



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 10280.722987/2022-95 |
| ACÓRDÃO | 1102-001.597 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 20 de fevereiro de 2025 |
| RECURSO | DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTES | GE POWER & WATER EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS DE ENERGIA E TRATAMENTO DE ÁGUA LTDA. FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE MATERIAL.

Lançamento de ofício que não motiva a glosa de amortização de ágio (“Ágio Energy”) incorre em nulidade material, preterindo o direito de defesa do contribuinte.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

ÁGIO INTERNO. ARTIFICIALIDADE. EFEITOS CONTÁBEIS. VEDAÇÃO. AMORTIZAÇÃO FISCAL. DESCABIMENTO. DISPOSITIVO DE LEI TRIBUTÁRIA QUE DETERMINE SUA ADIÇÃO. DESNECESSIDADE.

É descabida a amortização fiscal de ágio interno (“Ágio Water”), por absoluta ausência de amparo legal, dada sua artificialidade e evidente intuito de fraude, circunstância em que inclusive a legislação comercial há muito determina sua eliminação na escrituração contábil e veda qualquer efeito nas demonstrações financeiras, especialmente a de resultado de exercício, sendo despicienda lei tributária que comande sua adição à base de cálculo do imposto.

ESTIMATIVA MENSAL. INADIMPLEMENTO. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. LEGALIDADE.

A partir da alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, restou clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação

alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas".

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2017

ÁGIO INTERNO. ARTIFICIALIDADE. EFEITOS CONTÁBEIS. VEDAÇÃO. AMORTIZAÇÃO FISCAL. DESCABIMENTO. DISPOSIVITO DE LEI TRIBUTÁRIA QUE DETERMINE SUA ADIÇÃO. DESNECESSIDADE.

É descabida a amortização fiscal de ágio interno ("Ágio Water"), por absoluta ausência de amparo legal, dada sua artificialidade e evidente intuito de fraude, circunstância em que inclusive a legislação comercial há muito determina sua eliminação na escrituração contábil e veda qualquer efeito nas demonstrações financeiras, especialmente a de resultado de exercício, sendo despicienda lei tributária que comande sua adição à base de cálculo da contribuição.

PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. AQUISIÇÃO. ÁGIO. DEDUÇÃO. PREVISÃO LEGAL. AUSÊNCIA.

Não há expressa previsão legal que autorize a indiscriminada dedução fiscal de ágio na apuração da CSLL, não se podendo subverter a ordem tributária ao afirmar ser permitido o que não é proibido, máxima que se aloja tão somente no direito privado.

PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. AQUISIÇÃO. MENSURAÇÃO. REGISTRO. ACOMPANHAMENTO. MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. RESULTADOS POSITIVOS OU NEGATIVOS. ÁGIO OU DESÁGIO REGULARES. NEUTRALIDADE FISCAL.

O diploma legal que instituiu a CSLL buscou, a exemplo do já evidenciado quanto ao IRPJ, neutralizar os efeitos fiscais dos investimentos avaliados pelo MEP enquanto mantidos pelo investidor, devendo ser excluídos os resultados positivos e o deságio e, de outra banda, adicionados os resultados negativos e o ágio.

PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. AQUISIÇÃO. MEP. ÁGIO. TRATAMENTO FISCAL. IRPJ. CSLL. CONVERGÊNCIA. SIMETRIA. DEDUÇÃO. MOMENTO. ALIENAÇÃO OU BAIXA DO INVESTIMENTO.

O arcabouço legal e jurisprudencial revela a busca pela convergência e simetria das regras de apuração da CSLL às do IRPJ, dentre elas as que tratam do ágio efetiva e regularmente suportado pelo investidor quando da aquisição de participação societária avaliada pelo MEP, o qual somente

poderá surtir efeitos fiscais quando da alienação ou baixa do investimento, salvo em situações excepcionais não caracterizadas nos autos.

ESTIMATIVA MENSAL. INADIMPLEMENTO. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. LEGALIDADE.

A partir da alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, restou clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas".

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2017

FRAUDE. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. QUALIFICAÇÃO. DEVER DE OFÍCIO.

No cumprimento do seu mister, impõe-se à autoridade fiscal o dever de qualificar a multa em lançamento de ofício, quando se depara, dentre outras condutas, com fraude perpetrada pelo sujeito passivo.

INFRAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. LEI SUPERVENIENTE. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. PENALIDADE MENOS SEVERA. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICAÇÃO.

Tratando-se de ato não definitivamente julgado, aplica-se a lei superveniente à vigente à época do fato gerador que venha a cominar penalidade menos severa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício, nos termos do voto da Relatora. Quanto às preliminares suscitadas no recurso voluntário, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de nulidade da exigência fiscal alusiva ao “Ágio Energy”, cancelando-a por vício material decorrente de ausência de motivação, e em rejeitar as demais preliminares. Quanto ao mérito do recurso voluntário, acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em lhe dar parcial provimento, apenas para reduzir o percentual da multa qualificada para 100%, haja vista a retroatividade benigna de lei superveniente, confirmando, contudo, as exigências de IRPJ e de CSLL sobre o “Ágio Water” e as correspondentes multas isoladas por inadimplemento de estimativas mensais – vencidos os Conselheiros Cristiane Pires McNaughton (Relatora), Fredy José

Gomes de Albuquerque e Gustavo Schneider Fossati, que davam provimento integral ao mérito do recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fernando Beltcher da Silva.

Cristiane Pires McNaughton – Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente e redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Ailton Neves da Silva (substituto[a] integral), Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Ricardo Pezzuto Rufino (substituto[a] integral), Cristiane Pires Mcnaughton, Gustavo Schneider Fossati, Fernando Beltcher da Silva (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Lizandro Rodrigues de Sousa, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Ailton Neves da Silva, o conselheiro(a) Fenelon Moscoso de Almeida, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Ricardo Pezzuto Rufino.

RELATÓRIO

O presente processo administrativo tem origem em Auto de Infração visando à cobrança de débitos de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”) e de Contribuição Social sobre Lucro Líquido (“CSLL”) relativos ao ano-calendário de 2017, com aplicação de juros e multas. Como se verá adiante, a autuação decorre de glosas de exclusões realizadas pela Recorrente para anular receitas de reversão de provisão reconhecidas em conexão com a amortização de ágio.

São dois os ágios que deram origem ao reconhecimento das provisões revertidas pela Recorrente: (i) o primeiro é o ágio amortizado em razão da incorporação da parcela cindida da GE do Brasil Participações Ltda. (“GE Participações”) (“Ágio Water”) e (ii) o segundo é o ágio advindo da incorporação da GE Energy do Brasil – Equipamentos e Serviços de Energia Ltda. (“GE Energy”) (“Ágio Energy”).

As verificações efetuadas pela Fiscalização encontram-se no Termo de Verificação Fiscal (fls. 2.421 a 2.495), cujo resumo reproduzimos da DRJ:

Da reorganização societária realizadas no grupo GE 4. De acordo com as respostas às intimações encaminhadas à fiscalizada, a reorganização societária deu-se da seguinte forma:

“Nos anos-calendário de 2008 a 2012, o grupo econômico da Fiscalizada (‘Grupo GE’) passou por extenso processo de reorganização societária, tanto no Brasil quanto no exterior. O objetivo dessa reorganização foi o de simplificar a estrutura administrativa e societária do grupo econômico, reduzindo efetivamente o grande número de sociedades adquiridas de terceiros e promovendo a racionalização de recursos humanos e materiais, de forma a reduzir custos operacionais e ampliar a competitividade das empresas do Grupo. Com efeito, no início de 2008, o Grupo GE abrigava no Brasil inúmeras divisões de negócios, distribuídas em mais de 80 entidades legais. Ao final da reestruturação, restaram apenas 18. Essa reestruturação internacional recebeu a denominação de ‘Projeto Synergy’”.

Foi no contexto dessa reestruturação societária que se formaram os ágios sendo analisados por esta Fiscalização. Nesse contexto, apresenta-se a seguir os eventos dessa reorganização societária que deram origem aos ágios amortizados fiscalmente em 2017”.

Junho/2008 – “GE Holdings Luxembourg & CO S.à.r.l. (‘GE Lux’), sociedade localizada no exterior, aumenta o capital da GE Participações por meio da contribuição de participações societárias na Fiscalizada (então denominada GE BEtz do Brasil Ltda.), Ecolochem e Zenon.

Tais contribuições foram efetuadas com base nos valores contábeis registrados nos livros da GE Lux, advindos da aquisição internacional desses investimentos. Os valores contábeis registrados nos livros da GE Lux eram superiores aos valores patrimoniais das sociedades em questão.

Assim, ao adquirir as participações societárias acima mencionadas, a GE Participações efetuou o obrigatório e necessário desdobramento do correspondente custo de aquisição em conta de investimento e ágio, sendo este fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, conforme laudos de avaliação econômica das entidades ora apresentados”.

Outubro/2008 – “As sociedades Ecolochem e Zenon são incorporadas pela Fiscalizada”.

Dezembro/2010 – “GE Participações sofre cisão parcial de seu patrimônio, sendo a parcela cindida incorporada pela Fiscalizada.

Essa parcela cindida incluía a participação societária detida na Fiscalizada, incluindo o ágio registrado em junho/2008. Consequentemente, tal ágio passou a ser fiscalmente amortizado pela Fiscalizada, conforme legislação aplicável (vide arts. 385 e 386 do então vigente RIR/99)”.

Novembro/2015 – “A Fiscalizada incorpora a GE Energy (doc. 11). Em virtude do extenso processo de reorganização societária do Grupo GE realizado entre 2008 e 2012, referida empresa já amortizava fiscalmente ágio por ela registrado. Após a incorporação da GE Energy, a Fiscalizada passou a amortizar tais despesas.

Os lançamentos contábeis relativos ao registro dos ágios foram descritos no item anterior desta resposta. Os valores amortizados mensalmente para fins fiscais são aqueles informados no referido item 2.

Esclareça-se que tal ágio foi registrado anteriormente à edição da Lei 12.973/2014, não se submetendo, portanto, ao regramento trazido pela citada norma. Nesse contexto, a amortização para fins fiscais do ágio aqui tratado é regulada pelas disposições trazidas pela Lei 9.532/97”.

5. Em dezembro de 2010, foi registrado “... ágio baseado em rentabilidade futura no valor total de R\$ 308.510.335,61. Com base nos estudos de rentabilidade futura elaborados à época dos fatos, definiu-se que tal ágio seria amortizado no prazo de 120 meses (10 anos), o que resultou em uma despesa de amortização mensal de R\$ 2.570.919,63 e anual de R\$ 30.851.033,52. Após a reorganização societária, o ágio foi registrado na conta de ativo 1672100000”.

6. Em novembro de 2015, a fiscalizada incorporou a GE Energy, que já amortizava valores de ágio para fins fiscais. Com isso, “... passou a amortizar fiscalmente o saldo de ágio então registrado pela referida empresa, correspondente a R\$61.743.558,54. Os estudos de rentabilidade futura então elaborados levaram à definição de que o ágio seria amortizado ao longo de 120 meses (10 anos) chegando-se a uma despesa mensal de amortização de ágio de R\$ 1.012.189,41. Após a incorporação, o ágio foi registrado pela Fiscalizada na conta de ativo 292033001000”. A partir do referido mês, a empresa “... passou a amortizar mensalmente o total de R\$ 3.583.108 (R\$ 2.570.919 + R\$ 1.012.189).

Estes valores foram os valores amortizados mensalmente, para fins fiscais, no período de janeiro a dezembro de 2017”.

Amortização de ágio

7. A partir de novembro de 2015, a fiscalizada “... passou a amortizar mensalmente o total de R\$ 3.583.108 (R\$ 2.570.919 + R\$ 1.012.189). Estes valores foram os valores amortizados mensalmente, para fins fiscais, no período de janeiro a dezembro de 2017”.

8. O ágio em questão, criado internamente com base em reestruturação societária de empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, e de forma artificial com base na rentabilidade futura da empresa, sem que houvesse efetivo dispêndio/despesa, seja financeira ou patrimonial.

9. De acordo com a Fiscalização, a “... necessidade de uma aquisição onerosa de terceiros para formação do ágio deve ser considerada no exame das operações de reorganização societária, para fins de incidência tributária, já que tais operações podem ser utilizadas como instrumento de planejamento tributário, deste que demonstrem os fundamentos econômicos da operação (benefícios operacionais), o que não ocorre quando se adquire de partes interligadas”.

10. Desse modo, por "... lhe faltar fundamentação econômica, a reestruturação entre empresas do mesmo grupo econômico, engendrada com o objetivo de reduzir a tributação, não pode ser oponível ao fisco, como é o caso".

11. As operações engendradas estão presentes e efetuadas de forma continuada pelo contribuinte, apesar de já ter sido autuado pelos mesmos motivos, a seguir:

As operações de reestruturação societária ocorreram entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico;

Inexistia substrato econômico na aquisição do investimento;

A aquisição dos investimentos se deu por meio de mera escrituração artificial;

Não houve, na aquisição do investimento, o dispêndio de um gasto (econômico ou patrimonial) pelo adquirente e ganho (também econômico patrimonial) pelo alienante. Sem essa troca de riquezas e da titularidade do investimento, não há que se falar em aquisição, e, como consequência, no surgimento de ágio ou deságio;

O propósito comercial que deu origem ao ágio era a sua própria criação, ou seja, um fim em si mesmo;

O objetivo único do aumento de capital era gerar um ágio que posteriormente seria utilizado para reduzir a tributação da empresa incorporadora; A negociação se deu fora de um mercado livre e aberto, utilizando-se de empresas controladoras e controladas;

A atuada conseguiu converter a própria rentabilidade futura em custo para deduzir em sua base tributável; etc.

12. Entendeu a Autoridade Fiscal "... que a operação foi articulada pelas pessoas físicas que, direta ou indiretamente, controlam o capital das empresas envolvidas, para criar, formalmente, uma situação que se enquadrasse na possibilidade de deduzir despesas de amortização de ágio, advinda com a publicação da Lei n. 9.532/97".

Ágio com base em expectativa de rentabilidade futura - goodwill

13. A amortização do goodwill depende do cumprimento de normas legais pela entidade que a aproveita, sendo basicamente fruto da conjunção de duas condições absolutamente necessárias:

a) A existência do ativo intangível reconhecido pela ciência contábil e, portanto, pelas normas contábeis vigentes; tal ativo deve ter surgido em consequência de aquisição de investimentos entre partes independentes; b) O cumprimento das condições impostas pela legislação fiscal e, no que for aplicável, também as da legislação societária.

14. Para que o contribuinte usufrua desse benefício fiscal, deve "... atender ambas as condições prescritas na legislação. Para isso, deveria primeiro possuir um real Ativo intangível (goodwill), adquirido em negociação entre partes independentes.

E, cumulativamente, deveria atender aos requisitos das legislações fiscal e societária, no que tange ao registro do Ativo e posterior amortização fiscal”.

15. Embora essas condições sejam evidentes quando tratamos de ativos tangíveis, quando se trata de ativo intangível (como no caso do goodwill) há uma certa confusão, uma certa dificuldade em aceitar essa premissa absolutamente necessária, a da existência prévia do ativo.

16. Inclusive, alguns autores aproveitam-se “... dessa dificuldade para defender a hipótese de aproveitamento tributário do goodwill mesmo sem sua existência real (ágio interno), apenas pelo registro na contabilidade, ou mesmo pelo simples controle no Lalur. Em admitindo essa tese, é como se o registro contábil tivesse o condão de criar realidade, de dar vida a algo que inexistente, pelo simples fato desse registro. É claro que isso contraria a própria essência da ciência contábil, que se presta a registrar e controlar o patrimônio existente, ou seja, presta-se a registrar e controlar a realidade econômica das organizações. Se no caso dos tangíveis esse erro é facilmente percebido e refutado (afinal, quem sustentaria que uma máquina apenas com registro contábil existe na realidade e possa ser depreciada?), para os intangíveis esse artifício é utilizado para confundir e tentar obter vantagens indevidas, como a amortização de um ativo inexistente”.

A origem do goodwill na GE participações

17. No presente caso, segundo a Fiscalização, o “... registro do ágio por expectativa de rentabilidade futura passou por duas grandes etapas: Seu surgimento intragrupo, quando da passagem do controle acionário das empresas GE Betz do Brasil LTDA, Ecolochem LTDA e Zenon Tratamento de Águas LTDA para a GE Participações; e a sua amortização, quando da cisão parcial da mesma GE Participações para a GE Water, com versão do acervo líquido e da provisão do ágio”.

18. Embora tenha baseado o surgimento do goodwill em laudos de avaliação econômico-financeiro, a empresa “... não poderia ter utilizado esse ativo identificado pela consultoria para amortização posterior, por tratar-se de ágio interno, entre partes dependentes. Esse fato – o ágio gerado internamente – está explícito tanto nos gráficos acima, como nos próprios laudos de avaliação econômica que pautaram a operação”.

19. Apesar das vedações da legislação contábil ao registro de tal ágio, notadamente com base no CPC 04, “... o que se apurou é que o contribuinte não só o contabilizou, como posteriormente buscou amortizá-lo como se tivesse lastro em um ativo intangível real. Embora assim tenha procedido, tal registro carece de fundamentação legal, e viola as normas contábeis vigentes. Falta, portanto, para o gozo do benefício fiscal, a primeira das condições necessárias”.

