicamente atender aos interesses do Grupo ALL.

Por todo o exposto, foi exaustivamente demonstrado que a Multimodal não possuiu propósito negocial, tendo sido criada para servir de passagem para que o ágio, resultante incorporação das ações da Brasil Ferrovias S/A e da Novo Oeste Brasil S/A pela ALL - AMERICA LATINA LOGÍSTICA S/A. chegasse ao patrimônio da fiscalizada e das outras empresas cindendas, de modo a permitir que os lucros destas fossem confrontados com a despesa dedutível decorrente da amortização do ágio. O objetivo, portanto, da criação da empresa em comento foi unicamente que a mesma funcionasse como "empresa-veículo" para que o ágio chegasse ao patrimônio da sociedade operativa, reduzindo a sua carga tributária, através de dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL da citada despesa. Ademais, ocorreu um mau uso da personalidade jurídica da Multimodal para atingir um objetivo que não tem afinidade com a função institucional das sociedades empresárias, que é a exploração da atividade econômica.

[...]

Em síntese, a autoridade fiscal aponta a falta de substância econômica e de propósito negocial da empresa Multimodal (originalmente denominada JPESPE Empreendimentos e Participações), que teria tido o único propósito de propiciar que “ o ágio registrado em face das Brasil Ferrovias S/A e da Novo Oeste Brasil S/A pela ALL - AMERICA LATINA LOGÍSTICA S/A. chegasse ao patrimônio da fiscalizada e das outras empresas cindendas” com vistas à sua amortização nas empresas operacionais, e como não se operou a extinção do investimento registrado pela adquirente original do investimento, tal ágio foi considerado indedutível. Não se verifica um questionamento fiscal ao ágio formado anteriormente.

O acórdão recorrido chancelou o trabalho fiscal, mantendo a glosa, forte na impossibilidade legal da transferência do ágio para fins de sua amortização, dada a ausência da extinção do investimento na investidora original e ausência de confusão patrimonial com as empresas investidas, conforme se colhe das conclusões do voto condutor, *verbis*:

Evidencia-se, portanto, que a amortização é ilícita porque não há previsão legal para fruição do tratamento fiscal previsto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 nos casos em

que ocorre transferência do ágio pago pela adquirente para outra empresa que será posteriormente extinta por incorporação reversa.

Ou seja, inexistindo extinção do investimento mediante real reestruturação societária entre investida e investidora não há que se falar em amortização do ágio, não se admitindo sua transferência para terceiros para que usufruam de tais despesas. No caso em concreto, o elemento fundamental para que o ágio pudesse ser amortizado, de fato nunca aconteceu, qual seja, que investida e investidora passassem a ser uma única pessoa jurídica.

No que se refere ao propósito negocial e aos fundamentos econômicos da operação, deve-se salientar que não foram contestados em relação às razões finalísticas apresentadas para a formalização do negócio, mas sim nos aspectos intermediários que implicaram na criação do ágio interno concretizado exclusivamente pela presença, como sujeitos, de sociedades sob controle comum, direto ou indireto.

Em outras palavras, o que se rejeita é a utilização de um artifício contábil que propicia a constituição de um suposto ágio, posteriormente amortizado com efeitos no resultado tributável da pessoa jurídica.

Neste caso, alinho-me aos que entendem que para ser considerada despesa dedutível, o ágio suportado pela empresa com a aquisição de uma participação societária deve ter como origem, concomitantemente, um propósito negocial, compreendido este como a razão negocial para adquirir um investimento por valor superior ao custo original, bem como um efetivo substrato econômico, decorrente da aquisição de negócio comutativo entre partes independentes, com dispêndio de recursos e previsão de ganho. É o que decorre da lei.

Acrescento, ainda: fato é que os contribuintes podem adotar a forma jurídica que lhes parecer mais adequada aos seus negócios, desde que não seja ilícita, proibida ou vedada por lei, como reiteradamente de modo manso e já pacificado vem decidindo esse Egrégio Colegiado.

Por outro lado, não se pode deixar de reconhecer que é dever das autoridades fiscais coibir práticas de utilização do ordenamento jurídico por meio de estratégias, de forma artificiais, que causem prejuízo ao Erário Público, como no caso em apreço acima relatado, cujo encadeamento lógico de fatos convergente levam a formar convicção do acerto do trabalho fiscal.

Assim, entendo que as razões de defesa não são hábeis a contestar o lançamento, motivo pelo qual conduzo meu voto no sentido manter a glosa da dedução das amortizações.

A recorrente aponta, ainda, em seu recurso divergências jurisprudenciais em face dos seguintes aspectos da decisão recorrida: - Transferência do Ágio; - Validade das Supostas “Empresas-Veículos”; - Da Confusão Patrimonial – Ágio Legitimamente Registrado”; e - Da Teoria do Propósito Negocial e defende que se aplique o entendimento divergente adotado nos acórdãos paradigmas arrolados.

A contribuinte não apresenta outras alegações de fato para fundamentar seu recurso, de sorte que a questão a ser discutida é exclusivamente de direito.

Como também não esta em discussão como o ágio amortizado foi formado, a questão principal consiste em analisar a possibilidade de sua amortização mediante a sua transferência da investidora para uma terceira empresa como forma de viabilizar sua amortização na investida, independente da alienação ou extinção do investimento na pessoa jurídica investidora.

Neste ponto, entendo que não assiste razão à recorrente.

Aqui não há a discussão sobre quem foi a real adquirente do investimento, comumente presentes nos casos em que a aquisição da empresa investida se dá por meio de uma empresa-veículo previamente capitalizada pela sua controladora.

Nestes casos, salvo a demonstração de patologias jurídicas, como a simulação na interposição da empresa veículo e a depender da forma como o negócio está estruturado, tenho admitido a dedutibilidade do ágio sob a premissa de que observando-se a literalidade da lei não se verifica a figura do real adquirente, mas apenas que a empresa que detém a participação seja absorvida pela investida ou absorva o patrimônio desta, configurando-se a chamada confusão patrimonial.

Ocorre que aqui o investimento com ágio foi feito e estava registrado por uma empresa (ALL – América Latina Logística S/A) e foi transferido para a empresa Multimodal com o único propósito de viabilizar o aproveitamento antecipado pelas empresas investidas, sem que o investimento fosse efetivamente extinto na empresa investidora, não se subsumindo a hipótese descrita nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997.

Nesse sentido já me manifestei no Acórdão nº 1302-001.950, de minha relatoria, quando passei a adotar o entendimento que vinha prevalecendo nesta Turma da CSRF sobre a matéria utilizando os fundamentos contidos no Acórdão nº 9101-002.186 ,*verbis*:

Para o julgamento de mérito sobre a despesa de amortização de ágio e seus reflexos tributários, da mesma forma como fiz para o processo nº 19647.01051/200783, adoto a recente jurisprudência do CARF que considero mais adequada e que restou cinzelada no Acórdão nº 1103001.170, de 04/02/2015, da relatoria do nobre Conselheiro André Mendes de Moura. Seguem trechos do voto condutor:

"[...]

O investimento adquirido com ágio pode ser alienado, liquidado, ou mesmo ser objeto de uma transformação societária.

Passam a ser tratadas as situações específicas, como se pode verificar nos arts. 391 e 426 do RIR/99:

[...]

Verifica-se que o aproveitamento do ágio ocorre no momento em que o investimento que lhe deu causa for objeto de alienação ou liquidação, oportunidade em que o ágio irá compor a apuração do custo de aquisição a ser considerado no ganho de capital auferido pelo alienante.

Por sua vez, em eventos de transformação societária, quando investidora absorve o patrimônio da investida (ou vice versa), adquirido com ágio ou deságio, em razão de cisão, fusão ou incorporação, resolveu o legislador disciplinar a situação no art. 386 do RIR/99:

[...]

Fica evidente que os arts. 385 e 386 do RIR/99 guardam conexão indissociável, constituindo-se em norma tributária permissiva do aproveitamento do ágio nos casos de incorporação, fusão ou cisão envolvendo o investimento objeto da mais valia.

A norma em debate tem repercussão direta na base de cálculo do tributo, o que permite a sua análise sob a perspectiva da hipótese de incidência tributária delineada pela melhor doutrina (Geraldo Ataliba, Hipótese de Incidência Tributária).

Esclarece o doutrinador que a hipótese de incidência se apresenta sob variados aspectos, cuja reunião lhe dá entidade.

Ao se apreciar o aspecto **pessoal**, merecem relevo as palavras da doutrina, ao determinar que se trata da qualidade que determina os sujeitos da obrigação tributária.

E a norma em debate se dirige à **investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição, sendo ela, e apenas ela** a destinatária da prerrogativa de amortização do sobrepreço. A partir do momento em que o ágio é transferido ou repassado para outras pessoas (de A para B, de B para C, de C para D e assim sucessivamente), pessoas jurídicas **distintas** da investidora, a subsunção ao art. 386 do RIR/99 torna-se impossível, vez que o fato impositivo (suporte fático, situado no plano concreto) deixa de ser amoldar à hipótese de incidência da norma (plano abstrato), por incompatibilidade do aspecto **pessoal**.

A respeito do aspecto **temporal**, cabe verificar o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, **evento que provoca impacto direto na apuração da base de cálculo tributável**.

Sobre o aspecto **material**, há que se observar que **apenas o ágio com fundamento econômico no valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros** é que tem a amortização autorizada em sessenta parcelas.

Ainda, há que se consumir a **confusão de patrimônio** entre investidora e investida, a que faz alusão o caput do art. 386 do RIR (A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio...), ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente.

Compartilhando o mesmo patrimônio investidora e investida, consolida-se cenário no qual a mesma pessoa jurídica que adquiriu o investimento com mais valia (ágio) baseado na expectativa de rentabilidade futura, passa a ser tributada pelos lucros percebidos nesse investimento."

Naquela assentada, tratava-se de caso em que a incorporação se deu conforme o *caput* do art. 386 do RIR/99. Já no caso dos autos, trata-se de incorporação nos moldes do §6º do art. 386 do RIR/99 (que é comumente conhecida como incorporação "às avessas"). Embora isso não vá impactar nas premissas de exegese da norma, faz-se necessário tecer comentários adicionais quantos aos aspectos pessoal e material, de forma a adequá-los a esse modelo de incorporação:

[...]

O §6º do art. 386 do RIR/99, na realidade o art. 8º da Lei nº 9.532/97 (do qual este é mera cópia), se utilizou de uma técnica legislativa que faz uso da propriedade transitiva, assim o que vale para o *caput* do art. 386 do RIR/99 vale para o §6º do mesmo artigo, fazendo-se apenas a adaptação para contemplar a situação prevista.

Portanto, o §6º do art. 386 do RIR/99, sob o significado pessoal, se dirige à investida que incorporar a investidora que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição da participação societária (tanto o valor do principal quanto o valor do ágio). Ou seja,

quando ocorre a incorporação, pela investida, da investidora "original" ou investidora *stricto sensu* (no sentido de que a originalidade está indissociavelmente ligada a pessoa jurídica que paga o ágio e, por isso mesmo, tem confiança na rentabilidade futura, pois é quem assume o risco) é que se dá a subsunção do fato à norma e surge a prerrogativa de amortização do sobrepreço.

Analisando as situações possíveis, sob a ótica dos dois tipos de incorporações, a partir do momento em que o ágio é transferido ou repassado para outras pessoas (de A para B, de B para C, de C para D e assim sucessivamente), pessoas jurídicas distintas da investidora **original** (para, ao fim, incorporar a investida ou ser incorporada pela investida), a subsunção ao **caput do art. 386 do RIR/99 ou ao §6º do mesmo artigo** torna-se impossível, vez que o fato impositivo (suporte fático, situado no plano concreto) deixa de ser amoldar à hipótese de incidência da norma (plano abstrato), por incompatibilidade do aspecto pessoal (seja no caso de a investidora que tiver incorporado a investida seja outra investidora que não a original, seja no caso de a investida estar incorporando uma investidora que não a original).

Da mesma forma que no aspecto pessoal, **a confusão de patrimônios**, principal item do aspecto material, para fins de enquadramento no §6º do art. 386 do RIR/99, consuma-se quando, na investida, o lucro futuro e o investimento original com expectativa desse lucro (aquele que foi sobreavaliado) passam a se comunicar diretamente (os riscos se fundem: o risco do investimento assim entendido os recursos aportados e o risco do empreendimento).