20. Nesse sentido, atendendo “... à solicitação da GE Participações, a consultoria Ernst & Young elaborou laudos de avaliação econômico-financeira das três empresas alvo da reorganização societária em 2008: GE Betz do Brasil LTDA,

Ecolochem LTDA e Zenon Tratamento de Águas LTDA. Para apresentar o valor de mercado das empresas, a consultoria utilizou o método de fluxo de caixa descontado. Mediante intimação em Termo de Início de Fiscalização, o contribuinte apresentou esses laudos de avaliação, cujos pontos mais importantes são apresentados a seguir”.

21. Os três laudos, resumidamente, “... afirmam sua finalidade: apresentar avaliações econômico-financeira das empresas para fins exclusivamente de ordem interna ao grupo econômico, para “auxiliar a reestruturação societária do Grupo General Electric no Brasil, referente à consolidação de uma unidade de negócios (“GE Water”), não devendo ser utilizado para nenhum outro fim”.

22. Ou seja, “... os laudos elaborados com o fim de estimar o valor de mercado das três empresas que darão origem à GE Water deixam claro que essa estimativa não serve para uma transação entre partes independentes, em que predomine a substância econômica ou envolva sacrifício financeiro, requisito essencial para o reconhecimento e posterior dedutibilidade do ágio para fins tributários”.

Laudo de avaliação econômica GE Betz

23. O referido laudo apresenta em seu início o objetivo do trabalho executado, de cunho estritamente interno ao grupo econômico, tendo como data-base da avaliação econômico-financeira 30 de junho de 2007. O período projetado foi de nove anos e seis meses (01/07/2007 a 31/12/2016).

24. Como resultado, o laudo apresentou expectativa de valor justo de mercado da Ge Betz de aproximadamente R\$ 404.176 milhões, que de acordo com a taxa de câmbio fornecida pelo Banco Central do Brasil na data base R\$ 1,93/US\$, equivale a aproximadamente US\$ 209.831 milhões.

Laudo de avaliação econômica Ecolochem

25. De igual modo, foi elaborado o “Economic-Financial Valuation Report – Ecolochem LTDA” (apresentado à Fiscalização em inglês), com o mesmo objetivo do laudo anterior.

26. O período analisado foi o mesmo (01/07/2007 a 31/12/2016), tendo como resultado da avaliação aproximadamente R\$ 1.47 milhões (US\$ 751 milhões).

Laudo de avaliação econômica Zenon

27. O “Relatório de avaliação econômico-financeira – Zenon Tratamento de Águas LTDA” também apresentou o mesmo objetivo e período de análise.

28. E como os anteriores, foram apontados os resultados obtidos, qual seja, “... a expectativa de valores justo de mercado da Zenon Brasil, na data base de 30 de junho de 2007, de aproximadamente R\$ 5.028 mil (cinco milhões e vinte e oito mil reais), que, de acordo com a taxa de câmbio fornecida pelo Banco Central do Brasil na data base (R\$ 1,93/ US\$), equivalente a aproximadamente US\$2.610 mil (dois milhões, seiscentos e dez mil dólares americanos)”.

Laudo de avaliação General Electric Energy do Brasil

29. A pessoa jurídica RB&S Auditoria e Consultoria S/S Ltda foi nomeada perita pela General Electric Energy do Brasil –Equipamentos e Serviços de Energia Ltda e GE Water & Process Technologies do Brasil Ltda, "... com o objetivo de proceder a avaliação, em 30 de setembro de 2015, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, do patrimônio líquido de GE Energy conforme demonstrado no Anexo, tendo por objetivo a incorporação da referida empresa pela GE Power & Water nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei 6.404/76".

30. Concluiu-se que o valor de R\$ 478.936.493,25 que consta no balanço patrimonial de GE Energy em 30 de setembro de 2015, registrado nos livros contábeis, representa, em aspectos relevantes, o patrimônio líquido contábil da GE Energy avaliado de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

O registro do goodwill na GE Participações

31. Com base nos laudos de avaliação econômico-financeira das três empresas alvo da reorganização societária em 2008 a GE Participações registrou em sua contabilidade os valores do investimento, segregando o valor patrimonial, o valor avaliado (divergente no caso da GE Betz, avaliada por R\$ 404 milhões, mas registrada por R\$ 410 milhões) e o goodwill.

32. Após essa reorganização, a GE Participações registrou em sua contabilidade o ágio dessas aquisições da seguinte maneira, totalizando R\$ 308.510.335,61:

| Conta Contábil | Histórico | Valor |
|----------------|--------------------------------|---------------------------|
| 292024 | AGIO NA AQUISICAO DA ECOLOCHEM | R\$ 40.632,45 |
| 292025 | AGIO NA AQUISICAO DA GE BETZ | R\$ 305.248.838,92 |
| 292026 | AGIO NA AQUISICAO DA ZENON | R\$ 3.220.864,24 |
| | Total | R\$ 308.510.335,61 |

Ausência de pagamento e de tributação sobre ganho de capital

33. Adicionalmente à ausência de negociação entre partes independentes, "... não houve pagamento pelo ágio, apenas uma alegada emissão de quotas como contrapartida à GE Lux.

Consequentemente, não houve também tributação sobre o ganho de capital da venda vantajosa".

34. As sucessivas reorganizações societárias, que se alega que criaram "... riqueza, nunca foram tributadas, no caso do ganho de capital na origem da operação, e além disso foram posteriormente utilizadas para redução do tributo na amortização desse ágio sem existência real".

35. Assim, segundo a Fiscalização, reforçou "... o fato de que não houve o surgimento de nenhuma riqueza a partir dessas operações meramente internas ao grupo econômico, tanto pela falta de reconhecimento contábil do ativo

intangível, quanto pela ausência de recolhimento de tributos sobre a riqueza supostamente gerada”.

Infrações apuradas pela Fiscalização

36. Foi apurado “... como infração a redução indevida da base de cálculo do Lucro Real (IRPJ), por meio da exclusão indevida de parcelas de amortização de ágio gerado internamente. Trata-se, portanto, de autuação por dedução de despesas inexistentes”.

37. Em consequência dessas infrações, “... foram glosadas as despesas com amortização do goodwill em sua totalidade. Com isso, reconstituíram-se as bases de cálculo do IRPJ, e CSLL promovendo uma apuração adicional nesse período de IRPJ R\$ 10.749.326,02 e CSLL de R\$ 3.869.957,36”.

38. Além dos tributos, foi imputada multa de ofício de 150% sobre esses valores, com base na Lei nº 9.430/1996, art.44, § 1º.

Multa Isolada por Insuficiência de Recolhimento de IRPJ e CSLL

39. Além disso, no “... ano-calendário de 2017 a GE Waters optou pela apuração anual do IRPJ e CSLL. Dessa forma tinha o dever de realizar antecipações mensais com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução de acordo com os artigos 222 a 230 do RIR/99”.

40. Como consequência dessas deduções indevidas, ocorreu “... em alguns meses compreendidos nesse período, a insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre as bases de cálculo estimadas apuradas com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução”.

41. Portanto, foram lançadas as multas isoladas “... por falta/insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL, conforme previsto no artigo 44, II ‘b’ da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007”.

Cientificada da autuação, a contribuinte apresentou Impugnação (fls. 956/1.054), com preliminares de nulidade e defesa em relação ao mérito.

Na sequência, a DRJ proferiu o Acórdão n. 109-015.707, no qual julgou a Impugnação parcialmente procedente para cancelar as multas isoladas impostas nos meses em que o contribuinte recolheu suas estimativas com base na receita bruta, conforme ementa abaixo colacionada:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. NÃO ACOLHIMENTO.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO.

Nos termos do que dispõe o Processo Administrativo Fiscal, a juntada de documentos deverá ser feita por ocasião da impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em momento posterior, salvo nos casos expressamente previstos no PAF.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2017

ATOS SOCIETÁRIOS OCORRIDOS EM PERÍODO DE APURAÇÃO JÁ DECAÍDO. REFLEXOS TRIBUTÁRIOS EM PERÍODOS NÃO ALCANÇADOS PELA DECADÊNCIA. POSSIBILIDADE DE QUESTIONAMENTO NO LANÇAMENTO FISCAL.

Considerando que os efeitos tributários contestados pela Autoridade Fiscal ocorreram em período não alcançado pelo prazo decadencial de cinco anos, por ocasião da ciência do lançamento fiscal, descabe a alegação de impossibilidade de questionamento da legalidade de atos societários ocorridos em período já decaídos e cujos reflexos tributários estão agora repercutindo; acrescente-se que é dever da contribuinte manter e exibir os documentos que apoiam seus registros contábeis, ainda que tenha como origem um fato anterior ocorrido em período de apuração fiscal já decaído, inclusive quando praticado pela empresa incorporada, haja vista a pessoa jurídica dever conservar os documentos de sua escrituração relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, enquanto não ocorrido a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Aplicável a multa qualificada de 150% quando caracterizado o intuito de fraude para possibilitar à contribuinte a amortização de ágio gerado artificialmente sobre o seu próprio patrimônio líquido, pois os sócios da contribuinte estavam perfeitamente conscientes da falta de propósito negocial do ágio gerado em operações realizadas intragrupo, em transações que não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes.

MULTA ISOLADA POR AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL DE IRPJ E DE CSLL. CABIMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO.

Nos casos de lançamento de ofício é aplicável a multa de 50%, isoladamente, sobre o valor de estimativa mensal que deixou de ser recolhido (mesmo após o encerramento do exercício e ainda que seja apurado prejuízo fiscal no ano-calendário).

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO INCIDENTE SOBRE O TRIBUTO APURADO COM BASE NO LUCRO REAL ANUAL. COMPATIBILIDADE.

Tratando-se de infrações distintas, é perfeitamente possível a exigência concomitante da multa de ofício isolada sobre estimativa obrigatória não recolhida ou recolhida a menor com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado, ao final do ano-calendário, com base no lucro real anual.

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Considerando que entre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, se incluem a multa de lançamento de ofício, esta fica sujeita à incidência de juros moratórios se não for recolhida em seu termo, ou seja, depois de trinta dias da notificação do sujeito passivo do lançamento.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. FUNDAMENTO ECONÔMICO EM EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA. TRANSAÇÃO DOS SÓCIOS COM ELES MESMOS. AUSÊNCIA DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA.

É descabida a amortização pela interessada do ágio interno, com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, apurado sobre o próprio patrimônio líquido, mediante operações societárias estruturadas em sequência dentro do grupo econômico, pois não é possível reconhecer uma mais-valia de um investimento quando originado de transação dos sócios com eles mesmos, haja vista a ausência de substância econômica e de não resultar de um processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as duas companhias.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. RECUPERAÇÃO DO VALOR PAGO ANTECIPADAMENTE POR CONTA DA EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA.

É condição indispensável para apuração do ágio que haja sempre um preço ou custo de aquisição, ou seja, um dispêndio para se obter algo de terceiros; o ágio por expectativa de rentabilidade futura deve ser amortizado dentro do período a que se referem os lucros futuros, observado o prazo mínimo de 60 meses, porquanto a realização dessa riqueza não configura um ganho para o investidor, pois este já pagou antecipadamente por ela, mas a recuperação do capital aplicado na aquisição da participação, fato que autoriza a sua amortização.

ÁGIO INTERNO APURADO SOB JUSTIFICATIVA DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA. CRIAÇÃO DE CONDIÇÕES ARTIFICIAIS PARA JUSTIFICAR A APURAÇÃO DO ÁGIO INTERNO PELA EMPRESA VEÍCULO.

Independentemente das razões e dos propósitos almejados com a reorganização societária do grupo econômico, é inegável que as operações societárias estruturadas em sequência criaram condições artificiais para justificar a apuração de ágio interno, com finalidade de gerar ganhos indevidos de natureza tributária; a liberdade de auto-organização não endossa a prática de atos sem motivação negocial, pois o ágio amortizável de que trata o art. 7º, III, da Lei nº 9.532, de 1997, é aquele em que houve um efetivo dispêndio ou ônus assumido por terceiro em um processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as partes.

CONSTITUIÇÃO DA PROVISÃO IN CVM 319/1999 E 349/2001. DESPESA INDEDUTÍVEL ADICIONADA NA PARTE “A” DO LALUR DA EMPRESA VEÍCULO. CONTROLE INDEVIDO NA PARTE “B” DO LALUR PARA EXCLUSÃO EM PERÍODO FUTURO.

Uma provisão é utilizada para registrar uma provável despesa futura, mas somente são dedutíveis as provisões com dedutibilidade expressamente autorizada pelos artigos 335 a 338 do RIR de 1999; a despesa com constituição de provisão não expressamente autorizada deve ser adicionada na parte “A” do Lalur para ser posteriormente excluída no período em que a despesa provisionada for efetivamente incorrida, porquanto tal despesa seria nesse momento dedutível, desde que devidamente comprovada e estejam atendidos os requisitos da necessidade, usualidade e normalidade no tipo de transação, operação ou atividades desenvolvidas pela empresa; contudo, a despesa com constituição da Provisão Instrução CVM 319/1999 e 349/2001 é indedutível não só por se tratar de provisão com dedutibilidade não autorizada pelos artigos 335 a 338 do RIR de 1999, mas também por se referir a despesa inexistente de ágio interno gerado artificialmente; como essa indedutibilidade não se restringe apenas ao período em que a provisão foi constituída pela empresa veículo, mas atinge todo e qualquer período de apuração posterior, a despesa com constituição foi corretamente adicionada na parte “A” do Lalur, mas não podia jamais ser controlada na parte “B” desse livro para exclusão em período futuro.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2017

BASE DE CÁLCULO. RESULTADO DO EXERCÍCIO AJUSTADO PELAS ADIÇÕES, EXCLUSÕES E COMPENSAÇÕES AUTORIZADAS PELA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. DESPESA INEXISTENTE COM AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO INTERNO.

Considerando que a base de cálculo da CSLL é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação tributária, e tendo em vista que na apuração desse resultado do exercício devem ser considerados apenas os custos, despesas, encargos e perdas correspondentes às receitas e rendimentos auferidos no período, não há como se acatar a dedução de uma despesa inexistente, com amortização do ágio interno, para fins de determinação do resultado do exercício e, em consequência, de apuração da base de cálculo dessa contribuição.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em razão o crédito exonerado, houve determinação para Recurso de Ofício.

Cientificado do acórdão o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, no qual aduz, em apertada síntese:

- a) Preliminarmente ao mérito: nulidade do auto de infração por erro no enquadramento legal – neutralidade fiscal das provisões; nulidade do auto de infração por ausência de motivação para glosa do ágio Energy; decadência do direito do fisco de questionar as operações em tela; nulidade do auto de infração por ausência de motivação; nulidade do auto de infração por erro de direito.
- b) Inaplicabilidade do conceito de ágio interno ao caso concreto;
- c) O reconhecimento do ágio interno com reavaliação espontânea nas demonstrações financeiras individuais é permitido até mesmo pelas normas contábeis atuais;
- d) Independência do conceito de ágio para fins contábeis e fiscais;
- e) Ausência de previsão legal tributária que vede operações com partes relacionadas;
- f) As regras fiscais de desdobramento das contas de investimento e ágio são normas cogentes, pelo que era dever a recorrente proceder aos registros contábeis conforme o procedimento obrigatório previsto;
- g) A própria legislação fiscal determina que partes relacionadas devem negociar em bases comutativas mediante a adoção de valores de mercado ou at arm's length, tendo a recorrente provado, por meio dos laudos de avaliação econômico-financeira preparados pela EY, que a transação se deu em condições comutativas;
- h) O custo de aquisição, na ciência contábil, compreende também o valor de emissão de quotas na subscrição de capital, de modo que mesmo sem pagamento em dinheiro, a operação de participação societária em integralização de capital social torna o ágio dedutível;
- i) Propósito comercial não é requisito de validade de negócios jurídicos praticados pelos contribuintes;
- j) Os laudos que suportaram o registro dos ágios são regulares, não havendo formalidades exigidas pela legislação, sendo o método do fluxo de caixa descontado apto à demonstração do fundamento do ágio pago em expectativa de rentabilidade futura, sobretudo quando a Fiscalização não traz qualquer questionamento quanto às premissas utilizadas em sua elaboração;
- k) Especificamente no que concerne à CSLL, contrariamente ao que se verifica com relação ao IRPJ, para o qual a lei (consolidada nos artigos 389, § 1º, e 391 do RIR/99) veda expressamente a dedutibilidade do ágio, inexistente disposição legal que imponha qualquer vedação para fins de apuração da CSLL. Essa assertiva, vale acrescentar, aplica-se também ao período regido pelo RTT.

Temas subsidiários:

- l) A Autoridade Fiscal cometeu sérios equívocos na recomposição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, desconsiderando a compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL e deduções do PAT, além de ter adicionado as receitas de reversão de provisão à receita bruta da Recorrente para fins de apuração das estimativas mensais de IRPJ e CSLL. Este tema sequer foi examinado pela r. decisão recorrida.
- m) A Autoridade Fiscal equiparou uma suposta “ausência de propósito negocial” à simulação e esta à fraude para impor a multa qualificada de 150%, sem justificar como essas figuras se relacionam. Além disso, como se verá, a reestruturação em tela foi plenamente legítima e não envolveu qualquer simulação ou fraude, além de, como já demonstrado, ser motivada por legítimos propósitos extratributários.
- n) A Fiscalização aplicou a multa isolada após encerrado o ano-calendário a que se refere, sem se atentar para o fato de que, após o encerramento do ano, não há mais como se exigir o recolhimento de estimativas mensais e, conseqüentemente, da multa isolada.
- o) A Fiscalização aplicou a multa isolada de forma concomitante à multa de ofício no percentual de 150%, o que contraria a Súmula CARF 150 e caracteriza nítido bis in idem, intolerável perante o ordenamento jurídico brasileiro.
- p) Exige-se, no presente processo administrativo, juros calculados à taxa Selic sobre as penalidades impostas, ignorando-se que os juros se destinam à remuneração do fisco e a penalidade apenas passa a ser devida após a confirmação do Auto de Infração.

Na seqüência, a Procuradoria apresentou razões ao Recurso de Ofício e contrarrazões ao Recurso Voluntário, no qual, afirma, em síntese:

- (a) O acórdão da DRJ cancelou exigências de multa sobre estimativas mensais de IRPJ e de CSLL ao argumento de que a autoridade fiscal incorreu em erro, dado que não há previsão legal de adição de despesa indedutível à base de cálculo do IRPJ e CSLL de estimativa mensal cuja opção foi pelo cálculo sobre a receita bruta e acréscimos. No entanto, a aplicação da multa isolada pela autoridade fiscal seguiu logicamente um silogismo, apresentado no TVF, justificando a aplicação da multa isolada e apontando o seu suporte fático e jurídico. Desse modo, merece reparo o acórdão da DRJ para restabelecer as multas canceladas.
- (b) Quanto as preliminares, não se vislumbra o descumprimento de nenhum dos requisitos fixados no citado art. 59. Isso porque não houve atuação de pessoa incompetente e tampouco qualquer preterição no direito de defesa da

contribuinte no presente processo administrativo. Não se operou a decadência no presente caso.

- (c) A Lei nº 9.532/1997 autoriza a redução dos tributos a serem recolhidos uma vez que considera que o investimento antes realizado pela pessoa jurídica foi extinto com a incorporação, fusão ou cisão patrimonial realizada com a sua controlada (o próprio investimento). Tal dedução, contudo, na qualidade de benesse tributária, para ser autorizada deverá envolver a situação literalmente prevista no art. 386 do RIR/99, assim como observar estritamente as condições estipuladas, sob pena de ser considerada indevida. Esse pressuposto de observância estrita dos requisitos legais, típica das situações onde há qualquer espécie de renúncia fiscal, se encontra expressamente previsto no art. 111 do CTN.
- (d) O que o caracteriza de fato é a relação de dependência das partes por comporem o mesmo grupo econômico, o que é incontroverso nos presentes autos. Exatamente por comporem o mesmo grupo econômico, o valor registrado como ágio não possui real substância econômica, sendo fruto apenas de manobras internas das empresas do grupo, com expressão tão somente escritural. Foi gerado em ambiente societário comum, em processo de reestruturação societária submetido a uma única vontade, e sem o efetivo dispêndio de recursos. Não houve, por isso, um sacrifício econômico no momento do suposto investimento que lhe deu origem.
- (e) A toda evidência, trata o caso dos autos, verdadeiramente, do clássico ágio interno.
- (f) No caso concreto, a GE Participações não efetuou pagamento ou assumiu qualquer ônus cujo valor devesse ser recuperado mediante amortização do ágio. A única riqueza foi aquela obtida com a economia de IRPJ e de CSLL recorrente da amortização indevida.
- (g) A Fiscalização demonstrou corretamente a vedação do ágio interno tanto pelas normas contábeis e societárias quanto pelo regramento fiscal. A recorrente, por sua vez, procura sustentar entendimentos contábeis e até da CVM no sentido da permissão do ágio interno, inclusive com reavaliação espontânea nas demonstrações financeiras individuais.
- (h) Se a finalidade era interna, de auxílio às reestruturações levadas a efeito pelo grupo, os laudos produzidos pela recorrente não podem ser utilizados como prova de realização de transação em condições de livre mercado. As conclusões dos laudos são válidas apenas internamente, no contexto da reorganização do grupo econômico.

- (i) Ao contrário do que defende a recorrente, uma vez não sendo expressa a autorização para a dedução da base de cálculo da CSLL das despesas com a amortização de um ágio, essas despesas não são dedutíveis, mesmo se o ágio for considerado válido e dedutível para fins do IRPJ. A regra é as despesas não serem dedutíveis, a exceção é o oposto.
- (j) Considerando que a contribuinte estava perfeitamente consciente de que o ágio interno aqui discutido não têm qualquer substância econômica e foi gerado artificialmente em operações realizadas intragrupo, verifica-se que foram criadas condições para impedir dolosamente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, situação enquadrada na hipótese prevista no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, devendo, portanto, ser mantida a qualificação da multa de ofício.
- (k) A contribuinte deve pagar a multa então disposta no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96 (atual redação contida no inciso II, alínea “b”), pois não se configura, no presente caso, hipótese que dispense a exigência.
- (l) A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. Portanto, possível a cumulação das duas.
- (m) Por ser a multa, indubitavelmente, obrigação principal, não se pode chegar a outra conclusão se não a de que ela integra o crédito tributário. Logo, tanto sobre o tributo (principal) quanto sobre a multa deve incidir juros, como determina o § 1º do art. 161 do Código Tributário Nacional.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Cristiane Pires McNaughton**, Relatora.

1 ADMISSIBILIDADE

Ao compulsar os autos, verifico que o presente Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade. Razão, pela qual, dele conheço.

2 ANÁLISE DO RECURSO DE OFÍCIO

Recorreu-se de ofício em razão da exoneração correspondente a R\$ 5.086.929,40 ter ultrapassado o limite de alçada estar, à época, de acordo com o art. 34, I, do Decreto nº 70.235/1972.

Ocorre que o referido Decreto atualmente é regulado pela Portaria MF nº 2, de 17/01/23 que estabeleceu o valor mínimo de quinze milhões de reais, o qual não foi alcançado no caso concreto.

Nesse sentido, aplico a Súmula n. 103 do CARF, que dispõe:

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Em virtude disso, voto por não conhecer do recurso de ofício.

3 ANÁLISE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

3.1 PRELIMINARES DE MÉRITO

3.1.1 ALEGAÇÃO DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO PARA GLOSA DO ÁGIO ENERGY

A Recorrente alega nulidade atinente à motivação relativa ao “Ágio Energy”, um dos ágios que foi alvo da cobrança.

De fato, observando-se o TVF, nota-se que há menção de que a General Electric Energy do Brasil (“GE Energy”) foi incorporada pela Recorrente e que ela já fazia amortização de ágio. Contudo, os apontamentos sobre a origem do ágio glosado são lacônicos.

O termo “GE Energy” transporece 21 (vinte e uma) vezes no TVF. Passo a reproduzir todas essas menções:

Fl. 854:

“• Documentos de extinção da General Electric Energy do Brasil – Equipamentos e Serviços de Energia Ltda. (“GE Energy” - CNPJ 07.157.360/0001-40, incorporada pela Fiscalizada em novembro/2015) -doc. 06.”

Como se nota, o trecho acima menciona documentos de extinção da General Energy do Brasil, incorporada pela fiscalizada, sem maiores esclarecimentos.

Fl. 855:

“Em novembro/2015, a Fiscalizada incorporou a GE Energy, que já amortizava valores de ágio para fins fiscais. Com a incorporação da GE Energy, a Fiscalizada passou a amortizar fiscalmente o saldo de ágio então registrado pela referida empresa, correspondente a R\$61.743.558,54. Os estudos de rentabilidade futura

então elaborados levaram à definição de que o ágio seria amortizado ao longo de 120 meses (10 anos) chegando-se a uma despesa mensal de amortização de ágio de R\$ 1.012.189,41. Após a incorporação, o ágio foi registrado pela Fiscalizada na conta de ativo 292033001000. (destaquei)

A partir de novembro/2015, como se verifica, a Fiscalizada passou a amortizar mensalmente o total de R\$ 3.583.108 (R\$ 2.570.919 + R\$ 1.012.189). Estes valores foram os valores amortizados mensalmente, para fins fiscais, no período de janeiro a dezembro de 2017. (Sublinhei)”

Note-se que o trecho acima menciona “já amortizava valores de ágio para fins fiscais. Qual ágio? Não se explica.

Fl. 856:

- Novembro/2015 A Fiscalizada incorpora a GE Energy (doc. 11). Em virtude do extenso processo de reorganização societária do Grupo GE realizado entre 2008 e 2012, referida empresa já amortizava fiscalmente ágio por ela registrado. Após a incorporação da GE Energy, a Fiscalizada passou a amortizar tais despesas. (Sublinhei)

No trecho acima, emprega-se a expressão “já amortizava fiscalmente ágio por ela registrado”. Novamente não se explica qual ágio e não se indica qualquer característica do ágio que justifique sua não aceitação.

Fl. 860

11) Esclarecer o objetivo da constituição da empresa GE WATER; - De 01/01/2017 até 31/12/2017

A Fiscalizada foi estabelecida pelo Grupo GE para realizar atividades relativas ao tratamento de águas e efluentes para fins industriais, comerciais e municipais, bem como em diversas outras atividades, conforme descrito detalhadamente em seu contrato social (vide docs. 01 e 02). Em outubro/2008, a Fiscalizada incorporou duas outras entidades (Zenon e Ecolochem), adquiridas pelo Grupo GE, consolidando em uma única entidade no país, as atividades de tratamento de água e efluentes. Em 2015, a Fiscalizada incorporou a GE Energy, que desenvolvia atividades fabricação de aerogeradores, manutenção de turbinas a gás etc, ampliando suas atividades. Todas essas operações estão em linha com a reorganização societária mencionada nos itens 3, 8 e 9 acima (Projeto Synergy). Relevante pontuar que a Fiscalizada é e sempre foi empresa plenamente operacional.

12) Explicar como se deu a constituição da empresa GE WATER, e a formação do seu capital; - De 01/01/2017 até 31/12/2017

A GE Betz, após a incorporação da Zenon e Ecolochem, mudou a sua denominação social, em 2010, para GE Water. Após a incorporação da GE Energy (2015), a denominação da empresa foi novamente alterada para GE Power & Water.

Note-se que não há qualquer esclarecimento sobre o ágio, no trecho acima. A mesma situação se verifica nos trechos abaixo:

Fl. 876

4 - GE DO BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA transferiu parte de seu patrimônio, incorporada pela GENERAL ELECTRIC ENERGY DO BRASIL – EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS DE ENERGIA LTDA, sociedade com sede em São Paulo, Estado de São Paulo, Brasil

Fl. 877

47ª ALTERAÇÃO DO CONTRATO SOCIAL, ALTERAÇÃO DO CONTRATO SOCIAL DA GE WATER & PROCESSO TECHNOLOGIES DO BRASIL LTDA. QUE FORMALIZA A INCORPORAÇÃO DA GENERAL ELECTRIC ENERGY DO BRASIL – EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS DE ENERGIA LTDA. E A ALTERAÇÃO DO NOME EMPRESARIAL.

Fl. 878

A INCORPORADA, GENERAL ELECTRIC ENERGY DO BRASIL – EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS DE ENERGIA LTDA tem capital social no valor de R\$-210.581.069,00, representado por 210.581.069 quotas, cada uma no valor de R\$-1,00, distribuídas entre os sócios: A INCORPORADA, GENERAL ELECTRIC ENERGY DO BRASIL – EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS DE ENERGIA LTDA tem capital social no valor de R\$-210.581.069,00, representado por 210.581.069 quotas, cada uma no valor de R\$-1,00, distribuídas entre os sócios: Assinado Digitalmente

Fl. 879

Em novembro/2015, a Fiscalizada incorporou a GE Energy, que já amortizava valores de ágio para fins fiscais. Com a incorporação da GE Energy, a Fiscalizada passou a amortizar fiscalmente o saldo de ágio então registrado pela referida empresa, correspondente a R\$61.743.558,54. Os estudos de rentabilidade futura então elaborados levaram à definição de que o ágio seria amortizado ao longo de 120 meses (10 anos)

chegando-se a uma despesa mensal de amortização de ágio de R\$ 1.012.189,41. Após a incorporação, o ágio foi registrado pela Fiscalizada na conta de ativo 292033001000. (destaquei)

Note-se que no trecho acima, mais uma vez o ágio é mencionado. Chama a atenção a expressão “de ágio” e não “do ágio”, ou seja, o ágio é mencionado como uma figura indeterminada.

Já no trecho, abaixo, há menção ao laudo de avaliação da General Energy do Brasil para fins de incorporação, sem qualquer menção ao ágio. Confira-se:

Fl. 918.

LAUDO DE AVALIAÇÃO GENERAL ELECTRIC ENERGY DO BRASIL RB&S AUDITORIA E CONSULTORIA S/S LTDA nomeada perita pela General Electric Energy do Brasil –

Equipamentos e Serviços de Energia Ltda(doravante denominada GE Energy), e GE Water & Process Technologies do Brasil Ltda (doravante denominada GE Power & Water), com o objetivo de proceder a avaliação, em 30 de setembro de 2015, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, do patrimônio líquido de GE Energy conforme demonstrado no Anexo, tendo por objetivo a incorporação da referida empresa pela GE Power & Water nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei 6.404/76.

Com base nos trabalhos, concluí que o valor de R\$-478.936.493,25 (quatrocentos e setenta e oito milhões, novecentos e trinta e seis mil, quatrocentos e noventa e três reais e vinte e cinco centavos) resumido no anexo I, conforme constava do balanço patrimonial de GE Energy em 30 de setembro de 2015, registrado nos livros contábeis, representa, em os aspectos relevantes, o patrimônio líquido contábil da GE Energy avaliado de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.”

Já nas conclusões mais uma vez transparece a menção de que a GE Energy já amortizava “valores de ágio” (qual?) e que o ágio foi amortizado pela Fiscalizada, conforme se verifica no trecho abaixo colacionado:

Fl. 946

Em novembro/2015, a Fiscalizada incorporou a GE Energy, que já amortizava valores de ágio para fins fiscais. Com a incorporação da GE Energy, a Fiscalizada passou a amortizar fiscalmente o saldo de ágio então registrado pela referida empresa, correspondente a R\$61.743.558,54. Os estudos de rentabilidade futura então elaborados levaram à definição de que o ágio seria amortizado ao longo de 120 meses (10 anos) chegando-se a uma despesa mensal de amortização de ágio de R\$ 1.012.189,41. Após a incorporação, o ágio foi registrado pela Fiscalizada na conta de ativo 292033001000. (Sublinhei)

Não identificamos qualquer outra menção ao ágio oriundo da GE Energy no TVF.

Nas conclusões, o TVF passa a discorrer sobre a impossibilidade de ágio fictício, mas sem qualquer explicação mais detida sobre a inviabilidade de dedução do ágio relativo à GE Energy. Seria o Ágio Energy também ágio interno? Teria se tornado “ágio interno” quando a GE Energy foi incorporada? Não há, com a devida vênia, maiores explicações.

Na Impugnação da Recorrente, à fl. 960 é dito o seguinte:

5. Não bastasse ter glosado a exclusão da reversão da provisão do ágio Water, a Fiscalização glosou essa exclusão também em conexão com a amortização do ágio advindo da incorporação da General Electric Energy do Brasil – Equipamentos e Serviços de Energia Ltda. (“GE Energy”) sem oferecer qualquer fundamentação para o questionamento desse ágio!

6. São, portanto, dois os ágios sob discussão no presente processo administrativo:
(i) o ágio amortizado em razão da incorporação de parcela cindida da GE

Participações pela Impugnante (“Ágio Water”) e (ii) o ágio amortizado em razão da incorporação da GE Energy pela Impugnante (“Ágio Energy”)

À fl. 961 é reforçado que o TVF não se deteve sobre o ágio:

9. Nos tópicos a seguir, a Impugnante demonstrará os equívocos contidos no TVF e a regularidade total das operações ora discutidas. Antes, porém, cumpre descrever de forma sucinta os fatos que deram origem ao Ágio Water (o Ágio Energy será tratado em tópico apartado, considerando que a Fiscalização não apresentou nenhum questionamento a ele).

Em seguida no tópico II.2 a, então, Impugnante tratou da nulidade em relação ao “Ágio Energy”. Aponta, à fl. 974, que a fiscalização exigia que fosse esclarecida “a natureza, função e funcionamento das contas relacionadas aos lançamentos contábil e fiscal de ágio” e que, posteriormente, não houve qualquer questionamento adicional, havendo, para sua surpresa, cobrança relativa a tal ágio. Requer a nulidade de tal cobrança.

Não há, porém, defesa específica sobre esse ágio na matéria de mérito, em razão da óbvia impossibilidade. A mesma situação se opera no Recurso Voluntário.

O v. acórdão de 1ª instância à fl. 1401 trata do tema no seguinte trecho:

Do Ágio GE Energy 331. Em novembro de 2015, a fiscalizada incorporou a GE Energy, que já amortizava valores de ágio para fins fiscais. Com isso, passou a amortizar fiscalmente o saldo de ágio então registrado pela referida empresa, correspondente a R\$ 61.743.558,54. Os estudos de rentabilidade futura então elaborados levaram à definição de que o ágio seria amortizado ao longo de 120 meses (10 anos) chegando-se a uma despesa mensal de amortização de ágio de R\$ 1.012.189,41.

332. Entendo que o ágio registrado na empresa GE Energy deve ser tratado da mesma forma que o ágio registrado na GE Participações, ou seja, tudo que foi exposto nos tópicos anteriores, mutatis mutandis, deve ser estendido ao caso do ágio registrado na GE Energy.

333. Desse modo, deve ser mantido os autos de infração em relação à amortização do referido ágio.

Note-se que o acórdão se limita a aplicar o mesmo entendimento utilizado para manter a glosa em relação ao “Ágio Water” para o “Ágio Energy”, sem, contudo, trazer maiores justificações.