Compartilhando o mesmo patrimônio a investida e a investidora original, consolida-se cenário no qual a mesma pessoa jurídica que honrará a rentabilidade futura passa a ser detentora da mais valia (ágio) do investimento baseado na expectativa dessa rentabilidade.

[...]

Em síntese, 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.

Na atual redação destes dispositivos e para o caso de incorporação "às avessas", exclusivamente no caso em que a investida **adquire a investidora original** (ou **adquire diretamente a investidora**, nessa linha de raciocínio as intermediárias não seriam investidoras de fato, apenas de direito) 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. No caso dos autos, esses aspectos não foram satisfeitos, em especial dos aspectos pessoal e material, vejamos:

A utilização de uma pessoa jurídica interposta (Leicester Comercial S.A) para transferência do ágio, que veio a ser adquirida pela investida (CELPE), mas que não era a investidora original (investidora de fato, a que pagou o ágio), implica no desatendimento dos aspectos pessoal e material e, conseqüentemente, na descaracterização da aplicação dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e dos artigos 385 e 386 do RIR/99, que resulta na impossibilidade da amortização do ágio.

A amortização do ágio seria devida apenas se a empresa investida (CELPE) tivesse incorporado a investidora original (investidora *stricto sensu*), pois somente essa se enquadra nos aspectos pessoal e material. Pouco importa terem havido motivos de ordem societária, técnica ou mercadológica que impedissem a CELPE de incorporar a real investidora: são as situações que devem se moldar à lei, para fins de aplicação da norma, e não a lei que tem que se moldar às situações, o que implicaria em substituir a coercitividade da regra pela conveniência dos regrados.

[...]

Em linha com os fundamentos trazidos no acórdão citado, ainda que não tenha sido questionada a formação e o reconhecimento do ágio pela empresa ALL LOGÍSTICA na aquisição das empresas Brasil Ferrovias S/A e da Novo Oeste Brasil S/A o seu aproveitamento somente seria possível se esta fosse incorporada pela própria ALL LOGÍSTICA, ou vice-versa, pois somente assim haveria a confusão patrimonial, consumando-se, na investida, o lucro futuro e o investimento original com expectativa desse lucro passam a se comunicar diretamente, o que não ocorreu no presente caso, pois quem restou extinta foi a empresa MULTIMODAL (no caso, a parcela cindida para ALL MALHA NORTE).

No mesmo sentido, colhe-se da jurisprudência desta 1ª Turma, o Acórdão nº 9101-003.871 que tratando de caso semelhante foi muito bem analisado no voto condutor da d. ex-conselheira Viviane Vidal Wagner, *verbis*:

Mérito

A apreciação das matérias relacionadas ao mérito - questão da amortização do ágio - refletirá a estruturação adotada no recurso do contribuinte e no despacho de admissibilidade do recurso, com registro de observações pertinentes em cada tópico.

a) Validade da transferência do ágio

Neste ponto, aduz a Recorrente que as operações discutidas nos autos foram implementadas nos exatos termos da legislação de regência. Contudo, teria prevalecido no acórdão questionado a equivocada interpretação de que a transferência do ágio não encontra abrigo no ordenamento, razão pela qual o correspondente efeito fiscal não foi admitido.

Defende a interessada, com base nos paradigmas indicados, que inexistente óbice para que um grupo econômico transfira o ágio efetivamente pago para outra de suas empresas, com o correspondente aproveitamento do benefício fiscal em outra entidade de sua estrutura societária.

No caso dos autos, o debate trata da amortização do ágio originalmente gerado na aquisição do BEC pelo Banco Bradesco, com posterior transferência para a Recorrente.

Embora não se discuta nos autos a natureza e a existência desse ágio, a decisão recorrida entendeu pela sua indedutibilidade, nos seguintes termos:

De fato, não se discute nos autos a existência do ágio registrado pelo Bradesco em razão da aquisição de participação societária no Banco BEC e posteriormente transferido à Recorrente, via empresa veículo, que passou a amortizá-lo.

A questão controvertida reside no direito à amortização do ágio pela Recorrente, pois se o próprio Banco Bradesco tivesse incorporado o Banco BEC não haveria dúvida quanto ao enquadramento da operação no art. 7º da Lei nº 9.532/97.

(...)

Desde o julgamento do processo nº 16561.720026/2011-13 ("Caso Bunge" - acórdão nº 1402-001.460), no qual fui designado redator do voto vencedor, esta turma, ainda que por voto de qualidade, alterou seu posicionamento.

Fixou-se o entendimento de que, 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/extinção de tal investimento (inteligência do art. 426 do Decreto nº 3.000/99 Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99).

Por decorrência, incluiu-se nova premissa para que a amortização do ágio por rentabilidade futura fosse possível, qual seja, a extinção do investimento em razão da absorção do patrimônio da investidora pela investida, ou vice-versa, conforme prevê o art. 386, e seu inciso III, do RIR/99.

Naquele caso a hipótese ainda tratava da utilização de empresa veículo cujo único objetivo foi possibilitar, mediante reestruturação societária meramente artificial e formal, a amortização do ágio. No presente caso, para seu deslinde, bastaria analisar o elemento fundamental para que o ágio pudesse ser amortizado: investida e investidora passaram a ser uma única pessoa jurídica? Não há dúvidas que tal reestruturação jamais ocorreu.

De acordo com o racional desenvolvido pelo voto condutor, 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.

Com efeito, a matéria em debate encontra-se disciplinada nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, que dispõem sobre o registro e a amortização do ágio gerado em investimentos avaliados pelo patrimônio líquido:

Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

I- deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do §2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:

a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II do caput:

a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

b) poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§ 4º Na hipótese da alínea "b" do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente.

§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.

Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:

a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;

b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

Já a sistemática de apuração do ágio deve seguir o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

Art 20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.

§ 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

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

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

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

À luz da legislação de regência, percebe-se que o ágio corresponde à diferença entre o custo de aquisição de um investimento e o seu valor patrimonial. Isso significa que a figura do ágio decorre do fato de uma das partes se comprometer a pagar à outra, pela aquisição do investimento, um valor superior àquele registrado no patrimônio líquido. A expressão "pagar" pode ser entendida em sentido amplo, contemplando diversas modalidades, desde que todas impliquem algum tipo de desembolso ou ônus para o adquirente.

No caso dos autos constata-se, na esteira da decisão recorrida, que não houve a extinção do investimento em razão da absorção do patrimônio da investidora pela investida, como estabelece o caput do art. 386, e seu inciso III, do RIR/99:

Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior.

(...)

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

A matéria tem sido objeto de diversos julgados nesta Câmara Superior, com entendimento contrário à tese da Recorrente, a exemplo de recente decisão, formalizada pelo acórdão nº 9101-003.466, de 7 de março de 2018, que analisou caso semelhante ao do presente processo e cuja ementa, na parte que nos interessa, consignou:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. APROVEITAMENTO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

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. Ainda que o ágio tenha sido criado em operação envolvendo terceiros independentes, se houver a transferência do ágio registrado na investidora originária para outra empresa, pertencente ao mesmo grupo econômico, por meio de operações meramente contábeis e sem circulação de riqueza, não mais se torna possível o pretendido aproveitamento tributário do ágio.

No mesmo sentido decidiu a turma no também recente acórdão nº 9101-003.468, de 7 de março de 2018, no qual foi negada a possibilidade de transferência do ágio, conforme se depreende da ementa a seguir transcrita:

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.

Do mesmo modo, no presente caso, na medida em que não houve a necessária reorganização necessária, nem tampouco a confusão patrimonial e a correspondente extinção do investimento, inexistente qualquer reparo a fazer na decisão recorrida, que é convergente com a jurisprudência firmada no âmbito desta Câmara Superior, razão pela qual não há como acolher a pretensão da recorrente.

b) Extinção do investimento nos casos de transferência do ágio

Embora o despacho de admissibilidade tenha reconhecido este e os demais argumentos como "matéria divergente", parece-me claro que aqui há relação direta e intrínseca com o tópico anterior, posto que a análise das operações não deve ficar restrita a apenas um dos aspectos jurídicos suscitados.

Por força da **natural interconexão e relação de causa e efeito entre os argumentos (até porque transferência do ágio/extinção do investimento/confusão patrimonial/utilização de empresa veículo são conceitos indissociáveis no presente caso)** devo acrescentar algumas ideias às considerações já efetuadas no tópico anterior. (g.n.)

Como visto, a decisão recorrida entendeu, entre outros motivos, que a inocorrência de extinção do investimento em razão da absorção do patrimônio da investidora pela investida (ou vice-versa), ofende a previsão do art. 386, III do RIR e impossibilita o aproveitamento do ágio por terceiros estranhos à operação original.

Nesse contexto, o voto condutor, reproduzindo jurisprudência assentada na turma a quo, assinalou que:

Constata-se, assim, que, em regra geral, o ágio deverá ser ativado e utilizado como custo somente no momento da alienação do investimento, obviamente se essa vier a ocorrer, o que, frise-se, não há qualquer notícia de que tais alienações tenham ocorrido no caso concreto.

Nesse sentido, compulsando os autos, percebe-se claramente que os investimentos realizados, e adquiridos com ágio, comporiam o ativo da Recorrente, provavelmente, por tempo indeterminado, haja vista a continuidade das operações antes realizadas pelas investidas em novas empresas, segregadas de acordo com o ramo de atividade a que se dedicavam e, ao que tudo indica, ainda se dedicam, com exceção da hipótese de fechamento de capital.

A artificialidade da operação foi justamente buscar o contorno de tais normas imperativas, que impunham a ativação do ágio, buscando posicionar a Recorrente diante de normas de contorno, quais sejam, o art. 386, III, e seu § 6º, II, do RIR/99, transcritas a seguir, mediante operações societárias meramente com fins fiscais:

(...)

Isso porque o fato de a formação do ágio ter cumprido os requisitos legais estabelecidos, em especial aqueles em que essa turma firmou entendimento serem necessários (o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; a realização das operações originais entre partes não ligadas; seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura), não possui o condão de permitir que a regra geral seja desrespeitada, qual seja, a de que o ágio deverá compor o custo do investimento para fins de apuração de ganho de capital em eventual alienação (inteligência do art. 391 c/c art. 426, II, ambos do RIR/99).

Nessa senda, para que o ágio com fundamento em rentabilidade futura possa compor o resultado do período, o regulamento do imposto de renda impõe ou a alienação do investimento - nesse caso, na forma de custo de aquisição, ou mediante amortização, desde que haja incorporação, fusão ou cisão entre investidora e investida (art. 386, caput e inciso III), ainda que de forma reversa (art. 386, § 6º, II).

Assim sendo, com base em tal entendimento, entendo que já seria possível negar-se provimento ao recurso em tal ponto, haja vista jamais ter existido a extinção do investimento via incorporação, ainda que reversa, entre Banco Bradesco e Banco BEC. (grifou-se)

O entendimento esposado encontra ressonância na melhor doutrina acerca da matéria. Ricardo Mariz de Oliveira, por exemplo, apresenta a racionalidade e os requisitos das normas relativas ao ágio nas passagens seguintes, extraídas das p. 763 e ss. da obra "Fundamentos do Imposto de Renda":

A norma legal contida no artigo 7º e 8º foi promulgada com vistas a facilitar as privatizações levadas a cabo pelo Governo Federal, pois passou a permitir a dedução fiscal de certos ágios antes indedutíveis.

Todavia a norma não se restringiu ao programa de privatização, tendo se estendido a toda e qualquer situação que se subsuma às suas hipóteses fáticas de incidência. (...)

Uma primeira observação é no sentido de que os art. 7º e 8º não revogaram o disposto no art. 25 do Decreto-lei n. 1.598, que continua a vigir e a declarar indedutíveis as amortizações de quaisquer ágios, quaisquer que sejam seus fundamentos econômicos, assim como declara não tributáveis as amortizações de quaisquer deságios, enquanto o respectivo investimento permanecer no ativo permanente da pessoa jurídica adquirente do mesmo.