Sem qualquer dúvida e com o devido respeito à autoridade fiscal autuante, a forma como o lançamento foi constituído apresenta uma descrição deficiente dos fatos, revelando um evidente vício de motivação. Ainda que se analisasse a questão sob a ótica de eventual prejuízo ao direito de defesa, a irregularidade constatada possui natureza material, violando o disposto no art. 142 do CTN e no art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

Sendo assim, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar a cobrança por nulidade material por falta de motivação em relação à glosa referente ao Ágio Energy.

3.1.2 ALEGAÇÃO DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL – NEUTRALIDADE FISCAL DAS PROVISÕES

O sujeito passivo aponta que há nulidade do lançamento de ofício sob fundamento de que a glosa do ágio na verdade teria sido relativa à exclusão de receita revertida referente a provisão de ágio não dedutível.

Rejeito essa preliminar por entender que se confunde com o mérito.

Ademais, aproveitando para já adiantar essa discussão de mérito entendo que não tem razão a Recorrente nesse quesito.

O TVF demonstra que a Recorrente excluía receitas de reversão de provisão de ágio como alega a Recorrente. Contudo, essas receitas possuíam, no próprio resultado, contrapartidas de igual valor.

Portanto, a exclusão da receita efetividade não representava uma neutralidade, mas efetivo benefício tributário. Assim, entendo que a alegação da Recorrente não encontra guarida nem no mérito, nem a título de nulidade.

3.1.3 ALEGAÇÃO DE DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO QUESTIONAR AS OPERAÇÕES

A Recorrente afirma que o direito do fisco de questionar os eventos relacionados à formação do ágio amortizado pela Recorrente já havia decaído quando da lavratura do Auto de Infração, uma vez que as operações que deram origem aos ágios ora em discussão ocorreram em 2008.

Ocorre que, embora o ágio tenha sido constituído no ano-calendário de 2008, no caso, a infração diz respeito à utilização de indevida de ágio para aproveitamento fiscal no ano-calendário de 2017. Não se pode confundir, assim, o fato jurídico tributário da amortização indevida de ágio para a redução do montante tributário devido com as operações que deram origem ao ágio. A contagem do prazo se inicia, desse modo, da dedução/amortização da despesa.

Nesses termos, aplico a Súmula n. 116 do CARF, que dispõe:

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).

Portanto, voto por afastar a alegação de decadência do lançamento.

3.1.4 ALEGAÇÃO DE NULIDADE POR AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO.

A Recorrente alega nulidade do Auto de Infração por ausência de motivação.

Vejamos:

Como se depreende da leitura do Auto de Infração, a autoridade fiscal não aponta qualquer ato praticado pela Recorrente, por suas controladoras, controladas ou contrapartes que tenha se dado em infração à lei. Com efeito, verifica-se que a autoridade fiscal se escora unicamente em conceitos estranhos ao ordenamento jurídico, como o “ágio interno”, para, assim, ocultar os legítimos contextos negociais em que as operações se deram.

Vislumbro que a ausência de motivação se deu em relação ao “Ágio Energy”, conforme tratado no item 3.1.1 acima. Não havendo necessidade de novamente me pronunciar a esse respeito.

O fato de a autoridade fiscal, como alega a Recorrente, ter criado “requisitos” para a amortização do ágio se trata de matéria de mérito e será devidamente enfrentada nos itens a seguir.

Portanto, voto, por afastar o referido pedido preliminar de nulidade.

3.1.5 ALEGAÇÃO DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR ERRO DE DIREITO.

A Recorrente também alega que a base contábil citada no TVF para sustentar que não seria possível o registro do ágio não era aplicável à época da reestruturação societária analisada no caso, que gerou, posteriormente, o aproveitamento fiscal do ágio. Por isso teria incorrido em erro de direito que ensejaria a nulidade do auto.

Entendo que o erro de direito está ligado a inadequação das normas legais ao caso concreto. Aspectos contábeis não são normas jurídicas e, portanto, não há que se falar em erro de enquadramento legal.

Eventuais argumentos subjacentes que tenham sido utilizados para reforçar os argumentos de qualquer das partes deve ser enfrentado no mérito e não são causa de nulidade.

Portanto, voto por afastar a alegação de nulidade por erro de direito.

3.2 DO MÉRITO

Caso não seja acompanhada na nulidade, passo a enfrentar o mérito.

Com relação ao “Ágio Energy” não houve acusação formal que justificasse a cobrança. Logo, por falta de acusação há de prevalecer a lisura do ágio.

Quanto ao “Ágio Water”, a acusação do Fisco é de ágio interno ao grupo econômico, sem os pressupostos da livre negociação entre partes independentes

A operação pode ser resumida da seguinte forma:

Em fevereiro de 2007, a GE Holdings Luxembourg & CO S.á.r.l. (“GE LUX”) ingressou no quadro de sócios da GECITS do Brasil Ltda, que teve sua denominação alterada para a GE PARTICIPAÇÕES LTDA.

Na estrutura societária do grupo, em janeiro de 2008, a GE LUX controlava a norte-americana GE WATER LLC, que por sua vez detinha o controle de três empresas situadas no Brasil: GE BETZ DO BRASIL LTDA (“GE BETZ”), ECOLOCHEM LTDA (“ECOLOCHEM”) e ZENON TRATAMENTO DE ÁGUAS LTDA (“ZENON”).

Em junho de 2008, a GE LUX decidiu liquidar a GE WATER LLC, assumindo, assim, o controle da GE BETZ, da ECOLOCHEM e da ZENON, antes detido pela GE WATER LLC.

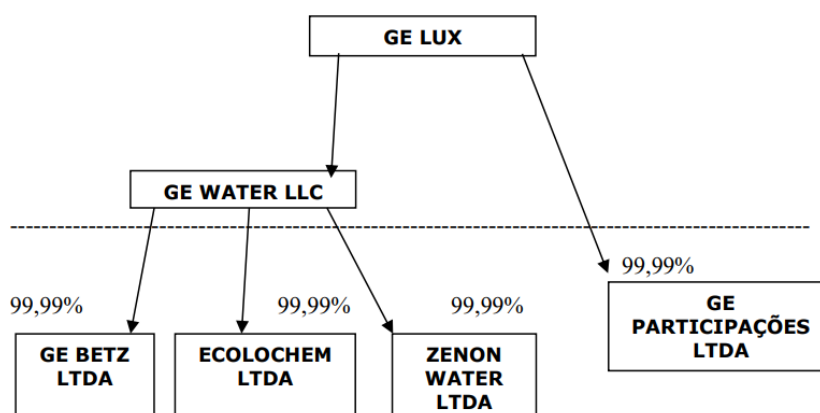
Ato contínuo, a GE LUX transferiu o controle das citadas três empresas para a GE PARTICIPAÇÕES, do seguinte modo: a GE PARTICIPAÇÕES teve aumento de capital por meio da subscrição de novas cotas, que foram em seguida titularizadas pela GE LUX em troca da aquisição das cotas e do controle GE BETZ, da ECOLOCHEM e da ZENON pela GE PARTICIPAÇÕES. Surgiu, assim, o alegado ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), a partir de laudos de avaliação econômico-financeira produzidos pela Ernst & Young Assessoria Empresarial Ltda, internamente ao grupo econômico.

Em outubro de 2008, a diretoria da GE PARTICIPAÇÕES deliberou pela incorporação da ZENON e da ECOLOCHEM na GE BETZ.

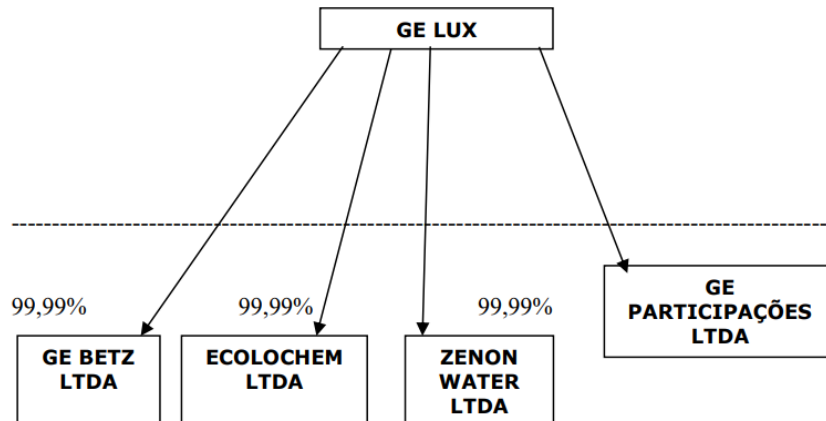
Após a mudança, em junho de 2010, do nome da GE BETZ para GE WATER & PROCESS TECHNOLOGIES DO BRASIL LTDA, houve a cisão parcial da GE PARTICIPAÇÕES em favor da GE WATER em dezembro de 2010, dando início à amortização do ágio interno pela GE WATER à razão de 1/120 (10 anos), momento em que ambas as empresas (GE PARTICIPAÇÕES e GE WATER) estavam sob o controle da matriz estrangeira (GE BRAZIL HOLDING).

Os gráficos demonstrando as etapas da reestruturação podem ser assim delineados:

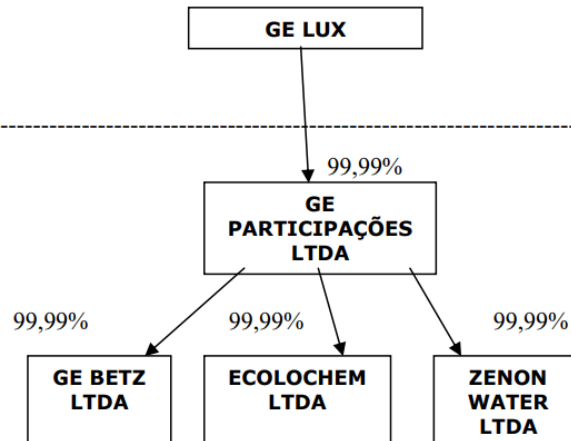
Estrutura societária em janeiro de 2008



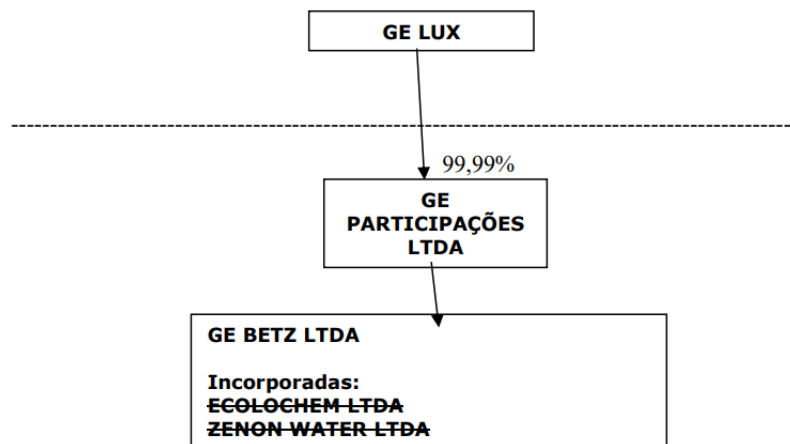
Estrutura societária em junho de 2008



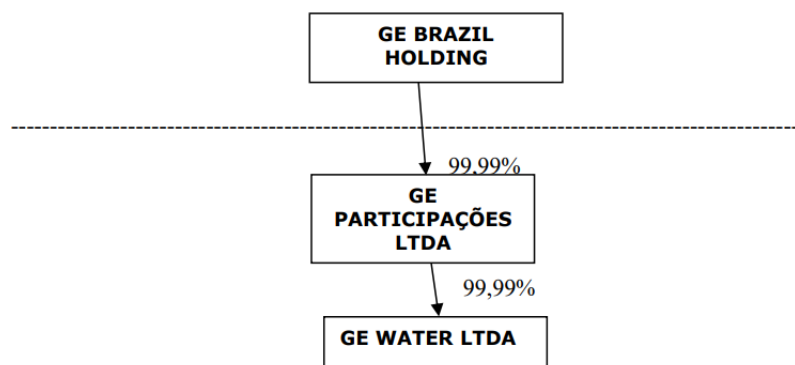
Estrutura societária em julho de 2008



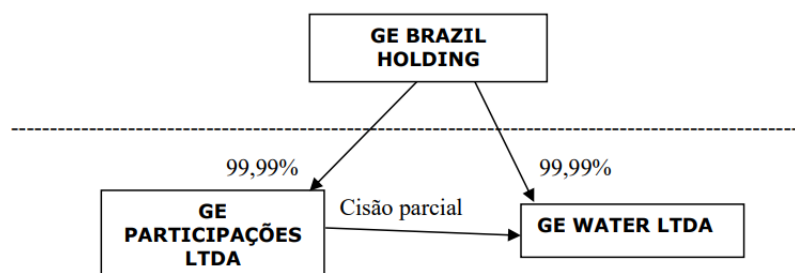
Estrutura societária em julho de 2009



Estrutura societária em junho de 2010



Estrutura societária em dezembro de 2010, com cisão parcial de GE PARTICIPAÇÕES,



A acusação fiscal é a artificialidade do ágio, seja porque é interno, seja porque não houve dispêndio de pagamento e apenas integralização no capital social.

O artigo 20 do Decreto-lei n. 1.598/77, antes da Lei n. 12.973/14, prescrevia o seguinte:

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:

§ 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.

(...)

Note-se que o referido artigo prescrevia a seguinte norma:

- Hipótese de incidência: toda vez que o contribuinte adquirisse participação societária avaliada pelo valor do patrimônio líquido
- Consequente: deveria desdobrar o custo de aquisição em patrimônio líquido e ágio e deságio que poderiam ser desdobrados em três fundamentos: (a) valor de mercado dos bens superior ou inferior à contabilidade, (b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros e (c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

Trata-se de norma tributária dando um comando de ordem contábil o que, a despeito de não ser recomendável e de ter sido abandonada tal prática, infelizmente era comum no Brasil antes da tão desejada autonomia obtida pela contabilidade frente a legislação tributária.

Note-se que tal norma (a) não fazia diferença entre empresas do mesmo grupo econômico ou não e nem (b) ao método de pagamento do custo de aquisição.

O artigo 7º da Lei n. 9.532/97 por sua vez prescreve o seguinte:

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 em até dez anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração;

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;

(...)

Destaque-se que o ágio mencionado no inciso III do artigo 7º da Lei n. 9.532/97 era aquele mencionado pela alínea "b" do §2º do artigo 20 do Decreto-lei n. 1.598/77 anteriormente citado. Era, portanto, um ágio previsto por uma norma tributária, a partir de um método previsto, de modo autônomo, por norma de caráter tributário.

Esse ágio, portanto, independia do que apregoava a técnica contábil por se tratar de uma construção desenhada na esfera tributária e qualquer requisito que busque elementos fora dessas normas, mesmo que sejam contábeis, recaem em ilegalidade, pois só a lei, em sentido formal, pode criar requisitos atinentes à apuração da base de cálculo de tributos (artigo 97, inciso IV do CTN).

Assim, não havendo proibição à época dos fatos para a ocorrência de operações societárias entre parte dependentes com a geração de ágio, deve-se apenas aferir se tal ágio tem substância econômica, sendo devidamente fundamentado economicamente.

Nesse sentido, Edmar Oliveira Andrade Filho leciona que:

“a menos que o ágio não seja fruto de uma operação legítima (sincera e devidamente documentada), não cabe às autoridades fiscais contestar a sua existência e os respectivos efeitos, salvo em caso de fraude, sonegação ou conluio”.¹

O autor também afirma:

“Se a realização de operações entre as pessoas ligadas é aceita pelo ordenamento jurídico, elas não podem se comportar como se tais operações, desde que legitimamente realizadas, não existissem ou fossem condenadas a priori. A criação de ágio entre partes relacionadas é legítima e tem origem em ganho de capital; não se pode condenar o ágio, porque existem no ordenamento jurídico normas que induzem à sua criação.”²

A 1ª Turma do STJ ao analisar o “caso CREMER” no REsp 2026473/SC, julgou ser ilegal a acusação de uso da chamada “empresa-veículo”, e afastou o argumento da vedação de

¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das Empresas. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 380.

² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Estudos e Pareceres sobre Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. São Paulo : MP Editora, 2007. p. 65.

operações entre partes dependentes antes da Lei 12.973/2014. Confira-se a ementa do referido julgado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INEXISTÊNCIA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. FIM DE PREQUESTIONAMENTO. MULTA. DESCABIMENTO. IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. ÁGIO. **DESPESA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. OPERAÇÃO ENTRE PARTES DEPENDENTES. POSSIBILIDADE. NEGÓCIO JURÍDICO ANTERIOR À ALTERAÇÃO LEGAL. EMPRESA-VEÍCULO. PRESUNÇÃO DE INDEDUTIBILIDADE. ILEGALIDADE. (...)**

2. Hipótese em que a Corte Regional apresentou motivação clara e expressa a respeito: a) da possibilidade de dedução do ágio no caso concreto, visto que o instituto teria efetivamente ocorrido (e não artificialmente criado); b) da impossibilidade de criação de hipóteses de "inedutibilidade" não previstas na lei, tal como pretendeu fazer o Fisco; c) da extensão da Lei n. 9.532/1997, notadamente dos seus arts. 7º e 8º; d) da ocorrência efetiva de investimento (aporte de recursos), tendo enfrentado diretamente as questões postas em discussão e entregue a prestação jurisdicional nos limites da lide. (...)

4. A controvérsia principal dos autos consiste em saber se agiu bem o Fisco ao promover a glosa de despesa de ágio amortizado pela recorrida com fundamento nos arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997, sob o argumento de não ser possível a dedução do ágio decorrente de operações internas (entre sociedades empresárias dependentes) e mediante o emprego de "empresa-veículo".

5. Ágio, segundo a legislação aplicável na época dos fatos narrados na inicial, consistiria na escrituração da diferença (para mais) entre o custo de aquisição do investimento (compra de participação societária) e o valor do patrimônio líquido na época da aquisição (art. 20 do Decreto-Lei n. 1.598/1977).

6. Em regra, apenas quando há a alienação, liquidação, extinção ou baixa do investimento é que o ágio a elas vinculado pode ser deduzido fiscalmente como custo, para fins de apuração de ganho ou perda de capital.

7. A exceção à regra da ineditabilidade do ágio está inserida nos arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997, os quais passaram a admitir a dedução quando a participação societária é extinta em razão de incorporação, fusão ou cisão de sociedades empresárias.

8. A exposição de motivos da Medida Provisória n. 1.602/1997 (convertida na Lei n. 9.532/1997) visou limitar a dedução do ágio às hipóteses em que fossem acarretados efeitos econômico-tributários que a justificassem.

9. O Código Tributário Nacional autoriza que a autoridade administrativa promova o lançamento de ofício quando "se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação" (art. 149, VII) e também contém norma geral antielisiva (art. 116, parágrafo único), a qual poderia, em última análise, até mesmo justificar a requalificação de negócios

jurídicos ilícitos/dissimulados, embora prevaleça a orientação de que a "plena eficácia da norma depende de lei ordinária para estabelecer os procedimentos a serem seguidos" (STF, ADI 2446, rel. Min. Carmen Lúcia).

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

11. Do ponto de vista lógico-jurídico, as premissas em que se baseia o Fisco não resultam automaticamente na conclusão de que o "ágio interno" ou o ágio resultado de operação com o emprego de "empresa-veículo" impediria a dedução do instituto em exame da base de cálculo do lucro real, especialmente porque, até 2014, a legislação era silente a esse respeito.

12. Quando desejou excluir, de plano, o ágio interno, o legislador o fez expressamente (com a inclusão do art. 22 da Lei n. 12.973/2014), a evidenciar que, anteriormente, não havia vedação a ele.

13. Se a preocupação da autoridade administrativa é quanto à existência de relações exclusivamente artificiais (como as absolutamente simuladas), compete ao Fisco, caso a caso, demonstrar a artificialidade das operações, mas jamais pressupor que o ágio entre partes dependentes ou com o emprego de "empresa-veículo" já seria, por si só, abusivo.

14. No caso concreto, adotando o cenário fático narrado na sentença e no acórdão, em razão dos limites impostos pela Súmula 7 do STJ, não há demonstração de que as operações entabuladas pela parte recorrida foram atípicas, artificiais ou desprovidas de função social, a ponto de justificar a glosa na dedução do ágio.

15. Recurso especial parcialmente provido, apenas para afastar a multa imposta em face da interposição dos embargos de declaração.

(REsp n. 2.026.473/SC, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 5/9/2023, DJe de 19/9/2023.)

Analisando o caso concreto, a partir da alteração do contrato social da GE Participações de fl. 892 e seguintes, nota-se que as quotas integralizadas na GE Participações da GE BETZ, da ECOLOCHEM e da ZENON foi no valor total de R\$ 416.538.402.

O valor atribuído à ZENON foi de R\$ 5.028.000,00. Essa quantia equivale ao valor de mercado atribuído por essa companhia, conforme laudo de fl. 330.

Esse foi o custo de aquisição pago pela GE Participações porque, para receber as quotas da ZENON, ela disponibilizou uma capital social de R\$ 5.028.000,00 para a GE LUX.

Ocorre que o patrimônio líquido da Zenon, na época, era negativo, conforme se constata do seu balanço.

Como se nota, no caso da ZENON, o custo de aquisição da GE Participações é de R\$ 5.028.000,00, superior ao valor do patrimônio líquido da companhia, havendo, portanto, ágio que deve ser reconhecido nos termos do artigo 20 do Decreto-lei n. 1.598/77.

Note-se que o laudo produzido foi com base na metodologia de fluxo de caixa descontado (fl. 298) o que habilita que esse ágio seja qualificado nos termos da alínea “b” do §2º do artigo 20 do Decreto-lei n. 1.598/77 e de ser amortizado, para fins tributários, nos termos do inciso III do artigo 7º da Lei n. 9.532/97.

Circunstância semelhante se volta ao ágio da GE BETZ cujo valor atribuído foi de R\$ 410.063.402,55, ou seja, foi esse o valor que a GE Participações arcou mediante aumento de seu capital social em favor de sua sócia GE LUX. Essa quantia corresponde ao valor de mercado atribuído pelo laudo de avaliação com base em expectativa de rentabilidade futura (fls. 246 e 247).

O valor do patrimônio líquido da GE BETZ, conforme se infere da fl. 250 é de R\$ 95.955.000,00, havendo, portanto, claro ágio apurado, passível de ser amortizado nos termos do inciso III do artigo 7º da Lei n. 9.532/97.

Por fim, com relação à ECOLOCHEM do Brasil Ltda., o valor atribuído foi R\$ 1.447.000,00 na alteração de contrato social da GE Participações, ou seja, esse é o valor que a GE Participações arca para adquirir tais quotas, que corresponde a seu valor de mercado, apurado com base em expectativa de rentabilidade futura, conforme laudo de fl. 191 e 202.

O valor do patrimônio líquido é de tal companhia segundo balanço de fl. 204 é de R\$ 1.559.000,00 de modo que para esse caso não há que se falar em ágio.

De qualquer forma, como se nota, houve sim ágio para os casos da GE BETZ e ZENON, arcados pela GE Participações mediante capital social atribuído a sua investidora.

Todos os requisitos legais desses ágios se encontram presentes e a imposição de requisitos que não estão na lei recaem em ilegalidade.

Um ponto que é importante ressaltar é que a Procuradoria da Fazenda Nacional aponta, em suas contrarrazões, a impossibilidade de dedução da despesa com a amortização de ágio na base de cálculo da CSLL. Em suas palavras:

Assim, ao contrário do que defende o recorrente, a dedutibilidade na CSLL da despesa com a amortização de um ágio não é assegurada em face da ausência de norma que preveja a adição dessa rubrica, a despesa com a amortização de um ágio, mesmo dedutível para fins de IRPJ, não é dedutível para a CSLL porque não há previsão legal a autorizando.

Ocorre que o TVF é explícito em aplicar reflexamente para as CSLL as mesmas consequências aplicadas para o IRPJ, sob fundamento do art. 57 da Lei 8.981/95, vejamos:

Neste contexto, o art.57 da Lei 8.981, de 20/01/95, veio estabelecer que se aplica a CSLL (Contribuição Sobre o Lucro Líquido), prevista nos termos da Lei n. 7.689/88, as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o IRPJ, conforme transcrição a seguir:

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)

Por conseguinte, a infração constatada implicará reflexamente no lançamento da CSLL da pessoa Jurídica, nos termos estabelecidos pela Lei 7.689, de 15/12/1988, que a instituiu, em especial os artigos 2º ao 4º, transcritos a seguir:

(...)

Assim, votar de modo contrário representaria uma mudança de critério jurídico rechaçada pelo nosso direito tributário.

Portanto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário também em relação ao “Ágio Water”.

3.2.1 AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO E REFLEXOS À CSLL

O art. 57 da Lei n. 8.981/95 dispõe que se *aplicam à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido 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, com as alterações introduzidas por esta Lei.*

O termo “apuração” está relacionado ao cálculo do *quantum* devido de um tributo. Por isso, entendo que essa norma cria uma regra geral de identidade de apuração de base de cálculo de IRPJ e CSLL que não é aplicável apenas no caso de antinomia perante previsões específicas da CSLL.

Essa norma, portanto, se acopla à legislação do IRPJ e mesmo onde o legislador não faça menção expressa a CSLL, a aplicação combinada com o artigo 57 fará com que seja destinada, também à contribuição.

A exceção, contudo, é existir norma específica de CSLL tratando sobre certo tema que venha a ser regulado pelo IRPJ por lei que deixe de citar a CSLL. Isso porque a norma geral não revoga norma especial nos termos do §2º do artigo 2º da LINDB e a regra geral de que a CSLL acompanha o IRPJ não será aplicável quando disposição específica previr o contrário.

No caso do ágio, não havia norma específica da CSLL que tratasse, de modo distintivo do tema. Nesse contexto, quando o artigo 7º e 8º da Lei n. 9.532/97 veiculam previsão para o lucro real, entendo que automaticamente é aplicável para a CSLL, por conta do artigo 57 da Lei n. 8.981/95.

Por isso, aplico o mesmo entendimento exarado em relação ao IRPJ para a CSLL.

3.2.2 DA MULTA QUALIFICADA

Entendo que a multa de ofício qualificada imposta pela Fiscalização improcede, uma vez que esta não logrou êxito em demonstrar em que medida a Recorrente teria cometido quaisquer das condutas do artigo 44 da Lei 9.430/96 c/c artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

A justificativa para aplicação da multa qualificada aparece no seguinte trecho do TVF:

Ao que se depreende de toda a documentação acostada aos autos e também aos fatos que dela decorreram e foram apurados por esta fiscalização, verifica-se que, embora a autora tenha-se utilizado de métodos, a princípio, legais, bem como de uma brecha na legislação para reduzir assua carga tributária, o procedimento foi realizado com base em uma simulação de um negócio, ou de vários negócios, que, por se destinarem a ludibriar o fisco e criar crédito indevido, caracterizam sim uma fraude. (grifo meu)

Verifica-se que a Fiscalização apesar de reconhecer que a Recorrente se utilizou de “métodos legais”, ela teria simulado negócios para ludibriar o Fisco e reduzir a carga tributária, o que caracterizaria por si só uma fraude fiscal.

Ocorre que, as hipóteses de cominação da penalidade qualificada são bastante restritas, de modo que a simulação, a fraude e o conluio devem ser comprovados, não bastando alegações abstratas, como se verifica do caso concreto.

Além disso, penso que o Fisco pode até entender que o ágio não era dedutível, no entanto, as operações de integralização no capital social e incorporação efetivamente ocorreram não havendo que se falar em simulação, tampouco em fraude, como alegado.

Portanto, voto pelo afastamento da multa qualificada.

3.2.3 MULTA DE OFÍCIO CUMULADA À MULTA ISOLADA

Para resolver a controvérsia em questão, é necessário determinar se a multa isolada pela falta de apuração e recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL pode ser exigida cumulativamente com a multa de ofício, quando o auto de infração é lavrado após o encerramento do exercício fiscal.

De acordo com a Súmula CARF n. 82, “após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas”. Esse entendimento fundamenta-se no fato de que tais estimativas, independentemente de terem sido pagas ou não, representam apenas antecipações dos tributos, cujo fato gerador se concretiza somente ao final do período de apuração, geralmente em 31 de dezembro.

Ao estabelecer a sistemática de apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro real anual, o legislador tributário, de forma lógica, não determinou a cobrança simultânea das estimativas e do

tributo devido após o encerramento do exercício fiscal. Da mesma maneira, também não prevê a aplicação cumulativa das multas, pois tal prática violaria, entre outros princípios, a proibição da consunção.

Não bastasse isso, é preciso analisar se a Súmula CARF n. 105 é aplicável também aos períodos posteriores à edição da Lei n. 11.488/2007, de forma a ter eficácia sobre o julgamento do presente caso. Diz a referida súmula:

Súmula CARF n. 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei n. 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.

O art. 44, §1º inciso IV da Lei n. 9.230/96 mencionado pela súmula dispunha que:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos; (...);

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Após as alterações advindas com a Lei n. 11.488/2007, o indigitado dispositivo passou a ter a seguinte redação:

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: (...)

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.

Vislumbro que embora a Súmula CARF nº 105 faça referência expressa à antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, sua *ratio decidendi* permaneceu intacta e inalterada após a alteração daquele artigo, ocorrida em 2007.

Isso ocorre porque a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago já abrange a penalidade referente à multa isolada de 50% sobre a estimativa não recolhida, que representa apenas uma antecipação do imposto devido. Qualquer interpretação em sentido contrário resultaria em penalização dupla ao contribuinte, configurando uma violação aos princípios da consunção, da legalidade estrita e da proporcionalidade.

Esse é, inclusive, o entendimento que vem sendo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, como se observa do seguinte julgado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.
 2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.
 3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".
 4. A multa na forma do inciso II é cobrada 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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e 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. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".
 5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.
 6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção. Recurso especial improvido.
- (STJ, REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

Por essa razão, ainda que a Lei 9.430/1996 tenha sido alterada pela Lei 11.488/2007, entendo que, nos casos de dupla penalização, devem prevalecer os fundamentos jurídicos (*ratio decidendi*) que embasaram a edição da Súmula CARF nº 105.

Pelas razões acima expostas, voto pelo afastamento da cobrança das multas isoladas.

4 DISPOSITIVO

Voto por (i) declarar a nulidade material do lançamento em virtude da falta de motivação no que tange ao “Ágio Energy”; (ii) por rejeitar as demais preliminares levantadas pela Recorrente e, (iii) no mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário em relação ao “Ágio Water”.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Fernando Beltcher da Silva, redator designado

Com as merecidas reverências à Ilustre Relatora, o colegiado, por voto de qualidade, dela ousou divergir no tocante à glosa de ágio interno amortizado (“Ágio Water”) e, subsidiariamente, nas seguintes matérias: qualificação da multa de ofício, aplicação dos dispositivos de leis tributárias que tratam de ágio na apuração da CSLL e exigência de multas isoladas por estimativas mensais de IRPJ e de CSLL inadimplidas.

Ágio interno e qualificação da multa de ofício

Transações entre partes relacionadas (p. ex., controladora e controlada), recheadas de malabarismos, cujos efeitos são meramente escriturais, com vistas à obtenção de vantagem indevida na apuração do IRPJ e da CSLL pela via de amortização de suposto ágio, sem qualquer real sacrifício econômico/financeiro, **nunca** foram oponíveis ao Fisco.

O legislador **jamais** pactuou com a fraude ou com a simulação. Pelo contrário: é dever da autoridade fiscal, ao se deparar com tais patologias, realizar o lançamento de ofício (inciso VII do art. 149 do Código Tributário Nacional).

No presente caso, o “Ágio Water” nasceu da versão de participações da controladora estrangeira em outras entidades, cujos valores patrimoniais eram inferiores aos custos de aquisição contabilmente registrados em outra jurisdição:

Tais contribuições foram efetuadas com base nos valores contábeis registrados nos livros da GE Lux, advindos da aquisição internacional desses investimentos. Os valores contábeis registrados nos livros da GE Lux eram superiores aos valores patrimoniais das sociedades em questão.

Embora se espere que os patrimônios das entidades de um grupo econômico sejam efetivamente destacados, que haja autonomia e, quiçá, independência, uma lupa sobre fatos como os dos autos é instrumento que se impõe. E o que ela nos revela é um quadro de completa artificialidade e de vil oportunismo. Do nada, surgiria o ágio.

A versão dos investimentos pela controladora estrangeira ocorreria nos mesmos moldes com parte independente, via alienação?

Não se pode sequer transmutar a natureza do ágio, de interno para transferido, pois não se conhecem as especificidades das transações supostamente ocorridas entre partes independentes no exterior.

Houve ágio na origem? Se sim, qual teria sido seu fundamento? Em que medida? Se não, como minimamente defender que uma mera reavaliação dos investimentos-alvo pelo método de equivalência patrimonial no momento das entregas para aumento de capital possa dar azo, no Brasil, a um ágio hábil para fins contábeis e fiscais, sendo incontroverso que as formais transações se deram entre partes dependentes?

Fato é que em sacrifício efetivo algum a controlada incorreu perante a controladora estrangeira. Emitir novas ações, em razão do “aumento de capital” correspondente aos investimentos recebidos, não gera qualquer efeito caixa, qualquer desembolso.

Admitir tais ardis como válidos resultaria em impor à **sociedade brasileira** o ônus de contribuir com 34% de parcela do custo supostamente incorrido pela controladora no exterior (25% de IRPJ e 9% de CSLL), sem qualquer real fundamentação, sem qualquer dispêndio, sem efetiva geração e circulação de riquezas no país.

Ademais, os fatos geradores do IRPJ e da CSLL objeto destes autos ocorreram em **2017**, ocasião em que as normas contábeis não mais admitiam a velha prática da amortização linear. O ágio **regular**, com o advento da convergência às normas internacionais (IFRS), passou a se submeter ao regular teste de recuperabilidade (*impairment*) de que trata CPC 01, aprovado em 6 de agosto de 2010 e divulgado em 7 de outubro daquele ano.

A propósito, **a situação dos autos é ainda mais gritante**, pois, como bem observado pelo julgador de primeira instância, o Conselho Federal de Contabilidade e a Comissão de Valores Mobiliários foram taxativos ao **determinar a baixa** de “goodwill interno”:

269. Cabe registrar que o Conselho Federal de Contabilidade editou a Resolução CFC nº 1.110/2007 para aprovar a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 19.10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, **aplicável aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2008**, cujo item 120 determina expressamente:

120. O reconhecimento de ágio decorrente de rentabilidade futura gerado internamente (goodwill interno) é vedado pelas normas nacionais e internacionais. Assim, qualquer ágio dessa natureza anteriormente registrado precisa ser baixado.

[...]

271. Destaque-se que no Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, de 14 de fevereiro de 2007, em conformidade com outros atos anteriores, a CVM condenou taxativamente o reconhecimento de ágio em operações realizadas dentro mesmo grupo econômico e esclareceu que preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros:

[...]

20.1.7 “Ágio” Gerado em Operações Internas

A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de “ágio”.