Destarte, os efeitos fiscais dependem da realização das condições inseridas nos art. 7º e 8º da Lei nº 9.532, que são pressupostos para a dedução dos ágios, nos casos e circunstâncias em que admitida, assim como a tributação dos ágios.

(...)

Voltando ao primeiro e principal requisito para que a amortização seja dedutível -, haver absorção de patrimônio por meio de incorporação, fusão ou cisão -, deve-se ter presente que, a despeito da largueza de opções dadas pela Lei n. 9532 para a consecução do seu desiderato, trata-se de condição a ser cumprida em sua substância, e não apenas formalmente, até tendo em vista a continuidade da vigência da norma de proibição de dedução da amortização se não houver um desses atos, prevista no art. 25 do Decreto-lei n. 1598.

Com razão, a dedução fiscal da amortização é admitida a partir do momento em que "a pessoa jurídica [...] absorver patrimônio de outra", segundo o "caput" do art. 7º, o que deve representar uma ocorrência efetiva. Outrossim, não se trata de absorção de patrimônio de qualquer pessoa jurídica, pois o mesmo dispositivo acrescenta que deve ser a pessoa jurídica "na qual detenha participação societária adquirida com ágio". E, ademais, o dispositivo ainda restringe a forma de absorção, dizendo que ela deve ocorrer "em virtude de incorporação, fusão ou cisão".

Essa disposição legal evidencia acima de qualquer dúvida que a exigência é de reunião total (por incorporação ou fusão) ou parcial (por cisão) da pessoa jurídica investidora e da pessoa jurídica investida.

O art. 8º, letra "b", dá a alternativa de se inverter a ordem, ou seja, trata a absorção da investidora pela investida (a chamada "incorporação para baixo" ou "down stream merger") do mesmo modo que a absorção da investida pela investidora (a "incorporação para cima" ou "up stream merger"), que está prevista no art. 7º.

Seja como for, o relevante para a lei é a substância da reunião das duas (ou mais de duas pessoas jurídicas), por um dos atos jurídicos nos dois artigos.

Esta exigência decorre não apenas da literalidade dos art. 7º e 8º, mas também, e principalmente, do espírito (a "mens legis" ou "ratio legis") da norma por eles veiculada.

Realmente, a racionalidade da norma está em que, por ter havido a reunião da pessoa jurídica a que se refira a expectativa da rentabilidade com a pessoa jurídica pagadora do ágio, este seja deduzido daqueles mesmos lucros esperados ou o mesmo se dê quando o ágio for referente ao valor de mercado dos bens do patrimônio da pessoa jurídica a que se refere a participação adquirida.

O objetivo da norma legal é permitir que o ágio fundado em expectativa de rentabilidade, pago na aquisição de um negócio através da aquisição de participação societária na pessoa jurídica que explore esse negócio, seja lançado contra os lucros desse negócio, de modo a que os tributos devidos sobre tais lucros sejam calculados após a dedução da amortização do ágio.

O espírito dessa norma é inequívoco, pois a lei permite a amortização do ágio quando ele tenha por fundamento econômico a expectativa de lucros futuros daquele negócio, o que bem justifica a consideração do ágio como dedutível na proporção da realização desses lucros, estabelecida na demonstração desse fundamento, e observado o limite máximo anual previsto na lei, embora, como dito, não haja absoluta e mandatória correlação entre as quotas de amortização de cada período-base fiscal e o lucro nele apurado efetivamente (correlação de resto impossível de ser matematicamente determinada).

Por isso mesmo, para que esse objetivo seja atingido, é necessário trazer o lucro para dentro da pessoa jurídica que tenha adquirido a participação societária com a expectativa de rentabilidade do mesmo (situação descrita no art. 7º) ou levar o ágio para dentro da pessoa jurídica produtora do lucro esperado (situação descrita no art. 8º), o que se faz por incorporação ou cisão de uma delas e absorção pela outra. Ou, ainda, o mesmo objetivo pode ser alcançado levando-se o ágio e o lucro para dentro de uma nova pessoa jurídica, o que se faz por fusão das duas pessoas jurídicas.

(...)

Realmente, os art. 7º e 8º da Lei n. 9532 têm um objetivo - a concessão do benefício de uma dedução especial do ágio - um requisito para tanto, que é a absorção do patrimônio onde esteja o ágio, ou do patrimônio que vai gerar o lucro ao o ágio se refira.

Isso inobstante, após a junção das pessoas jurídicas com os recursos financeiros relativos ao ágio participando do ativo da mesma pessoa jurídica (quando for o caso) poderem eles ser empregados para o pagamento de custo e despesas, o que não se confunde com a natureza do ágio mantido em ativo diferido e com a sua amortização, tanto quanto o capital social e os recursos derivados da sua integralização podem ser usados para pagar custos e despesas, mas não se transformam em custos e despesas.

Portanto, essa norma de concessão do direito à dedução fiscal da amortização é uma norma excepcional, baseada em motivações extra-tributárias de (1) conveniência da política fiscal no sentido de favorecer as privatizações, à época da promulgação da Lei n. 9532, e também de (2) justiça econômica contida na amortização do ágio pago na aquisição do negócio, paulatinamente à geração dos lucros que tenham dado lastro a ele, eis que estes são sujeitos à tributação quando surgidos. Este último dado é que justifica a extensão da norma a quaisquer aquisições, mesmo às feitas fora do programa de privatizações que estava em andamento na data da Lei n. 9532.

O segundo aspecto apresenta-se exatamente a partir do primeiro e da condição legal para a dedução fiscal da amortização (que é a absorção de patrimônio através da incorporação, fusão ou cisão), consistindo na exigência de que a amortização se processe contra os próprios lucros cuja expectativa tenha dado fundamento econômico ao ágio, exigência esta não expressa na lei, mas decorrente de um imperativo lógico que se pode dizer estar implícito na lei.

Realmente, a exigência de incorporação, fusão ou cisão não é uma condição vazia de sentido, que possa ser cumprida apenas formalmente, como, por exemplo, deixar o ágio na investidora e incorporar a ela, por cisão parcial da cindida, uma atividade que não é a geradora de lucro cuja expectativa tenha gerado o lucro. (grifou-se)

Destarte, o escopo implícito na lei, ao estabelecer a condição de realização de incorporação, fusão ou cisão, é unir o ágio e os lucros a que ele se refira, numa mesma pessoa jurídica e, portanto, num mesmo lucro tributável. Isso representa o cerne da exigência condicional da dedução do ágio e se manifesta através do requisito da absorção de um patrimônio pelo outro, o que não se verifica no caso dos autos.

Assim, firme na premissa supra mencionada e na interpretação conferida aos dispositivos legais entendo que, diante da não extinção do investimento por incorporação não há como acolher o argumento da interessada, razão pela qual deve ser mantida a decisão recorrida.

c) Validade da suposta "empresa veículo"

De acordo com os dispositivos legais já citados nos tópicos anteriores temos que a necessidade de incorporação da investida pela investidora (ou mesmo quando isso ocorre de maneira inversa) exige que a investidora seja aquela que participou da operação original, vale dizer, deve ser a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou o valor do ágio e assumiu os riscos do negócio com base na expectativa de rentabilidade futura.

Daí decorre a impropriedade no uso das chamadas "empresas-veículo", notadamente quanto não se comprova sua absoluta necessidade na operação (por força, por exemplo, de normas regulatórias específicas e incontornáveis).

O voto condutor do acórdão recorrido descreveu as operações praticadas e entendeu pela impossibilidade de utilização de empresa veículo na espécie, nos seguintes termos:

Outro ponto merece ainda análise: a utilização de empresa veículo para transferência de tal ágio.

No presente caso, Banco Bradesco adquiriu ações do Banco BEC em duas situações distintas (no período próximo a cinco meses entre as duas aquisições). Cerca de quatro meses depois, adquiriu quotas da Oregon, pessoa jurídica sem qualquer atividade operacional, conforme bem retratado pela autoridade fiscal autuante. Ato contínuo, deliberou-se o aumento de capital em Oregon, subscrito pelo próprio Banco Bradesco e integralizado mediante conferência das ações do Banco BEC avaliadas a valor contábil. Nesse passo, transferiu-se o ágio de Bradesco para Oregon.

Após 08 (oito) dias, deu-se o passo final para transferência do ágio: (i) a Recorrente realizou a incorporação de ações de Oregon, que, a partir de então, passou a ser sua subsidiária integral; (ii) uma semana depois, a Recorrente incorporou Oregon, tornando-se detentora do investimento no Banco BEC com o respectivo ágio, passando a amortizá-lo.

A meu ver, resta evidente a utilização de empresa veículo para transferência do ágio.

(...)

A respeito dos demais argumentos entabulados pela Recorrente sobre o sigilo da proposta e sua falta de capacidade financeira para participar do leilão, sobre a impossibilidade de conferência de bens em instituições financeiras, a necessidade de segregação do investimento em Oregon a fim de afastar riscos administrativos e, por fim, que os mesmos efeitos tributários seriam verificados em diversas outras operações, não me sensibilizam, porque o negócio levado a efeito, efetivamente, foi a aquisição do investimento realizado por Bradesco em Banco BEC. E, como não houve extinção do investimento por meio incorporação, fusão e cisão entre tais empresas, não lhe socorre o direito de amortização do ágio, devendo o mesmo compor o custo do investimento para eventual apuração de ganho de capital em eventual futura alienação do investimento. A amortização somente seria possível se houvesse a efetiva incorporação do Banco BEC por Bradesco (ou, por hipótese, vice-versa).

Em resumo: inexistindo extinção do investimento mediante real reestruturação societária entre investida e investidora não há que se falar em amortização do ágio, não se admitindo sua transferência para terceiros para que usufruam de tais despesas.

À luz dos fatos narrados nos autos, a amortização promovida pela Recorrente não atendeu ao disposto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 nem tampouco aos critérios fixados pelos arts. 385 e 386 do RIR/1999, posto que o investimento realizado pelo Bradesco no BEC não foi extinto mediante reorganização societária (incorporação, fusão ou cisão) entre estas pessoas.

[...]

d) Impossibilidade de se aplicar a teoria do propósito negocial

Neste ponto, aduz a Recorrente que a posição adotada pelo acórdão combatido contraria jurisprudência deste CARF, no sentido de que podem ser admitidas para fins fiscais operações societárias baseadas em motivação extratributária (propósito negocial).

Defende que não há previsão legal no ordenamento que respalde tal exigência, o que a tornaria "apenas uma teoria sem amparo no direito positivo".

O voto condutor do acórdão recorrido fez uma profunda análise da questão, que pela robustez dos argumentos merece ser reproduzida, ainda que parcialmente:

A artificialidade da operação está, justamente, no passo intermediário utilizado pela Recorrente a fim de que o ágio, que deveria compor o custo do investimento, talvez nunca alienado, pudesse ser amortizado: a criação de empresas veículos, a fim de que pudesse ser realizada uma operação de reestruturação com incorporação reversa permitindo, no entender da Recorrente, o início da amortização dos valores de ágio. Não há dúvida que a pessoa jurídica que, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, absorver patrimônio de outra pessoa jurídica que dela detenha participação societária adquirida com ágio, cujo fundamento seja a rentabilidade futura, poderá amortizá-lo nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração, pois assim possibilita o art. 386 do RIR/99.

De igual forma, não se pode olvidar que o contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio de maneira que melhor lhe convém, com vistas à redução de custos e despesas, inclusive à redução dos tributos, sem que isso implique, necessariamente, qualquer ilegalidade.

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.

(...)

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.

Ricardo Lobo Torres, a esse respeito, esclarece que "a proibição da elisão abusiva no campo tributário nada mais é que a especificação do princípio geral, jurídico e moral, da vedação do abuso de direito".

(...)

O pagamento de tributos é a contrapartida à proteção estatal que cada cidadão aspira. Ele tem muita importância para a coletividade e, por isso, pode ser exigido. Não se pode ter uma fixação por direitos, sob o aspecto individualista, esquecendo-se dos deveres, que também são importantes e que cada cidadão deve cumprir em função da posição que ocupa na sociedade.