Em nosso entendimento, ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge, única e exclusivamente, quando o preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento. E mais, preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.

Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como arm's length.

Portanto, é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade.

Ou seja, desde a referida convergência, a amortização do ágio, **quando admitida**, é meramente fiscal, sem qualquer impacto negativo na apuração do lucro líquido e, em decorrência, na distribuição de dividendos. Pelo contrário: a amortização fiscal reduz despesas tributárias, incrementando, em decorrência, o lucro da entidade alcançável aos sócios/acionistas.

A Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, excepcionalmente autorizou, em seus arts. 7º e 8º, a amortização quando os patrimônios da investidora e da investida se confundissem, por fusão, cisão ou incorporação, desde que o ágio regular e efetivamente pago se fundamentasse em expectativa de rentabilidade futura. Tais dispositivos não abarcam a hipótese de ágio artificial, tampouco de eventual sobrepreço pago no exterior. Nem poderiam.

Assim, é precipitada e, em decorrência, equivocada a premissa de que somente com o advento da Lei nº 12.973, de 2014, restou expressamente proibida a amortização de ágio gerado entre partes dependentes. A verdade, nua e crua, é que tal amortização fiscal **nunca foi autorizada**, sendo rechaçada, inclusive, por quem compete se pronunciar quanto aos reflexos nas demonstrações contábeis.

A máxima de que é permitido o que não é proibido somente se aloja no direito privado.

Este mesmo “Ágio Water” foi apreciado em outras duas ocasiões pelo Conselho. Em ambas, foi **negado provimento** ao recurso voluntário do contribuinte **por unanimidade**: Acórdãos nº 1402-002.692 (IRPJ) e 1402-002.888 (CSLL). Do primeiro, colaciono a ementa, a qual indica que o tal “Ágio Water” não poderia refletir na apuração dos tributos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

ÁGIO INTERNO. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. OPERAÇÕES EXCLUSIVAMENTE INTRAGRUPU. CONDIÇÕES DE MERCADO (ARM'S LENGTH). CONTEÚDO ECONÔMICO. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO. APROVEITAMENTO FISCAL INDEVIDO.

Deve ser verificada, de forma concreta e objetiva, a presença dos requisitos legais, econômicos, financeiros e contábeis da formação do ágio, à luz das previsões dos artigos 385 e 386 do RIR/99, para o seu devido aproveitamento, independentemente das formas e modelos negociais adotados, desde que lícitos.

Até a edição da Lei nº 12.973/2014 (MP nº 627/2013) não havia proibição expressa e objetiva da amortização fiscal do ágio gerado em operações entre partes relacionadas.

Para o aproveitamento legítimo do ágio interno deve ser demonstrado e comprovado que as operações que lhe deram origem, ainda que procedidas entre partes relacionadas, ocorreram dentro de plenas condições de mercado, como se efetuadas com terceiro alheio à cadeia societária (arm's length), assim como o efetivo e palpável sacrifício econômico na aquisição procedida.

O ágio percebido em mera reorganização societária, procedida exclusivamente entre partes do mesmo grupo empresarial, sem alteração de controle ou a influência de elementos externos, exclusivamente decorrente de variações de valores escriturais, não pode ser aproveitado na apuração do Lucro Real.

Trago excertos do voto condutor do referido acórdão, que ilustram a conclusão a que chegou o relator, Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, com a qual, dado o exposto, pactuo (grifos nossos):

Dito isso, analisando os fatos por trás da presente demanda, temos que o ágio foi gerado em transação na qual a GE do Brasil Participações Ltda. (GE Participações) recebeu em contrapartida (contribuição para o aumento de capital) da emissão de suas novas quotas as participações societárias que a GE Holdings Luxembourg & CO SARL (GE Lux) possuía das empresas GE Betz LTDA (GE Betz), Ecolochem LTDA (Ecolochem) e Zenon Water LTDA (Zenon Water).

Por sua vez, quando do recebimento de tais participações, para o seu devido registro, como determina a legislação, a GE Participações desdobrou seu custo de aquisição (precisamente no mesmo valor das quotas que acabara de emitir e entregar ao seu novo sócio) em patrimônio líquido e o ágio percebido em relação a tal valoração patrimonial.

[...]

Como se observa, confirmando as constatações do TVF, houve uma movimentação circular entre as empresas do Grupo GE, criando circunstância final em que o Contribuinte passou a se valer de ágio oriundo da sua própria aquisição (ainda que processado por inúmeros rearranjos internos).

Claramente, nessas operações internas não pode se falar em efetivo sacrifício econômico, pois o ágio é extraído das variações de valorações meramente escriturais, sem fluxo financeiro. O próprio Contribuinte afirma que não houve geração de riqueza qualquer em tais operações (fls. 1570):

117. No momento da entrega das participações nas três empresas em pagamento do aumento de capital social da GE Participações, a GE Lux não auferiu nenhum ganho ou criou qualquer riqueza. Dessa forma, não há que se falar em acréscimo patrimonial ou ganho não realizado na transação em análise.

Naturalmente, em livre ambiente mercantil, o dispêndio utilizado na aquisição de participações com ágio tem clara expressão econômica, no sentido de efetivamente gerar e movimentar riquezas pelas partes celebrantes da transação. Nessa mesma lógica, a inoccorrência de ganho de capital, que realmente se verifica, é forte indício confirmador da ausência de sacrifício econômico na operação.

Assim, **resta indubitável a presença de artificialidade** na geração intragrupo desses valores de ágio, a qual, como já demonstrada, é rechaçada e não se adequa à permissão normativa de dedução das bases tributáveis do IRPJ.

Evidenciada a artificialidade, descortinada a fraude (art. 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964), era mandatária a qualificação da multa de ofício, e assim a autoridade fiscal o fez, não havendo reparos a implementar na decisão recorrida, que se confirma pelos seus fundamentos.

Contudo, o recurso voluntário deve ser parcialmente provido, pois em 21 de setembro de 2023 foi publicada a Lei nº 14.689, a qual alterou substancialmente o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. No que toca ao caso em apreço, às infrações autuadas foi cominada penalidade menos severa, reduzindo-a para 100% (cem por cento).

Assim sendo, aplica-se ao presente a retroatividade benigna de que trata o art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

CSLL – APLICABILIDADE DAS REGRAS ALUSIVAS AO ÁGIO

De início, digo que “morre pela boca” quem advoga a não aplicação das regras atinentes ao ágio na apuração da base de cálculo da CSLL. Isso porque a leitura rasa do **dispositivo que permite a dedução** de tal rubrica remete textualmente ao “**lucro real**” (inciso III do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997).

Assim, se correta fosse a interpretação de quem defende tal posicionamento, o resultado seria a completa INDEDUTIBILIDADE no levantamento da contribuição, já que não expressamente autorizada.

O enunciado do artigo 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, um dos fundamentos da autuação, comporta, também, interpretações diversas. Vejamos o texto:

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.

Uma defensável linha levaria o aplicador da norma a dar ênfase ao trecho “mantidas a base de cálculo”, para compreender que o alcance de “as mesmas normas de apuração” restringir-se-ia aos aspectos meramente instrumentais, aos métodos de apuração: pelo lucro real, presumido ou arbitrado, anual ou trimestral, e assim por diante, já que aquele diploma legal cuida dessas nuances.

Outra leitura ao extremo antagônica acarretaria identidade de bases de cálculo entre o IRPJ e a CSLL.

Penso que nem tanto à terra, nem tanto ao mar.

A meu ver, o dispositivo legal harmoniza-se às demais normas em vigor na finalidade de aproximar a apuração (em sentido amplo) da contribuição ao que de longa data se aplica ao imposto.

Houvesse apenas o citado artigo 57, inclinar-me-ia a abraçar, sem olhar para o vazio ao redor, o que expressamente estabelece o art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, para somente a partir deste concluir se o contribuinte poderia, ou não, deduzir o ágio contabilmente amortizado no cálculo da CSLL.

De qualquer modo, julgo oportuno e pertinente informar que em sede do Recurso Especial nº 1.986.304/RS (Tema 1160), o Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos, debruçou-se sobre a incidência do IRPJ e da CSLL sobre a correção monetária das aplicações financeiras, fixando a seguinte tese (trânsito em julgado em 17 de maio de 2023):

O IR e a CSLL incidem sobre a correção monetária das aplicações financeiras, porquanto estas se caracterizam legal e contabilmente como Receita Bruta, na condição de Receitas Financeiras componentes do Lucro Operacional.

Ao estender o entendimento desenvolvido ao longo do voto condutor para a Contribuição Social, o Relator, Exmo. Ministro Mauro Campbell Marques, invocou o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995. Vejamos (grifos nossos):

O entendimento aplicável ao IRRF e ao IRPJ sabidamente também o é para a CSLL em razão do disposto no art. 6º, da Lei n. 7.689/88, no **art. 57, da Lei n. 8.981/95** e no art. 28, da Lei n. 9.430/96, que estendem as normas de apuração do Imposto de Renda para a referida contribuição.

Há, ainda, relevante e recente precedente do STJ, no sentido da indedutibilidade do ágio na apuração da CSLL, quer pelo que dispõe o art. 57 em comento, quer pela inexistência de previsão legal autorizando a dedução. Trata-se do REsp nº 2061117/RJ³, no qual a Segunda Turma daquela Corte, por **unanimidade**, negou provimento ao recurso do contribuinte (grifou-se):

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. ANULAÇÃO. RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO. DISCUSSÃO NA SEARA ADMINISTRATIVA. CSLL. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. IMPOSSIBILIDADE.

I - Trata-se, na origem, de embargos à execução fiscal por meio dos quais a recorrente pretende a anulação do crédito tributário referente a débito de CSLL do ano-calendário de 2001, acrescido da respectiva multa de ofício.

II - O ordenamento jurídico brasileiro passou a tratar da figura do ágio por meio do Decreto-Lei n. 1.598/1977, vigente à época dos fatos geradores que ensejaram a autuação sofrida pela recorrente. De forma sucinta, o ágio pode ser conceituado como sendo um preço adicional ao custo de aquisição de participação societária, representado pela diferença positiva entre o custo de aquisição e o valor contábil do investimento adquirido, justificada pela perspectiva de obtenção de receitas futuras.

III - Sob as perspectivas contábil e societária, o ágio é passível de amortização na apuração de resultado da empresa investidora, impedindo o reconhecimento de ganhos inexistentes. Ou seja, a rentabilidade da sociedade adquirida não constituirá lucro da sociedade investidora até o montante equivalente ao ágio pago. Uma vez que, sendo neutralizado o ágio, os resultados positivos da empresa investida refletem no aumento do patrimônio da investidora.

IV - Entretanto, sob a perspectiva fiscal, o ágio é tratado de forma distinta, uma vez que a legislação tributária impõe que todo ágio ou deságio contabilmente amortizado deve ter seus efeitos fiscais anulados perante o IRPJ e a CSLL, enquanto não houver a alienação ou liquidação do investimento adquirido. Paralelamente a isso, o registro contábil é preservado para futuro aproveitamento quando da alienação, momento em

³ Transitado em julgado em 26 de fevereiro de 2024.

que é autorizada a integração do ágio ao custo de aquisição para apuração do ganho de capital. **Exceção à regra ocorre apenas na hipótese em que a empresa investida é incorporada pela investidora.**

V - À época da edição do Decreto-Lei n. 1.598/1977, não existia a figura tributária da CSLL, a qual passou a ser prevista com o advento da Constituição Federal de 1988, ao ser instituída por meio da Lei n. 1.689/1988. Por óbvio, a redação do art. 25 do Decreto-Lei n. 1.598/1977 poderia ser alterada para que nele constasse o IRPJ, porém o legislador optou pela previsão contida no art. 57 da Lei n. 8.981/1995.

VI - O montante tributável, no caso da CSLL, será definido pelo resultado do exercício social antes da provisão para pagamento do imposto de renda, previsto na demonstração do resultado do exercício da pessoa jurídica, conforme dispõe o art. 2º da Lei n. 7.689/1988. O art. 57 da Lei n. 8.981/1995, por sua vez, estende à CSLL as normas de apuração do IRPJ, de tal sorte serem perfeitamente aplicáveis as regras que disciplinam as alterações na apuração do lucro real, previstas nos arts. 7º e 8º da Lei n. 8.541/1992.

VII - Com efeito, é inegável a determinação legal para que a apuração do montante devido a título de CSLL seja realizada de acordo com as normas aplicáveis ao IRPJ, sendo justamente neste momento (da apuração) em que devem ser observadas as regras que disciplinam as provisões, despesas dedutíveis, adições e outros aspectos pertinentes aos registros contábeis.

VIII - Outrossim, ainda que fosse o caso de não observar o art. 57 da Lei n. 8.981/1995 na apuração da CSLL, cabe esclarecer que é imprescindível a previsão legal autorizando expressamente a dedução da despesa com amortização de ágio da base de cálculo da referida contribuição. A necessidade de autorização legal decorre da premissa de que, em regra, a despesa não é dedutível. Portanto, a dedução não poderia ser autorizada diante do silêncio da lei, sob pena de afronta direta ao art. 111 do CTN. De todo modo, acerca da aplicação do art. 57 da Lei n. 8.981/1995, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é sólida em admitir as regras de dedução de despesas e custos para fins de apuração do lucro real à CSLL: AgRg no AREsp n. 473.592/RJ, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 7/4/2015, DJe de 14/4/2015, REsp n. 1.531.477/PR, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 3/12/2015, DJe de 14/12/2015.

Sob tal perspectiva, surgiu um segundo precedente contrário às pretensões da Recorrente neste Conselho por **unanimidade de votos**, quanto à matéria em questão e tratando exatamente do “Ágio Water”, o já citado Acórdão nº 1402-002.888, do qual transcrevo parte da ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

CSLL. IRPJ. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. LIMITES DE EQUIVALÊNCIA ENTRE AS BASES DE CÁLCULO.

Como não há previsão legal de exclusão da despesa de amortização com ágio da base de cálculo da CSLL, ela deve ser mantida na referida base de cálculo, uma vez que a legislação em mais de uma oportunidade determina que para a apuração da base de cálculo da CSLL, deve ser observada a legislação aplicável ao IRPJ.

A indevida dedução do ágio amortizado, face ao que prevê o art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988

Cumpre assinalar que a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, nada prescreve acerca de desdobramento contábil do valor da aquisição de investimento avaliado por equivalência patrimonial em subcontas, como as de eventual ágio (*goodwill*) ou deságio (compra vantajosa).

A lei comercial traz, mesmo assim, a determinação genérica de que os investimentos em coligadas e controladas sejam avaliados pelo método de equivalência patrimonial, e de que a parcela do custo de aquisição superior ou inferior ao valor do PL da investida somente possa ser levada ao resultado do exercício em que (i) apurado lucro/prejuízo pela investida; (ii) experimentado ganhos ou perdas efetivos; ou (iii) em observância às orientações emanadas da CVM:

Avaliação do Investimento em Coligadas e Controladas

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas:

[...]

II - o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

III - **a diferença entre o valor do investimento**, de acordo com o número II, **e o custo de aquisição** corrigido monetariamente; **somente será registrada como resultado do exercício**:

- a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;
- b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;
- c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

Coube inicialmente ao Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, tratar da segregação contábil do ágio **conforme seu fundamento econômico**⁴. Por pertinente, reproduzo excertos do art. 20 daquele diploma, vigentes à época da versão dos investimentos para controlada brasileira por controladora estrangeira, pela via de aumento de capital (grifos nossos):

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.

[...]

⁴ IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável também às demais sociedades**. 3ª Edição. São Paulo: Editora Atlas S/A, 1993. Pág. 248.

§ 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.

Desde a Instrução CVM nº 1, de 27 de abril de 1978, passando pela Instrução CVM nº 247, de 27 de março de 1996, as normas da Comissão de Valores Mobiliários passaram a estabelecer que o custo de aquisição deveria ser desdobrado, nos mesmos moldes delineados no Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

Contudo, tais normativos, seguindo, no que importa e competia à Autarquia, o que já previa o Decreto-Lei, não admitiam o desdobramento do custo e a amortização do ágio à revelia de critérios mínimos, que pudessem ser observados especialmente pelos investidores minoritários, quais sejam: (i) a contabilização do ágio desdobrado deveria indicar o fundamento econômico que o determinara; e (ii) a sua amortização, quando, por exemplo, lastreada em expectativa de rentabilidade futura, dar-se-ia **no prazo**, extensão e proporção dos **resultados projetados, ou pela baixa por alienação ou perecimento do investimento**, devendo tais resultados pretendidos ser objeto de **verificação anual**, a fim de que fossem revisadas as previsões que serviriam de lastro para amortização ou registrada sua baixa integral (art. 14, caput e § 2º, alínea “a”, da Instrução CVM nº 247, de 1996).

Mais ainda. Nos termos do § 5º do art. 14 da Instrução CVM nº 247, de 1996, o ágio que não viesse a se justificar pelos fundamentos econômicos indicados na norma deveria ser imediatamente reconhecido como perda, no resultado do exercício de aquisição do investimento.

Assim, o desdobramento do custo e registro contábil do ágio submeteu-se a **rigidos controles**: identificação e prova do fundamento econômico; revisão periódica das premissas adotadas para o seu registro; possível baixa ou ajuste contábil, em função de alteração relevante na perspectiva de resultado futuro; e baixa integral do ágio na aquisição da participação societária, quando não identificado o que de fato o motivara.

Em regra, quer esteja lastreado em expectativa de rentabilidade futura, em fundo de comércio, ativos intangíveis ou em outras razões econômicas, o proveito do ágio dar-se-ia apenas quando da **alienação** ou **liquidação** do investimento, podendo refletir na apuração do IRPJ

e da CSLL **sob as condições previstas em lei**, a depender, obviamente, do seu fundamento econômico (arts. 25 e 33 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977).

A Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, autorizou, em seus arts. 7º e 8º, a amortização quando os patrimônios **da investidora e da investida** se confundissem, por fusão, cisão ou incorporação, desde que o ágio se fundamentasse em expectativa de rentabilidade futura.

Em síntese, admite-se a amortização fiscal do ágio adequadamente fundamentado na projeção de resultados futuros da investida, desde que atendidos, cumulativamente, os requisitos dos arts. 7º e 8º da Lei 9.532, de 1997, c/c os dos arts. 20 e seguintes do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, quais sejam: **ágio pago em operação celebrada em condições normais de mercado**; laudo (ou o nome que se quiser dar à documentação) que demonstre a expectativa de rentabilidade futura da investida, devidamente arquivado; e confusão patrimonial, decorrente de incorporação/fusão/cisão entre as sociedades investidora e investida.

Importa, nesse ponto, transcrever a alínea “c” do § 1º do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, que dispõe que o **resultado do exercício** deva ser levantado nos moldes delineados na **legislação comercial** (grifou-se):

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

[...]

c) o resultado do período-base, apurado com **observância da legislação comercial**, será ajustado pela:

A “legislação comercial” admitia a amortização linear do ágio fundamentado em projeções de resultados futuros, como a processada pelo contribuinte? Não. A CVM apresentou rigorosos critérios a serem adotados continuamente no acompanhamento das expectativas, com vistas à implementação de ajustes ou mesmo de baixa das perdas, quando infundadas ou frustradas as projeções.

Convém reiterar que tanto a CVM, quanto o CFC, cujas respectivas resoluções e orientações integram a “legislação comercial”, determinaram a baixa do ágio gerado internamente (“goodwill interno”) muito antes do período de apuração alcançado pela ação fiscal. Ou seja, a amortização do ágio interno era expressamente vedada, não podendo surtir qualquer efeito contábil, quanto menos fiscal.

Não havia, nem há, qualquer dispositivo na legislação comercial que autorizasse indiscriminadamente a amortização de ágio, mormente na hipótese dos autos, de **ágio interno**, e o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, não a contemplava, ESPECIALMENTE após a convergência às normas IFRS e o encerramento do Regime Tributário de Transição⁵.

Ora, como, então, amortizar o ágio **interno** à fixa proporção, à revelia das proibições da legislação comercial e sem amparo em regra fiscal?

⁵ Capítulo III da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Os artigos que o compõem foram revogados pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2014 (opcionalmente, nos termos dos arts. 75 e 119, § 1º) ou de 1º de janeiro de 2015 (art. 117, inciso X).

Sob a ótica aqui aventada, a prática adotada pelo contribuinte corroe a base de incidência da contribuição determinada pelo art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, infringindo-o. Vale salientar que a Autoridade Fiscal fundamentou a autuação também nesse dispositivo legal, além do já referido art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995.

Chegar-se-ia à conclusão de que se revelaria completamente desnecessária qualquer norma legal que determinasse a **adição** do ágio amortizado, já que sequer poderia tal parcela ter sido levada ao “resultado do exercício”.

Mas a conclusão pela indevida amortização do ágio para fins de CSLL, sob a perspectiva do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, não se encerra aqui.

A indevida dedução do ágio amortizado, face à neutralidade fiscal buscada pela lei quanto aos investimentos permanentes avaliados pelo método de equivalência patrimonial (“MEP”)

Avançando no art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, e **deixando por ora de lado o agravante de se tratar de ágio interno**, percebe-se que o legislador optou pela **neutralidade fiscal**, quanto aos efeitos da avaliação dos investimentos por equivalência patrimonial:

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:

[...]

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

[...]

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

Tal intento encontra-se em perfeita sintonia com os ditames dos arts. 22 e 23 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 (valho-me, sempre, das redações vigentes ao tempo da ocorrência do fato gerador).

Considerado o ágio um desdobramento contábil do investimento, sua amortização impactaria no resultado global da avaliação do investimento do qual decorre. O ágio não possui vida própria. Sua relação com o investimento é umbilical.

Assim, se por um lado o resultado positivo ou negativo apurado pelo MEP deva ser excluído ou adicionado, o deságio ou ágio amortizado também deve sê-lo, eliminando-se por completo os efeitos fiscais do investimento assim **mantido** e avaliado, **salvo se de outro modo expressamente autorizado** em lei.

Nessa linha, de que o item “1” da alínea “c” do § 1º do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, é norma bastante para configuração da infração cometida pela Recorrente, socorro-me do Acórdão nº 9101-004.277, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que, por maioria de votos, decidiu nos termos da ementa em parte reproduzida adiante (relatoria do Conselheiro André Mendes de Moura):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2009, 2010

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

A adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas com amortização de ágio deduzidas indevidamente pela contribuinte encontra amparo nas normas que regem a exigência da referida contribuição, conforme o item 1 da alínea "c" do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/88.

Para maior clareza, reproduzo os correspondentes excertos do voto condutor do *decisum*:

A PGFN e o acórdão paradigma sustentam que, no caso da apuração da base de cálculo da CSLL, não há norma que autorize a dedução da despesa com amortização de ágio. Já a contribuinte e o acórdão recorrido entendem que não há norma determinando que a despesa com a amortização de ágio seja adicionada à base de cálculo da CSLL.

São duas visões opostas, totalmente excludentes uma da outra.

Enquanto a contribuinte defende que não precisava adicionar a despesa deduzida, a PGFN sustenta que a referida rubrica, antes disso, nem mesmo configurava despesa dedutível, no que toca à CSLL.

Essa controvérsia sobre a CSLL pode ser assim resumida: segundo a contribuinte, não há nenhuma proibição para a dedução da despesa de amortização de ágio (independentemente do que for decidido sobre o IRPJ); já de acordo com a PGFN, não há nenhuma permissão para essa mesma dedução (independentemente do que for decidido sobre o IRPJ).

Analisando o tema, simplesmente não vejo como prosperar a alegação de que inexistente previsão legal que determine a adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas de amortização de ágio que sejam indedutíveis para fins de apuração do lucro real.

O art. 2º da própria Lei nº 7.689/1988, que instituiu a CSLL, figura entre os elencados como fundamento legal do lançamento objeto dos presentes autos e traz impedimento à dedução da amortização de ágio no âmbito da contribuição:

[...]

O artigo ordena a adição do resultado negativo e a exclusão do resultado positivo decorrentes da avaliação de investimentos pelo MEP. Consistindo o ágio em desdobramento do investimento; sua amortização tem o condão de alterá-lo, enquadrando-se no item 1 da alínea "c" transcrita.

O voto que orientou o Acórdão nº 1302-001.170, de 11/09/2013, da lavra do Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, que acolho como razões de decidir, explicita bem o impedimento para a dedução da amortização de ágio no âmbito da CSLL:

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).

Assim, se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é um método de avaliação deste investimento, logicamente a amortização que reduz o ágio/deságio compõe “*lato sensu*” o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, que, sendo positivo ou negativo, não deve impactar a base de cálculo da CSLL, conforme os itens 1 e 4 da alínea “c” do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/1988.

Também nesse sentido lanço mão novamente do Acórdão nº 9101-006.254, da 1ª Turma da CSRF, colacionando a ementa e transcrevendo, na sequência, trechos do voto condutor:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

CSLL. ADIÇÃO DE DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO NORMATIVA.

A adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas com amortização de ágio deduzidas indevidamente pela contribuinte encontra amparo nas normas que regem a exigência da referida contribuição.

[...]

Voto

[...]

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 9101002.310:

[...]

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):

[...]

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.

Quanto ao julgado em testilha, o Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca declarou voto, do qual extraio os trechos reproduzidos adiante, por bem demonstrarem sua compreensão quanto ao tema - qual seja, o art. 2º da Lei 7.689, de 1988, é fundamento suficiente para a autuação fiscal:

De fato, o que me faz convergir com o entendimento declinado, agora, pelo D. Relator, é a neutralidade declarada do ágio, explicitamente aventada no art. 2º da Lei 7.689/88, além de outros motivos que, descabem, aqui apontar já que sucessivamente frisados por mim, inclusive em julgados recentes.

[...]

Tanto assim que, por ocasião do julgamento do acórdão de nº **1302-002.786, de minha relatoria, e, ainda, invocado em memoriais pela própria Recorrente**, também expus as minhas preconcepções sobre o problema da motivação dos atos... só que, neste precedente, entendi que o TVF e o Auto de Infração estavam hígidos do ponto de vista formal, com a declinação de diversos outros preceptivos legais, incluindo-se, o já tratado art. 2º da Lei 7.689/88.

O ágio amortizado, portanto, sob qualquer ótica, não se revela dedutível, especialmente porque não há previsão na legislação tributária para que tal encargo seja previamente levado ao resultado do exercício, em detrimento de sua manutenção no ativo **até que**, como parcela componente do custo de aquisição, **seja confrontado com a receita** de alienação do investimento.

Subsidiariamente, o efeito fiscal deve ser nulo, quando colocados, frente a frente, o ágio amortizado e o resultado positivo de equivalência patrimonial. Tal compreensão foi brilhantemente apresentada pelo Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior no Acórdão nº 1004-000.148:

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A neutralidade da amortização do ágio/deságio é consequência direta da neutralidade do MEP, uma vez que o ágio/deságio é desdobramento do investimento; assim, na medida em que o art. 2º da Lei nº 7.689/88 também impõe a neutralidade da avaliação de investimento pelo MEP à CSLL, forçoso concluir que CSLL também está sujeita à neutralidade da amortização do ágio.

Convém lembrarmos, de qualquer modo, que o ágio veio a ser disciplinado pelo art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, sendo posteriormente acompanhado a reboque pelas orientações da CVM, não se podendo ignorar, então, sob a perspectiva histórica e sistêmica, o que mais o diploma prescreve. Valho-me, nessa toada, do Acórdão nº 9101-004.383, que recebeu a ementa em parte transcrita adiante:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012, 2013

[...]

PREMISSA. INSTITUTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO.

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

O Conselheiro André Mendes de Moura, designado para redigir o voto vencedor quanto à matéria em testilha, assim discorreu:

1. Conceito e Contexto Histórico

Pode-se entender o ágio como um sobrepreço pago sobre o valor de um ativo (mercadoria, investimento, dentre outros).

Tratando-se de investimento decorrente de uma participação societária em uma empresa, em brevíssima síntese, o ágio é formado quando uma primeira pessoa jurídica adquire de uma segunda pessoa jurídica um investimento em valor superior ao seu valor patrimonial. O investimento em questão são ações de uma terceira pessoa jurídica, que são avaliadas pelo método contábil da equivalência patrimonial. Ou seja, a empresa A detém ações da empresa B, avaliadas patrimonialmente em 60 unidades. A empresa C adquire, junto à empresa A, as ações da empresa B, por 100 unidades. A empresa C é a investidora e a empresa B é a investida.

No caso, emergem dois critérios para a apuração do ágio.

Adotando-se os padrões da ciência contábil, apesar das ações estarem avaliadas patrimonialmente em 60 unidades, deveriam ainda ser objeto de majoração, ao ser considerar, **primeiro**, se o valor de mercado dos ativos tangíveis seria superior ao contabilizado. Assim, supondo-se que, apesar do patrimônio ter sido avaliado em 60 unidades, o valor de mercado seria de 70 unidades, considera-se para fins de apuração 70 unidades. **Segundo**, caso se constate a presença de ativos intangíveis sem reconhecimento contábil no valor de 12 unidades, tem-se, ao final, que o ágio, denominado goodwill, seria a diferença entre o valor pago (100 unidades) e o valor de mercado mais intangíveis (60 + 10 + 12 = 82 unidades). Ou seja, o ágio passível de aproveitamento pela empresa C, decorrente da aquisição da empresa B, mediante atendimento de condições legais, seria no valor de 18 unidades.

Ocorre que o legislador, ao editar o Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977, resolveu adotar um conceito jurídico para o ágio próprio para fins tributários.

Isso porque positivou no art. 20 do mencionado decreto-lei que o denominado ágio poderia ter três fundamentos econômicos, baseados: (1) no sobrepreço dos ativos; e/ou (2) na expectativa de rentabilidade futura do investimento adquirido e/ou (3) no fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas. E, posteriormente, os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, autorizaram a amortização do ágio nos casos (1) e (2), mediante atendimento de determinadas condições.

Na medida em que a lei não determinou nenhum critério para a utilização dos fundamentos econômicos, consolidou-se a prática de se adotar, em praticamente todas as operações de transformação societária, o reconhecimento do ágio amparado exclusivamente no caso (2): expectativa de rentabilidade futura do investimento adquirido. O ágio passou a ser simplesmente a diferença entre o custo de aquisição e o valor patrimonial do investimento.

Assim, voltando ao exemplo, a empresa C, investidora, ao adquirir ações da empresa investida B avaliadas patrimonialmente em 60 unidades, pelo valor de 100 unidades, poderia justificar o sobrepreço de 40 unidades integralmente com base no fundamento econômico de expectativa de rentabilidade futura do investimento adquirido. Na realidade, a legislação tributária ampliou o conceito do goodwill.

E como dar-se-ia o aproveitamento do ágio?

Em duas situações.

Na primeira, quando a empresa C realizasse o investimento, por exemplo, ao alienar a empresa B para uma outra pessoa jurídica. Assim, se vendesse a empresa B para a empresa D por 150 unidades, apuraria um ganho de 50 unidades. Isso porque, ao patrimônio líquido da empresa alienada, de 60 unidades, seria adicionado o ágio de 40 unidades. Assim, a base de cálculo para apuração do ganho de capital seria a diferença entre 150 e 100 unidades, perfazendo 50 unidades.

Na segunda, no caso de a empresa C (investidora) e a empresa B (investida) promoverem uma transformação societária (incorporação, fusão ou cisão), de modo em que passem a integrar uma mesma universalidade. Por exemplo, a empresa B incorpora a empresa C, ou, a empresa C incorpora a empresa B. Nesse caso, o valor de ágio de 40 unidades

poderia passar a ser amortizado, para fins fiscais, no prazo de sessenta meses, resultando em uma redução na base de cálculo do IRPJ e CSLL a pagar.

Naturalmente, no Brasil, em relação ao ágio, a contabilidade empresarial pautou-se pelas diretrizes da contabilidade fiscal, até a edição da Lei nº 11.638, de 2007. O novo diploma norteou-se pela busca de uma adequação aos padrões internacionais para a contabilidade, adotando, principalmente, como diretrizes a busca da primazia da essência sobre a forma e a orientação por princípios sobrepondo-se a um conjunto de regras detalhadas baseadas em aspectos de ordem escritural¹. Nesse contexto, houve um realinhamento das normas contábeis no Brasil, e por consequência do conceito do goodwill. Em síntese, ágio contábil passa (melhor dizendo, volta) a ser a diferença entre o valor da aquisição e o valor patrimonial justo dos ativos (patrimônio líquido ajustado pelo valor justo dos ativos e passivos).

E recentemente, por meio da Lei nº 12.973, de 13/05/2014, o legislador promoveu uma aproximação do conceito jurídico-tributário do ágio com o conceito contábil da Lei nº 11.638, de 2007, além de novas regras para o seu aproveitamento, que não são objeto de análise do presente voto.

Enfim, resta evidente que o conceito do ágio tratado para o caso concreto, disciplinado pelo art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977 e os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, alinha-se a um **conceito jurídico determinado pela legislação tributária**.

Trata-se, portanto, de instituto jurídico-tributário, premissa para a sua análise sob uma perspectiva histórica e sistêmica.

A indevida dedução do ágio amortizado na apuração da CSLL, face à harmonia e igualdade de tratamento manifesta na legislação esparsa.

Como já dito, entendo que o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, encontra-se em sintonia, no que atine ao seu aspecto finalístico, com as demais normas concernentes ao “lucro real”, em especial, no que se refere ao ágio, com as disposições do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. Ater-me-ia a essas, mas preciso ir além.

Chamo a atenção de que a própria lei que instituiu a CSLL buscou convergir a base de cálculo da contribuição à do IRPJ, quando, no item 3, da alínea “c”, do § 1º do art. 2º, determinou a adição do valor das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real:

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:

[...]

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda;

Por sua vez, o art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, estabelece os **critérios gerais** de dedutibilidade de despesas (**gênero**) operacionais, quais sejam: necessidade, usualidade e normalidade:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Negar aplicação dessas premissas à CSLL levaríamos, por exemplo, a admitir a dedutibilidade de vantagem indevida destinada, direta ou indiretamente, a agente público, *propina* que, na escrituração contábil, travestira-se, hipoteticamente, em despesas incorridas com serviços de consultoria, jurídicos e afins.

Sem nos aprofundarmos em reflexões acerca de valores, conquanto sirvam de inestimáveis referências teleológicas em correspondente interpretação, a hipótese aventada no parágrafo anterior deve ser de pronto rechaçada, pois, quando já instituída a contribuição, publicou-se a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que em seu art. 13 relaciona, tanto para fins do IRPJ, quanto da CSLL, diversas despesas indedutíveis, ainda que necessárias, usuais e normais (art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964), sendo, a meu sentir, indiscutível a aplicação, **prima facie**, dos critérios de dedutibilidade delineados no segundo dispositivo legal para fins da contribuição:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no [art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964](#):

Tais critérios poderiam ser tidos como inaplicáveis à CSLL, **caso** a redação do artigo **minimamente** se inclinasse em tal direção, a exemplo da imaginada adiante:

Art. 13. **Para efeito de apuração do lucro real, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964**, e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções:

Poderiam ser citados outros tantos exemplos de busca pela convergência, como os invocados pelo STJ no Resp nº nº 1.986.304/RS (Tema 1160): art. 6º, da Lei n. 7.689/88 e art. 28, da Lei n. 9.430/96, *que estendem as normas de apuração do Imposto de Renda para a referida contribuição*.