Cabível assentar, também, que a orientação constitucional e jurisprudencial antes referida não representa novidade em termos internacionais. Nos Estados Unidos da América, meca do capitalismo e do liberalismo, a Suprema Corte, ao apreciar o caso Gregory v. Helvering, já em 1935, reconheceu o direito de planejamento do contribuinte, mas afastou a licitude de operações societárias nas quais presente choque entre a realidade e o artifício formal. Daquele julgado, que tratou de pretensa operação societária isenta do imposto de renda, colhe-se o seguinte excerto da decisão ("Interpretação Econômica do Direito Tributário: o caso Gregory v. Helvering e as doutrinas do propósito negocial (business purpose) e da substância sobre a forma (substance over form)", Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy, Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, nº 43, págs. 55 a 62):

(...)

Portanto, o procedimento adotado pela autoridade fiscal encontra-se em total sintonia com os princípios da legalidade e da livre iniciativa, encontrando eco não só na doutrina, mas também na jurisprudência, inclusive do Pretório Excelso.

Também não há que se falar em desconsideração da personalidade jurídica ou de atos jurídicos. O que houve, na prática, foi uma requalificação dos atos realizados pelo contribuinte, prática adotada como regra de calibração do sistema (conforme Tércio

Sampaio Ferraz Júnior), ou de "neutralização de esperteza", nas palavras de Marco Aurélio Greco.

No caso concreto, ressaltam aos olhos o posicionamento artificial da Recorrente em face das leis de regência de cunhos societário e fiscal.

A estrutura negocial montada pela Recorrente caracteriza o que a doutrina denomina de "operação estruturada em sequência".

(...)

Salienta-se que sem a utilização das denominadas "empresas veículo" não haveria amortização do ágio, pois tais valores deveriam compor o custo do investimento, conforme já abordado. Nesse contexto, é de pouco relevo se as "empresas veículos" efetivamente operavam, ou se suas existências foram efêmeras. O importante para a caracterização como conduit company foi a efemeridade de suas participações no negócio, em si. Em curto lapso, simplesmente por sua interposição em negócio jurídico, foi capaz de causar efeitos tributários, não em si mesma, mas na pessoa jurídica que efetivamente ocupava um dos polos da operação negocial perpetrada.

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.

O cotejo entre a operação inicial que ensejou o ágio, entre o Bradesco e o BEC, e as operações posteriores, que permitiram a transferência deste para a Recorrente, permite concluir pela sua indedutibilidade.

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:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

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.

Ressalte-se que Marco Aurélio Greco, na já clássica obra Planejamento Tributário, 3ª edição, fls. 210 e 211, cuida especificamente da figura do abuso de direito em relação às possibilidades de auto-organização:

Nesse contexto é que vejo a inserção da temática do abuso do direito de auto-organização no âmbito tributário. Ou seja, a possibilidade de serem identificadas situações concretas em que os atos realizados pelos particulares, embora juridicamente válidos, não serão oponíveis ao Fisco quando forem fruto de um uso abusivo do direito de auto-organização que, por isso, compromete a eficácia do princípio da capacidade contributiva e da isonomia fiscal.

Aqui reside um ponto importante. Independente da validade jurídica do ato e do direito de organização das sociedades, a questão diz respeito, essencialmente, à oponibilidade das condutas em relação ao Fisco, notadamente quando o seu único objetivo é o de obter vantagens tributárias.

Recorde-se que em relação ao ágio a regra geral é de indedutibilidade e que as situações em que a amortização como despesas é possível exigem perfeita subsunção dos fatos às normas tributárias, o que efetivamente não ocorreu no caso sob análise.

Aliás, o próprio Marco Aurélio reconhece, na sequência do parágrafo acima reproduzido, que depois do Código Civil de 2002 o abuso de direito não é apenas caso de inoponibilidade perante o Fisco, mas hipótese de ato ilícito que destrói um dos requisitos indispensáveis para que se tenha um efetivo planejamento tributário.

Não cabe, portanto, acolher os argumentos da Recorrente.

e) Validade do propósito negocial em decorrência da motivação fiscal

Neste tópico, que é mero desdobramento do anterior (logo, não configura "matéria divergente", mas apenas argumento de reforço formulado pela Recorrente), a interessada repisa que no caso dos autos havia propósito negocial, consubstanciado na aquisição de uma importante instituição financeira no Estado do Ceará, como forma de expandir as atividades do Grupo Bradesco na região.

Ressalte-se que, como já demonstrado, adoto a posição do voto condutor recorrido no sentido de que descabe à fiscalização decidir quais os caminhos que devem ser seguidos pelos empresários, que possuem larga margem de manobra na condução lícita dos seus negócios.

O que não se admite é a oponibilidade dessas operações contra o interesse fazendário, que tem por expectativa o recolhimento dos tributos decorrentes da atividade econômica dos contribuintes.

Já restou comprovado, ao longo deste voto, que a artificialidade da operação decorreu da transferência do ágio para terceiro não envolvido no negócio original. Tal fato, por si só, fulmina o argumento da Recorrente, posto que não foram atendidos os preceitos legais previstos para a espécie (confusão patrimonial, identidade entre as partes e extinção do investimento, entre outros já mencionados).

Assim, além de não ter sido efetivamente indicado pela Recorrente nenhum óbice regulatório à incorporação direta ou reversa entre as partes originais, os supostos motivos alegados não me parecem conferir propósito negocial à operação.

[...]

Embora tenha liberdade de planejar suas atividades da maneira que julgar conveniente, o resultado artificialmente produzido pelas operações não é oponível ao interesse público nem atende aos preceitos legais.

Na medida em que livremente optou por entabular seus negócios da forma demonstrada nos autos, simplesmente não há como admitir a dedutibilidade do ágio, cabendo-lhe apenas, como bem destacado pelo acórdão recorrido, compor o custo do investimento para eventual apuração de ganho de capital numa futura alienação.

[...]

Os apontamentos acima se amoldam perfeitamente ao presente caso.

Com efeito e como bem leciona Mariz, citado no voto acima transcrito, quanto ao *“primeiro e principal requisito para que a amortização seja dedutível -, haver absorção de patrimônio por meio de incorporação, fusão ou cisão -, deve-se ter presente que, a despeito da largueza de opções dadas pela Lei n. 9532 para a consecução do seu desiderato, trata-se de condição a ser cumprida em sua substância, e não apenas formalmente”*.

No presente caso este requisito não foi preenchido, conforme já destacado acima.

No mesmo sentido, brilhante a análise da d. conselheira Edeli Pereira Bessa quando analisa a impossibilidade de transferência do ágio e a inocorrência de confusão patrimonial em operação similar, conforme se extrai de seu voto no Acórdão nº 9101-004.559, *verbis*:

[...]

Admitir que esta replicação do custo do investimento autorize outra pessoa jurídica a figurar como adquirente do investimento significa dizer que o grupo empresarial pode decidir onde realizar o custo incorrido na aquisição do investimento. Contrárias a este entendimento são as razões assim expostas por esta Conselheira no voto condutor do Acórdão nº 1101-000.961: (g.n.)

Contudo, **é fundamental que a incorporação se verifique entre investida e investidora, com conseqüente confusão patrimonial e extinção do investimento, para que a amortização do ágio gere efeitos na apuração do lucro tributável.** Aqui, porém, ao término das operações, nada mudou, pois o Santander Hispano permaneceu com a mesma quantidade de ações e na mesma condição de controlador do Banespa. Esta distorção, aliás, é reconhecida pela própria Comissão de Valores Mobiliários (CVM) ao analisar a incorporação promovida por meio de uma sociedade veículo, assim expondo na Nota Explicativa à Instrução CVM nº 349/2001, que alterou a redação da Instrução CVM nº 319/99: (g.n.)

A Instrução CVM nº 319/99, ao prever que a contrapartida do ágio pudesse ser registrada integralmente em conta de reserva especial (art. 6º, § 1º), acabou possibilitando, nos casos de ágio com fundamento econômico baseado em intangíveis ou em perspectiva de rentabilidade futura, o reconhecimento de um acréscimo patrimonial sem a efetiva substância econômica. A criação de uma sociedade com a única finalidade de servir de veículo para transferir, da controladora original para a controlada, o ágio pago na sua aquisição, acabou por distorcer a figura da incorporação em sua dimensão econômica. Esta distorção ocorre em virtude de que, quando concluído o processo de incorporação da empresa veículo, o investimento e, conseqüentemente, o ágio permanecem inalterados na controladora original. (g.n.)

Significa dizer que embora transferido o ágio para empresa veículo, e na sequência para a incorporadora desta, **os efeitos econômicos do ágio originalmente contabilizado na controladora subsistem.** Assim, a definição acerca do atendimento à finalidade dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 passa, primeiramente, pelo exame da validade da transferência do ágio originalmente contabilizado pela investidora para a Santander Holding, mediante subscrição de seu capital com o investimento por ela detido no Banespa. (g.n.)

Não se exige, aqui, uma lei autorizadora de transferência de ágio por meio de subscrição de aumento de capital. Se não há vedação legal e os atos societários são realizados com observância dos requisitos formais, e têm por objeto ágio efetivo e pago, seria necessário disposição legal específica para se negar validade aos atos societários no âmbito tributário. Contudo, é necessário verificar se a incorporação entre a investida e esta empresa para a qual foi transferido o ágio atende aos requisitos legais para que a amortização deste afete o lucro tributável.

Recorde-se o que diz a Lei nº 9.532/97:

[...]

Claro está que as empresas envolvidas na incorporação devem ser, necessariamente, a adquirente da participação societária com ágio e a investida adquirida. Em que pese a lei não vede a transferência consoante antes demonstrado, este procedimento não extingue, na real adquirente, a parcela do investimento correspondente ao ágio, de modo que ao final dos procedimentos realizados, com a incorporação da empresa veículo pela investida, a propriedade da participação societária adquirida com ágio subsiste no patrimônio da investidora, diversamente do que cogita a lei. (g.n.)

Em tais condições, a amortização do ágio que passou a existir no patrimônio da investida (Banespa) somente poderia surtir efeitos na apuração do seu lucro real caso se verificasse a sua extinção, ou da investidora (Santander Hispano), mediante incorporação, fusão ou cisão entre elas promovida, por meio da qual o ágio subsistisse evidenciado apenas no patrimônio resultante desta operação, na forma do art. 7º da Lei nº 9.532/97.

Na medida em que tal não ocorreu, a dedutibilidade do ágio submete-se à regra geral exposta no Decreto-lei nº 1.598/77:

Art. 23. [...]

Parágrafo único - Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição, nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País. (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

[...]

Art 33 - O valor contábil, **para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido** (art. 20), será a soma algébrica dos seguintes valores:

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados, nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

IV - provisão para perdas (art. 32) que tiver sido computada na determinação do lucro real.

[...]

Pertinente citar, novamente, abordagem contida na obra *Ágio em Reorganizações Societárias (Aspectos Tributários)*, antes referida². Nela, o autor Luís Eduardo Schoueri preliminarmente expõe o entendimento de que **o ágio, para o investidor, é custo que deve ser considerado em caso de alienação do investimento**. Os resultados auferidos com este investimento são reconhecidos, no patrimônio do investidor, como resultados da equivalência patrimonial, não sujeitos a tributação nesta ótica. Seguindo a mesma lógica, a amortização contábil do ágio por rentabilidade futura, por parte do investidor, também não deve afetar o lucro tributável. (g.n.)

Diante deste contexto, o autor reputa incabível afirmar que o ágio, ainda que fundamentado na rentabilidade futura, pode ser considerado realizado antes da incorporação de uma das pessoas jurídicas envolvidas (exceto se antes disso tiver ocorrido baixa da participação societária adquirida, quando, em regra o ágio será realizado) (Op. cit. p. 73). E complementa mais à frente: com a incorporação, alerte-se,

já não há mais que falar em investimento nem em ágio. Ambas as figuras desaparecem (Op. cit. p. 74).

Entende o referido autor que a partir da incorporação, os lucros passam a ser tributados na investidora, pois antes disso no máximo haverá receita de equivalência patrimonial, não tributável (Op. cit. p. 79). Aqui, porém, os lucros permanecem tributados na investida, que os reduz mediante amortização de ágio decorrente de investimento que subsiste no patrimônio da investidora original.

Caso a investidora fosse empresa nacional, a provisão determinada pela Instrução Normativa CVM no 349/2001 impediria que a equivalência patrimonial refletisse no seu patrimônio apenas o valor líquido dos resultados, restabelecendo o reconhecimento bruto dos resultados da investida, sem os efeitos da amortização do ágio na investida, dado que a amortização do ágio se repetiria na investidora. A diferença está na redução da carga tributária da investida que esta manobra permite, em desrespeito ao previsto no art. 7º da Lei no 9.532/97.

Evidenciado, portanto, que não houve a extinção do investimento, inadmissível a amortização fiscal do ágio.

[...]

[...]

Como se vê, a legislação exige que a confusão patrimonial tenha, necessariamente, como uma das integrantes, a pessoa jurídica que detenha participação societária adquirida com ágio. Ou seja, esta pessoa jurídica deve não só deter a participação societária, como também tê-la adquirido com ágio, não bastando que a receba por transferência. (g.n.)

Impróprio, assim, argumentar que nos artigos 385 e 386 do RIR/99 não há qualquer referência ou restrição que sustente o fundamento de que a pessoa jurídica que amortizou o ágio seria pessoa jurídica distinta da investidora “original”.

Ainda que cada deslocamento do investimento enseje, como alegado, o desdobramento do custo de aquisição em valor de patrimônio líquido e ágio, fato é que na adquirente original o valor pago pelo investimento permanece registrado em seu ativo, passível de dedução como custo, caso alienado. Isto porque não se trata, como parece querer afirmar a Contribuinte, de alienação de investimento a terceiros, da qual decorre a baixa contábil na pessoa jurídica alienante e sua consideração na apuração de seu resultado não operacional, pois em tais circunstâncias a participação societária alienada é substituída, no ativo da alienante, por bens ou direitos de outra natureza, recebidos como pagamento. Já a participação societária em Biosintética, adquirida por Aché, foi temporariamente substituída em seu patrimônio por participação societária em Delta Par e, com a incorporação desta por Biosintética, o investimento original retornou no mesmo montante ao patrimônio de Aché, muito embora parte deste custo replicado fosse classificada como passível de amortização fiscal pela autuada. (g.n.)

Resta demonstrado, assim, que a aquisição reportada na lei tem contornos próprios e não pode ser equiparada a qualquer alienação decorrente de outros atos ou negócios jurídicos, em especial aqueles em razão dos quais o custo da participação societária reste duplicado na cadeia de investimentos do grupo empresarial.

[...]

Os fundamentos acima transcritos afastam qualquer possibilidade de dedutibilidade do ágio amortizado, posto que o investimento subsistiu no patrimônio da

adquirente (ALL LOGISTICA), inexistindo confusão patrimonial desta com as empresas investidas, justificando-se a glosa efetuada pela autoridade fiscal.

Ainda que a empresa Multimodal tenha subsistido por mais de três anos antes da incorporação, tal fato não valida a possibilidade de amortização do ágio gerado anteriormente na aquisição pela empresa ALL LOGÍSTICA, posto que inexistiu a confusão patrimonial entre esta última e a empresa investida (ora recorrente), situação exigida pela norma legal que rege a amortização do ágio

Por fim, quanto à suposta inovação do acórdão recorrido que teria apontado que o ágio foi gerado internamente, alegação também apresentada nos embargos de declaração opostos, penso que se trata de questão irrelevante para o deslinde da controvérsia.

Ainda que se reconheça alguma obscuridade no acórdão recorrido ao tangenciar o tema, é certo que as razões de decidir concernentes à impossibilidade de transferência do ágio, ausência de confusão patrimonial e falta de propósito negocial estão em linha com a acusação fiscal e eram suficientes para justificar a manutenção da exigência, à despeito de qualquer equívoco na interpretação quanto à formação do ágio.

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso quanto ao mérito principal da autuação, concernente à glosa da amortização de ágio deduzida da base de cálculo do IRPJ.

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

A recorrente sustenta divergência jurisprudencial quanto à existência de previsão legal para a adição das despesas com amortização de ágio, consideradas indedutíveis pela autoridade fiscal. Defende a aplicação do entendimento do paradigma apresentado que concluiu pela inexistência de previsão legal para tal adição.

O acórdão recorrido traz a seguinte manifestação acerca desta alegação, *verbis*:

[...]

CSLL

Na peça recursal, observo que a contribuinte sustentou que, no caso de amortização de ágio, inexistente previsão legal que permita a adição da referida despesa na determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, transcrevo o seguinte excerto da sua afirmação:

"Na realidade, o legislador ao determinar a base de cálculo da CSLL de forma exaustiva (*numerus clausus*), fixando, taxativa e individualmente, cada um dos ajustes aplicáveis (artigo 2º e §§, da Lei nº 7.689/88 - citado, inclusive, pelo Sr. Agente Fiscal), não elencou, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial."

Creio que o argumento é digno de reparo.

Não se trata de falta de autorização para adição, mas, sim, de ausência de previsão legal para amortização. Em que pese a referência feita, em algumas das disposições, ao lucro

real e o disposto nos artigos 7º. e 8º. da Lei 9.532, de 1997, o preconizado pelos artigos 22, 23, 25 e 33 do Decreto-Lei nº 1.598/77, deixam claro que, para fins fiscais, os efeitos decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial nas contas de resultado só devem ser considerados na baixa do investimento. Assim, considerado o disposto no art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, não há que se falar em dedutibilidade do ágio amortizado contabilmente da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Em outras palavras, uma vez demonstrado que nenhuma parcela daquele ágio existe materialmente, nega-se qualquer vantagem tributária ao sujeito passivo, de modo que nenhuma repercussão poderia existir na apuração do lucro contábil. Pertinente, portanto, a glosa das exclusões não previstas na legislação da CSLL, e da redução do lucro tributável por despesa atribuída a ágio, mas que não reveste as características necessárias para ser assim classificada.

Diante do exposto sou, também, por negar provimento ao recurso voluntário relativamente a este item.

[...]

Pois bem. Entendo que não assiste razão à recorrente.

Não discordo do fundamento do paradigma apresentado quanto ao fundamento de que o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 não equiparou as bases de cálculo da CSLL ao IRPJ, situação expressamente ressalvada naquele dispositivo.

Ocorre que a autoridade fiscal apesar de também indicar este dispositivo, mas também em outros dispositivos legais como o art. 2º da Lei 7.689/1988, p.ex (vide Auto de Infração – fl.19), que traz disposições expressas sobre a neutralidade da amortização do ágio de investimento avaliado pelo Método de Equivalência Patrimonial – MEP na base de cálculo da CSLL, assim como ocorre com o IRPJ .

Já tive a oportunidade de me manifestar sobre o tema nas turmas ordinárias em situação um pouco distinta do presente, quando não havia a dedução indevida do IRPJ, mas apenas a falta de adição à base de cálculo do IRPJ, quando relatei o processo que deu origem ao Acórdão nº 1302-002.626, do qual colho, *verbis*:

Também afasto o art. 57 da Lei 8.981/1995, como base para a exigência, pelos motivos já analisados no tópico anterior.

Não obstante, a autoridade fiscal também apontou no TVF (fls. 657/690) a indedutibilidade da amortização do ágio, com fundamento nas disposições do DL. 1598/1977 e da Lei nº 9.532/1997, que regulam especificamente o registro e a amortização do ágio para fins fiscais e que seriam igualmente aplicáveis à CSLL, o que também é contestado pela recorrente sob o argumento de que as normas do DL. 1598/1977 são anteriores à Lei nº 7.689/1988, que instituiu a CSLL.

Este relator já votou a favor da tese da inexistência de previsão legal específica que determinasse a adição da amortização de ágio pago na aquisição de investimento avaliado pelo método de equivalência patrimonial à base de cálculo da CSLL, que por tal razão não deveria ser adicionada a base de cálculo da referida contribuição.

No entanto, com o aprofundamento das discussões nos colegiados dos quais participei reformulei meu entendimento especialmente em face dos argumentos relacionados à neutralidade da amortização do ágio de investimento avaliado pelo MEP, registrada contabilmente, para efeito da apuração do lucro real e da existência de hipóteses

expressas na legislação fiscal quanto à sua integração à apuração da base de cálculo do IRPJ, conforme fiz questão de deixar registrado em declaração de voto no Acórdão nº 1302-001.995², de 09 de junho de 2016, acompanhando o voto da i. relatora, Conselheira e Presidente Edeli Pereira Bessa, que sintetizou a decisão na seguinte ementa, quanto a esta matéria, *verbis*:

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. A lei somente autoriza que a amortização de ágio afete a apuração do lucro real e nas condições por ela estabelecidas. Desnecessária, assim, norma que determine a adição, ao lucro líquido, de valores cuja dedução somente é permitida no âmbito do lucro real.

Como bem apontou a d. relatora naquele julgado, a legislação societária (lei nº 6.404/1976) nada dispunha sobre o registro da amortização contábil do ágio pago na aquisição de investimentos e que esta possibilidade somente surgiu a partir da edição do Decreto-lei nº 1.598/77, que veio disciplinar a apuração do imposto de renda a partir do resultado apurado na escrituração comercial.

Ou seja, toda a disposição legal sobre a matéria da amortização do ágio remete à apuração do lucro real, seja para determinar a neutralidade dos seus efeitos, seja para autorizar a sua consideração na base de cálculo do IRPJ nos casos que especifica, de sorte que, ou bem se aplicam todas as disposições (sobre o ágio) para a apuração para a base de cálculo do IRPJ e da CSLL (seja para adicionar a amortização do ágio à base da CSLL, seja para sua consideração no resultado nas hipóteses legais cabíveis) ou se considera que, à míngua de qualquer menção da CSLL nos textos legais, a amortização do ágio não pode repercutir em nenhum momento em sua base de cálculo.

Sob outro ângulo, é cabível, também, a interpretação de que a hipótese legal para adicionar a amortização do ágio à base de cálculo da CSLL está compreendida no art. 2º, § 1º, alínea c, itens 1 e 4 da Lei nº 7.689/1988, que estabelece a adição/exclusão do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido ao resultado do exercício.

Este dispositivo deixa patente que, também, na base de cálculo da CSLL deve ser neutro o resultado da equivalência patrimonial.

O art. 2º da Lei nº 7.689.1992, estabelece, *verbis*:

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

- a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;
- b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;
- c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: [\(Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990\)](#)

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

² A referência ao acórdão está incorreta. Trata-se do Acórdão 1302-001.895 proferido na mesma sessão de julgamento (09 de junho de 2016).

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

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

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

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; [\(Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990\)](#)

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

§ 2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.

A despesa de amortização do ágio é indedutível na apuração da base de cálculo da CSSL, por força dos itens 1 e 4 do dispositivo acima transcrito, os quais deixam claro a finalidade da norma de tornar neutro o resultado da equivalência patrimonial na apuração da CSLL.

A avaliação do investimento pelo Método da Equivalência Patrimonial - MEP influencia o cálculo da CSLL em caso de alienação ou liquidação do investimento, já que esse seria o valor contábil do investimento a ser considerado.

Assim, se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento, conclui-se que a amortização que reduz o ágio/deságio deve compor o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, e quer este seja positivo ou negativo não deve impactar a base da CSLL, como dispõem expressamente os itens 1 e 4 da alínea “c” do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/88.

Extraem-se iguais fundamento do voto da i. Conselheira Adriana Gomes Rego, ao proferir o voto vencedor do Acórdão nº 9101-003.002, de 08/08/2017, conforme os excertos abaixo, *verbis*:

[...]

1. Dedutibilidade das despesas com amortização de ágio da BC da CSLL

O Relator cita o acórdão 9101002.310 nas suas razões de decidir. Mantenho as razões de decidir expostas no voto vencido daquele acórdão, o qual foi de minha relatoria.

O Decreto-Lei nº 1.598/1977 cumpre função estruturante no regramento da avaliação de investimentos pelo MEP, estabelecendo regras de contabilização que dizem com a neutralidade de seus efeitos na determinação do lucro tributável.

Em outras palavras, quis o legislador dizer que as contrapartidas da amortização do ágio ou deságio são lançadas como despesas (ou receitas), porém devem ser adicionadas ou excluídas, conforme o caso, da apuração do lucro real, justamente

para que o ágio ou deságio só tenha influência por ocasião da alienação ou liquidação do investimento.

Não faz sentido, assim, admitir que as disposições do Decreto-Lei nº 1.598/1977 sobre os efeitos tributários da avaliação de investimentos pelo MEP, inclusive no que toca à amortização do ágio, não encontrem eco na apuração da CSLL, apenas por serem feitas algumas referências em seus dispositivos ao "lucro real".

É de se considerar, também, que o Decreto-Lei nº 1.598/1977, que, como se viu foi editado com o fim de *"adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976)"*, é anterior à CSLL, introduzida no ordenamento jurídico em 1988, pela Lei 7.689.

Nesse contexto, tem-se ainda que, se o art. 57 da Lei nº 8.981/1995, ao estabelecer que se aplicam à CSLL *"as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas (...) mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor"*, não tem o condão de estabelecer uma absoluta identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, dele não se pode extrair que o fato de a legislação específica da CSLL não reproduzir o comando do art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 em sua literalidade implica permissão de dedução.

Outro argumento em favor da indedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL é o de que a neutralidade da avaliação dos investimentos pelo método da equivalência patrimonial em relação a essa contribuição **está plasmada nas disposições do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, na medida em que os itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º do artigo em questão comandam a adição do resultado negativo e a exclusão do resultado positivo decorrentes da avaliação de investimentos pelo MEP**. Senão, vejamos:

[...]

Ora, a neutralidade da amortização do ágio/deságio é consequência lógica da neutralidade do MEP em si, uma vez que o ágio (ou deságio) é, como se viu, desdobramento do investimento, sendo que sua amortização tem o condão de reduzi-lo.

[...]

É de se concluir, por conseguinte, que a neutralidade da avaliação pelo método da equivalência patrimonial das participações societárias mantidas na investidora não se restringe ao IRPJ, tendo lugar também na determinação da base de cálculo da CSLL, razão pela qual o ágio amortizado contabilmente não pode ser deduzido da base de cálculo dessa contribuição.

[...]

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário quanto a este ponto.

Em linha com este entendimento, já nesta Turma da CSRF, participei do julgamento no processo 16682.720821/2011-35, tendo me acompanhado a maioria qualificada que negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do i. conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, redator designado do Acórdão nº 9101-005,976, que também adoto como fundamento de decidir do presente recurso, *verbis*:

Em síntese, a Recorrente alega que a decisão recorrida deve ser reformada, pois não se sustentariam os seus fundamentos quanto à suposta ausência de previsão legal para a adição do valor correspondente à amortização do ágio na apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL.

Divirjo de tal entendimento.

De toda forma, não me alinho aos argumentos do paradigma como fundamento para o restabelecimento da exigência, isso porque, não há dúvidas que IRPJ e CSLL possuem bases de cálculo próprias, não tendo o art. 57 da Lei nº 8.981/95 o alcance dado naquele precedente no sentido de igualar as bases de cálculos desses dois tributos, mas sim determinar as mesmas normas quanto a períodos de apuração, forma de apuração e data de vencimento para o recolhimento dos tributos devidos, conforme bem esclarecido pelo ilustre Conselheiro Rafael Vidal de Araújo no Acórdão nº 9101-003.220:

Não discordo da afirmação de que a regra do art. 57 da Lei nº 8.981/1995 manteve separadas as bases de cálculo e as alíquotas previstas para o IRPJ e a CSLL. Embora estipule que as normas de apuração e de pagamento do IRPJ se aplicam à CSLL, o próprio dispositivo declara em seguida que serão "mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor":

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, **mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor**, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995) [grifos do precedente]

Não há dúvidas de que a legislação prevê ajustes específicos (adições e exclusões) que não abrangem os dois tributos. Tampouco se discute que nem todos os ajustes de um tributo serve ao outro.

Se o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 houvesse produzido uma coincidência plena entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, seria inteiramente dispensável que normas posteriores a ele viessem estabelecer pontualmente, em determinadas situações, a equiparação.

Por exemplo, o art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 (base legal do art. 464 do RIR/1999) estabelece que, na determinação do lucro real, devem ser adicionados os valores caracterizados como distribuição disfarçada de lucros. Se o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 houvesse equiparado as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, a partir de então a distribuição disfarçada de lucros também deveria ser adicionada à base de cálculo da CSLL.

Conclui-se que não era este o caso a partir do momento em que o art. 60 da Lei nº 9.532/1997, abaixo transcrito, veio estabelecer expressamente esta adição à base de cálculo da CSLL. Qual seria o sentido dessa nova norma legal promulgada em 1997 se já houvesse, desde 1995, equiparação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL determinada pelo art. 57?

Art. 60. O valor dos lucros distribuídos disfarçadamente, de que tratam os arts. 60 a 62 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, com as alterações do art. 20 do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, serão, também, adicionados ao lucro líquido para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

Assim, se existem normas posteriores ao art. 57 da Lei nº 8.981/1995 que vêm pontualmente determinar a adição de certos valores à base de cálculo da CSLL, valores estes que antes só eram adicionados ao lucro real, é de se concluir

inexoravelmente que o referido art. 57 não equiparou as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Com efeito, a CSLL tem como base de cálculo o *lucro líquido* do período com os ajustes determinados na respectiva legislação. Nesse sentido o art. 2º, da Lei nº 7.689/1988, dispõe que a base de cálculo desta *contribuição* é o "*valor do resultado do exercício antes da provisão do imposto de renda*". Veja-se:

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

- a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;
- b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;
- c) **o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:** (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
 1. adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
 2. adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
 3. adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
 4. exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;
 5. exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)
 6. exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. [grifos nossos]

[...]

Já o conceito de lucro líquido extrai-se dos artigos 248 e 277, ambos do RIR/99, *verbis*:

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

[...]

Art. 277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto- Lei nº 1.598, de 1977, art. 11).

O lucro operacional é, pois, o resultado do confronto das receitas operacionais com as despesas operacionais. Assim determina o artigo 299 do RIR/99:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

Especificamente acerca do tratamento a ser dado à amortização de ágio na base de cálculo da CSLL, a fim de evitar tautologia, e por concordar integralmente com os fundamentos de seu voto, reproduzo a seguir o entendimento firmado pela I. Conselheira Adriana Gomes Rêgo no acórdão 9101-002.310:

Vale assinalar que não se trata da hipótese de absorção da participação em controlada ou coligada em virtude de incorporação, fusão ou cisão, de que trata a Lei nº 9.532/1997 em seus arts. 7º e 8º, mas de participação mantida na investidora.

A discussão, então, cinge-se à possibilidade de uma pessoa jurídica que tem um investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial adquirido com ágio, poder deduzir da base de cálculo da CSLL, despesas com amortização desse ágio.

Nesse sentido, tem-se que a avaliação de investimentos em outras sociedades (participações societárias) pelo valor do patrimônio líquido, método da equivalência patrimonial (ou MEP), encontra-se regulada pela Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas). Com efeito, o art. 248 desse diploma legal estabelece a obrigatoriedade de avaliação dos investimentos em empresas coligadas, controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum por esse método e estabelece suas regras.

No âmbito tributário, coube ao Decreto-Lei nº 1.598/1977, como se vê de seu preâmbulo, "*adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976)*". Assim, no que toca ao método da equivalência patrimonial, o Decreto-Lei em questão dedicou à essa matéria a Subseção II da Seção II, intitulada "Investimento em Sociedades Coligadas ou Controladas Avaliado pelo Valor de Patrimônio Líquido".

Inaugurando a subseção em comento, o art. 20 do Decreto-Lei estabelece que o custo de aquisição da participação societária deve ser desdobrado em valor de patrimônio líquido na época da aquisição e ágio ou deságio na aquisição³. O § 2º do artigo em questão fixa quais são os fundamentos econômicos possíveis a justificar o ágio/deságio (valor de mercado de bens do ativo superior/inferior ao registrado na contabilidade, rentabilidade de exercícios futuros e fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas).

Na sequência, os arts. 22, 23, 25 e 33, estabelecem os efeitos tributários que exsurtem da avaliação de investimentos pelo MEP. O que esses dispositivos estampam é que os efeitos que a avaliação de investimentos pelo MEP produz

³ 2. Aqui é feita referência à redação anterior à trazida pela Lei nº 12.973/2014, aplicável aos fatos.

nas contas de resultado devem ser neutros para fins tributários (neutralidade), a exceção do caso de alienação ou liquidação (baixa) do investimento (art. 33). Tal neutralidade se estabelece tanto em relação à variação positiva ou negativa do valor do investimento em si por ocasião da avaliação pelo MEP (arts. 22 e 23), quanto em relação à amortização do ágio ou do deságio (art. 25).

Vale transcrever parcialmente os dispositivos em comento do Decreto-Lei nº 1.598/1977 (na redação anterior à trazida pela Lei nº 12.973, de 2014, aplicável aos fatos), cabendo registrar que tais disposições se encontram reproduzidas no RIR/1999, em seus arts. 385, 389, 391 e 426:

Art. 20. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e

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

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

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

§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

(...)

Art. 22. O valor do investimento na data do balanço (art. 20, I), depois de registrada a correção monetária do exercício (art. 39), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo 21, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento.

Parágrafo único Os lucros ou dividendos distribuídos pela coligada ou controlada deverão ser registrados pelo contribuinte como diminuição do valor de patrimônio líquido do investimento, e não influenciarão as contas de resultado.

Art. 23. A contrapartida do ajuste de que trata o artigo 22, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978) Parágrafo único Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição, nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País.(Incluído pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978). (...)

Art. 25. As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro

real, ressalvado o disposto no artigo 33. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (...)

Art. 33. O valor contábil, para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 20), será a soma algébrica dos seguintes valores:

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados, nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

Vê-se, assim, que o Decreto-Lei nº 1.598/1977 cumpre função estruturante no regramento da avaliação de investimentos pelo MEP, estabelecendo regras de contabilização que dizem com a neutralidade de seus efeitos na determinação do lucro tributável.

Em outras palavras, quis o legislador dizer que as contrapartidas da amortização do ágio ou deságio são lançadas como despesas (ou receitas), porém devem ser adicionadas ou excluídas, conforme o caso, da apuração do lucro real, justamente para que o ágio ou deságio só tenha influência por ocasião da alienação ou liquidação do investimento.

Não faz sentido, assim, admitir que as disposições do Decreto-Lei nº 1.598/1977 sobre os efeitos tributários da avaliação de investimentos pelo MEP, inclusive no que toca à amortização do ágio, não encontrem eco na apuração da CSLL, apenas por serem feitas algumas referências nos retrocitados dispositivos ao "lucro real".

É de se considerar, também, que, como bem registra a Fazenda Nacional em suas contrarrazões, o Decreto-Lei nº 1.598/1977 - que, como se viu foi editado com o fim de "*adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976)*" - é anterior à CSLL, introduzida no ordenamento jurídico em 1988, pela Lei 7.689.

Nesse contexto, tem-se ainda que, se o art. 57 da Lei nº 8.981/1995, ao estabelecer que se aplicam à CSLL "*as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas (...) mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor*"², não tem o condão de estabelecer uma absoluta identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, dele não se pode extrair que o fato de a legislação específica da CSLL não reproduzir o comando do art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 em sua literalidade implica permissão de dedução.

Vale aqui trazer à colação o precedente do acórdão nº 1301-001.067 (1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, 03/10/2012, Redator Designado Wilson Fernandes Guimarães), no sentido da indedutibilidade da amortização do ágio na determinação da CSLL por estar essa contribuição alcançada pelas disposições do Decreto-Lei nº 1.598/1977 sobre a matéria:

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO CONTÁBIL. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Em que pese a referência feita, em algumas das disposições, ao lucro real, e o disposto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, o preconizado pelos arts. 22, 23, 25 e 33 do Decreto-Lei nº 1.598/77 deixam claro que, para fins fiscais, os efeitos decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial nas

contas de resultado só devem ser considerados na baixa do investimento. Assim, considerado o disposto no art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, não há que se falar em dedutibilidade do ágio amortizado contabilmente da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Excerto do Voto Condutor:

Aqui, o Colegiado alinhou-se ao registrado no acórdão recorrido, que, reproduzindo excertos do acórdão nº 25.455, de 16 de abril de 2009, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas, destacou que a indedutibilidade em questão "decorre da própria lógica contábil da metodologia de escrituração" dos investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

Como é cediço, não obstante as disposições trazidas pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, a legislação tributária foi edificada no sentido de emprestar absoluta neutralidade tributária aos ajustes e amortizações contábeis derivadas da aplicação do método de equivalência patrimonial. Assim, os efeitos fiscais decorrentes da aplicação do referido método, observadas, obviamente, as disposições da já citada Lei nº 9.532/97, só são verificados na apuração do resultado da alienação da participação societária.

Em que pese a referência feita, em algumas das disposições, ao lucro real, para o Colegiado, o preconizado pelos arts. 22, 23, 25 e 33 do Decreto-Lei nº 1.598/77, abaixo reproduzidos, deixam claro que, para fins fiscais, os efeitos decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial nas contas de resultado só devem ser considerados na baixa do investimento. Assim, considerado o disposto no art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, não há que se falar em dedutibilidade do ágio.

Outro argumento em favor da indedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL é o de que a neutralidade da avaliação dos investimentos pelo método da equivalência patrimonial em relação a essa contribuição está plasmada nas disposições do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, na medida em que os itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º do artigo em questão comandam a adição do resultado negativo e a exclusão do resultado positivo decorrentes da avaliação de investimentos pelo MEP.

Ora, a neutralidade da amortização do ágio/deságio é consequência lógica da neutralidade do MEP em si, uma vez que o ágio (ou deságio) é, como se viu, desdobramento do investimento, sendo que sua amortização tem o condão de reduzi-lo. Vale transcrever parcialmente o art. 2º em comento (sublinhei):

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

- a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;*
- b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;*
- c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)*

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

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

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

4. *exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;*

5. *exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)*

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

Veja-se, a propósito, como o Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior defende a indedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL com base nesse argumento em processo outro em que a ora Recorrente também figura como autuada (acórdão nº 1302-001.170, 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, 11/09/2013, sublinhei):

Entendo que a despesa de amortização do ágio é despesa indedutível na apuração da base de cálculo da CSLL, por força dos itens 1 e 4 do dispositivo acima transcrito, os quais deixam claro a finalidade da norma de tornar o MEP neutro na apuração da CSLL. A avaliação do investimento pelo MEP influencia o cálculo da CSLL em caso de alienação ou liquidação do investimento, já que esse seria o valor contábil do investimento a ser considerado. Além disso, se assim não fosse, contrario sensu, a receita decorrente da amortização do deságio seria tributada, o que não me parece razoável, mas seria inevitável chegar a tal conclusão caso se entenda dedutível a despesa de amortização do ágio.

Note-se que, se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento, logo, é lógico que a amortização que reduz o ágio/deságio compõe "lato sensu" o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, o qual seja positivo ou negativo não deve impactar a base da CSLL, como dispõe expressamente o dispositivo legal acima (itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/88)

Vale destacar a importante observação feita nesse julgado, no sentido de que, a afirmação de que a despesa decorrente da amortização do ágio é dedutível conduz, *contrario sensu*, à conclusão de que a receita decorrente da amortização do deságio é tributada, o que não é razoável, e nem vem sendo exigido.

Some-se a essas razões o fato de a IN SRF nº 390/2004, que dispõe sobre a apuração e o pagamento da CSLL, ter sido expressa ao estabelecer em seu art. 44 que "*aplicam-se à CSLL as normas relativas à depreciação, amortização e exaustão previstas na legislação do IRPJ, exceto as referentes a depreciação acelerada incentivada, observado o disposto nos art. 104 a 106*".

É de se concluir, por conseguinte, que a neutralidade da avaliação pelo método da equivalência patrimonial das participações societárias mantidas na investidora não se restringe ao IRPJ, tendo lugar também na determinação da base de cálculo da CSLL, razão pela qual o ágio amortizado contabilmente não pode ser deduzido da base de cálculo dessa contribuição.

Conforme se observa, não havendo previsão legal para que o ágio amortizado possa influenciar o lucro líquido, não há que falar em falta de previsão legal de sua adição na determinação da base de cálculo da CSLL, uma vez que o resultado do exercício, ponto de partida para cálculo da base impositiva dessa contribuição, já não deveria ser influenciado por essa amortização.

Assim sendo, o acórdão recorrido, ainda que por fundamentos distintos, deve ser confirmado.

Com os fundamentos acima exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial neste ponto.

2.2.3 Impossibilidade de Aplicação da Multa Agravada - Inexistência de Fraude, Dolo ou Conluio.

A recorrente alega que não existem elementos configuradores da conduta fraudulenta apontada pela autoridade fiscal para qualificar a multa aplicada, na medida em que as operações societárias foram devidamente registradas nos órgãos competentes, não devendo prevalecer o agravamento da penalidade mantido pelo acórdão recorrido.

Como se trata de matéria conhecida em face da determinação judicial passo de imediato à análise do cabimento ou não da multa qualificada no caso concreto.

A autoridade fiscal assim fundamentou a sua aplicação no seu Relatório Fiscal, *verbis*:

[...]

IX. DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

A empresa ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S/A, com o propósito de eximir-se do pagamento do IRPJ e da CSLL, utilizou mecanismo tendente a burlar o Fazenda Pública, utilizando-se dolosamente de uma "empresa-veículo". sem propósito negocial e inexistente de fato, criada com o único objetivo de possibilitar o transporte do ágio, a fim de que a fiscalizada pudesse deduzir as correspondentes despesas de amortização da base de cálculo dos referidos tributos.

Outrossim, consoante demonstrado alhures, ainda que existisse propósito negocial na Multimodal, o ágio gerado na incorporação das ações da Brasil Ferrovias S/A e da Novo Oeste Brasil S/A pela ALL - AMERICA LATINA LOGÍSTICA S/A não poderia sequer ter sido transferido para a "empresa-veículo" em tela.

Com efeito, tal operação engendrada pelas empresas do Grupo ALL materializa a conduta fraudulenta, prevista no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, na medida em foi uma ação dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal do IRPJ e da CSLL relativo aos anos de 2009 e 2010.

Destarte, presente a fraude, a multa de ofício foi qualificada, conforme determina o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, passando ao percentual de 150 % incidente sobre os montante dos tributos devidos.

[...]

O acórdão recorrido manteve a qualificação nos seguintes termos:

MULTA QUALIFICADA

A rigor, os fundamentos utilizados pela autoridade fiscal para qualificar a multa aplicada nos termos previstos no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, podem ser extraídos dos fragmentos abaixo transcritos, retirados do Relatório Fiscal.

[...] omissis⁴

Observa-se, pois, diante dos fatos retratados, não restar dúvidas de que a fiscalizada agiu intencionalmente (dolosamente) no sentido de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, das suas condições pessoais, afetando, assim, as obrigações tributárias principais.

No caso vertente, a meu ver, a qualificação da penalidade é ínsita à própria infração imputada (art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996 c/c art. 72 da Lei 4.502/1964), vez que a irregularidade apontada encontra seu maior suporte no artificialismo da reorganização societária empreendida.

Sou, pois, pela manutenção da multa aplicada de 150%.

Com a devida vênia da imputação fiscal e do colegiado *a quo* penso que não se configurou no presente caso uma conduta fraudulenta por parte da contribuinte.

É certo que a mesma buscou antecipar a amortização do ágio pago em face das empresas investidas utilizando-se para tanto de uma reestruturação societária que a viabilizasse e que não encontra amparo na previsão legal que rege a matéria como já devidamente examinado no exame de mérito, mas me parece que se está diante de mera interpretação equivocada do texto legal.

Com efeito, as discussões acerca dos limites legais para a amortização do ágio denotam uma variedade de interpretações a depender das circunstâncias de cada caso concreto, o que está espelhado na jurisprudência do CARF, notadamente quando se trata de transferência de ágio pago.

No presente caso inexistente discussão quanto à formação do ágio, não questionada pela autoridade fiscal. Inexiste acusação de que o ágio tenha origem em operações intragrupo, desprovidas de qualquer conteúdo econômico (ágio interno), nos quais seria possível ver configurada a presença do intuito doloso de sonegação, notadamente ante a acusação de simulação.

É bem verdade que a autoridade fiscal aponta para a falta de propósito negocial e de substância econômica da empresa-veículo interposta para a viabilizar a amortização do ágio, mas não há imputação da prática de simulação.

Neste contexto, entendo que a utilização da empresa-veículo (Multimodal), no presente caso, não autoriza a amortização pretendida pela contribuinte pelos motivos já expostos, mas não se pode apontar uma conduta fraudulenta em sua interposição nas operações societárias realizadas

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial nesta parte, para cancelar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

2.2.4 Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício - (voto vencido)

⁴ Texto já transcrito acima

Como último ponto a ser apreciado a recorrente questiona a aplicação concomitante de multa isolada sobre as estimativas mensais com a multa de ofício.

Sobre este ponto não lhe assiste razão.

Inexiste qualquer conflito legal para aplicação da multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo em conjunto com a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas, tampouco após o encerramento do período de apuração.

Desde logo afasto a aplicação da súmula CARF nº 105⁵, porquanto o lançamento da multa isolada, sobre os períodos abrangidos no recurso especial, foi fundamentado no Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Com efeito, o alcance da referida súmula é limitado às exigências formalizadas anteriormente às alterações legislativas introduzidas pela Lei nº 11/488/2007. O enquadramento legal citado expressamente no texto da súmula (*art.44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996*) deixou de existir a partir de 22/01/2007.

Na mesma data, foi publicada no DOU (edição extra) e entrou em vigor a Medida Provisória nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007⁶. Foram alterados o percentual aplicável (de 75% para 50%) e também a base de incidência da multa (antes, *a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição*, após, *o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado*).

⁵ Súmula CARF nº 105:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

⁶ Lei nº 11488/2007:

Art. 14. O art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

..... ” (NR)

Assim, com relação aos fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 2007, os conselheiros podem votar de acordo com seu livre convencimento sobre a matéria.

Com efeito, a lei prevê expressamente aplicação da penalidade isolada no caso do descumprimento da obrigação de recolher o tributo estimado mensalmente, mesmo se apurado prejuízo ao final do exercício.

Entendeu o legislador que tal infração (falta de recolhimento da estimativa) não deve ser ignorada.

Com vistas à proteção da arrecadação tributária e prestigiando os contribuintes que em situação equivalente efetuaram os recolhimentos devidos por antecipação, houve por bem o legislador estabelecer uma penalidade para aquela infração, que não se confunde de modo algum com a multa de ofício eventualmente devida pelo não recolhimento do saldo de tributo apurado no final do exercício.

Assim, se, além das estimativas mensais que deixaram de ser recolhidas, a fiscalização constata que também o saldo de imposto anual devido em face da apuração do resultado do exercício não foi declarado/recolhido, ou o foi à menor, impõe-se a cobrança das diferenças de tributos devidas acrescidas da respectiva multa de ofício (75%), aplicada sobre o saldo de tributo devido.

Ora, é princípio basilar de hermenêutica que "a lei não contém palavras inúteis".

Ao estabelecer que é devida a multa isolada ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da contribuição social, o legislador deixou muito claro que a penalidade isolada não se confunde e não pode se fundir com a multa de ofício eventualmente devida pelo saldo de tributo devido no ano. Interpretação nesse sentido implica em negar validade ao citado dispositivo.

A imposição da multa isolada visa prestigiar o contribuinte que cumpre com suas obrigações e observa um dos princípios essenciais da atividade econômica, previsto na Constituição Federal de 1988: o princípio da livre concorrência (vide Art. 170, inc IV, Art. 146-A e Art. 173, § 4º).

Ao impor ao infrator a penalidade isolada a lei visa desestimular comportamentos que levem a condições desiguais, pois enquanto os contribuintes que honram com suas obrigações sacrificam parte de seus fluxos de caixa para contribuir com a coisa pública, muitas vezes tendo que recorrer ao pagamento de juros a terceiros, o infrator (que deixa de recolher o tributo estimado) preserva o seu "Caixa" e se coloca em situação vantajosa economicamente perante os seus concorrentes.

É cediço os efeitos que a sonegação tem sobre o equilíbrio concorrencial. Portanto, ao se desonerar da multa isolada o contribuinte que deixa de efetuar o recolhimento por estimativa ferir-se-ia, além da legalidade, o princípio da isonomia.

Rejeito, também, o argumento, que tem sido reiteradamente utilizado pelos que defendem a impossibilidade de coexistência das duas penalidades, quanto a possibilidade de estarmos diante da ocorrência de um "*bis in idem*": aplicação da multa isolada e da multa de ofício sobre um mesmo fato.

Não vejo como se possa defender a existência de um mesmo fato a ensejar a aplicação das penalidades.

A lei é cristalina ao estabelecer cada uma das hipóteses em que as penalidades são aplicáveis, sendo certo que as infrações ocorrem em momentos absolutamente distintos, embora possam ser detectadas num mesmo momento pela fiscalização.

Enquanto a infração pelo não recolhimento dos tributos devidos com base na estimativa mensal ocorre durante o ano-calendário de sua apuração, a infração pelo não recolhimento do tributo anual devido só pode ocorrer depois de encerrado o período de apuração respectivo. São fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro.

O percentual da multa isolada que antes coincidia com o mesmo percentual da multa de ofício também era comumente utilizado para justificar o alegado "*bis in idem!*". Porém, também não existe mais essa coincidência, em face de sua redução para 50% pela Lei nº 11.488/2007, e que passou a ser aplicada aos casos pretéritos (inclusive neste) em face da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, alínea "c" do CTN.

Os prazos para cumprimento das obrigações em questão também são distintos em cada caso.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, inc.V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a penalidade aplicada em tal e qual caso é adequada ou se é excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que é vedado no âmbito deste colegiado.

Por fim quanto à alegação da recorrida sobre a aplicação do princípio penal da consunção, valho-me da precisa fundamentação trazida pelo d. conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no acórdão nº 1302-001.080, apontado como um dos paradigmas pela recorrente, para afastá-la, *verbis*:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal *stricto sensu*. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, *idem*). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o *in dubio pro reo* do art. 112.

Em conclusão, se a lei não prevê a possibilidade de incidência de uma penalidade em detrimento da outra não cabe ao intérprete afastá-la ou modular sua aplicação.

Por tais fundamentos, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial neste ponto.

3. Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso especial interposto e, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial para cancelar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Voto Vencedor

Luis Henrique Marotti Toselli – Redator Designado

A discussão sobre a legitimidade ou não da cobrança cumulativa de multa isolada e multa de ofício não é recente, mas é tema que ainda possui celeuma.

Com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: *“a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.”*

Na prática, a Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até dezembro/2006.

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial, na linha do que argumenta a Recorrente, que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007) ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela que conclui pela possibilidade jurídica da exigência de multa isolada sobre estimativas mensais não recolhidas, mesmo nos casos em que também houver sido formulada exigência de multa de ofício em razão da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no final do mesmo ano de apuração.

Por essa linha de pensamento, o Legislador teria prescrito sanções autônomas e inconfundíveis, autorizando ao fisco, na hipótese do contribuinte deixar de recolher estimativas mensais de IRPJ e CSLL, inclusive aquelas apuradas de ofício e, paralelamente, não recolher integralmente estes mesmos tributos no final do período de apuração, aplicar as duas sanções concomitantemente (multa de ofício sobre o IRPJ/CSLL devidos e não recolhidos + multa isolada sobre as estimativas “em aberto”).

Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º - O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a *multa de ofício de 75%* prevista no inciso I é aplicável nos casos de falta de pagamento de imposto ou contribuição, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Já a *multa isolada de 50%*, prevista no inciso II, deve incidir sobre o valor das estimativas mensais não recolhidas, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Nesse contexto, não se pode perder de vista que as estimativas são meras antecipações do tributo devido, não figurando, portanto, como tributos autônomos. A propósito, dispõe a Súmula CARF 82 que “*após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas*”.

Também não nega-se que o não recolhimento das estimativas e o não recolhimento do tributo efetivamente devido são infrações distintas, como foi reconhecido pela própria lei nos incisos I e II acima transcritos. Todavia, e este é o ponto central para a discussão, quando ambas as obrigações não foram cumpridas pelo contribuinte, o princípio da absorção ou consunção impõe que a infração pelo inadimplemento do tributo devido prevaleça, afinal o dever de antecipar o pagamento por meio de estimativas configura etapa preparatória para o dever de recolher o tributo efetivamente devido, este sim o bem jurídico tutelado pela norma.

Adotando, então, uma interpretação histórica e sistemática dos referidos dispositivos legais e Súmulas, verifico que a alteração legislativa mencionada não possui qualquer efeito na aplicação da Súmula CARF nº 105 para fatos geradores posteriores a 2007.

Isso porque a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do tributo devido) não recolhida. Admitir o contrário permitiria punir o contribuinte em duplicidade, em clara afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade.

Nesse sentido já se manifestou o E. Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins⁷, da 2ª Turma desse E. Tribunal:

Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações a pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

⁷ Resp 1.496.354-PR. Dje 24/03/2015.

As hipóteses do inciso II, “a” e “b”, em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali decritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas “multas isoladas”, portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Esse posicionamento, diga-se, foi ratificado em outros julgados, conforme atesta, também de forma exemplificativa, a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. [...]. CUMULAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E ISOLADA. IMPOSSIBILIDADE.

[...]

2. Nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, seria cabível a multa de ofício ou no percentual de 75% (inciso I), ou aumentada de metade (parágrafo 2º), não se cogitando da sua cumulação.” (Resp 1.567.289-RS. Dje 27/05/2016).

Mais recentemente, os Ministros da 2ª Turma do STJ, por unanimidade de votos, reiteraram esse posicionamento, conforme atesta a ementa do julgamento proferido no **Resp 1.708.819/RS**, de 16/11/2023. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

1. A multa de ofício tem cabimento nas hipóteses de ausência de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, sendo exigida no patamar de 75% (art. 44, I, da Lei n. 9.430/96).

2. A multa isolada é exigida em decorrência de infração administrativa, no montante de 50% (art. 44, II, da Lei n. 9.430/96).

3. A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, sendo por esta absorvida, em atendimento ao princípio da consunção. Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.603.525/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 25/11/2020; AgRg no REsp 1.576.289/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 27/5/2016; AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp n. 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 24/3/2015.

4. Recurso especial provido.

A propósito, em Sessão de 1º de setembro de 2020, esta C. Turma, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em julgamento do qual o presente Relator participou, afastou a concomitância das multas de ofício e isolada para fatos geradores posteriores a 2007.

Do voto vencedor do Acórdão nº 9101-005.080, do I. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, e do qual acompanhei, extrai-se que:

(...)

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a *geografia* das previsões inculcadas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e *deslocou* o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da *coexistência* de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):

(...)

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

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. (destacamos)

Como se observa, o *efetivo* cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

Ao passo que as estimativas representam um simples *adiantamento* de tributo que tem seu *fato gerador* ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de

apuração anual, a falta dessa *antecipação* mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consumção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra⁸.

Frise-se que, *per si*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva *cumulação*, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação *antijurídica* não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da *consumção*, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos *fato geradores* colhidos no lançamento de ofício.

(...)

Digna de nota, também, é a declaração de voto constante desse mesmo Acórdão, da I. Conselheira Livia De Carli Germano, da qual transcrevo o seguinte trecho:

(...)

Isso porque, de novo, é essencial destacar que, nos presentes autos, não estamos tratando do principal de tributo, mas da **pena** prevista para a conduta consistente em agir em desconformidade com o que prevê a legislação fiscal (dever de adiantar estimativas mensais).

Neste sentido, a análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado sumular esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano-calendário. Não obstante, a pena prevista para o descumprimento do dever de recolher a estimativa permanece - e, até por isso, é denominada “multa isolada”: porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a própria estimativa devida).

De fato, parece que só faz sentido se falar em exigência *isolada* de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir a

⁸ Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

própria estimativa devida, acrescida de multa e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, a cobrança “isolada”) quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

A título ilustrativo, destaco a argumentação constante de trecho do voto condutor do acórdão 101-96.353, de 17/10/2007, que é um dos que orientaram a edição do enunciado da Súmula CARF 82:

(...)

A ação do Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas, uma vez que o valor não pago durante o período-base está contido no saldo apurado no ajuste efetuado por ocasião do balanço.

Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos.

(...)

Portanto, compreendo que os argumentos acima não são suficientes para levar ao cancelamento da exigência de multas isoladas.

Não obstante, -- **e aqui reside especificamente o ponto em que, com o devido respeito, discordo do voto da i. Relatora** -- compreendo que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual.

Não nego que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida versus valor do ajuste anual devido), assim como não nego que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual).

Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.

Aqui, sim, é relevante o fato de a estimativa ser mera antecipação do tributo devido no ajuste anual, sendo de se ressaltar a impossibilidade de se punir, **ao mesmo tempo**, uma **conduta ilícita** e seu **meio de execução**.

Neste sentido, havendo aplicação de multa de ofício pela ausência de recolhimento do ajuste anual, há que se considerar a multa isolada inexigível, eis que absorvida por esta. E isso não porque se trate da mesma pena (porque não é), mas simplesmente porque, quando uma conduta punível é etapa preparatória para outra, também punível, pune-se apenas o ilícito-fim, que absorve o outro.

Dito de outra forma, não se nega que, no caso, é impróprio falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais, e a hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período. Não obstante, porque uma das condutas funciona como etapa preparatória para a outra, em matéria de penalidades deve-se aplicar o princípio da absorção ou consunção.

A matéria é pacífica na doutrina penal, sendo certo, por exemplo, que um indivíduo que falsifica identidade para praticar estelionato apenas responderá pelo crime de estelionato, e não pelo crime de falsificação de documento – tal entendimento está, inclusive, pacificado na Súmula 17 do Superior Tribunal de Justiça: “*Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido*”. E isso é assim não porque as condutas se confundam (já que uma coisa é falsificar documento e outra é praticar estelionato), sendo certo também que as penas previstas são diversas e visam a proteger diferentes bens jurídicos, mas simplesmente porque, quando uma conduta for etapa preparatória para a outra, a sua punição é absorvida pela punição da conduta-fim.

Segundo Rogério Grecco, mostra-se cabível falar em princípio da consunção nas seguintes hipóteses: i) quando um crime é meio necessário, fase de preparação ou de execução de outro crime; ii) nos casos de antefato ou pós-fato impunível (Manual de Direito Penal. Parte 16ª ed. São Paulo: Atlas, p.121). Compreendo que o caso das estimativas que repercutem no valor devido no ajuste anual encaixa-se perfeitamente na primeira hipótese.

Neste tema, elucidativo o trecho do voto do então conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima no acórdão CSRF/0105.838, e 15 de abril de 2008 (o qual é citado nos votos condutores dos acórdãos 9101001.307 e 9101001.261, que, por sua vez, são precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF n. 105):

(...)

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, 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. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam “princípio da consunção”.

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: “pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave...” E prossegue “no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave”.

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de ofício — na

mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

(...)

É por isso que, mesmo após a alteração da Lei 9.430/1966, promovida pela Lei 11.488/2007, compreendo que prevalece, em caso de dupla penalização, as razões de decidir (*ratio decidendi*) que orientaram o enunciado da Súmula CARF n. 105, que diz:

Súmula CARF 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Em síntese, portanto, compreendo que as multas isoladas aplicadas em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais não podem ser cobradas cumulativamente com a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor apurado no ajuste anual do mesmo ano calendário, eis que, embora se trate de penalidades por condutas distintas (e que visam a proteger bens jurídicos diversos, como acima abordado), estamos na esfera de aplicação de penalidades e, aqui, pelo princípio da consunção, quando uma infração (no caso, a ausência de recolhimento de estimativas) é meio de execução de outra conduta ilícita (no caso, a ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano-calendário), a pena pela infração-meio é absorvida pela pena aplicável à infração-fim.

Estas são as razões pelas quais, novamente pedindo vênias à i. Relatora, orientei meu voto para cancelar as multas isoladas também quanto ao ano calendário de 2007.

Nesse sentido, deve-se dar provimento à matéria “Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício”.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