Não se está deixando à margem o princípio da legalidade, tampouco se lançando mão de analogia para exigir tributo. O que se busca é interpretar racionalmente o enunciado quanto aos planos da linguagem (sintático, semântico e pragmático) e, por que não dizer, sob o viés lógico-sistemático, cujo resultado robustece a ideia maior de convergência, de coerência, de simetria.

E nesse emaranhado de normas que buscam interligar os tributos, os quais partem da mesma referência contábil na apuração de suas bases de cálculo, o lucro líquido da sociedade empresária, muito bem discorreu sobre a *função estruturante no regramento da avaliação de investimentos pelo MEP* desempenhada pelo Decreto-Lei nº 1.598/77 a Conselheira Adriana Gomes Rêgo, relatora do Acórdão nº 9101-002.310, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Veja-se:

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 aquisição¹. 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 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:

[...]

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", 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.

Em que pese a I. Relatora restar vencida no julgamento daquele recurso especial, seus fundamentos foram adotados pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto no já por duas vezes referido Acórdão nº 9101-006.254, da 1ª Turma da CSRF, cujo resultado se deu em sentido diametralmente oposto.

Chamo mais um precedente da 1ª Turma da CSRF, que se inclina para a convergência entre as bases de cálculo dos tributos ao discorrer sobre o art. 57 da Lei 8.981/95. Trata-se do Acórdão nº 9101-003.685, de relatoria da Conselheira Viviane Vidal Wagner, sessão de julgamento ocorrida em 7 de agosto de 2018. Naquela assentada, o colegiado, por maioria de votos, negou provimento ao recurso especial do contribuinte no tocante à CSLL. A decisão recebeu a ementa que em parte transcrevo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Exercício: 2008, 2009

ÁGIO. ADIÇÃO DE DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. CSLL. PREVISÃO NORMATIVA.

A adição à base de cálculo da CSLL de despesas com amortização de ágio possui amparo legal e corrobora a tese de convergência entre as bases do IRPJ e da referida contribuição, que compartilham a mesma sistemática de apuração.

Como nas transcrições anteriores, quando me reporto a precedentes, entendo adequado reproduzir os fundamentos do voto condutor da decisão, e aqui também o faço:

O tema realmente é controverso e capaz de gerar enormes debates, mas penso ser necessário reconhecer a evidente aproximação e quase identidade entre o IRPJ e a CSLL, notadamente quanto à apuração das respectivas bases de cálculo.

[...]

A leitura dos dispositivos acima nos leva a concluir que a metodologia e as regras de apuração para o imposto de renda são aplicáveis ao cálculo da CSLL (o que se infere da

dicção "mesmas normas de apuração") e que o preceptivo só perderia eficácia se houvesse norma específica, relativa à contribuição, em sentido diverso.

Aliás, os demais parágrafos do art. 57 corroboram a tese de semelhança entre as duas figuras:

[...]

Igual raciocínio se aplica, ainda, para fins de compensação, conforme dispõe o art. 58 do mesmo diploma legal:

[...]

Além de fixar idêntica trava para a compensação das bases negativas (em relação ao IRPJ), o comando expressamente menciona que a base de cálculo será o *lucro líquido ajustado*, ou seja, o legislador estabelece para a CSLL o mesmo ponto de partida previsto para o cálculo do lucro real, afinal o lucro é "ajustado" pelas adições e exclusões previstas na legislação do Imposto de Renda (arts. 250 e 510 do Decreto nº 3.000/99).

Não se trata, portanto, de integração por analogia, figura vedada pelo art. 108 do CTN no que se refere à exigência de tributos. O que se tem, de fato, é a identidade, prevista em lei, quanto às sistemáticas de apuração da base de cálculo das duas figuras.

Também não se cuida de omissão, pois a lei expressamente configura a base de cálculo do tributo e a aproxima, por equivalência, às regras do IRPJ.

E mais, apenas a título de argumentação: ao contrário do que alega a Recorrente, que pugna pela ausência de norma específica relativa à CSLL, ainda que tal circunstância fosse observada, isso não autorizaria a sua dedutibilidade; ao revés, justamente impediria tal procedimento, pois, ao se defender a autonomia normativa da contribuição o argumento automaticamente exigiria a previsão legal de dedutibilidade, posto que a regra geral, como se sabe, é em sentido contrário.

Nessa linha de raciocínio, simplesmente inexistente norma que autorize a dedutibilidade, para além do art. 386 do RIR/99, circunstância essencial para a sua realização, visto que o silêncio normativo não confere ao contribuinte qualquer direito quando se trata de benefício legal, que deve ser interpretado literalmente.

Conquanto existam julgados em sentidos diversos no âmbito do CARF, esta Câmara Superior, em votos recentes, tem decidido pela aplicação da tese de convergência entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, inclusive nos casos que envolvem despesas com amortização de ágio, como se pode depreender, a título de exemplo, de recente julgado (acórdão nº 9101003.397, de 18 de fevereiro de 2018), em que o redator designado, o i. conselheiro André Mendes de Moura, assim se manifestou (destaques no original):

Protesta a Contribuinte sobre a repercussão de glosa de despesa de amortização de ágio na Base de Cálculo da CSLL.

Há que se buscar a interpretação sistêmica da legislação tributária, sob pena de incorrer em contradições.

Toda a construção empreendida pelo Decreto-lei nº 1.598, de 1977, encontra-se em consonância com a edição no ano anterior (1976) da Lei nº 6.404 ("lei das S/A"), no qual se buscou modernizar os conceitos de contabilização de investimentos decorrentes de participações societárias, inclusive com a adoção do método de equivalência patrimonial (MEP).

Foram tratados três momentos cruciais para o investidor, nascimento, desenvolvimento e fim do investimento, respectivamente delineados: (1) o da aquisição do investimento, normatizando-se a figura do "ágio", que consiste no sobrepreço pago na aquisição, e (2) o momento em que o investimento gera frutos para o investidor, ou seja, a empresa adquirida gera lucros; e (3) e desfazimento do investimento.

Em relação ao segundo momento (desenvolvimento do investimento), a interpretação integrada dos dois diplomas normativos consolidou a construção de sistema no qual os resultados de investimentos em participações societárias pudessem ser devidamente refletidos no investidor, por meio do MEP, e ao mesmo tempo, não fossem objeto de bitributação. Isso porque, em se considerando estritamente os lançamentos contábeis, os resultados da investida seriam refletidos no investidor, fazendo com que tanto na investida quando no investidor fossem apuradas receitas operacionais que, em tese, integrariam o lucro líquido e a base de cálculo tributável. Por isso, determinou-se que o investidor poderia efetuar ajuste, no sentido de excluir da base de cálculo tributável os resultados positivos auferidos pela investida.

É o que prescreve o art. 22 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, quando determina o procedimento a ser adotado pelo investidor ao final de cada exercício: o valor do investimento na data do balanço (...), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento. Caso tenha apurado resultado positivo, lançamento a débito na conta de investimento e a crédito em conta de resultado (receitas de equivalência patrimonial), com repercussão na base tributável.

Tal repercussão é neutralizada logo no artigo seguinte (art. 23), ao pregar que a contrapartida do ajuste por aumento do valor de patrimônio líquido do investimento não será computada no lucro real (...). Assim, o crédito em conta de resultado seria excluído na apuração do lucro real.

Com a criação da CSLL, a Lei nº 7.689, de 1988, discorreu sobre ajuste na base de cálculo para fins fiscais, e determinou pela exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido (art. 2º, § 1º, alínea "c", item 1).

*Restou, nesse momento, nítida, clara e transparente, a **convergência entre as bases de cálculo do IRPJ e CSLL**, no que concerne às operações decorrentes de participações societárias e os correspondentes resultados auferidos.*

A preocupação do legislador em compatibilizar a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, mediante a operacionalização de ajustes no lucro líquido, é evidente.

Portanto, não há nenhum sentido entender que, para as operações societárias relativas ao primeiro momento (aquisição do investimento) e o terceiro momento (desfazimento do investimento), poder-se-ia aplicar um entendimento diferente daquele relativo ao segundo momento (desenvolvimento do investimento).

Em relação ao terceiro momento (desfazimento do investimento), predica a norma que na alienação do investimento, o valor do ágio deverá ser considerado, na apuração da base de cálculo tributável (art. 25 e 33 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977).

*E, **em conexão indissociável** com o segundo momento (desenvolvimento do investimento) e o terceiro momento (desfazimento do investimento), o primeiro momento (nascimento do investimento) trata da aquisição do investimento que, se for realizada com sobrepreço, implica na contabilização desse valor a maior em conta específica. É o que diz o art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, ao determinar nos incisos I e II que o custo de aquisição deveria ser desdobrado em (I) valor do patrimônio líquido na época da aquisição e (II) ágio ou deságio na aquisição. Por isso que, apesar da disposição no art. 25 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, ser no sentido de que as contrapartidas da amortização do ágio não seriam computadas na determinação do lucro real, **não há nenhum sentido em se considerar que***

tal ajuste não se aplica para fins de apuração da Base de Cálculo da CSLL. Repito: o que se tutela é a convergência entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

(...)

Nessa perspectiva, as regras de dedutibilidade de despesas previstas no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, aplicam-se tanto ao IRPJ quanto à CSLL.

*A redação do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, dispõe claramente sobre hipóteses de despesas indedutíveis **tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, incluindo expressamente as situações** previstas no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964.*

Sendo a despesa de amortização de ágio submetida ao regramento geral das despesas operacionais, não há que se falar em ausência de previsão normativa para a sua adição à Base de Cálculo da CSLL.

Artificialidades à parte - as quais, como nestes autos se observa, devem ser exemplarmente combatidas e não se socorrem, se assim tratadas, de qualquer permissão legal/normativa -, reitero que se o desdobramento do ágio regular, para fins do IRPJ, foi autorizado/determinado pela legislação tributária, Decreto-Lei nº 1.598/77, e se tal preceito estender-se-ia à CSLL para fins também contábeis, de modo a possivelmente impactar a base de cálculo da Contribuição (art. 2º da Lei nº 7.689/88), **não se mostra minimamente razoável fechar os olhos para o que mais prescreve aquele diploma legal.**

CSLL - conclusão

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido destina-se ao financiamento da seguridade social. Devido o tributo, não se pode admitir o contorno, especialmente sob a falácia de que é permitido aquilo que (supostamente) não é expressamente proibido, máxima que somente se aloja no direito privado. Tal premissa, se admitida, subverteria por completo a lógica do Direito Tributário.

Por tudo o aqui exposto, vejo que não assiste razão à Recorrente, pois:

- (i) a legislação comercial não admite que o ágio interno repercuta nas demonstrações contábeis, sendo de há muito tempo rechaçado e determinada a sua baixa, dada a artificialidade;
- (ii) em decorrência, sumariamente se descarta qualquer efeito fiscal, já que o ponto de partida da apuração da base de cálculo da CSLL (o resultado do exercício, determinado pela legislação comercial), deveria se manter ileso ao ágio interno, sendo desnecessária qualquer norma tributária que determine sua adição;
- (iii) ainda que, no contexto dos autos, prevalecesse a forma sobre a essência dos negócios entabulados entre partes dependentes, a legislação comercial não admitia, nem admite, a amortização linear de ágio decorrente da aquisição de investimento avaliado pelo método de equivalência patrimonial, sendo desnecessária qualquer norma que determine sua adição à base de cálculo da CSLL;

- (iv) com o advento da convergência às normas contábeis internacionais (“IFRS”) e o encerramento do RTT, restou vedada a amortização contábil do ágio e não há dispositivo legal que autorize sua dedução (via exclusão) irrestrita no levantamento da base de cálculo da contribuição;
- (v) se admitido fosse o registro contábil da amortização do ágio pela legislação comercial, seu efeito deveria ser neutralizado para fins fiscais, como nesse sentido são endereçados os dispositivos de leis tributárias, notadamente o daquela que instituiu a contribuição em referência e o Decreto-Lei nº 1.598, de 1977;
- (vi) a lei tributária admite a amortização/dedução de ágio (obviamente) regular, fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, desde que cumpridos os requisitos, o que não se observa no caso em análise;
- (vii) em que pese as inarredáveis especificidades no levantamento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, e elas há, o arcabouço legal busca, à toda evidência, a convergência, a harmonia, a simetria, aí se incluindo, especialmente, os investimentos avaliados pelo MEP e suas consequências na apuração de ambos os tributos, quais sejam, nenhum, enquanto não alienados ou baixados, quer para o “bem” (resultados positivos e amortização de deságio podem ser excluídos), quer para o “mal” (resultados negativos e ágio amortizado devem ser adicionados, salvo se, quanto à última rubrica, em sentido expresso houvesse autorização legal em favor do contribuinte); e
- (viii) assim, o tratamento do ágio regular na apuração da CSLL, qualquer que seja seu fundamento, segue a legislação fiscal posta, em nada se distanciando das aplicáveis ao IRPJ.

MULTA DE OFÍCIO – MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA

No que tange à exigência da multa de ofício concomitantemente com a multa isolada, por inadimplemento de estimativas mensais, o I. Relator restou igualmente vencido, tanto na apreciação do recurso de ofício, quanto do voluntário.

É bem verdade que diversas decisões do CARF caminhavam no sentido pretendido pelo contribuinte, a ponto de a compreensão resultar na edição da 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.

Ocorre que a base legal das penalidades (de ofício e isolada) sofreu sensível alteração, passando a ser contundente quanto à determinação das exigências (grifos nossos):

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:

[...]

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.

Há quem entenda que o racional da Súmula CARF nº 105 deva prevalecer, independentemente da redação acima descrita promovida pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante de projeto de conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007.

Respeitosamente, discordo.

O contribuinte **optou** pela apuração anual do IRPJ. Tal **escolha** traz consigo a **obrigação** de antecipar mensalmente a exação, sob o rótulo de estimativa. O não cumprimento deste dever carrega consigo uma sanção legalmente prevista, ainda que a pessoa jurídica apure base de cálculo negativa da contribuição no encerramento do exercício (Súmula CARF nº 178).

Verificada a transgressão, incumbe à autoridade fiscal a aplicação da penalidade, pois a atividade administrativa de lançamento é plenamente vinculada, sob pena de responsabilização funcional (art. 142 do Código Tributário Nacional).

As multas de ofício e isolada incidem em circunstâncias completamente distintas, ocorridas em momentos distintos, e são calculadas de modos diversos. Não há identidade de hipótese de incidência, de temporalidade, de base impositiva, nem mesmo de alíquota.

Considerada a alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sobrevieram incontáveis julgados deste Conselho em sentido contrário ao almejado pela Recorrente. Trago exemplos:

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

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO A PARTIR DE 2007. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes

multas". **[Acórdão nº 9101-006.602, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais]**

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

Ano-calendário: 2007

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO A PARTIR DE 2007. EXIGÊNCIA DEPOIS DO ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário. **[Acórdão nº 9101-006.543, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais]**

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

[...]

IRPJ E CSLL. MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO ENCERRADO. POSSIBILIDADE.

A lei autoriza a imposição de multa isolada sobre a falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais após encerrado o ano-calendário, não se confundindo esta penalidade com a multa de ofício sobre o imposto devido apurado no encerramento do período. A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO DEVIDO. POSSIBILIDADE.

A multa exigida isoladamente sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais é de natureza diversa da multa proporcional incidente sobre a insuficiência de recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, no regime do lucro real anual. A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória no 351/2007 (posteriormente convertida na Lei no 11.488/2007) no art. 44 da Lei no 9.430/1996 deixa clara a possibilidade de aplicação de ambas as penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. No caso em análise, não se aplica a Súmula CARF no 105, pois a multa isolada foi exigida após as alterações

promovidas pela referida Medida Provisória no 351/2007. **[Acórdão nº 9303-014.450, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais]**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2004

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE, PARA FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

O disposto na Súmula nº 105 do CARF, que diz 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, aplica-se somente aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, que foi alterada pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007. Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, em sua nova redação, de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativas mensais, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. **[Acórdão nº 9303-010.833, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais]**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2007

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

No caso de falta de recolhimento de estimativa mensal, o art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, com alterações promovidas pela Lei nº 11.488 de 2007, prevê a imposição de multa de 50%, mesmo no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, sendo exigida isoladamente, de modo que pode ser exigida mesmo após o encerramento do exercício. Tal entendimento está expresso na súmula CARF nº 178.

[...]

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A

redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário. **[Acórdão nº 1001-002.943, da 1ª Turma Extraordinária/1ª Seção de Julgamento, relatoria do Conselheiro Sidnei de Sousa Pereira]**

Assim, o voto vencedor é pela rejeição da alegação de indevida concomitância, bem como da aplicação do princípio penal da consunção.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, voto, no mérito, por dar parcial provimento ao recurso voluntário, unicamente para reduzir a multa de ofício qualificada ao patamar de 100% (cem por cento), haja vista a retroatividade benigna de lei superveniente à vigente à época dos fatos geradores, confirmando, contudo, as exigências de IRPJ e de CSLL sobre o "Ágio Water" e as correspondentes multas isoladas por inadimplemento de estimativas mensais, sendo essas as divergências do voto prolatado pela I. Relatora.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva