**Ministério da Economia**
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10480.721765/2011-46

| | |
|---|---|
| **Processo nº** | 10480.721765/2011-46 |
| **Recurso** | Especial do Procurador e do Contribuinte |
| **Acórdão nº** | **9101-006.954 – CSRF / 1ª Turma** |
| **Sessão de** | 8 de maio de 2024 |
| **Recorrentes** | FAZENDA NACIONAL |
| | TIM CELULAR S/A. |

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃOS COMPARADOS.

A ausência de similitude fático-jurídica entre as decisões comparadas (acórdão recorrido x *paradigmas*) impede a caracterização do dissídio, prejudicando o conhecimento recursal.

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. AMORTIZAÇÃO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE.

PREMISSA. INSTITUTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO.

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

APROVEITAMENTO DO ÁGIO. INVESTIDORA E INVESTIDA. EVENTOS. SEPARAÇÃO. UNIÃO.

São dois os eventos em que a investidora pode se aproveitar do ágio contabilizado: (1) a investidora deixa de ser a detentora do investimento, ao alienar a participação da pessoa jurídica adquirida com ágio; (2) a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, incorporação e fusão).

DESPESAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO.

A amortização, a qual se submete o ágio para o seu aproveitamento, constitui-se em espécie de gênero despesa, e, naturalmente, encontra-se submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 299 do RIR/99, submetendo-se aos testes de necessidade, usualidade e normalidade.

DESPESAS. FATOS ESPONTÂNEOS.

Não há norma de despesa que recepcione um situação criada artificialmente. As despesas devem decorrer de operações necessárias, normais, usuais da pessoa jurídica. Não há como estender os atributos de normalidade, ou usualidade, para despesas derivadas de operações atípicas, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica.

CONDIÇÕES PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TESTES DE VERIFICAÇÃO.

A cognição para verificar se a amortização do ágio passa por verificar, primeiro, se os fatos se amoldam à hipótese de incidência dos arts. 385 e 386 do RIR/99, segundo, se requisitos de ordem formal estabelecidos encontram-se atendidos, como arquivamento da demonstração de rentabilidade futura do investimento e efetivo pagamento na aquisição, e, terceiro, se as condições do negócio atenderam os padrões normais de mercado, com atuação de agentes independentes e reorganizações societárias com substância econômica.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INVESTIDOR E INVESTIDA. MESMA UNIVERSALIDADE.

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 se dirigem às pessoas jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida. Deve-se consumar a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente. Compartilhando do mesmo patrimônio a controladora e a controlada ou coligada, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio). Enfim, toma-se o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, para se aperfeiçoar o lançamento fiscal com base no regime de tributação aplicável ao caso e estabelecer o termo inicial para contagem do prazo decadencial.

INCENTIVOS FISCAIS. SUDENE. RECONHECIMENTO DO DIREITO PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. NECESSIDADE DE FORMALIZAÇÃO DE PEDIDO

Para os benefícios concedidos com base no art. 14 da Lei nº 4.239/63, a legislação exige que seja formalizado pedido de reconhecimento do direito à redução perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, sendo este o órgão que tem a competência legal para sobre este pedido decidir.

A ausência, então, desse requerimento, compromete o gozo da redução tributária pleiteada.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2007, 2008,2009

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS MENSAIS DE IRPJ E CSLL. COBRANÇA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA

Original

SOBRE OS TRIBUTOS APURADOS NO FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, nos termos do voto do relator. No mérito, acordam em: (i) quanto ao recurso especial da Fazenda Nacional: (i.i) por voto de qualidade, dar provimento em relação à matéria *amortização do ágio*, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Heldo Jorge dos Santos Pereira; e (i.ii) por maioria de votos, negar provimento em relação à matéria *exigência concomitante de multa isolada multa de ofício*, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado; e (ii) quanto ao recurso especial do Contribuinte, por unanimidade de votos, negar provimento em relação à matéria *Reconhecimento do incentivo fiscal de Imposto de Renda sobre o Lucro da Exploração (SUDENE) - – Lei nº 4.239, de 1963, art. 14.* Prejudicado o julgamento de mérito relativo à matéria *aproveitamento do ágio amortizado antes da incorporação* em face do provimento do recurso da Fazenda Nacional na matéria *amortização de ágio*. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente em exercício). Ausentes os conselheiros Jandir Jose Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Original

## Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") e pela contribuinte Tim Celular S/A., em face do Acórdão nº **1301-002.208** (fls. 4.342/4.453), integrado pelo Acórdão de embargos nº **1301-003.502** (fls. 4.591/4.598), cujas ementas transcrevo a seguir:

**Acórdão nº 1301-002.208:**

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

PEDIDO DE PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

Deve ser indeferido o pedido de perícia, quando o exame de um técnico é desnecessário à solução da controvérsia, que só depende de matéria contábil e argumentos jurídicos ordinariamente compreendidos na esfera do saber do julgador.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

Não se autoriza o pedido de diligência quando inexistir dúvida sobre matéria fática ou quando formulado para a obtenção de material probatório cuja produção esteja na órbita dos encargos do recorrente.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

DECADÊNCIA. INÍCIO DA CONTAGEM ANTERIORMENTE AO FATO GERADOR. IMPOSSIBILIDADE.

A contagem do prazo decadencial, para efeitos do artigo 173, inciso I, do CTN, ou do § 4º do artigo 150 do referido Código, não pode ser iniciada antes da ocorrência do fato gerador do tributo.

ADESÃO AO REFIS. REDUÇÃO DOS ENCARGOS LEGAIS. CONFLITO APARENTE ENTRE O ART. 7º, § 2º, DO DECRETO Nº 70.235/1972 E LEI Nº 11.941/2009.

A adesão ao Refis dentro do prazo de 60 dias do artigo 7º, § 2º, do Decreto nº 70.235/1972, desautoriza os benefícios de redução dos encargos de multa e juros previstos na Lei nº 11.941/2009, para os débitos tributários lançados de ofício que tenham sido abarcados pela fiscalização em curso, quando da adesão.

DCOMP. ENTREGA ANTERIOR AO INÍCIO DA FISCALIZAÇÃO. CONFISSÃO DE DÍVIDA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO DO TRIBUTO CONFESSADO. IMPOSSIBILIDADE.

Deve-se excluir do lançamento de ofício o valor do tributo que, antes do início da fiscalização, já havia sido confessado em DCOMP.

MULTA ISOLADA. ARQUIVOS DIGITAIS INCOMPLETOS.

As pessoas jurídicas que utilizam sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscais, sujeitam-se à sanção prevista no artigo 12, inciso II, da Lei nº 8.218/1991, caso não complementem, com as informações reiteradamente requisitadas, os arquivos digitais apresentados à Fiscalização.

MULTA ISOLADA. ARQUIVOS DIGITAIS NÃO APRESENTADOS À FISCALIZAÇÃO.

As pessoas jurídicas que utilizam sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscais, sujeitam-se à sanção prevista no artigo 12,

Original

inciso III, da Lei nº 8.218/1991, caso não apresentem, depois de reiteradamente intimadas, os arquivos digitais requisitados pela Fiscalização.

FRAUDE, SONEGAÇÃO E CONLUIO. POSTERIOR REQUALIFICAÇÃO DOS FATOS. EXIGÊNCIA DE COMPLEMENTO DE MULTA. LANÇAMENTO COMPLEMENTAR DA DIFERENÇA. IMPOSSIBILIDADE.

Segundo o artigo 149, VIII, do CTN, o lançamento pode ser revisto de ofício quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior. Portanto, essa regra exige novas provas para a revisão do lançamento já efetuado, devendo-se entender que novas provas significam novos fatos, e não novos elementos de prova sobre os mesmos fatos já conhecidos. Assim, ainda que se perceba, a *posteriori*, que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação, não cabe a revisão de lançamento com suposto supedâneo no inciso VII do artigo 149 do CTN, se não houver fatos novos que favoreçam a qualificação da conduta fraudulenta ou simulada, afinal o artigo 146 do CTN constitui óbice à alteração da qualificação jurídica sobre os mesmos fatos conhecidos ao longo da investigação, que se encerrou com o lançamento de ofício anterior.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ**

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

ÁGIO AMORTIZADO. FUSÃO, CISÃO E INCORPORAÇÃO. REAPROVEITAMENTO. DO VALOR AMORTIZADO. IMPOSSIBILIDADE.

Os artigos 7º e 8º da Lei no 9.532/97 instituíram regras relativas à amortização do ágio ou deságio, específicas para os casos em que há a extinção da participação societária por força de fusão, incorporação ou cisão.

Essas mesmas regras prescrevem que a amortização do ágio ou do deságio é exclusivamente realizada na contabilidade. Vale dizer, essa disciplina legal não estabelece o controle do ágio amortizado no LALUR, concomitante à amortização na contabilidade, para efeitos de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a exemplo do que consta no parágrafo único do artigo 391 do RIR/99. Em suma, inexiste prescrição legislativa que autorize o reaproveitamento, após a fusão, a incorporação ou a cisão, do valor já amortizado contabilmente que venha a ser revertido, pelo contribuinte, por anterior adição.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. AFASTAMENTO DA TRAVA NA EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.

A compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas da CSLL acumulados é limitada pela trava de trinta por cento do lucro líquido ajustado, para a pessoa jurídica extinta.

INCENTIVOS FISCAIS. SUDENE. RECONHECIMENTO DO DIREITO PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.

É indispensável o reconhecimento, pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), do direito ao benefício fiscal de que trata o artigo 14 da Lei nº 4.293/1963, na apreciação de pedido formulado pelo interessado. Por outro lado, inexiste a exigência de prévio reconhecimento do direito para os benefícios estabelecidos pelo artigo 13 da mesma lei, provando-se o direito com a apresentação do laudo constitutivo emitido pelo órgão competente.

Ressalva-se, em qualquer caso, a competência da RFB para fiscalizar o cumprimento dos requisitos e a correção do aproveitamento fiscal.

POSSIBILIDADE – A incorporação às avessas ou reversa não é proibida pelo ordenamento jurídico. Realizada por empresas operativas e com objetivo social semelhante, não pode ser tipificada como operação simulada, sobretudo quando e a busca de melhor eficiência do ponto de vista operacional.

INCORPORAÇÃO DE SUPERAVITÁRIA POR DEFICITÁRIA – Incomprovada a ocorrência de simulação na operação de incorporação de uma empresa superavitária por

Original

uma deficitária, podem os prejuízos desta serem compensados com os lucros daquela, no futuro, observado o prazo legal, posto não haver vedação legal."

IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO CONCOMITANTE DA MULTA DE OFÍCIO E DA MULTA ISOLADA. 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 (Súmula CARF n° 105).

MULTA QUALIFICADA. DESCABIMENTO. A multa qualificada pressupõe o dolo, a fraude ou a simulação na conduta do contribuinte. Tais hipóteses não restou justificada nos autos, devendo, a multa de ofício, ser reduzida para 75%.

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do colegiado, (1) por unanimidade de votos, em REJEITAR a preliminar de decadência; (2) por unanimidade de votos, em DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para: (2.1) afastar as glosas de incentivos fiscais que têm por base o art. 13 da Lei nº 4.239/63, mantidas aquelas dos incentivos que têm por base o art. 14 do mesmo diploma legal; (2.2) afastar a exigência correspondente a R$ 1.335.807,99, referente à estimativa de CSLL do mês de junho de 2006; (3) por maioria de votos, em DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para: (3.1) afastar as exigências decorrentes da falta de adição da amortização de ágio, vencidos os Conselheiros Flávio Franco Corrêa e Milene de Araújo Macedo; (3.2) afastar as exigências por compensação indevida de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL, vencidos os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, Milene de Araújo Macedo e Waldir Veiga Rocha; (3.3) afastar multas exigidas isoladamente por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, vencidos os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, Milene de Araújo Macedo e Waldir Veiga Rocha, que afastavam apenas parte dessas multas; (3.4) reduzir a multa de ofício de 150% para 75%, vencidos os Conselheiros Flávio Franco Corrêa e Milene de Araújo Macedo. (4) Nos demais aspectos, a Turma foi unânime em negar provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro.*

## Acórdão nº 1301-003.502:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma.

No caso, deve-se suprir a omissão na parte dispositiva da decisão discutida acerca do lançamento complementar e registrar, na ementa, o entendimento da Turma sobre a matéria relativa à falta de adição da amortização de ágio matéria.

IRPJ/CSLL. ADIÇÃO DA AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. IMPROCEDÊNCIA. DESPESA DEDUTÍVEL

A incorporação às avessas ou reversa não é proibida pelo ordenamento jurídico. Realizada por empresas operativas e com objetivo social semelhante, não pode ser tipificada como operação simulada, sobretudo quando se busca de melhor eficiência do ponto de vista operacional.

Assim, no caso concreto, incorreta a conclusão da autoridade fiscal quanto à adição da amortização de ágio, na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL.

EMBARGOS INOMINADOS. ERRO MATERIAL

Original

> Cabem embargos inominados para corrigir inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo, nos termos do art. 66 do Regimento Interno do CARF.
>
> No caso, identificado que no cabeçalho do acórdão recorrido consta que a matéria tratada nos autos seria estranha aos autos, deve-se corrigir o erro apontado.
>
> *Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*
>
> *Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos para, sem efeitos infringentes, sanar as omissões e o erro material apontado e ratificar o decidido no acórdão 1301-002.208.*

Intimada dessa decisão, a PGFN interpôs recurso especial (fls. 4.601/4.703) em relação às seguintes matérias: **(i)** *indedutibilidade do ágio amortizado/multa qualificada*; **(ii)** *indevida fruição do incentivo fiscal de redução de Imposto de Renda e adicionais não-restituíveis*; e **(iii)** *cumulação da multa isolada, por falta de recolhimento de estimativa, com a multa de ofício proporcional, para fatos geradores ocorridos após 2007 – art. 44 da Lei nº 9.430/96*.

Despacho de fls. 4.706/4.752 admitiu parcialmente o apelo fazendário, nos seguintes termos:

> (...)
>
> **Acórdãos paradigma - aspectos formais**
>
> Primeira matéria - indedutibilidade do ágio amortizado / multa qualificada
>
> Acórdão nº 9101-003.344 – IRPJ ano-calendário 2005 - processo 10880.721767/2010-41 – publicado em 01/03/2018
>
> Acórdão nº 101-96724 – IRPJ anos-calendário 2001 e 2002 - processo 18471.000947/2006-33 - publicado em 22/07/2008
>
> Segunda matéria – indevida fruição do incentivo fiscal de redução de Imposto de Renda e adicionais não-restituíveis
>
> Acórdão nº 1803-000.758 - IRPJ ano-calendário 2004 - processo 10510.006418/2008-90 – publicado em 01/02/2011
>
> Terceira matéria – cumulação da multa isolada, por falta de recolhimento de estimativa, com a multa de ofício proporcional, para fatos geradores ocorridos após 2007 – art. 44 da Lei nº 9.430/96
>
> Acórdão nº 9101-003.002 – CSLL anos-calendário 2010 e 2011 – processo 15504.732788/2013-46 – publicado em 21/09/2017
>
> Acórdão nº 1802-001.592 – IRPJ ano-calendário 2007 - processo 10530.724163/2010-27 – publicado em 20/06/2013
>
> (...)
>
> Primeira matéria - indedutibilidade do ágio amortizado / multa qualificada
>
> (...)
>
> Observe-se que a redação do recurso apresenta, como uma só matéria de divergência, dois temas co-relacionados: 1) indedutibilidade da amortização do ágio; e 2) qualificação da multa.
>
> O recurso destaca trecho do voto vencedor do acórdão recorrido, que representaria o entendimento do colegiado *a quo* acerca da matéria suscitada. Verificamos que o trecho selecionado pela Recorrente tece considerações acerca dos dois temas identificados no parágrafo anterior, mas também a um terceiro tema, qual seja, a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL. Com base nos termos do recurso,

Original

entendemos que este terceiro tema não está abarcado nas divergências propostas para reexame pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. Ainda assim, e com o intuito de preservar a fidelidade ao recurso sob exame, reproduzimos todo o trecho selecionado pela Recorrente.

(...)

... Identificamos, a seguir, os elementos fundamentais do acórdão recorrido:

a) situação julgada – auto de infração que considerou indedutível a amortização de ágio decorrente de incorporação "às avessas"; lançamento suplementar para agravamento da multa de ofício;

b) legislação interpretada - art. 386 do RIR/99 e art. 8º, alínea "b", da Lei nº 9.532/97;

c) fundamentos da decisão -

c.1. para manutenção da dedutibilidade do ágio amortizado – "*não há fundamento legal impedindo a incorporação denominada às avessas ou reversa"*; "*negócio jurídico possui fundamento econômico legítimo e está em consonância com as normas legais vigentes*"; enquadramento na hipótese prevista no art. 8º, alínea "b" da Lei nº 9.532/97;

c.2. para afastamento da multa qualificada – ausência de dolo, fraude ou simulação, observância a requisitos formais da legislação.

Observe-se que tanto o Relator como o voto vencedor afastaram a qualificação da multa, mas fizeram-no com base em diferentes fundamentos. Prevaleceu, por maioria de votos, a decisão expressa no voto vencedor e respectivo fundamento, de modo que é este o relevante para análise da divergência jurisprudencial alegada.

Passamos ao exame dos paradigmas.

Apresenta-se, como primeiro paradigma, o acórdão nº 9101-003.344, o qual, segundo a Recorrente, teria analisado *a mesma sequência de operações societárias objeto do presente processo*. Trata-se de acórdão proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, no julgamento conjunto de recursos especiais interpostos pela Procuradoria da Fazenda e pelo contribuinte, no processo administrativo nº 10880.721767/2010-41 (relativo ao ano-calendário 2005).

(...)

Após a leitura integral do acórdão nº 9101-003.344, concluímos que os trechos transcritos representam íntegra e fielmente o entendimento do colegiado, no julgamento do caso paradigma.

Identificamos a seguir os elementos essenciais do paradigma nº 9101-003.344:

a) situação julgada – ano-calendário 2005; auto de infração que considerou indedutível a amortização de ágio decorrente de incorporação "às avessas"; trata-se da mesma sequência de operações societárias de que trata o presente processo;

b) legislação interpretada – arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997

c) fundamentos da decisão –

c.1. a empresa Bitel foi considerada a *real* investidora (investidora originária);

c.2. a empresa 1B2B foi considerada empresa veículo ("de prateleira"), efêmera e sem substância, criada artificialmente "para transportar o ágio relativo à aquisição da TNC" e "buscar a hipótese de incidência permissiva de aproveitamento de despesa";

c.3. como a investidora originária (Bitel) não participou da incorporação, os eventos não se enquadram nas hipóteses dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, e não há respaldo legal para a dedutibilidade do ágio amortizado.

Entendemos que o acórdão nº 9101-003.344 comprova o dissídio alegado frente ao acórdão recorrido, **apenas no que respeita à dedutibilidade do ágio amortizado**. Isto na medida em que, diante da mesma situação fática – amortização de ágio decorrente das mesmas operações societárias - os colegiados expressaram entendimentos

Original

divergentes quanto à subsunção dos eventos à norma: enquanto o acórdão recorrido considerou os eventos enquadrados no art. 8º, alínea "b", da Lei no 9.532/1997, o acórdão nº 9101-003.344 refutou expressamente o enquadramento.

Observe-se que o recurso ora examinado também incluiu, como parte integrante da primeira divergência suscitada, o tema "qualificação da multa". A rigor trata-se de matéria autônoma pois, se por um lado não há que se falar em multa qualificada caso a amortização de ágio seja considerada dedutível, por outro lado, caso se decida pela indedutibilidade do ágio, a multa pode ser agravada ou não, conforme as circunstâncias do caso concreto. De qualquer modo, o paradigma nº 9101-003.344 não se manifesta acerca da multa de ofício – agravada ou não. Assim sendo, **o paradigma nº 9101-003.344 comprova a divergência invocada no que respeita à dedutibilidade do ágio amortizado, mas não no que tange ao agravamento da multa**.

O segundo paradigma proposto para a matéria é o acórdão nº 101-96.724. O recurso transcreve a respectiva Ementa e trechos do voto condutor:

(...)

Observa-se marcada semelhança entre as situações fáticas apreciadas pelo paradigma nº 101-96724 e pelo acórdão ora recorrido, uma vez que ambos apreciam a dedutibilidade da amortização de ágio, ágio este decorrente de operações societárias entre empresas ligadas, envolvendo incorporação reversa e utilização de empresa veículo, de existência efêmera. As decisões comparadas manifestam entendimentos divergentes quanto à caracterização dos eventos societários como simulação e quanto ao enquadramento nas hipóteses de dedutibilidade previstas na Lei 9.532/1997.

Quanto à multa agravada, embora o texto do voto condutor não se refira ao tema, é certo que a Ementa do paradigma confirma o agravamento da multa, como decorrência da simulação.

Assim sendo, entendemos que o paradigma nº 101-96724 evidencia o dissídio alegado, **tanto no que diz respeito à dedutibilidade do ágio amortizado, como no que toca à multa agravada.**

Segunda matéria – indevida fruição do incentivo fiscal de redução de Imposto de Renda e adicionais não-restituíveis

(...)

Pelo exposto, entendemos que o paradigma nº 1803-00.758 não se presta à comprovação da divergência alegada.

Terceira matéria – cumulação da multa isolada, por falta de recolhimento de estimativa, com a multa de ofício proporcional, para fatos geradores ocorridos após 2007 – art. 44 da Lei nº 9.430/96

(...)

Observe-se que o recurso sob exame aponta, como matéria de divergência, a exigência concomitante da multa isolada (pelo não-recolhimento de estimativas mensais) com a multa de ofício proporcional, para fatos geradores posteriores a 2007. O dispositivo legal objeto do dissídio invocado é o art. 44 da Lei no 9.430/96.

(...)

O primeiro paradigma proposto é o acórdão nº 9101-003.002.

Transcreve-se a Ementa do paradigma nº 9101-003.002:

> *"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL*
>
> *Ano-calendário: 2010, 2011*
>
> *(...)*
>
> *MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.*

Original

> *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.*
>
> *No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*
>
> (...)

A Ementa do paradigma é suficiente para comprovar o dissídio alegado. Diferentemente do acórdão recorrido, o paradigma nº 9101-003.002 nega aplicação da Súmula CARF nº 105 ao período posterior à edição da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007 (que deu nova redação ao art. 44 da Lei 9.430/1996).

O segundo paradigma proposto é o acórdão nº 1802-001.592.

(...)

Considerando que o paradigma nº 1802-001.592 julga exigência relativa a fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2007, entendemos claramente demonstrado o dissídio jurisprudencial. Diferentemente do acórdão recorrido, o paradigma entende que a multa isolada sobre antecipações não pagas é penalidade inteiramente distinta da multa de ofício relativa ao ajuste no fim do exercício, não havendo que se falar em dupla penalização.

Por todo o exposto, **entendemos que os paradigmas nº 9101-003.002 e nº 1802-001.592 comprovam a divergência jurisprudencial apontada**.

**IV - Conclusão**

Propomos o **SEGUIMENTO PARCIAL** do Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda:

**- DANDO-SE SEGUIMENTO à primeira matéria - indedutibilidade do ágio amortizado / multa qualificada** – no que tange ao ágio amortizado, com base nos paradigmas nº 9101-003.344 e nº 101-96724; no que tange à multa qualificada, apenas com base no paradigma nº 101-96724;

**- NEGANDO-SE SEGUIMENTO à segunda matéria - indevida fruição do incentivo fiscal de redução de Imposto de Renda e adicionais não-restituíveis;**

**- DANDO-SE SEGUIMENTO à terceira matéria - cumulação da multa isolada, por falta de recolhimento de estimativa, com a multa de ofício proporcional, para fatos geradores ocorridos após 2007**, com base nos paradigmas nº 9101-003.002 e nº 1802-001.592.

**(...)**

A contribuinte ofereceu contrarrazões às fls. 5.387/5.451. Em seguida interpôs recurso especial (fls. 5.221/5.271), tendo sido este admitido parcialmente (fls. 5.490/5.514). Confira-se:

> (...)
>
> Em seu Recurso, a Contribuinte suscita divergência jurisprudencial quanto às seguintes matérias que teriam recebido interpretação divergente:
>
> • **aproveitamento de ágio amortizado em período anterior a evento de incorporação – Lei nº 9.532, de 1997, arts. 7º e 8º;**
>
> • **inexistência de determinação legal de adição da amortização do ágio à base de cálculo da CSLL – Lei nº 8.981, de 1991, art. 57;**

Original

**• reconhecimento do incentivo fiscal de Imposto de Renda sobre o Lucro da Exploração (SUDENE) – Lei nº 4.239, de 1963, art. 14;**

**• multa relativa à não apresentação arquivos digitais ou à apresentação dos mesmos com informações incompletas – Lei nº 8.218, de 1991, art. 12, incisos II e III.**

(...)

**1. Aproveitamento de ágio amortizado em período anterior a evento de incorporação – Lei nº 9.532, de 1997, arts. 7º e 8º**

Referindo-se a essa matéria, a Recorrente alega que a decisão recorrida adotou interpretação divergente da que fundamentou o **Acórdão paradigma nº 101-97.117**, prolatado pela 1ª Câmara do então Primeiro Conselho de Contribuintes.

(...)

Para bem contextualizar a situação fática subjacente, cumpre esclarecer que o presente processo refere-se a auditoria fiscal da apuração do IRPJ e da CSLL dos anos de 2005 a 2009 na TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A e na TIM NORDESTE S/A, sendo que o crédito tributário constituído foi exigido em nome da Recorrente TIM CELULAR S/A na condição de responsável tributário, em razão de sucessivos eventos de incorporação.

Em apertada síntese, ainda para o fim de contextualização, parte do capital cindido da TELEBRÁS em maio de 1998 foi vertido para TELE NORDESTE CELULAR PARTICIPAÇÕES S/A ("TNC"), uma holding controladora de diversas sociedades operadoras de serviços de telefonia. Em processo de leilão realizado naquele mesmo ano, BITEL e UGB adquiriram as ações da TNC com ágio, sendo que pouco tempo depois a BITEL adquiriu a participação da UGB na TNC, tornando-se a única acionista da holding TNC, registrando em seu ativo o ágio originado na aquisição da TNC.

Seguiram-se, então, novos eventos societários que essencialmente não produziram alteração na estrutura de controle, com a diferença de que o ágio decorrente da aquisição da TNC – até então registrado no ativo da BITEL – foi transferido para o ativo da própria TNC. Esse efeito foi obtido por meio da utilização de uma sociedade efêmera (1B2B), que primeiramente recebeu da BITEL as ações da TNC em integralização de aumento de capital (etapa em que o ágio foi transferido da BITEL para o patrimônio da 1B2B), e depois foi incorporada (a 1B2B) pela TNC. Com isso, a estrutura voltou à formação inicial, em que BITEL controlava diretamente a TNC, apenas com a diferença de que o ágio decorrente da aquisição da TNC – até então registrado no ativo da BITEL – fora transferido para o ativo da própria TNC.

Prosseguindo na descrição dos eventos societários, nova reestruturação ocorreu, desta vez uma cisão parcial da TNC, da qual resultou na transferência do ágio registrado na holding TNC para as operadoras de telefonia por ela controladas.

Ato seguinte, em 30/06/2004, uma das operadoras (a TELPE) incorporou as demais e alterou sua denominação para TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A, passando a registrar a integralidade do ágio. Dois anos depois, em 30/06/2006, a pessoa jurídica Maxitel S/A incorporou a TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A e alterou sua razão social para TIM NORDESTE S/A. Por fim, em 31/12/2009, a TIM NORDESTE S/A foi incorporada pela Recorrente TIM CELULAR S/A.

Como mencionado acima, o presente caso refere-se a auditoria da apuração do IRPJ e da CSLL dos anos de 2005 a 2009 na TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A e na TIM NORDESTE S/A, sendo que o crédito tributário constituído foi exigido em nome da Recorrente TIM CELULAR S/A na condição de responsável tributário. E a matéria que, segundo a Recorrente, teria recebido **interpretação divergente pelo Colegiado recorrido** diz respeito à glosa de exclusões realizadas pela TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A e pela TIM NORDESTE S/A, correspondentes a parcelas do ágio que haviam sido amortizadas e adicionadas em períodos anteriores, pela BITEL e pela 1B2B.

Original

Trata-se, portanto, de discussão acerca do **aproveitamento de ágio amortizado** em períodos anteriores a evento de incorporação, tendo o Colegiado decidido quanto a esse tema no sentido de que "inexiste prescrição legislativa que autorize o reaproveitamento, após a fusão, a incorporação ou a cisão, do valor já amortizado contabilmente que venha a ser revertido, pelo contribuinte, por anterior adição", conforme se extrai da ementa do julgado.

Com maior detalhamento, é a seguinte a fundamentação encontrada no voto vencido do i. Relator, mas que prevaleceu quanto a esse tema:

(...)

Como se nota, no voto (vencido) do i. Relator, são duas as razões apontadas para manter a glosa das exclusões referentes a parcelas do ágio amortizadas em períodos anteriores a qualquer evento de incorporação, pela BITEL e pela 1B2B. São eles: (i) todo o ágio em questão carece de substância econômica, pois fora concebido exclusivamente para propósitos fiscais; e (ii) o ágio já amortizado contabilmente não pode ser "recuperado" para posterior exclusão, nem mesmo pela própria empresa que o tenha amortizado.

Todavia, conforme se verifica no voto vencedor, a primeira razão não foi acolhida pela maioria dos membros do Colegiado, de modo que o fundamento que justificou a manutenção da glosa fiscal das exclusões referentes a parcelas do ágio amortizadas em período anterior a qualquer evento de incorporação encontra-se no voto vencido, e basicamente consiste no entendimento de que os arts 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, prescrevem que a amortização do ágio é exclusivamente realizada na contabilidade, não havendo que se falar em controle do ágio amortizado no LALUR, concomitante à amortização na contabilidade, para efeitos de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL em período posterior.

(...)

Em análise à situação fática encontrada no paradigma, verifica-se que a sociedade Liquid Carbonic Indústrias S/A adquiriu com ágio a sociedade XYZ Distribuidora e Transportadora Ltda., e posteriormente foi incorporada (a Liquid Carbonic) pela WHITE MARTINS. Mas antes de ser incorporada pela WHITE MARTINS, a LIQUID CARBONIC já havia amortizado parte do ágio referente à sua participação na XYZ. Com a posterior incorporação da LIQUID CARBONIC pela WHITE MARTINS, a incorporadora (WHITE MARTINS) deduziu a parcela do ágio na XYZ que já havia sido amortizada pela LIQUID CARBONIC antes de ser incorporada pela WHITE MARTINS, sendo essa parcela objeto da glosa fiscal.

No julgamento do feito, a 1ª Câmara do então Primeiro Conselho de Contribuintes deu provimento ao recurso voluntário quanto a essa matéria, deixando consignado que a contribuinte autuada, "ao incorporar a empresa Liquid Carbonic, tornou-se sucessora de todos os seus direitos e obrigações, sendo-lhe perfeitamente admitida a dedução dos valores correspondentes aos saldos de amortização de ágio".

Portanto, **verifica-se que tanto no recorrido quanto no paradigma a glosa teve como alvo saldos de ágio já amortizados em períodos anteriores ao evento societário de incorporação** que teria atraído a aplicação do inciso III do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, dispositivo legal que à época estabelecia o direito à antecipação do aproveitamento do ágio, sem a necessidade de se aguardar eventual liquidação do investimento, conforme previa a regra geral preconizada nos arts. 391 e 426 do RIR/99 (amparados pelos arts. 25 e 33 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 1.730, de 1979).

No caso do Acórdão recorrido, a BITEL mantinha o registro do ágio e efetuou sua amortização até o momento em que entregou as ações da TNC em conferência ao aumento de capital da 1B2B, antes, portanto, de qualquer evento de incorporação que pudesse atrair a aplicação do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997. Por sua vez, a 1B2B somente manteve o registro do ágio e efetuou sua amortização até o momento em que foi incorporada pela própria investida TNC, mais uma vez, antes de qualquer evento de incorporação que pudesse atrair a aplicação do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997. Da

Original

mesma forma, no caso do paradigma, a LIQUID CARBONIC manteve o registro do ágio na XYZ e efetuou sua amortização até o momento em que foi incorporada pela WHITE MARTINS, antes do evento de incorporação que naquele caso teria atraído a aplicação do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, segundo o entendimento que lá prevaleceu.

Todavia, diante de situações fáticas similares recorrido e paradigma chegaram a conclusões diferentes acerca da possibilidade de aproveitamento desses saldos já amortizados em períodos anteriores, adotando interpretações divergentes da norma contida no inciso III do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, razão pela qual **entendo que restou caracterizada a divergência jurisprudencial** que enseja o seguimento da matéria para apreciação da CSRF.

(...)

**3. Reconhecimento do incentivo fiscal de Imposto de Renda sobre o Lucro da Exploração (SUDENE) – Lei nº 4.239, de 1963, art. 14**

A Recorrente alega que a decisão recorrida adotou interpretação divergente da que fundamentou o **Acórdão paradigma nº 101-86.651**, prolatado em 13 de junho de 1994 pela 1ª Câmara do então Primeiro Conselho de Contribuintes. A cópia do paradigma foi juntada às fls. 5.310 a 5.317, e em consulta ao sítio do CARF, verifica-se que não há registro do andamento do respectivo processo para certificação de que a decisão não foi reformada.

Em análise ao voto que conduziu o Acórdão recorrido, constata-se que a matéria suscitada pela Recorrente foi prequestionada.

Em relação a essa matéria, cumpre esclarecer que a fiscalização glosou deduções efetuadas no ano-calendário de 2006 pela TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A, a título de incentivo fiscal de redução do IRPJ e adicionais incidentes sobre o lucro da exploração, devido ao fato de não ter havido o pedido de reconhecimento do direito ao benefício por parte da Secretaria da Receita Federal.

O órgão julgador de primeira instância manteve a glosa sob o fundamento de que o direito à redução do IRPJ e adicionais incidentes sobre o lucro da exploração, na área de atuação da extinta SUDENE, não prescinde do seu reconhecimento pela unidade da Secretaria da Receita Federal a que estiver jurisdicionada a pessoa jurídica.

Por sua vez, o Colegiado recorrido afastou as glosas de incentivos fiscais que têm por base o art. 13 da Lei nº 4.239, de 1963, mantendo as que têm por base o art. 14 do mesmo diploma legal. A parte pertinente da ementa do Acórdão recorrido é a seguinte:

> INCENTIVOS FISCAIS. SUDENE. RECONHECIMENTO DO DIREITO PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.
>
> É indispensável o reconhecimento, pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), do direito ao benefício fiscal de que trata o artigo 14 da Lei nº 4.293/1963, na apreciação de pedido formulado pelo interessado. Por outro lado, inexiste a exigência de prévio reconhecimento do direito para os benefícios estabelecidos pelo artigo 13 da mesma lei, provando-se o direito com a apresentação do laudo constitutivo emitido pelo órgão competente. Ressalva-se, em qualquer caso, a competência da RFB para fiscalizar o cumprimento dos requisitos e a correção do aproveitamento fiscal.

(...)

Em análise ao paradigma, verifica-se que a glosa da redução do Imposto foi efetuada em razão de o contribuinte não ter comprovado que requereu à autoridade tributária o reconhecimento ao gozo do beneficio fiscal previsto no art. 14 da Lei nº 4.239, de 1963 (RIR/80, art. 446). Todavia, naquele caso, o Colegiado observou que, no momento da lavratura do lançamento, a autoridade fiscal já estava de posse de documentos que comprovavam que o contribuinte obteve da SUDENE declaração de que reunia condições para o gozo do incentivo da redução do imposto, sendo essa circunstância considerada pelo Colegiado como suficiente para suprir a falta do pedido de reconhecimento do benefício, ensejando o cancelamento da glosa.

Original

Dessa forma, **fica evidenciada a similitude fática com o presente caso**, haja vista que também aqui a Autoridade Fiscal glosou as deduções do Imposto devido ao fato de não ter havido o pedido de reconhecimento do direito ao benefício, exatamente como no paradigma. Além disso, a exemplo do que se verifica no paradigma, também no presente caso a Autoridade Fiscal constatou, no momento da lavratura do lançamento, que a Contribuinte obteve da SUDENE declaração de que reunia condições para o gozo do incentivo da redução do imposto, conforme evidenciam os seguintes parágrafos do próprio Termo de Encerramento da Ação Fiscal:

> 87. Verifica-se que na DIPJ do ano calendário 2006 – Ficha 28, consta informado os Laudos Constitutivos n° 0175/2005 e 0176/2005, como sendo aqueles relativos as atividades incentivadas, contudo, entre os documentos apresentados pelo contribuinte no curso da presente fiscalização constam ainda os Laudos Constitutivos de n° 0167/2005 – 0168/2005 – 0169/2005 – 0170/2005 – 0171/2005 – 0172/2005 – 0173/2005 – 0174/2005 – 0177/2005 – 0178/2005, expedidos pela ADENE em nome da TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES S/A (DOC. 07).
>
> [...]
>
> 90. Os contribuintes submetidos a presente fiscalização foram intimados, por meio do Termo de Início de Fiscalização e do Termo de Intimação Fiscal lavrado em 17 de agosto de 2010, a apresentar os documentos pertinentes a matéria, inclusive o **"Pedido de Reconhecimento do Direito à Redução do IRPJ**" e os Atos de reconhecimento emitidos pelo fisco.
>
> 91. Esta Fiscalização registra que, embora tenham sido apresentados os Laudos Constitutivos emitidos pela Agência de Desenvolvimento do Nordeste — ADENE, acima citados, até a data da lavratura do presente Termo de Encerramento não foram apresentados os correspondentes **Pedidos de Reconhecimento do Direito à Redução do IRPJ**, formulados em nome do contribuinte TIM NORDESTE TELECOMUNICACOES S/A.

No entanto, diante de situações fáticas similares, recorrido e paradigma chegaram a soluções diversas. No paradigma, a falta do pedido de reconhecimento do benefício foi considerada suprida pela existência de documentos emitidos pela SUDENE, e apresentados à fiscalização antes de lavrado o lançamento. No recorrido, essa mesma circunstância não foi suficiente para afastar o entendimento de que o pedido de reconhecimento do benefício é imprescindível, e não pode ser afastada pela autoridade julgadora.

Em síntese, considerando que diante de situações fáticas similares recorrido e paradigma chegaram a conclusões diferentes acerca do benefício fiscal previsto no art. 14 da Lei nº 4.239, de 1963, entendo que restou caracterizada a divergência jurisprudencial que enseja o seguimento da matéria para apreciação da CSRF.

(...)

**Conclusão**

Diante do exposto, com fundamento no art. 67 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho que seja:

- **dado seguimento** ao recurso especial quanto às seguintes matérias:
  - ✓ aproveitamento de ágio amortizado em período anterior a evento de incorporação – Lei nº 9.532, de 1997, arts. 7º e 8º; e
  - ✓ reconhecimento do incentivo fiscal de Imposto de Renda sobre o Lucro da Exploração (SUDENE) – Lei nº 4.239, de 1963, art. 14";
- **negado seguimento** ao recurso especial quanto às matérias:
  - ✓ inexistência de determinação legal de adição da amortização do ágio à base de cálculo da CSLL – Lei nº 8.981, de 1991, art. 57; e
  - ✓ multa relativa à não apresentação arquivos digitais ou à apresentação dos mesmos com informações incompletas – Lei nº 8.218, de 1991, art. 12, incisos II e III.

Original

Contra as matérias não admitidas a contribuinte apresentou Agravo (fls. 5.576/5.580), o qual foi rejeitado (fls. 5.608/5.612).

Chamada a se manifestar, a PGFN apresentou contrarrazões às fls. 5.638/5.659.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

**Conhecimento**

Os recursos especiais são tempestivos.

Passa-se a análise do cumprimento ou não dos demais requisitos para conhecimento, notadamente a caracterização do necessário dissídio.

**Recurso especial fazendário**

*Indedutibilidade do ágio amortizado após incorporação*

O afastamento da glosa do ágio **após incorporação** foi assim motivada pelo voto vencedor do acórdão recorrido:

> No tocante a incorporação às avessas, entendo que o negócio jurídico foi praticado em conformidade com a lei. Dessa forma, não há que se falar em redução indevida de tributo, pois o direito a amortização do ágio está assegurado ao contribuinte, com base no art. 386 do RIR/99.
>
> No caso em tela, houve um aumento de capital na 1B2B Participações com ações da TNC, para posterior incorporação da Bitel e das operadoras pela TNC pela própria TNC, e posterior cisão com incorporação pelas empresas operadoras.
>
> Após tais sucessivas operações societárias, culminou na incorporação da TIM Nordeste SA, empresa superavitária pela Tim Celular S/A (Recorrente), empresa deficitária.
>
> Dessa forma, o voto entendeu que não houve a geração do ágio, uma vez que a mais valia do investimento não foi gerada em ato de aquisição, justamente por pressupor dispêndio para se obter algo de terceiro.
>
> Assim, ao glosar o ágio gerado, na apuração do lucro real, o qual acarretou redução do IRPJ e CSLL, acabou por desconsiderar o aproveitamento de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL
>
> Pois bem, a incorporação às avessas ou reversa ocorre quando investidora é incorporada pela sociedade investida.
>
> Como já salientado no voto condutor, o ágio é apurado por pessoa jurídica que adquire participação societária em outra sociedade cujo investimento é definido como relevante em sociedades controladas ou coligadas, nos termos do art. 384 do RIR/99.
>
> Na aquisição de participação societária, desdobra-se o custo de aquisição relativamente ao patrimônio líquido, tomando-se como base a participação do percentual no capital

Original

social da empresa investida. Ou seja, o ágio é a diferença resultante entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido da sociedade investida.

Para efeitos fiscais, a amortização do ágio somente tem seu início a partir do momento em que uma pessoa jurídica absorver patrimônio de outra que detém participação societária, por meio de incorporação, fusão ou cisão, conforme dispõe o art. 386 do RIR/99.

Importante ressaltar que a regra de amortização do ágio aplica-se, inclusive, no caso de a pessoa jurídica incorporada ter sido a controladora da sociedade que realizará a incorporação, conforme dispõe a alínea "b" do art. 8º da Lei nº 9.532/97. Vejamos:

(...)

Nesse sentido, o voto condutor acompanhou os moldes da fiscalização, no sentido de que o negócio jurídico teve o intuito exclusivamente fiscal, articulando transferências societárias restritas a empresas relacionadas entre si, não independentes e integrantes do Grupo Tim.

Importante ressaltar que o aproveitamento fiscal pela Recorrente da despesa de amortização do ágio depois da reestruturação societária está diretamente vinculado à determinação do fundamento econômico do ágio.

Assim, entendo que após a incorporação, o ágio gerado será contabilizado como despesa dedutível de amortização para efeitos fiscais.

Conseqüentemente, o aproveitamento dos prejuízos fiscais e da base de cálculo negativo de CSLL registrada na incorporadora poderá ser aproveitada quando da incorporação às avessas.

Importante ressaltar que não há fundamento legal impedindo a incorporação denominada às avessas ou reversa. O ato de incorporação e a intenção das partes na incorporação foram devidamente lícitos.

Assim, entendo que após a incorporação, o ágio gerado será contabilizado como despesa dedutível de amortização para efeitos fiscais.

Conseqüentemente, o aproveitamento dos prejuízos fiscais e da base de cálculo negativo de CSLL registrada na incorporadora poderá ser aproveitada quando da incorporação às avessas.

Importante ressaltar que não há fundamento legal impedindo a incorporação denominada às avessas ou reversa. O ato de incorporação e a intenção das partes na incorporação foram devidamente lícitos.

(...)

Diante do exposto, entendo que a despesa de ágio gerado por meio da incorporação em comento, bem como o aproveitamento do prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa de CSLL devem ser mantidos para fins fiscais na medida em que o negócio jurídico possui fundamento econômico legítimo e está em consonância com as normas legais vigentes.

Em sede de análise de embargos de declaração opostos pelo Conselheiro Relator e pela contribuinte, restou assentado no Acórdão nº **1301-003.502** que:

(...)

No presente caso, sustenta a Embargante que no cabeçalho do acórdão, consta que a matéria tratada nos autos seria "Ágio Interno". Argumenta o sujeito passivo que o ágio em discussão no processo em comento não foi ágio interno, e acrescenta que *no caso dos autos, é incontroverso que se trata de ágio efetivamente pago no âmbito de leilão de privatização de empresas de telecomunicações, não havendo que se falar em ágio interno*.

Original

> Com efeito, verifica-se que o ágio tratado nos autos não foi qualificado pela maioria do Colegiado como *ágio interno*, razão pela qual merece acolhimento a alegação de erro material. Sugere-se a substituição por "Amortização de Ágio".
>
> **Conclusão**
>
> Com esses fundamentos, voto por acolher os embargos opostos, para suprir as omissões e o erro material apontado, sem efeitos infringentes, e ratificar o decidido no acórdão 1301-002.208.

Como se percebe, prevaleceu o entendimento de que as transferências (aumento de capital seguido de cisão) do ágio pago pelo Grupo TIM em operação ocorrida no âmbito de leilão de privatização de empresa de telecomunicação (Telebrás) seriam legítimas, não podendo elas servirem de fundamento contrário à sua dedução fiscal após incorporações reversas.

Do *primeiro paradigma* (Acórdão nº **9101-003.344**), por sua vez, extrai-se o quanto segue:

> (...)
>
> O ágio discutido pelo recurso especial da PGFN teve com origem na aquisição das ações ordinárias da TNC. A BITEL era controladora direta da TNC. Com a criação da 1B2B e a conferência das ações da TNC para a 1B2B, a BITEL controlava diretamente a 1B2B e a 1B2B controlava diretamente a TNC.
>
> Na sequência, com a incorporação da 1B2B pela TNC, retomou-se à situação anterior, qual seja, BITEL controla diretamente a TNC. Posteriormente, a TNC foi cindida, "distribuindo-se" o ágio entre as suas controladas TELPE, TELEPISA, TELECEARÁ, TELPA, TELASA e TELERN, para depois ocorrer a incorporação da TELEPISA, TELECEARÁ, TELPA, TELASA e TELERN pela TELPE. Conforme "Protocolo e Justificação da Incorporação da 1B2B na TNC", a incorporação deu-se exatamente porque entendida a Contribuinte que se consumaria a hipótese de incidência prevista nos arts. 7° e 8° da Lei n° 9.532, de 1997, que permitiria o aproveitamento da despesa do ágio para fins fiscais.
>
> O que se observa é que tal interpretação não encontra amparo na legislação.
>
> A BITEL adquiriu, com sobrepreço, a participação da TNC. Posteriormente, criou a empresa 1B2B, de "prateleira", criada com capital social de R$1.000,00, efêmera, artificial, deliberadamente para transportar o ágio relativo à aquisição da TNC. E logo depois, a 1B2B foi incorporada pela TNC, ou seja, voltou-se à situação anterior, no qual a BITEL era controladora da TNC.
>
> O mencionado "Protocolo e Justificação da Incorporação da 1B2B na TNC" reflete com clareza a intenção da Contribuinte em criar empresa sem substância unicamente para buscar a hipótese de incidência permissiva de aproveitamento de despesa. O ágio depois foi sendo transferido, primeiro, da TNC (cindida parcialmente) para as empresas TELPE,
>
> TELEPISA, TELECEARÁ, TELPA, TELASA e TELERN, e posteriormente, concentrou-se na TELPE (que incorporou a TELEPISA, TELECEARÁ, TELPA, TELASA e TELERN). ATELPE passou a se denominar TIM NORDESTE e, enfim, a Contribuinte incorporou a TELPE.
>
> Diante de todo o escrito no presente voto, a operação em análise não passa pela **primeira verificação** (vide item 8 do voto).
>
> Quanto ao aspecto **pessoal**, cabe verificar quem é efetivamente a pessoa jurídica **investidora** e a pessoa jurídica **investida**.
>
> A pessoa jurídica **investidora** é a BITEL que efetuou o aporte de recursos para aquisição do investimento (participação societária da Contribuinte) com pagamento de sobrepreço, por ter sido realizado em valor superior ao do patrimônio líquido. O fato de

Original

> os recursos para aquisição do investimento terem passado de **maneira efêmera** pela 1B2B **não lhe conferem a condição de investidora** exigida pela legislação. É incontestável que foi a BITEL a empresa **que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, coordenou e comandou os estudos de rentabilidade futura do investimento a ser adquirido e desembolsou os recursos para a aquisição** (vide item 7 do presente tópico).
>
> Ocorre que o evento de incorporação não contou com a participação da BITEL. Não estava presente a pessoa jurídica **investidora**. Os eventos descritos contaram com a TNC (investida), TELPE, TELEPISA, TELECEARÁ, TELPA, TELASA e TELERN.
>
> A utilização da empresa 1B2B tornou impossível a concretização da hipótese de incidência da norma, pois afastou a pessoa jurídica investidora do evento de incorporação. Além disso, a posterior transferência para diversas empresas tornou ainda mais distante qualquer possibilidade de se aproveitar a despesa.
>
> Nesse sentido, o aproveitamento da despesa de amortização de ágio promovido pela Contribuinte deu-se sem respaldo legal, vez que não se consumou a hipótese de incidência prevista nos arts. 7° e 8 d a Lei n° 9.532, de 1997.
>
> Tal aspecto já justifica na integralidade, por si só, a manutenção da autuação fiscal.
>
> Mas vale dizer que o caso em tela retrata, com nitidez, **a construção artificial do suporte fático**, para que se pudesse amoldar à hipótese de incidência de despesa de amortização do ágio (**item 6** do presente tópico). Resta evidente o deliberado intuito de **fabricar uma despesa** com repercussão na base tributável. As transações ocorreram entre partes não que eram independentes, e mais, com utilização de empresa sem substância, de "prateleira", a 1B2B.
>
> Portanto, assiste razão à PGFN, ao discorrer sobre a "indedutibilidade do ágio", tendo em vista que não se consumou a hipótese de incidência que prevê o encontro de contas entre investidor e investimento, além da utilização de empresa dotada de artificialidade. Da mesma maneira, correta a PGFN ao entender que a "transferência do ágio" não se mostra possível, vez que, a utilização de empresa intermediária (1B2B) afasta a possibilidade de atendimento dos aspectos pessoal e material da norma.

Verifica-se, contudo, que tal julgado, sem levar em conta nenhuma circunstância adicional específica, apreciou a dedutibilidade de ágio na mesma operação, mas para o ano-calendário anterior ao autuado (2005), tendo de fato se manifestado favoravelmente à glosa. Daí a caracterização da divergência.

Quanto ao *segundo paradigma* (Acórdão nº **101-96.724**), transcreve-se o seguinte trecho do voto condutor que manteve a glosa do ágio lá tratado:

> É de todo evidente 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.
>
> A sucessão dos atos, a proximidade temporal entre eles e a extinção da empresa por incorporação revelam que nunca houve a intenção real de constituir uma empresa (a ZBT, constituída em junho de 1998 e extinta em agosto de 1998) para efetivamente operar segundo seu objetivo social, mas sim de criar uma sociedade efêmera, de passagem, que possibilitasse um registro de ágio a ser amortizado por empresa do grupo.
>
> Conforme deixa claro o Termo de Verificação, a ZBT TERMINAIS foi constituída em 01 de junho de 1998, com capital inicial de R$ 1.000,00, subscrito, conforme AGE de 17/06/98 por duas pessoas fisicas, sendo R$999,00 pelo Sr. Gonçalo Borges Torrealba, também acionista da Libra Terminais S/A e da Libra Terminal 35 S/A.

Original

> Em 05/08/1998 foi aprovado o aumento de capital mediante a subscrição de mais 10 milhões de ações ordinárias, subscritas por LIBRA TERMINAIS S/A (que passou a deter 99,99% das ações) Esse ato foi que possibilitou o surgimento do ágio que daria origem às despesas de amortização, pois a integralização deu-se com ações da Libra Terminal 35 avaliadas em R$ 123.157.000,00.
>
> Em 06/08/1998 o patrimônio da ZBT é cindido e seu acervo é incorporado pela LIBRA TERMINAL 35 S/A.
>
> Durante toda a sua existência formal, de junho de 1998 a 06 de agosto de 1998, a ZBT não praticou qualquer ato vinculado com seu objetivo social.
>
> Alega a Recorrente a existência de alternativas que atendiam o requisito legal para a amortização dedutível, quais sejam: (a) a incorporação da Libra Terminal 35 S/A pela Libra Terminais S/A; (b) a incorporação da Libra Terminais S/A pela Libra Terminal 35 S/A, e (c) a cisão parcial da Libra Terminal S/A, mediante destaque de parcela do patrimônio formado pelo investimento (com ágio) na Libra Tenninal 35 S/A, sendo tal parcela incorporada por esta última.
>
> Olvidou-se a Recorrente de observar que enquanto existiam apenas a Libra Terminais S/A e a Libra Terminal 35 S/A não havia contabilização de investimento adquirido com ágio, a ser amortizado em uma das alternativas mencionadas. O surgimento do ágio foi possibilitado com a constituição (exclusivamente formal) da ZBT.
>
> Nada do que foi trazido no recurso sensibiliza meu espírito a ponto de produzir dúvida quanto à inexistência de fato da ZBT, que foi constituída exclusivamente para possibilitar a formação de um ágio, passível de gerar despesa de amortização.

Como se percebe, esse segundo julgado apreciou controvérsia que envolveu o dito "ágio interno", tendo sido esta origem do ágio o motivo para qualificar a operação como simulada, com a consequente manutenção do lançamento.

Trata-se, assim, de situação fático-jurídica incomparável à presente, prejudicando o conhecimento recursal nesse particular.

Dessa forma, conheço da presente matéria apenas com base no *primeiro paradigma* (Acórdão nº **9101-003.344**).

*Multa qualificada*

A matéria "multa qualificada" foi admitida apenas em relação à infração de glosa da dedução do ágio, com base no referido *segundo paradigma* (Acórdão nº **101-96.724**) e sob a seguinte justificativa: *Quanto à multa agravada, embora o texto do voto condutor não se refira ao tema, é certo que a Ementa do paradigma confirma o agravamento da multa, como decorrência da simulação.*

De fato, o voto condutor referido não expôs as razões motivadoras da multa de 150%, sendo que apenas na ementa há o argumento de que a simulação lá caracterizada ensejaria a qualificação da penalidade.

Ocorre que, conforme visto, essa simulação diz respeito à dedução de *ágio interno*, que foi considerado como artificial em face tanto da ausência de pagamento quanto da participação de terceiros na avaliação do investimento, o que coloca essa situação fática em um plano bem distinto do acórdão recorrido.

Diante, então, dessa dessemelhança fático-jurídica, o recurso especial não deve ser conhecido para a matéria em testilha.

Original

*Cumulação da multa isolada, por falta de recolhimento de estimativa, com a multa de ofício proporcional, para fatos geradores ocorridos após 2007*

Considerando que a parte recorrida não questiona o conhecimento dessa matéria, por concordar com o juízo prévio de admissibilidade e apoiado também no permissivo previsto no §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99, conheço do presente recurso nos termos do despacho de fls. 4.706/4.752.

**Recurso especial da contribuinte**

*Aproveitamento de ágio amortizado contabilmente antes da incorporação*

Segundo o voto condutor do recorrido:

> Em suma, as mesmas razões que me levam a indeferir os efeitos tributários da dedução da despesas de ágio, conforme o exposto adrede, também me conduzem a indeferir os efeitos tributários da exclusão desse ágio, no cômputo do lucro real e da base de cálculo negativa de CSLL. Recordando, os efeitos fiscais do ágio dependiam, na espécie, do cumprimento ao disposto nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, o que efetivamente não aconteceu, a despeito dos esforços da Recorrente, que engendrou um aparato formal para dar a aparência de um ágio real. Mas também há o motivo adicional já assinalado pela DRJ e pelo voto do ilustre Conselheiro João Otávio Oppermanm Thomé, no acórdão nº 1102-000.873: o ágio já amortizado contabilmente não pode ser "recuperado" para posterior exclusão, nem mesmo pela própria empresa que o tenha amortizado. Com maior razão, TIM Nordeste Telecomunicações e Tim Nordeste não podiam reduzir os respectivos lucros tributáveis mediante exclusão, via Lalur, de parcelas do ágio que já haviam sido amortizadas por Bitel e 1B2B.
>
> De acordo com o parágrafo único do artigo 391 do RIR/99, a amortização do ágio, na escrituração comercial, deve ser concomitante com o controle no Lalur, para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento, *verbis*:
>
> > *"Art. 391. As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso III).*
> >
> > *Parágrafo único. Concomitantemente com a amortização, na escrituração comercial, do ágio ou deságio a que se refere este artigo, será mantido controle, no LALUR, para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento (art. 426)."*
>
> Os artigos 7º e 8º da Lei no 9.532/97 instituíram regras relativas à amortização do ágio ou deságio, específicas para os casos em que há a extinção da participação societária por força de fusão, incorporação ou cisão. Essas mesmas regras prescrevem que a amortização do ágio ou do deságio é exclusivamente realizada na contabilidade. Vale dizer, essa disciplina legal não estabelece o controle do ágio amortizado no LALUR, concomitante à amortização na contabilidade, para efeitos de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a exemplo do que consta no citado parágrafo único do artigo 391 do RIR/99. Nesse sentido, inexiste prescrição legislativa que autorize o reaproveitamento, após a fusão, a incorporação ou a cisão, do valor já amortizado contabilmente que venha a ser revertido, pelo contribuinte, por anterior adição.
>
> Diante disso, nego provimento ao recurso, conforme o exposto.

Original

Como se vê, restou decidido que o ágio já amortizado contabilmente não poderia ser aproveitado, via exclusão com controle no LALUR, nem pela empresa que o amortizou e nem pela empresa "sucessora".

O *paradigma* (Acórdão nº **101-97.117**), por outro lado, assim entendeu:

> A fiscalização constatou que a recorrente amortizou ágio de participação societária (quotas da XYZ Distribuidora e Transportadora Ltda), às quais pertenciam à empresa Liquid Carbonic Industrias S.A, sendo que esta última foi incorporada em 01/04/2002 pela recorrente (fls. 106/115). Tendo em vista que a amortização ocorreu em período anterior à incorporação, o Auditor-Fiscal procedeu à glosa da exclusão.
>
> Ao apreciar a matéria, a turma de julgamento considerou que o ágio amortizado em período anterior a incorporação (março de 2000), como registrado no LALUR da recorrente às fls. 22 (amortização de ágio — XYZ em março de 2002) e fls. 23/24 (adição de R$ 1.070.355,32 e exclusão de R$ 1.223.263,22), produziu efeitos no resultado da empresa incorporada, que por sua vez refletiu no valor contábil do patrimônio liquido incorporado pelo interessado.
>
> Afirma a decisão recorrida que a mera amortização do ágio não pode gerar efeitos fiscais, devendo o mesmo ser controlado à parte, para fins de cálculo do ganho de capital em eventual alienação do investimento, conforme disposto nos arts. 391 c/c 426 do RIR/1999.
>
> Por seu turno, a recorrente insiste que, ao incorporar a Liquid Carbonic Industrias S.A. tornou-se sucessora de todos os seus direitos e obrigações, podendo, inclusive, deduzir os saldos de amortização de ágio existentes no patrimônio da incorporada.
>
> Não resta qualquer dúvida que assiste razão à recorrente no sentido de que a empresa sucessora, no processo de incorporação, assume todos os direitos e obrigações da sucedida. Assim, o ágio de investimento registrado no patrimônio da empresa incorporada, na data da incorporação, pode ser amortizado pela incorporadora em períodos subseqüentes para se apurar o resultado contábil de acordo com o fundamento do ágio.
>
> A ilustre autoridade autuante argúi que, tendo a recorrente incorporado a empresa Liquid Carbonic, a qual, por sua vez, possuía participação na empresa XYZ Distribuidora, não poderia a recorrente excluir do seu Lalur, os saldos de amortização de ágio correspondente ao investimento da empresa incorporada na empresa XYZ, pelo simples motivo que os questionados saldos de amortização não transitaram pelo resultado dos exercícios anteriores da empresa incorporadora, qual seja, a própria recorrente.
>
> Tal afirmação não possui qualquer fundamento, eis que o artigo 227 da Lei n° 6.404/76, estabelece que a incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhe sucede em todos os direitos e obrigações
>
> Assim, é assegurado o direito de a recorrente excluir do seu Lalur os saldos de amortização de ágio do investimento na empresa XYZ, ainda que referidas parcelas não tenham transitado em contas de resultado em períodos-base anteriores na empresa recorrente.
>
> Dessa forma, a recorrente, ao incorporar a empresa Liquid Carbonic, tornou-se sucessora de todos os seus direitos e obrigações, sendo-lhe perfeitamente admitida a dedução dos valores correspondentes aos saldos de amortização de ágio.
>
> (...)

Nota-se que o julgado ora comparado, em sentido contrário ao do acórdão recorrido, e invocando o próprio artigo 391 do RIR/99 – dispositivo este que constou

Original

expressamente do voto do recorrido - permitiu a dedução fiscal de ágio já amortizado na contabilidade da adquirente do respectivo investimento, pela empresa sucessora.

Ao contrário do que sustenta a PGFN, a menção no acórdão recorrido aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, sem uma remissão direta à Lei das Sociedades Anônimas (LSA), lei esta referenciada no paradigma, não compromete a caracterização do dissídio, afinal, sob a mesma legislação tributária vigente, as decisões se mostram de fato conflitantes.

Conheço, portanto, do recurso especial nesse ponto.

*Reconhecimento do incentivo fiscal de Imposto de Renda sobre o Lucro da Exploração (SUDENE) - – Lei nº 4.239, de 1963, art. 14*

Considerando que a PGFN não se insurge contra a admissibilidade desta matéria, conheço do recurso na mesma linha do que se manifestou o despacho de fls. 5.490/5.514.

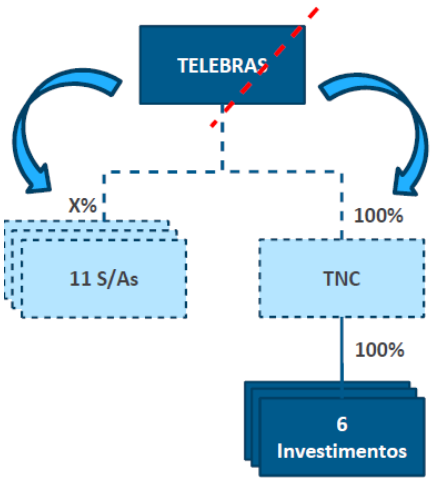
**Mérito**

**Recurso especial fazendário**

*Indedutibilidade do ágio amortizado após incorporação*

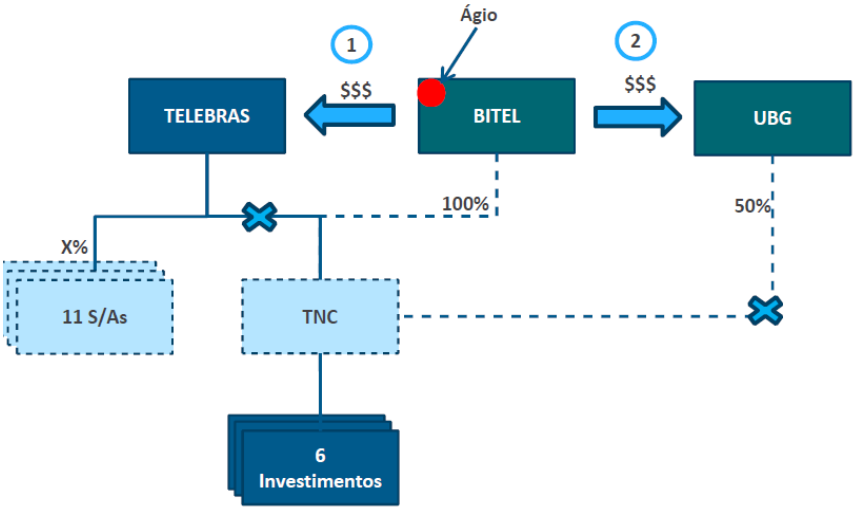
A operação que levou a apuração do ágio e sua dedução pode ser vista a partir do seguinte resumo (constantes das fls. 5.456/5.466):

1. Cisão Parcial da Telebrás em processo de privatização (maio/1998), com a consequente constituição de 12 sociedades anônimas, dentre elas a TNC, que passou a deter o controle direto em 6 sociedades anônimas operacionais: (i) Telern, (ii) Telpa, (iii) Teleceará, (iv) Telepisa, (v) Telasa e (vi) Telpe:

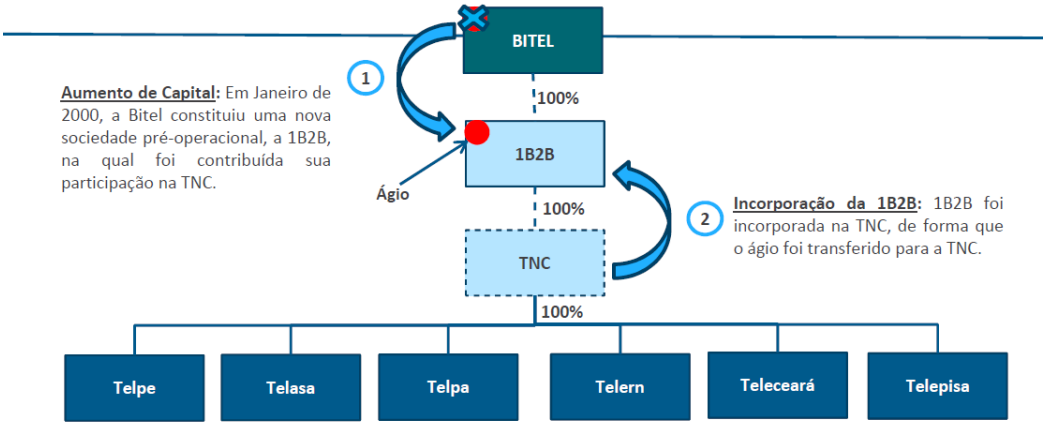



2. Aquisição da TNC pela Bitel em duas etapas, com o pagamento de ágio:

Original

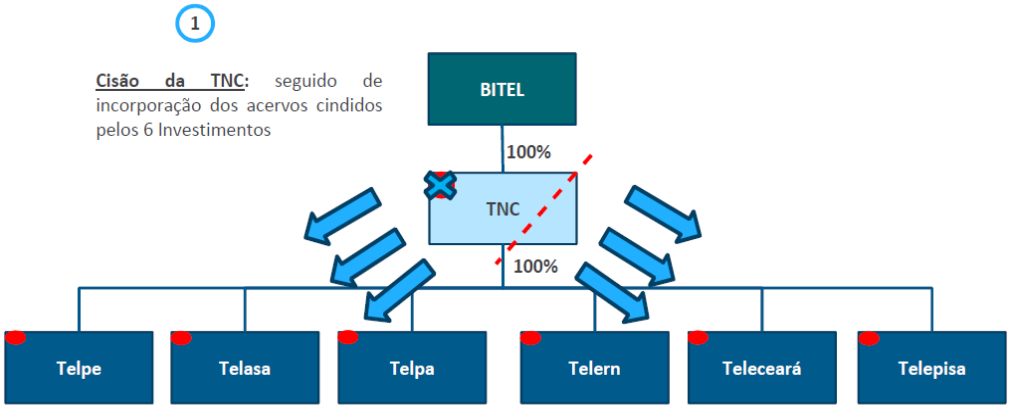



3. Constituição da empresa veículo 1B2B e subsequente incorporação pela TNC

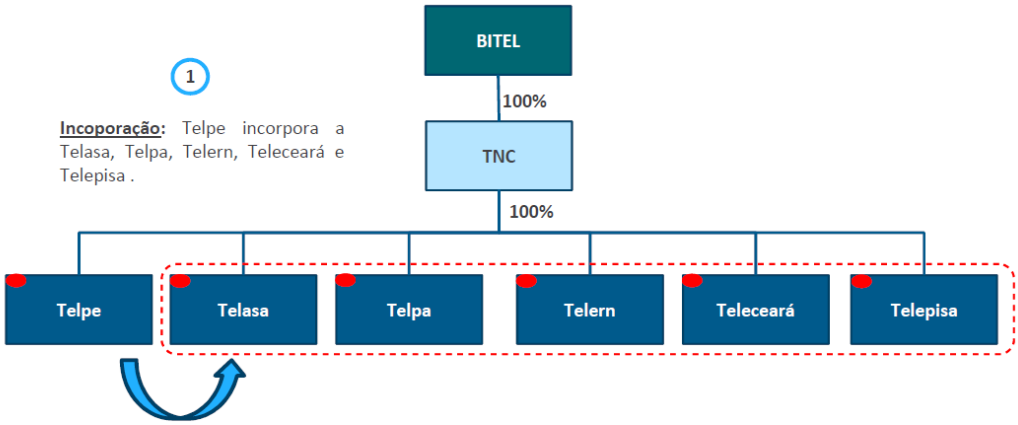



4. Cisão da TNC com transferência do ágio para as empresas operacionais:

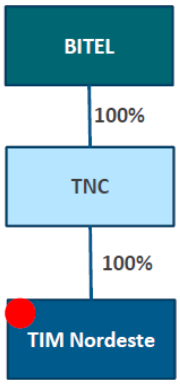
Original




5. Unificação das empresas operacionais na Telpe:




6. Alteração de Denominação Social (de Telpe Para TIM Nordeste Telecomunicações S.A.):




Original

Nesse contexto, o que se discute é se as transferências do ágio, seja quando da constituição da empresa veículo (*passo 3 acima*), seja quando da cisão da TNC (*passo 4 acima*), comprometem ou não a sua dedução fiscal.

Para o recorrido (Acórdão nº **1301-002.208**), tal *negócio jurídico possui fundamento econômico legítimo e está em consonância com as normas legais*, ao passo que para o paradigma (Acórdão nº **9101-003.344**), a *utilização da empresa 1B2B tornou impossível a concretização da hipótese de incidência da norma, pois afastou a pessoa jurídica investidora do evento de incorporação. Além disso, a posterior transferência para diversas empresas tornou ainda mais distante qualquer possibilidade de se aproveitar a despesa*.

Me filio ao que restou decidido pelo Colegiado *a quo*. Senão, vejamos:

De acordo com os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 vigente à época dos fatos:

> **Artigo 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[1]: *(grifamos)*
>
> 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 §2° do art. 20 do Decreto-lei n° 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;**
>
> IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.
>
> § 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.
>
> § 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:
>
> a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;
>
> b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.
>
> § 3º O valor registrado na forma do inciso II do *caput*:

[1] Artigo 20 - (...)
§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:
I - valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;
II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;
III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.
§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

Original

> a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;
>
> b) poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.
>
> § 4º Na hipótese da alínea "b" do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente.
>
> § 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.
>
> **Artigo 8º** O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:
>
> a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido
>
> **b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.**

Percebe-se, assim, que houve por bem o Legislador:

**(i)** alterar a redação (*caput* do artigo 7º) quanto à pessoa jurídica que pode se valer da norma: o texto originário dispunha que o direito à dedução seria da empresa *que possuía na outra* ações ou quotas extintas por incorporação, fusão ou cisão, **ao passo que a nova redação permitiu o aproveitamento fiscal do ágio *pela empresa que detenha participação societária adquirida com ágio.***

**(ii**) estabelecer a dedução fiscal como perda de capital apenas à baixa do ágio com fundamento na rentabilidade futura da investida, podendo esta perda ser aferida agora com base no valor contábil do acervo (e não mais necessariamente por valor a mercado[2]), mas com diferimento mínimo à razão de 1/60 para cada mês do período de apuração;

**(iii)** estender a dedução fiscal do ágio também aos investimentos não sujeitos ao MEP; e

**(iv)** autorizar expressamente a aplicação deste regime tributário não só na *incorporação direta*, mas também na *incorporação reversa*.

Em outras palavras, o artigo 7º da Lei nº 9.532/1997 reconheceu o direito da empresa que **detém** investimento **adquirido** com ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura, após fusão, cisão ou incorporação com a empresa investida, deduzir como perda de capital à baixa do ágio por extinção do investimento. O artigo 8º, por sua vez, estendeu este direito à empresa investida, quando da incorporação da detentora.

Nota-se que o destinatário da norma de dedução do ágio é aquele que **detém** o investimento adquirido com ágio (ou a adquirida quando da incorporação reversa), linguagem esta (verbo *deter*) que revela justamente algo que pode ser passageiro, desvinculando-se cabalmente da *fonte dos recursos* empregados na aquisição.

[2] No regime anterior, conforme visto, a perda de capital apurada nos eventos societários implementados a valor contábil não era dedutível. A legislação até então vigente condicionava a dedução a apuração do acervo líquido a mercado.

Original

Se a intenção do Legislador fosse a de limitar a dedução ao *supridor* dos recursos utilizados na aquisição do investimento ou limitar tal direito a quem tenha pagado um preço em dinheiro, deveria a lei assim restringir, o que não foi feito inclusive de forma intencional ante a previsão expressa da possibilidade de incorporação reversa (cf. artigo 8º).

Ora, a utilização "*na qual **detenha** participação societária adquirida*" pela lei, somada à autorização legal para que a investida incorpore a detentora da participação societária com ágio, na realidade conferiu ao contribuinte o direito de aproveitamento fiscal do ágio inclusive em operações de transferência do respectivo investimento, como foi o caso.

Também o verbo "adquirir" que se valeu o texto legal de maneira nenhuma denota que o direito à dedução do ágio estaria restrito apenas ao negócio jurídico "compra e venda". Pelo contrário, a ausência de restrição no texto legal impõe ao intérprete conferir tal direito a todos os demais negócios jurídicos que implicam transferência de propriedade do investimento, como é o caso da subscrição ou aumento de capital[3].

Nesse sentido, e reportando-nos à operação envolvida nesse caso concreto, verifica-se que a Bitel adquiriu de terceiros independentes, em operação de compra e venda com pagamento de ágio, a participação na TNC (empresa oriunda da cisão da Telebras por ocasião do leilão de sua privatização).

Ato contínuo, este investimento foi contribuído no capital social da sociedade recém constituída, a 1B2B (*empresa veículo*), o que gerou a formação de um *segundo ágio*, chamado aqui de *ágio transferido*. E como a 1B2B, enquanto detentora do ágio, foi extinta na sequência pela investida (a TNC), corretamente entendeu a contribuinte que o direito à dedução fiscal do respectivo ágio, à luz dos referidos artigos 7º e 8º, restou preservado.

O que precisa ficar claro, aqui, é que justamente em virtude do que dispõe o artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977[4], a 1B2B, quando da aquisição (ou transferência) do investimento na TNC por meio da *capitalização* pela Bitel, desdobrou o custo de aquisição em valor de patrimônio líquido da investida e ágio, cujo fundamento econômico era o mesmo do ágio registrado inicialmente, passando ela, então, a ser qualificada como detentora do ágio.

Não há, assim, que se falar em *ausência de confusão patrimonial* na concepção do acórdão paradigma, primeiro porque nenhuma simulação foi arguida na acusação fiscal e segundo porque o investimento de fato foi extinto após incorporação da investida por quem a detinha, circunstâncias estas que de fato não contaminam o direito à dedução do ágio, na linha do que inclusive já reconheceu esse Colegiado no Acórdão nº **9101-006.363**, assim ementado:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
>
> Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013, 2014

[3] A propósito, cumpre observar que a Medida Provisória nº 627/2013, em sua redação original, tentou impedir o aproveitamento fiscal do goodwill relativo às operações societárias de substituição de ações ou quotas de participação societária, mas essa disposição deixou de ser incluída na Lei nº 12.973/2014, o que bem evidencia a legitimidade de diversos negócios jurídicos, além da compra e venda, como meio de aquisição de participações societárias.

[4] Artigo 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 seguinte; e
II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.
§ 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

Original

> ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. TRANSFERÊNCIA, PARA EMPRESA DO GRUPO, DO INVESTIMENTO ADQUIRIDO DE TERCEIROS. POSSIBILIDADE.
>
> Na redação original da Lei 9.532/1997 o ágio corresponde ao resultado da operação aritmética correspondente à diferença entre o valor despendido na aquisição de uma determinada participação societária e o valor patrimonial da sociedade adquirida. Cada vez que uma participação societária é adquirida por um valor acima do valor patrimonial, a então adquirente registra "um ágio". Não há que se falar em "transferência de ágio" nesse contexto, nem de impossibilidade de se amortizar "ágio transferido". Tal legislação não condiciona a amortização fiscal do ágio a uma "aquisição original" no grupo.

Trata-se a 1B2B, pois, de uma sociedade holding, constituída não só por motivos tributários, mas também de ordem societária e regulatória, não podendo o Fisco simplesmente desconsiderá-la quando ausente as figuras da simulação ou fraude, ainda mais em situação na qual o contribuinte se enquadrou na norma que autoriza a dedução do ágio.

Nesse sentido destaco outros dois julgados desta E. 1ª Turma da CSRF, que muito bem afastaram a dita *tese da confusão patrimonial* levanta

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
>
> Ano-calendário: 2011, 2012, 2013
>
> GLOSA DE DESPESAS. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. REAL ADQUIRENTE. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. IMPOSSIBILIDADE.
>
> Não encontra respaldo na legislação a tese de que, em qualquer circunstância, deve ser considerada "real investidora" a pessoa jurídica do grupo de quem se originaram os recursos financeiros utilizados na aquisição. Não havendo norma dispondo de forma diferente, é de se considerar como "real adquirente", em um negócio de compra e venda, a pessoa que recebe o bem em troca do pagamento do preço.
>
> A requalificação dos negócios jurídicos sem vícios ou patologias, exclusivamente sob acusação de "planejamento abusivo", baseada em ausência "razões não tributárias" para a escolha de uma estrutura em lugar de outra que resultaria em maior tributação, não encontra respaldo quer na base legal indicada no auto de infração em questão, quer no próprio ordenamento jurídico tributário brasileiro atualmente em vigor.
>
> (Acórdão nº **9101-006.287**. Sessão de 13 de setembro de 2022. Rel. Cons. Livia De Carli Germano)

> UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. LEGALIDADE. MANUTENÇÃO DA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO.
>
> O ágio fundamentado em rentabilidade futura, à luz dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, pode ser deduzido por ocasião da absorção do patrimônio da empresa que detém o investimento pela empresa investida (*incorporação reversa*).
>
> O uso de *holding* (ou *empresa veículo*) para adquirir a participação societária com ágio e, posteriormente, ser incorporada pela investida, reunindo, assim, as condições para o aproveitamento fiscal do ágio, não caracteriza *simulação* por *interposição fictícia*, de modo que é indevida a tentativa do fisco de requalificar a operação tal como foi formalizada e declarada pelas partes, ainda que sob a motivação de ausência de *propósito negocial*, figura esta que, na verdade, não foi incorporada ou recepcionada pelo Direito Tributário Brasileiro.
>
> TRANSFERÊNCIA DOS RECURSOS DA EMPRESA CONTROLADORA PARA A SOCIEDADE *HOLDING* ADQUIRIR O INVESTIMENTO. LEGITIMIDADE DA DEDUÇÃO DO ÁGIO. IMPROCEDÊNCIA DA TESE DO *REAL ADQUIRENTE*.

Original

> A transferência dos recursos empregados na aquisição de participação societária, da empresa controladora operacional para uma *holding* constituída para adquirir o investimento com ágio, não impede a amortização fiscal do ágio após esta ser incorporada pela investida.
>
> A tese do *"real adquirente"*, que busca limitar o direito à dedução fiscal do ágio apenas na hipótese de existir *confusão patrimonial* entre a pessoa jurídica que disponibilizou os recursos necessários à aquisição do investimento e a investida, não possui fundamento legal, salvo quando caracterizada hipótese de *simulação*, o que não se revela no caso.
>
> (Acórdão nº **9101-006.787**. Sessão de 06 de novembro de 2023. Rel. Cons. Luis Henrique Marotti Toselli).

Superada a questão da *transferência do ágio* para a *empresa veículo*, passa-se a analisar à *segunda transferência de ágio*, que, conforme visto, se deu por meio de cisão da TNC para as empresas operacionais, unificadas na Telpe por sucessivas incorporações. Nas palavras da recorrida (fl. 5.462) *uma das operadoras, a Telpe incorporou as demais, concentrando em seu patrimônio o ativo diferido (ágio) que integrava o patrimônio das incorporadas, simplificando a estrutura do Grupo TIM*.

A questão que se coloca, portanto, é a seguinte: o ágio registrado no ativo diferido da TNC, uma vez transferido em razão de sua cisão, impede a dedução fiscal pelas sucessoras?

A resposta a meu ver é negativa, ou seja, tal transferência não impede o direito à dedutibilidade em comento, tendo em vista que a operação de cisão parcial (no caso da TNC) com versão do patrimônio cindido, nos termos dos artigos 227[5] e 229[6] da Lei nº 6.404/74 (Lei das S/A), implica na sucessão de todos os direitos e obrigações relativos ao acervo patrimonial cindido, dentre eles o ágio e seu direito à amortização fiscal.

Nesses termos, não cabe reparo ao afastamento da glosa de dedução do ágio.

*Cumulação da multa isolada, por falta de recolhimento de estimativa, com a multa de ofício proporcional, para fatos geradores ocorridos após 2007*

A discussão sobre a legitimidade ou não da cobrança cumulativa de multa isolada e multa de ofício não é recente, mas é tema que ainda possui celeuma.

Com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: "*a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício*."

Na prática, a Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até dezembro/2006.

---

[5] Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações (...)".

[6] Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

§ 1º - Sem prejuízo do disposto no artigo 233, a sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão; no caso de cisão com extinção, as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida sucederão a esta, na proporção dos patrimônios líquidos transferidos, nos direitos e obrigações não relacionados."

Original

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial, na linha do que argumenta a Recorrente, que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007) ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela que conclui pela possibilidade jurídica da exigência de multa isolada sobre estimativas mensais não recolhidas, mesmo nos casos em que também houver sido formulada exigência de multa de ofício em razão da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no final do mesmo ano de apuração.

Por essa linha de pensamento, o Legislador teria prescrito sanções autônomas e inconfundíveis, autorizando ao fisco, na hipótese do contribuinte deixar de recolher estimativas mensais de IRPJ e CSLL, inclusive aquelas apuradas de ofício e, paralelamente, não recolher integralmente estes mesmos tributos no final do período de apuração, aplicar as duas sanções concomitantemente (multa de ofício sobre o IRPJ/CSLL devidos e não recolhidos + multa isolada sobre as estimativas "em aberto").

Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redadação dada pela MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007):

> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
>
> I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;
>
> II - de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:
>
> a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;
>
> b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.
>
> § 1º - O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a *multa de ofício de 75%* prevista no inciso I é aplicável nos casos de falta de pagamento de imposto ou contribuição, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Já a *multa isolada de 50%*, prevista no inciso II, deve incidir sobre o valor das estimativas mensais não recolhidas, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Nesse contexto, não se pode perder de vista que as estimativas são meras antecipações do tributo devido, não figurando, portanto, como tributos autônomos. A propósito, dispõe a Súmula CARF 82 que "*após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas*".

Também não nega-se que o não recolhimento das estimativas e o não recolhimento do tributo efetivamente devido são infrações distintas, como foi reconhecido pela própria lei nos incisos I e II acima transcritos. Todavia, e este é o ponto central para a discussão,

Original

quando ambas as obrigações não foram cumpridas pelo contribuinte, o princípio da absorção ou consunção impõe que a infração pelo inadimplemento do tributo devido prevaleça, afinal o dever de antecipar o pagamento por meio de estimativas configura etapa preparatória para o dever de recolher o tributo efetivamente devido, este sim o bem jurídico tutelado pela norma.

Adotando, então, uma interpretação histórica e sistemática dos referidos dispositivos legais e Súmulas, verifico que a alteração legislativa mencionada não possui qualquer efeito na aplicação da Súmula CARF nº 105 para fatos geradores posteriores a 2007.

Isso porque a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do tributo devido) não recolhida. Admitir o contrário permitiria punir o contribuinte em duplicidade, em clara afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade.

Nesse sentido já se manifestou o E. Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins[7], da 2ª Turma desse E. Tribunal:

> Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.
>
> Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais , ainda que configurem obrigações a pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.
>
> As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali decritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.
>
> As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.
>
> Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Esse posicionamento, diga-se, foi ratificado em outros julgados, conforme atesta, também de forma exemplificativa, a seguinte ementa:

> TRIBUTÁRIO. [...]. CUMULAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E ISOLADA. IMPOSSIBILIDADE.
>
> [...]
>
> 2. Nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, seria cabível a multa de ofício ou no percentual de 75% (inciso I), ou aumentada de metade (parágrafo 2º), não se cogitando da sua cumulação." (Resp 1.567.289-RS. Dje 27/05/2016).

[7] Resp 1.496.354-PR. Dje 24/03/2015.

Original

Mais recentemente, os Ministros da 2ª Turma do STJ, por unanimidade de votos, reiteraram esse posicionamento, conforme atesta a ementa do julgamento proferido no **Resp 1.708.819/RS**, de 16/11/2023. Confira-se:

> TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.
>
> 1. A multa de ofício tem cabimento nas hipóteses de ausência de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, sendo exigida no patamar de 75% (art. 44, I, da Lei n. 9.430/96).
>
> 2. A multa isolada é exigida em decorrência de infração administrativa, no montante de 50% (art. 44, II, da Lei n. 9.430/96).
>
> 3. A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, sendo por esta absorvida, em atendimento ao princípio da consunção. Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.603.525/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 25/11/2020; AgRg no REsp 1.576.289/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 27/5/2016; AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp n. 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 24/3/2015.
>
> 4. Recurso especial provido.

A propósito, em Sessão de 1º de setembro de 2020, esta C. Turma, por determinação do art. 19-E da Lei n º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em julgamento do qual o presente Relator participou, afastou a concomitância das multas de ofício e isolada para fatos geradores posteriores a 2007.

Do voto vencedor do Acórdão nº 9101-005.080, do I. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, e do qual acompanhei, extrai-se que:

> (...)
>
> Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a *geografia* das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.
>
> Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e *deslocou* o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.
>
> E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da *coexistência* de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.
>
> Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):

Original

(...)

***APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA***.

***Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço***.

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

Como se observa, o *efetivo* cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

Ao passo que as estimativas representam um simples *adiantamento* de tributo que tem seu *fato gerador* ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa *antecipação* mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmitd em sua obra[8].

Frise-se que, *per si*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva *cumulação*, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação *antijurídica* não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da *consunção*, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos *fato geradores* colhidos no lançamento de ofício.

(...)

Digna de nota, também, é a declaração de voto constante desse mesmo Acórdão, da I. Conselheira Livia De Carli Germano, da qual transcrevo o seguinte trecho:

(...)

Isso porque, de novo, é essencial destacar que, nos presentes autos, não estamos tratando do principal de tributo, mas da **pena** prevista para a conduta consistente em

[8] Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

Original

agir em desconformidade com o que prevê a legislação fiscal (dever de adiantar estimativas mensais).

Neste sentido, a análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado sumular esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano-calendário. Não obstante, a pena prevista para o descumprimento do dever de recolher a estimativa permanece - e, até por isso, é denominada "multa isolada": porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a própria estimativa devida).

De fato, parece que só faz sentido se falar em exigência *isolada* de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir a própria estimativa devida, acrescida de multa e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, a cobrança "isolada") quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

A título ilustrativo, destaco a argumentação constante de trecho do voto condutor do acórdão 101-96.353, de 17/10/2007, que é um dos que orientaram a edição do enunciado da Súmula CARF 82:

> *(...)*
>
> *A ação do Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas, uma vez que o valor não pago durante o período-base está contido no saldo apurado no ajuste efetuado por ocasião do balanço.*
>
> *Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos.*
>
> *(...)*

Portanto, compreendo que os argumentos acima não são suficientes para levar ao cancelamento da exigência de multas isoladas.

Não obstante, -- **e aqui reside especificamente o ponto em que, com o devido respeito, discordo do voto da i. Relatora** -- compreendo que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual.

Não nego que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida *versus* valor do ajuste anual devido), assim como não nego que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual).

Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.

Aqui, sim, é relevante o fato de a estimativa ser mera antecipação do tributo devido no ajuste anual, sendo de se ressaltar a impossibilidade de se punir, **ao mesmo tempo**, uma **conduta ilícita** e seu **meio de execução**.

Neste sentido, havendo aplicação de multa de ofício pela ausência de recolhimento do ajuste anual, há que se considerar a multa isolada inexigível, eis que absorvida por esta. E isso não porque se trate da mesma pena (porque não é), mas simplesmente porque, quando uma conduta punível é etapa preparatória para outra, também punível, pune-se apenas o ilícito-fim, que absorve o outro.

Dito de outra forma, não se nega que, no caso, é impróprio falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das

Original

estimativas mensais, e a hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período. Não obstante, porque uma das condutas funciona como etapa preparatória para a outra, em matéria de penalidades deve-se aplicar o princípio da absorção ou consunção.

A matéria é pacífica na doutrina penal, sendo certo, por exemplo, que um indivíduo que falsifica identidade para praticar estelionato apenas responderá pelo crime de estelionato, e não pelo crime de falsificação de documento – tal entendimento está, inclusive, pacificado na Súmula 17 do Superior Tribunal de Justiça: "*Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido*". E isso é assim não porque as condutas se confundam (já que uma coisa é falsificar documento e outra é praticar estelionato), sendo certo também que as penas previstas são diversas e visam a proteger diferentes bens jurídicos, mas simplesmente porque, quando uma conduta for etapa preparatória para a outra, a sua punição é absorvida pela punição da conduta-fim.

Segundo Rogério Grecco, mostra-se cabível falar em princípio da consunção nas seguintes hipóteses: i) quando um crime é meio necessário, fase de preparação ou de execução de outro crime; ii) nos casos de antefato ou pós-fato impunível (Manual de Direito Penal. Parte 16ª ed. São Paulo: Atlas, p.121). Compreendo que o caso das estimativas que repercutem no valor devido no ajuste anual encaixa-se perfeitamente na primeira hipótese.

Neste tema, elucidativo o trecho do voto do então conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima no acórdão CSRF/0105.838, e 15 de abril de 2008 (o qual é citado nos votos condutores dos acórdãos 9101001.307 e 9101001.261, que, por sua vez, são precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF n. 105):

> *(...)*
>
> *Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, devese investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.*
>
> *No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.*
>
> *Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam "princípio da consunção".*
>
> *Segundo as lições de Miguel Reale Junior: "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passandose de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave..." E prossegue "no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave".*
>
> *Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de oficio na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobrase apenas a multa de oficio por falta de recolhimento de tributo.*
>
> *Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de oficio de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é*

Original

> *possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de oficio — na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.*
>
> *(...)*

É por isso que, mesmo após a alteração da Lei 9.430/1966, promovida pela Lei 11.488/2007, compreendo que prevalece, em caso de dupla penalização, as razões de decidir (*ratio decidendi*) que orientaram o enunciado da Súmula CARF n. 105, que diz:

> *Súmula CARF 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

Em síntese, portanto, compreendo que as multas isoladas aplicadas em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais não podem ser cobradas cumulativamente com a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor apurado no ajuste anual do mesmo ano calendário, eis que, embora se trate de penalidades por condutas distintas (e que visam a proteger bens jurídicos diversos, como acima abordado), estamos na esfera de aplicação de penalidades e, aqui, pelo princípio da consunção, quando uma infração (no caso, a ausência de recolhimento de estimativas) é meio de execução de outra conduta ilícita (no caso, a ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano-calendário), a pena pela infração-meio é absorvida pela pena aplicável à infração-fim.

Estas são as razões pelas quais, novamente pedindo vênia à i. Relatora, orientei meu voto para cancelar as multas isoladas também quanto ao ano calendário de 2007.

Nesse sentido, e por concordar integralmente com os precedentes jurisprudenciais ora invocados, entendo, na linha da decisão ora recorrida, que a multa isolada não tem cabimento, devendo esta ser exonerada.

**Recurso especial da contribuinte**

*Aproveitamento de ágio amortizado contabilmente antes da incorporação*

Trata-se de matéria que restou prejudicada diante do resultado do julgamento que, por voto de qualidade, manteve a glosa do ágio.

*Reconhecimento do incentivo fiscal de Imposto de Renda sobre o Lucro da Exploração (SUDENE) - – Lei nº 4.239, de 1963, art. 14*

Essa matéria restou assim decidida pelo Colegiado *a quo*:

> Para o deslinde da questão, sigo novamente o pensamento do Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé, no acórdão nº 1102-000.873:
>
> > *Para enfrentar essas questões, entendo necessário fazer uma breve retrospectiva da legislação a respeito do tema.*
> >
> > *Inicialmente, assim dispôs a Lei nº 4.239/1963 a respeito (grifos acrescidos):*
> >
> > *[...]*
> >
> > *Portanto, a Lei nº 4.239/1963 previa inicialmente que tanto o benefício de isenção (art. 13) quanto o de redução (art. 14) deveriam ser objeto de um processo de reconhecimento do direito pelo então Diretor da Divisão do Imposto de Renda (art. 16). Note-se que*

Original

*somente com relação ao benefício de isenção (art. 13) havia menção a laudo constitutivo expedido pela Sudene.*

*Regulamentando o art. 16, determinou o Decreto nº 55.334, de 31 de dezembro de 1964, ora já revogado, que o Diretor da Divisão do Imposto de Renda decidiria sobre cada pedido de reconhecimento de direito à isenção ou redução dentro de 180 dias da respectiva apresentação à competente repartição fiscal, findos os quais, se não fosse a empresa notificada de decisão contrária ao pedido, e tendo o favor fiscal sido recomendado pela SUDENE, considerar-se-ia a interessada automaticamente em pleno gozo da isenção ou da redução pretendida.*

*Posteriormente, a Lei nº 5.508/1968 determinou o seguinte (grifos acrescidos):*

> *"Art 37. Os benefícios previstos no art. 13 da Lei nº 4.239, de 27 de junho de 1963, modificado pelo art. 34 desta Lei, uma vez reconhecidos pela SUDENE,* ***serão comunicados às Delegacias Regionais e Seccionais do Impôsto de Renda para tomarem conhecimento da concessão.****"*

*Esta mesma lei havia promovido alterações tanto ao art. 13 (isenção) quanto ao art. 14 (redução) da lei anterior. Contudo, somente com relação ao art. 13 (isenção) é que observou que as Delegacias Regionais e Seccionais do Imposto de Renda seriam apenas "comunicadas" da concessão do benefício pela Sudene.*

*Portanto, com relação aos benefícios de isenção, a lei retirou da Receita Federal o poder de reconhecimento do direito.*

*A esta nova disposição legal teve de adaptar-se a regulamentação. Foi então editado o Decreto nº 64.214, de 18 de março de 1969, que, nos seus artigos 1º e 3º tratou do benefício de redução, no seu artigo 2º tratou do benefício de isenção, e no seu artigo 8º assim dispôs (grifos acrescidos):*

> *"****Art. 8º*** *A Secretaria Executiva da SUDENE, analisando a documentação a que se refere o artigo anterior e procedendo às investigações que julgar necessárias, emitirá parecer fundamentado para apreciação do Conselho Deliberativo, propondo, quando fôr o caso, a expedição da declaração a que alude o artigo 7º, ou o* ***reconhecimento, pelo mesmo Conselho Deliberativo, do direito à isenção prevista no artigo 2º deste Decreto, nos têrmos do artigo 37, da Lei nº 5.508, de 11 de outubro de 1968.***
>
> *§ 1º As pessoas jurídicas ou firmas individuais, em favor das quais a SUDENE expedir a declaração a que alude o artigo anterior, instruirão, com o referido documento,* ***o processo de reconhecimento, pelo órgão próprio da Secretaria da Receita Federal, do direito ao gôzo do beneficio previsto nos artigos 1º e 3º dêste Decreto,*** *devendo o pedido formulado ser encaminhado àquela repartição, através da Delegacia da Receita Federal a que estiver jurisdicionado o requerente.*
>
> *§ 2º* ***O órgão próprio da Secretaria da Receita Federal decidirá sôbre cada pedido de reconhecimento do direito à redução prevista nos artigos 1º e 3º dêste Decreto, dentro de 180 (cento e oitenta) dias*** *da respectiva apresentação à competente repartição fiscal."*

*Mais adiante, a Lei nº 9.532/97 trouxe novas alterações relativas a esses benefícios no seu artigo 3º, verbis:*

> *"Art. 3º Os benefícios fiscais de isenção, de que tratam o art. 13 da Lei nº 4.239, de 27 de junho de 1963, o art. 23 do Decreto-Lei nº 756, de 11 de agosto de 1969, com a redação do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.564, de 29 de julho de 1977, e o inciso VIII do art. 1º da Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, para os projetos de instalação, modernização, ampliação ou diversificação, aprovados pelo órgão competente, a partir de 1º de janeiro de 1998, observadas as demais normas em vigor, aplicáveis à matéria, passam a ser de redução do imposto de renda e adicionais não restituíveis, observados os seguintes percentuais:(Vide Medida Provisória nº 2.199-14, de 2001)*
>
> *I - 75% (setenta e cinco por cento), a partir de 1º de janeiro de 1998 até 31 de dezembro de 2003;*
>
> *II - 50% (cinqüenta por cento), a partir de 1º de janeiro de 2004 até 31 de dezembro de 2008;*

Original

*III - 25% (vinte e cinco por cento), a partir de 1º de janeiro de 2009 até 31 de dezembro de 2013.*

*§ 1º O disposto no caput não se aplica a projetos aprovados ou protocolizados até 14 de novembro de 1997, no órgão competente, para os quais prevalece o benefício de isenção até o término do prazo de concessão do benefício.*

*§ 2º Os benefícios fiscais de redução do imposto de renda e adicionais não restituíveis, de que tratam o art. 14 da Lei nº 4.239, de 1963, e o art. 22 do Decreto-Lei nº 756, de 11 de agosto de 1969, observadas as demais normas em vigor, aplicáveis à matéria, passam a ser calculados segundo os seguintes percentuais:*

*I - 37,5% (trinta e sete inteiros e cinco décimos por cento), a partir de 1º de janeiro de 1998 até 31 de dezembro de 2003;*

*II - 25% (vinte e cinco por cento), a partir de 1º de janeiro de 2004 até 31 de dezembro de 2008;*

*III - 12,5% (doze inteiros e cinco décimos por cento), a partir de 1º de janeiro de 2009 até 31 de dezembro de 2013.*

*§ 3º Ficam extintos, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2014, os benefícios fiscais de que trata este artigo."*

*Em síntese, portanto, a Lei nº 9.532/97:*

*- transformou o benefício de isenção, previsto no art. 13 da Lei no 4.239/63, em benefício de redução, com percentuais decrescentes ao longo do tempo, ressalvados apenas os projetos já aprovados ou protocolizados até 14 de novembro de 1997;*

*- alterou o benefício de redução, previsto no art. 14 da Lei no 4.239/63, estabelecendo percentuais menores e decrescentes ao longo do tempo;*

*- determinou a extinção de ambos os benefícios a partir de 1º de janeiro de 2014.*

*Entretanto, esta lei em nada alterou a forma como se deveria dar o reconhecimento da concessão. Ao contrário, expressamente determinou que, para ambos os benefícios, fossem "observadas as demais normas em vigor, aplicáveis à matéria".*

*Tanto é assim que o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (atual Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99), continua a fazer a distinção entre as formas de reconhecimento do benefício de redução e do de isenção (vide, neste sentido, o art. 550, que trata da isenção – e da isenção transformada em redução – e faz referência ao art. 37 da Lei no 5.508/68, e o art. 553, que trata da redução, e faz referência ao art. 16 da Lei no 4.239/63).*

*Posteriormente, a Medida Provisória no 2199-14, de 2001 (oriunda de sucessivas reedições desde a MP no 2.058/2000, original) trouxe novas alterações relativas a esses benefícios em seus artigos 1º e 2º, verbis:*

*"Art. 1º Sem prejuízo das demais normas em vigor aplicáveis à matéria, a partir do ano-calendário de 2000, as pessoas jurídicas que tenham projeto protocolizado e aprovado até 31 de dezembro de 2018 para instalação, ampliação, modernização ou diversificação enquadrado em setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste SUDENE e da Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia SUDAM, terão direito à redução de 75% (setenta e cinco por cento) do imposto sobre a renda e adicionais calculados com base no lucro da exploração. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)*

*§ 1 º A fruição do benefício fiscal referido no caput deste artigo dar-se-á a partir do ano-calendário subseqüente àquele em que o projeto de instalação, ampliação, modernização ou diversificação entrar em operação, segundo laudo expedido pelo Ministério da Integração Nacional até o último dia útil do mês de março do ano-calendário subseqüente ao do início da operação. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*§ 1ºA As pessoas jurídicas fabricantes de máquinas, equipamentos, instrumentos e dispositivos, baseados em tecnologia digital, voltados para o programa de inclusão digital com projeto aprovado nos termos do caput terão*

Original

*direito à isenção do imposto sobre a renda e do adicional, calculados com base no lucro da exploração. (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)*

*§ 2º Na hipótese de expedição de laudo constitutivo após a data referida no § 1º, a fruição do benefício dar-se-á a partir do ano-calendário da expedição do laudo.*

*§ 3º O prazo de fruição do benefício fiscal será de 10 (dez) anos, contado a partir do ano-calendário de início de sua fruição. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*§ 3ºA. No caso de projeto de que trata o § 1oA que já esteja sendo utilizado para o benefício fiscal nos termos do caput, o prazo de fruição passa a ser de 10 (dez) anos contado a partir da data de publicação da Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011. (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)*

*§ 4º Para os fins deste artigo, a diversificação e a modernização total de empreendimento existente serão consideradas implantação de nova unidade produtora, segundo critérios estabelecidos em regulamento.*

*§ 5º Nas hipóteses de ampliação e de modernização parcial do empreendimento, o benefício previsto neste artigo fica condicionado ao aumento da capacidade real instalada na linha de produção ampliada ou modernizada em, no mínimo:*

*I - vinte por cento, nos casos de empreendimentos de infraestrutura (Lei nº 9.808, de 20 de julho de 1999) ou estruturadores, nos termos e nas condições estabelecidos pelo Poder Executivo; e*

*II – cinquenta por cento, nos casos dos demais empreendimentos prioritários.*

*§ 6º O disposto no caput não se aplica aos pleitos aprovados ou protocolizados no órgão competente e na forma da legislação anterior, até 24 de agosto de 2000, para os quais continuará a prevalecer a disciplina introduzida pelo caput do art. 3o da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.*

*O artigo 1º, portanto, trata dos projetos aos quais aplica-se a isenção do imposto (transformada em redução), e estabelece que os novos projetos que venham a ser aprovados fazem jus à redução de 75%, pelo prazo de 10 anos (sem a redução escalonada decrescente, portanto), contudo, desde que tais projetos se enquadrem em setores da economia que venham a ser considerados, pelo Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional. O § 7o deste artigo confere a possibilidade de os projetos, enquadrados em setores considerados prioritários, porém já protocolizados com base na legislação anterior, e que venham a ser aprovados com base na disciplina introduzida pelo caput do art. 3º da Lei nº 9.532, de 1997 (i.e, referente aos benefícios fiscais de isenção, convertida em redução escalonada, de que trata o art. 13 da Lei nº 4.239/63), pleitearem a redução prevista no caput, de 75%, pelo prazo que remanescer para completar o período de dez anos. Já os projetos não enquadrados em setores considerados prioritários, continuam a observar a disciplina introduzida pelo caput do art. 3º da Lei nº 9.532/97, ou seja, a redução escalonada decrescente.*

*Além de não ter havido qualquer revogação expressa do art. 13 da Lei nº 4.239/63, verifica-se, pelo exposto, a ligação ontológica do art. 1º da Medida Provisória no 2199-14, de 2001, com o art. 13 da Lei nº 4.239/63. Ressalte-se ainda a expressa menção que faz o referido art. 1º ao laudo constitutivo, a ser expedido pelo Ministério da Integração Nacional, bem como a ressalva quanto às "demais normas em vigor aplicáveis à matéria".*

*O artigo 2º da MP no 2199-14 2001, por sua vez, trata dos empreendimentos que fazem jus ao benefício de redução do imposto, originalmente instituído pelo art. 14 da Lei nº 4.239/63, e estabelece que o referido benefício (com a redução escalonada decrescente estabelecida pela Lei nº 9.532/97) permanece mantido para os empreendimentos em setores considerados, pelo Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional (a redação do dispositivo fala em extinção do benefício, porém ressalva, por exceção, os empreendimentos em setores considerados prioritários – o efeito é rigorosamente o mesmo).*

*Contrariamente ao arguido no recurso, portanto, é fácil perceber que tampouco houve revogação, quer expressa, quer tácita, do art. 14 da Lei nº 4.239/63.*

Original

*Em síntese, tem-se que os benefícios instituídos pelos artigos 13 e 14 da Lei nº 4.239/63 não foram revogados pela Medida Provisória no 2199-14, de 2001, mas tão somente foram por ela substancialmente alterados.*

*Por outro lado, a forma de reconhecimento desses benefícios não foi alterada, exceto pelo fato de que, por força de outra Medida Provisória (MP no 21565/2001, oriunda de sucessivas reedições da MP nº 2145, de 2 de maio de 2001, e que determinou a extinção da Sudene), o laudo constitutivo, a ser expedido no caso do benefício de que trata o art. 13 da Lei nº 4.239/63 (isenção transformada em redução) passou a ser emitido pela ADENE – Agência de Desenvolvimento do Nordeste, vinculada ao Ministério da Integração Nacional.*

*Este fato é confirmado pela alteração na redação do § 1º do art. 1º da Medida Provisória no 2199-14, de 2001: na redação original, da MP no 2.058/2000, constava que o laudo constitutivo seria emitido pela Sudene; posteriormente, a redação passou a determinar que o laudo seria emitido pelo Ministério da Integração Nacional.*

*A propósito, no caso dos autos, todos os laudos apresentados pela recorrente foram emitidos pela ADENE (Ministério da Integração Nacional), e expressamente referem qual específico artigo da Lei nº 4.239/63 rege o benefício em questão (13 ou 14).*

*Ocorre que, para regulamentar as alterações promovidas pela Medida Provisória no 219914/2001, no tocante aos benefícios afetos à Sudene, foi editado o Decreto nº 4.213/2002, abaixo parcialmente transcrito (grifos acrescidos):*

*[...]*

*Este novo decreto, portanto, intentou submeter ambos os incentivos, originariamente instituídos pelos artigos 13 e 14 da Lei nº 4.239/63, ao crivo da Secretaria da Receita Federal, para fins de reconhecimento do direito à redução do imposto. A Instrução Normativa SRF nº 267, de 2002, trilha o mesmo caminho.*

*Estes, aliás, foram os dois normativos citados pela autoridade fiscal para considerar indevidas as deduções do imposto feitas pela recorrente, uma vez que não haviam sido apresentados os pedidos de reconhecimento do direito ao titular da unidade da SRF da sua jurisdição.*

*Para concluir, conforme restou exposto na breve digressão histórica acima feita, o argumento recursal, de que a exigência de reconhecimento do direito pela Secretaria da Receita Federal teria suporte em dispositivos meramente regulamentares, é apenas parcialmente verdadeiro. De fato, no caso do benefício originalmente instituído pelo art. 13 da Lei nº 4.239/63 (isenção, posteriormente convertida em redução) isto tornou-se verdade a partir da alteração introduzida pelo art. 37 da Lei no 5.508/68, dispositivo este em nenhum momento revogado.*

*Contudo, no caso do benefício de redução, originalmente instituído pelo art. 14 da Lei nº 4.239/63, a exigência de reconhecimento pela Secretaria da Receita Federal sempre esteve assente em lei.*

*Isto posto, elaboramos o quadro abaixo, com base nos dados contidos nos laudos constitutivos emitidos pela ADENE em favor de TIM Nordeste Telecomunicações S/A, e que foram apresentados pela recorrente (trata-se, em verdade, de documentos de transferência, à TIM Nordeste, dos benefícios anteriormente concedidos às seis empresas operadoras, conforme laudos constitutivos originais abaixo discriminados):*

*[...]*

*Contrariamente à tese recursal, portanto, de que a Medida Provisória no 2199-14/2001 teria dado nova e completa regulamentação à matéria, e extinguido os benefícios previstos pelos artigos 13 e 14 da Lei nº 4.239/63, os laudos emitidos pela ADENE expressamente mencionam esses dispositivos como fundamento legal para o reconhecimento do direito, em cada caso.*

*No caso dos benefícios concedidos com base no art. 13 da Lei nº 4.239/63, acima listados, incumbiria, portanto, nos termos da lei, ao órgão emissor do laudo constitutivo do direito comunicar à Secretaria da Receita Federal a concessão do benefício. Se tal comunicação foi ou não feita não consta nos autos, contudo, não se pode admitir que a recorrente venha a ser prejudicada, acaso tal comunicação porventura não tenha sido feita.*

*Registro, por oportuno, que o fato de não haver exigência legal de solicitação prévia de reconhecimento deste benefício à Secretaria da Receita Federal em nada retira deste*

Original

> *órgão a sua competência legal para fiscalizar o correto aproveitamento do benefício em cada caso concreto, efetuando o lançamento de ofício acaso constatado o descumprimento de requisito ou condição legalmente exigida.*
>
> *Contudo, se o único fundamento apontado pela autoridade fiscal para a não aceitação das deduções feitas na DIPJ foi a falta de apresentação dos pedidos de reconhecimento do direito ao titular da unidade da SRF, tal lançamento não pode prosperar, se a recorrente apresenta, como de fato apresentou no caso concreto, os laudos constitutivos emitidos pela Adene, relativos aos benefícios concedidos com base no art. 13 da Lei nº 4.239/63.*
>
> *Por outro lado, no caso dos benefícios concedidos com base no art. 14 da Lei nº 4.239/63, listados no quadro acima, há expressa exigência legal de que seja formalizado pedido de reconhecimento do direito à redução perante a Secretaria da Receita Federal, sendo este o órgão que tem a competência legal para sobre ele decidir. Esta exigência legal vem reproduzida tanto no Decreto nº 4.213/2002, quanto na Instrução Normativa SRF nº 267, de 2002, e não pode ser afastada, sob qualquer pretexto, pela autoridade julgadora administrativa.*
>
> *Assim, se a recorrente não apresentou os pedidos de reconhecimento do direito à redução previsto pelo art. 14 da Lei nº 4.239/63, não há como aceitar a dedução por ela feita, estando correto, neste ponto, o lançamento efetuado."*

Assim também sustento meu voto, dando provimento parcial ao recurso para determinar que sejam aceitos, sem a necessidade de formalização de pedidos de reconhecimento à Receita Federal, os laudos constitutivos de Incentivo Fiscal Sudene apenas que estiverem lastreados no artigo 13 da Lei nº 4.239/63.

De fato, como bem observou a decisão recorrida, em se tratando de benefícios concedidos com base no art. 14 da Lei nº 4.239/63, a legislação lá invocada exige a formalização de pedido de reconhecimento perante a Secretaria da Receita Federal como condição do aproveitamento do eventual direito à redução tributária pleiteada.

A ausência, portanto, de pedido dessa natureza de fato compromete o direito alegado, razão pela qual nenhum reparo cabe ao que se decidiu nesse particular.

**Conclusão**

Pelo exposto, conheço parcialmente do recurso especial da Fazenda Nacional para, no mérito, negar-lhe provimento; e conheço do recurso especial da contribuinte para negar-lhe provimento, considerando prejudicada a matéria *aproveitamento de ágio amortizado contabilmente antes da incorporação.*

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Original

## Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em seu entendimento contrário ao Recurso Especial da Fazenda Nacional na matéria *amortização de ágio*. A maioria qualificada do Colegiado compreendeu que o recurso deveria ser provido neste ponto e, em consequência, restou prejudicado o Recurso Especial da Contribuinte no ponto em que pretendia ver legitimadas, também, as parcelas correspondentes ao *aproveitamento do ágio amortizado antes da incorporação.*

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi conhecido, neste ponto, com fundamento no paradigma nº 9101-003.344, que analisou *a mesma sequência de operações societárias objeto do presente processo*. Como exposto no exame de admissibilidade, os seguintes elementos determinantes para a decisão acerca da possibilidade de amortização do ágio pago foram lá avaliados:

> a) situação julgada – ano-calendário 2005; auto de infração que considerou indedutível a amortização de ágio decorrente de incorporação "às avessas"; trata-se da mesma sequência de operações societárias de que trata o presente processo;
>
> b) legislação interpretada – arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997
>
> c) fundamentos da decisão –
>
> c.1. a empresa Bitel foi considerada a real investidora (investidora originária);
>
> c.2. a empresa 1B2B foi considerada empresa veículo ("de prateleira"), efêmera e sem substância, criada artificialmente "para transportar o ágio relativo à aquisição da TNC" e "buscar a hipótese de incidência permissiva de aproveitamento de despesa";
>
> c.3. como a investidora originária (Bitel) não participou da incorporação, os eventos não se enquadram nas hipóteses dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, e não há respaldo legal para a dedutibilidade do ágio amortizado.

O voto condutor do acórdão recorrido discordou da conclusão fiscal e do voto vencido do relator no sentido de que *o negócio jurídico teve o intuito exclusivamente fiscal, articulando transferências societárias restritas a empresas relacionadas entre si, não independentes e integrantes do Grupo Tim.* Prevaleceu o entendimento, no Colegiado *a quo*, de que *a despesa de ágio gerado por meio da incorporação em comento, bem como o aproveitamento do prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa de CSLL devem ser mantidos para fins fiscais na medida em que o negócio jurídico possui fundamento econômico legítimo e está em consonância com as normas legais vigentes*

Registre-se que o relator vencido no acórdão recorrido, ex-Conselheiro Flávio Franco Corrêa, ao passar a integrar esta 1ª Turma, concordou com o voto condutor do paradigma nº 9101-003.344, de lavra do ex-Conselheiro André Mendes de Moura, que afirmou a indedutibilidade do ágio amortizado basicamente porque Bitel Participações S.A., efetiva adquirente dos investimentos com ágio, não participou da confusão patrimonial que antecedeu a amortização fiscal daqueles valores. A interposição de 1B2B Participações Ltda para viabilização de incorporações impediram que se extinguisse na adquirente original o investimento adquirido com ágio. Ao final das operações, Bitel Participações S.A. retoma o controle dos investimentos, mas as operadoras adquiridas passam a amortizar o ágio pago em sua aquisição.

Original

Os fundamentos do voto condutor do paradigma nº 9101-003.344, portanto, são aqui reafirmados para negar a possibilidade de amortização fiscal do ágio pago:

> Todas as matérias a serem apreciadas no mérito, (1) pelo recurso especial da PGFN, "indedutibilidade do ágio" e "transferência do ágio"; e (2) pelo recurso especial da Contribuinte, "dedutibilidade do ágio amortizado apenas para fins contábeis", encontram-se inseridas no contexto os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, e dizem respeito à despesa de amortização de ágio.
>
> Diante de tal perspectiva, propõe-se, inicialmente, discorrer sobre uma análise histórica e sistêmica sobre o tema, para depois tratar do caso concreto.
>
> **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.
>
> Interessante é que 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?

Original

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 escritural[9]. 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.

**2. Aproveitamento do Ágio. Hipóteses**

Apesar de já ter sido apreciado singelamente no tópico anterior, o **destino** que pode ser dado ao ágio contabilizado pela empresa investidora merece uma análise mais detalhada.

Há que se observar, inicialmente, como o art. 219 da Lei nº 6.404, de 1.976 trata das hipóteses de extinção da pessoa jurídica:

> *Art. 219. Extingue-se a companhia:*
>
> *I - pelo encerramento da liquidação;*
>
> *II - pela incorporação ou fusão, e pela cisão com versão de todo o patrimônio em outras sociedades.*

E, ao se tratar de ágio, vale destacar, mais uma vez, os dois sujeitos, as duas partes envolvidas na sua criação: a pessoa jurídica **investidora** e a pessoa jurídica **investida, sendo a investidora** é aquela que adquiriu a **investida,** com sobrepreço.

Não por acaso, **são dois eventos em que a investidora pode se aproveitar do ágio contabilizado: (1) a investidora deixa de ser a detentora do investimento, ao alienar a participação da pessoa jurídica adquirida com ágio; (2) a investidora e a**

[9] IUDÍCIBUS, Sérgio de. Manual de contabilidade das sociedades por ações: (aplicável às demais sociedades), 1ª ed. São Paulo : Editora Atlas, 2008, p. 31

Original

**investida transformam-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, transformação e fusão).**

Pode-se dizer que os eventos (1) e (2) guardam correlação, respectivamente, com os incisos I e II da lei que dispõe sobre as Sociedades por Ações.

**3. Aproveitamento do Ágio. Separação de Investidora e Investida**

**No primeiro evento**, trata-se de situação no qual a investidora aliena o investimento para uma terceira empresa. Nesse caso, **o ágio passa a integrar o valor patrimonial** do investimento para fins de apuração do ganho de capital e, assim, reduz a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A situação é tratada pelo Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977, arts. 391 e 426 do RIR/99:

> *Art. 391. As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso III).*
>
> *Parágrafo único. Concomitantemente com a amortização, na escrituração comercial, do ágio ou deságio a que se refere este artigo, será mantido controle, no LALUR, para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento (art. 426).*
>
> *(...)*
>
> *Art. 426. O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso V):*
>
> *I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;*
>
> *II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real;*
>
> *III - provisão para perdas que tiver sido computada, como dedução, na determinação do lucro real, observado o disposto no parágrafo único do artigo anterior. (...) (grifei)*

Assim, o aproveitamento do ágio ocorre no momento em que o investimento que lhe deu causa foi objeto **de alienação ou liquidação**.

**4. Aproveitamento do Ágio. Encontro entre Investidora e Investida**

Já o **segundo evento** aplica-se quando a investidora e a investida transformarem-se em uma só universalidade (em eventos de **cisão, transformação e fusão**). O ágio pode se tornar uma **despesa de amortização**, desde que preenchidos os requisitos da legislação e no contexto de uma transformação societária envolvendo a investidora e a investida.

Contudo, sobre o assunto, há evolução legislativa que merece ser apresentada.

Primeiro, o tratamento conferido à participação societária extinta em fusão, incorporação ou cisão, atendia o disposto no art. 34 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:

> *Art 34 - Na fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituir será computado na determinação do lucro real de acordo com as seguintes normas: (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*
>
> *I - somente será dedutível como perda de capital a diferença entre o valor contábil e o valor de acervo líquido avaliado a preços de mercado, e o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, optar pelo*

Original

> *tratamento da diferença como ativo diferido, amortizável no prazo máximo de 10 anos; (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*
>
> *II - será computado como ganho de capital o valor pelo qual tiver sido recebido o acervo líquido que exceder o valor contábil das ações ou quotas extintas, mas o contribuinte poderá, observado o disposto nos §§ 1º e 2º, diferir a tributação sobre a parte do ganho de capital em bens do ativo permanente, até que esse seja realizado. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*
>
> *§ 1º O contribuinte somente poderá diferir a tributação da parte do ganho de capital correspondente a bens do ativo permanente se: (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*
>
> *a) discriminar os bens do acervo líquido recebido a que corresponder o ganho de capital diferido, de modo a permitir a determinação do valor realizado em cada período-base; e (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*
>
> *b) mantiver, no livro de que trata o item I do artigo 8º, conta de controle do ganho de capital ainda não tributado, cujo saldo ficará sujeito a correção monetária anual, por ocasião do balanço, aos mesmos coeficientes aplicados na correção do ativo permanente. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*
>
> *§ 2º - O contribuinte deve computar no lucro real de cada período-base a parte do ganho de capital realizada mediante alienação ou liquidação, ou através de quotas de depreciação, amortização ou exaustão deduzidas como custo ou despesa operacional. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

O que se pode observar é que o único requisito a ser cumprido, como perda de capital, é que o acervo líquido vertido em razão da incorporação, fusão ou cisão estivesse avaliado a preços de mercado. Contudo, para que se consumasse a perda de capital prevista no inciso I, o valor contábil deveria ser maior do que o acervo líquido avaliado a preços de mercado, e tal situação se mostraria viável, especialmente, quando, imediatamente após à aquisição do investimento com ágio, ocorresse a operação de incorporação, fusão ou cisão[10].

Ocorre que tal previsão se consumou em operações um tanto quanto questionáveis por vários contribuintes, mediante aquisição de empresas deficitárias pagando-se ágio, para, em logo em seguida, promover a incorporação da investidora pela investida. As operações ocorriam quase simultaneamente.

E, nesse contexto, o aproveitamento do ágio, nas situações de transformação societária, sofreu alteração legislativa. Vale transcrever a Exposição de Motivos da MP nº 1.602, de 1997[11], que, posteriormente, foi convertida na Lei nº 9.532, de 1997.

> *11. O art. 8º estabelece o tratamento tributário do ágio ou deságio decorrente da aquisição, por uma pessoa jurídica, de participação societária no capital de outra, avaliada pelo método da equivalência patrimonial.*
>
> *Atualmente, pela inexistência de regulamentação legal relativa a esse assunto, diversas empresas, utilizando dos já referidos "planejamentos tributários", vem utilizando o expediente de adquirir empresas deficitárias, pagando ágio pela participação, com a finalidade única de gerar ganhos de natureza tributária, mediante o expediente, nada ortodoxo, de incorporação da empresa lucrativa pela deficitária.*
>
> *Com as normas previstas no Projeto, esses procedimentos não deixarão de acontecer, mas, com certeza, ficarão restritos às hipóteses de casos reais, tendo*

[10] Ver Acórdão nº 1101-000.841, da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara do CARF, da relatora Edeli Pereira Bessa., p. 15.

[11] Exposição de Motivos publicada no Diário do Congresso Nacional nº 26, de 02/12/1997, pg. 18021 e segs, http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?datSessao=01/12/1997&tipDiario=2. Acesso em 15/02/2016.

Original

> *em vista o desaparecimento de toda vantagem de natureza fiscal que possa incentivar a sua adoção exclusivamente por esse motivo.*

Não vacilou a doutrina abalizada de LUÍS EDUARDO SCHOUERI[12] ao discorrer, com precisão sobre o assunto:

> *Anteriormente à edição da Lei nº 9.532/1997, não havia na legislação tributária nacional regulamentação relativa ao tratamento que deveria ser conferido ao ágio em hipóteses de incorporação envolvendo a pessoa jurídica que o pagou e a pessoa jurídica que motivou a despesa com ágio.*
>
> *O que ocorria, na prática, era a consideração de que a incorporação era, per se, evento suficiente para a realização do ágio, independentemente de sua fundamentação econômica.*
>
> *(...)*
>
> *Sendo assim, a partir de 1998, ano em que entrou em vigor a Lei nº 9.532/1997, adveio um cenário diferente em matéria de dedução fiscal do ágio. Desde então, restringiram-se as hipóteses em que o ágio seria passível de ser deduzido no caso de incorporação entre pessoas jurídicas, com a imposição de limites máximos de dedução em determinadas situações.*
>
> *Ou seja, nem sempre o ágio contabilizado pela pessoa jurídica poderia ser deduzido de seu lucro real quando da ocorrência do evento de incorporação. Pelo contrário. Com a regulamentação ora em vigor, poucas são as hipóteses em que o ágio registrado poderá ser deduzido, a depender da fundamentação econômica que lhe seja conferida.*

Merece transcrição o Relatório da Comissão Mista[13] que trabalhou na edição da MP 1.602, de 1997:

> *O artigo 8º altera as regras para determinação do ganho ou perda de capital na liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor do patrimônio líquido, quando agregado de ágio ou deságio. De acordo com as novas regras, os ágios existentes não mais serão computados como custo (amortizados pelo total), no ato de liquidação do investimento, como eram de acordo com as normas ora modificadas.*
>
> *O ágio ou deságio referente à diferença entre o valor de mercado dos bens absorvidos e o respectivo valor contábil, na empresa incorporada (inclusive a fusionada ou cindida), será registrado na própria conta de registro dos respectivos bens, a empresa incorporador (inclusive a resultante da fusão ou a que absorva o patrimônio da cindida), produzindo as repercussões próprias na depreciação normal. O ágio ou deságio decorrente de expectativa de resultado futuro poderá ser amortizado durante os cinco anos-calendário subsequentes à incorporação, à razão de 1/60 (um sessenta avos) para cada mês do período de apuração. (...)*

Percebe-se que, em razão de um completo desvirtuamento do instituto, o legislador foi chamado a intervir, para normatizar, nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, sobre situações específicas tratando de eventos de transformação societária envolvendo investidor e investida.

Inclusive, no decorrer dos debates tratando do assunto, chegou-se a cogitar que o aproveitamento do ágio não seria uma despesa, mas um benefício fiscal.

Em breves palavras, caso fosse benefício fiscal, o próprio legislador deveria ter tratado do assunto, como o fez na Exposição de Motivos de outros dispositivos da MP nº 1.602, de 1997 (convertida na Lei nº 9.532, de 1997).

---

[12] SCHOUERI, Luís Eduardo. Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários). São Paulo : Dialética, 2012, p. 66 e segs.

[13] Relatório da Comissão Mista publicada no Diário do Congresso Nacional nº 27, de 03/12/1997, pg. 18024, http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?datSessao=01/12/1997&tipDiario=2. Acesso em 15/02/2016.

Original

Na realidade, a Exposição de Motivos deixa claro que a motivação para o dispositivo foi um **maior controle sobre os planejamentos tributários abusivos**, que descaracterizavam o ágio por meio de analogias completamente desprovidas de sustentação jurídica. E deixou claro que se trata de uma **despesa de amortização**.

E qual foram as novidades trazidas pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997?

Primeiro, há que se contextualizar a disciplina do método de equivalência patrimonial (MEP).

Isso porque o ágio aplica-se apenas em investimentos sociedades coligadas e controladas avaliado pelo MEP, conforme previsto no art. 384 do RIR/99. O método tem como principal característica permitir uma atualização dos valores dos investimentos em coligadas ou controladas com base na variação do patrimônio líquido das investidas.

As variações no patrimônio líquido da pessoa jurídica investida passam a ser refletidas na investidora pelo MEP. Contudo, os aumentos no valor do patrimônio líquido da sociedade investida não são computados na determinação do lucro real da investidora. Vale transcrever os dispositivos dos arts. 387, 388 e 389 do RIR/99 que discorrem sobre o procedimento de contabilização a ser adotado pela investidora.

> *Art. 387. Em cada balanço, o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, de acordo com o disposto no art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976, e as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 21, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso III):*
>
> *(...)*
>
> *Art. 388. O valor do investimento na data do balanço (art. 387, I), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo anterior, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 22).*
>
> *(...)*
>
> *Art. 389. A contrapartida do ajuste de que trata o art. 388, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).*
>
> *(...)*

Resta nítida a separação dos patrimônios entre investidora e investida, inclusive as repercussões sobre os resultados de cada um. A investida, pessoa jurídica independente, em razão de sua atividade econômica, apura rendimentos que, naturalmente, são por ela tributados. Por sua vez, na medida em que a investida aumenta seu patrimônio líquido em razão de resultados positivos, por meio do MEP há uma repercussão na contabilidade da investidora, para refletir o acréscimo patrimonial realizado. A conta de ativos em investimentos é debitada na investidora, e, por sua vez, a contrapartida, apesar de creditada como receita, é excluída na apuração do Lucro Real. Com certeza, não faria sentido tributar os lucros na investida, e em seguida tributar o aumento do patrimônio líquido na investidora, que ocorreu precisamente por conta dos lucros auferidos pela investida.

E esclarece o art. 385 do RIR/99 que se a pessoa jurídica adquirir um investimento avaliado pelo MEP por valor superior ou inferior ao contabilizado no patrimônio líquido, deverá desdobrar o custo da aquisição em (1) valor do patrimônio líquido na época da aquisição e (2) **ágio** ou deságio. Para a devida transparência na mais valia (ou menor valia) do investimento, o registro contábil deve ocorrer em contas diferentes:

> *Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da*

Original

*participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):*

*I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; 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 inciso anterior.*

*§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).*

*§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):*

*I - valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;*

*II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;*

*III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.*

*§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º). (grifei)*

Como se pode observar, a formação do ágio não ocorre espontaneamente. Pelo contrário, deve ser motivado, e indicado o seu fundamento econômico, que deve se amparar em pelo menos um dos três critérios estabelecidos no § 2º do art. 385 do RIR/99, (1) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade, (2) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros (3) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

E, conforme já dito, por ser a motivação adotada pela quase totalidade das empresas, todos os holofotes dirigem-se ao fundamento econômico com base em expectativa de rentabilidade futura da empresa adquirida.

Trata-se precisamente de lucros esperados a serem auferidos pela controlada ou coligada, em um futuro determinado. Por isso o adquirente (futuro controlador) se propõe a desembolsar pelo investimento um valor superior ao daquele contabilizado no patrimônio líquido da vendedora. Por sua vez, tal expectativa deve ser lastreada em demonstração devidamente arquivada como comprovante de escrituração, conforme previsto no § 3º do art. 385 do RIR/99.

E, finalmente, passamos a apreciar os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, consolidados no art. 386 do RIR/99. Como já dito, em eventos de transformação societária, quando investidora absorve o patrimônio da investida (ou vice versa), adquirido com ágio ou deságio, em razão de cisão, fusão ou incorporação, resolveu o legislador disciplinar a situação:

> Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):
>
> I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do § 2º do artigo anterior, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

Original

> II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso III do § 2º do artigo anterior, 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 o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;
>
> IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.(...) (grifei)

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

**5. Amortização. Despesa.**

Definido que o aproveitamento do ágio pode dar-se por meio de **despesa de amortização**, mostra-se pertinente apreciar do que trata tal dispêndio.

No RIR/99 (Decreto-Lei nº 3.000, de 26/03/1999), o conceito de amortização encontra-se no Subtítulo II (Lucro Real), Capítulo V (Lucro Operacional), Seção III (Custos, Despesas Operacionais e Encargos).

O artigo 299 do diploma em análise trata, no art. 299, na Subseção I, das Disposições Gerais sobre as despesas:

> *Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).*
>
> *§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).*
>
> *§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).*
>
> *§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.*

Para serem dedutíveis, devem as despesas serem **necessárias** à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, e serem **usuais** ou **normais** no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Por sua vez, logo após as Subseções II (Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado) e III (Depreciação Acelerada Incentivada), encontra previsão legal a amortização, no art. 324, na Subseção IV do RIR/99[14].

[14] Art. 324. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, § 1º).
§ 1º Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de amortização não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem ou direito, ou o valor das despesas (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 2º).
§ 2º Somente serão admitidas as amortizações de custos ou despesas que observem as condições estabelecidas neste Decreto (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 5º).

Original

Percebe-se que a amortização constitui-se em espécie de gênero despesa, e, naturalmente, encontra-se submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 299 do RIR/99.

**6. Despesa Em Face de Fatos Construídos Artificialmente**

No mundo real os fatos nascem e morrem, decorrentes de eventos naturais ou da vontade humana.

O direito elege, para si, fatos com relevância para regular o convívio social.

No que concerne ao direito tributário, são escolhidos fatos decorrentes da atividade econômica, financeira, operacional, que nascem espontaneamente, precisamente em razão de atividades normais, que são eleitos porque guardam repercussão com a renda ou o patrimônio. São condutas relevantes de pessoas físicas ou jurídicas, de ordem econômica ou social, ocorridas no mundo dos fatos, que são colhidas pelo legislador que lhes confere uma qualificação jurídica.

Por exemplo, o fato de auferir lucro, mediante operações espontâneas, das atividades operacionais da pessoa jurídica, amolda-se à hipótese de incidência prevista pela norma, razão pela qual nasce a obrigação do contribuinte recolher os tributos.

Da mesma maneira, a pessoa jurídica, no contexto de suas atividades operacionais, incorre em dispêndios para a realização de suas tarefas. Contrata-se um prestador de serviços, compra-se uma mercadoria, operações necessárias à consecução das atividades da empresa, que surgem naturalmente.

Ocorre que, em relação aos casos tratados relativos á amortização do ágio, proliferaram-se situações no qual se busca, especificamente, o enquadramento da norma permissiva de despesa.

Tratam-se de operações **especialmente** construídas, mediante inclusive utilização de empresas de papel, de curtíssima duração, sem funcionários ou quadro funcional incompatível, com capital social mínimo, além de outras características completamente atípicas no contexto empresarial, envolvendo aportes de substanciais recursos para, em questão de dias ou meses, serem objeto de operações de transformação societária.

Tais eventos podem receber qualificação jurídica e surtir efeitos nos ramos empresarial, cível, contábil, dentre outros.

Situação completamente diferente ocorre no ramo tributário. Não há norma de despesa que recepcione um situação criada artificialmente. **As despesas devem decorrer de operações necessárias, normais, usuais da pessoa jurídica.** Impossível estender atributos de normalidade, ou usualidade, para **despesas**, independente sua espécie, **derivadas de operações atípicas**, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica.

Admitindo-se uma **construção artificial** do suporte fático, consumar-se-ia um tratamento desigual, desarrazoado e desproporcional, que afronta o princípio da capacidade contributiva e da isonomia, vez que seria conferida a uma determinada categoria de despesa uma premissa completamente diferente, uma liberalidade não aplicável à grande maioria dos contribuintes.

**7. Hipótese de Incidência Prevista Para a Amortização**

Realizada análise do ágio sob perspectiva do gênero despesa, cabe prosseguir com a apreciação da legislação específica que trata de sua amortização.

---

§ 3º Se a existência ou o exercício do direito, ou a utilização do bem, terminar antes da amortização integral de seu custo, o saldo não amortizado constituirá encargo no período de apuração em que se extinguir o direito ou terminar a utilização do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 4º).
§ 4º Somente será permitida a amortização de bens e direitos intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

Original

Vale recapitular os **dois eventos em que a investidora pode se aproveitar do ágio contabilizado: (1) a investidora deixa de ser a detentora do investimento, ao alienar a participação da pessoa jurídica adquirida (investida) com ágio; (2) a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, transformação e fusão).** E repetir que estamos, agora, tratando da segunda situação.

Cenário que se encontra disposto nos arts. 7º e 8º da Lei n° 9.532, de 1997, e nos arts. 385 e 386 do RIR/99, do qual transcrevo apenas os fragmentos de maior interesse para o debate:

> *Art. 385. 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 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):*
>
> *I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; 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 inciso anterior.*
>
> *§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).*
>
> *§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):*
>
> *I - valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;*
>
> *II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;*
>
> *III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.*
>
> *§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º).*
>
> *Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):*
>
> *(...)*
>
> *III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (...) (grifei)*

Percebe-se claramente, no caso, que o suporte fático delineado pela norma predica, de fato, que investidora e investida tenham que integrar uma mesma universalidade: 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.

A conclusão é **ratificada** analisando-se a norma em debate sob a perspectiva da hipótese de incidência tributária delineada pela melhor doutrina de GERALDO ATALIBA[15].

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

[15] ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, 6ª ed. São Paulo : Malheiros Editores, 2010, p. 51 e segs.

Original

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

E a norma em análise se dirige à pessoa jurídica **investidora originária**, **aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, coordenou e comandou os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição**, e à pessoa jurídica **investida.**

Ocorre que, em se tratando do ágio, as reorganizações societárias empreendidas apresentaram novas pessoas ao processo.

Como exemplo, podemos citar situação no qual a pessoa jurídica A adquire com ágio participação societária da pessoa jurídica B. Em seguida, utiliza-se de uma outra pessoa jurídica, C, e integraliza o capital social dessa pessoa jurídica C com a participação societária que adquiriu da pessoa jurídica B. Resta consolidada situação no qual a pessoa jurídica A controla a pessoa jurídica C, e a pessoa jurídica C controla a pessoa jurídica B. Em seguida, sucede-se evento de transformação societária, no qual a pessoa jurídica B absorve patrimônio da pessoa jurídica C, ou vice versa.

Ocorre que os sujeitos eleitos pela norma são precisamente a **pessoa jurídica A (investidora) e a pessoa jurídica B (investida)** cuja participação societária foi adquirida com ágio. Para fins fiscais, não há nenhuma previsão para que o ágio contabilizado na pessoa jurídica A (investidora), em razão de reorganizações societárias empreendidas por grupo empresarial, possa ser considerado "transferido" para a pessoa jurídica C, e a pessoa jurídica C, ao absorver ou ser absorvida pela pessoa jurídica B, possa aproveitar o ágio cuja **origem** deu-se pela aquisição da pessoa jurídica A da pessoa jurídica B.

Da mesma maneira, encontram-se situações no qual a pessoa jurídica A realiza aportes financeiros na pessoa jurídica C e, de plano, a pessoa jurídica C adquire participação societária da pessoa jurídica B com ágio. Em seguida, a pessoa jurídica C absorve patrimônio da pessoa jurídica B, ou vice versa, a passa a fazer a amortização do ágio.

Mais uma vez, não é o que prevê o aspecto pessoal da hipótese de incidência da norma em questão. A pessoa jurídica que adquiriu o investimento, que acreditou na mais valia e que desembolsou os recursos para a aquisição foi, de fato, **a pessoa jurídica A (investidora)**. No outro pólo da relação, a pessoa jurídica adquirida com ágio foi a pessoa jurídica B. Ou seja, o aspecto pessoal da hipótese de incidência, no caso, autoriza o aproveitamento do ágio a partir do momento em que a pessoa jurídica A (investidora) e a pessoa jurídica B (investida) passem a integrar a mesma universalidade.

São as situações mais elementares. Contudo, há reorganizações envolvendo inúmeras empresas (pessoa jurídica D, E, F, G, H e assim por diante).

Vale registrar que goza a pessoa jurídica de liberdade negocial, podendo dispor de suas operações buscando otimizar seu funcionamento, com desdobramentos econômicos, sociais e tributários.

Contudo, não necessariamente todos os fatos são recepcionados pela norma tributária.

A partir do momento em que, em razão das reorganizações societárias, passam a ser utilizadas novas pessoas jurídicas (C, D, E, F, G, e assim sucessivamente), pessoas jurídicas distintas da investidora originária (pessoa jurídica A) e da investida (pessoa jurídica B), e **o evento de absorção não envolve mais a pessoa jurídica A e a pessoa jurídica B**, mas sim pessoa jurídica distinta (como, por exemplo, pessoa jurídica F e pessoa jurídica B), a subsunção ao art. 386 do RIR/99 torna-se impossível, vez que o fato imponível (suporte fático, situado no plano concreto) deixa de ser amoldar à hipótese de incidência da norma (plano abstrato), por incompatibilidade do aspecto **pessoal.**

Em relação ao aspecto **material**, há que se consumar a **confusão de patrimônio** entre investidora e investida, a que faz alusão o *caput* do art. 386 do RIR (*A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio...*). Com a confusão

Original

patrimonial, aperfeiçoa-se o **encontro de contas** entre o real investidor e investida, e a amortização do ágio passa a ser autorizada, com repercussão direta na **base de cálculo** do IRPJ e da CSLL.

Na realidade, o requisito expresso de que investidor e investida passam a compor o mesmo patrimônio, mediante evento de transformação societária, no qual a investidora absorve a investida, ou vice versa, encontra fundamento no fato de que, com a confusão de patrimônios, o lucro auferido pela investida passa a integrar a mesma universalidade da investidora. SCHOUERI[16], com muita clareza, discorre que, antes da absorção, investidor e investida são entidades autônomas. O lucro auferido pela investida (que foi a motivação para que a investidora adquirisse a investida com o sobrepreço), é tributado pela própria investida. E, por meio do MEP, eventual acréscimo no patrimônio líquido da investida seria refletido na investidora, sem, contudo, haver tributação na investidora. A lógica do sistema mostra-se clara, na medida em que não caberia uma dupla tributação dos lucros auferidos pela investida.

Por sua vez, a partir do momento em que se consuma a confusão patrimonial, os lucros auferidos pela então investida passam a integrar a mesma universalidade da investidora. Reside, precisamente nesse ponto, o permissivo para que o ágio, pago pela investidora exatamente em razão dos lucros a serem auferidos pela investida, possa ser aproveitado, vez que **passam a se comunicar, diretamente, a despesa de amortização do ágio e as receitas auferidas pela investida**.

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

Verifica-se, mais uma vez, que a norma em debate, ao predicar, expressamente, que para se consumar o aproveitamento da despesa de amortização do ágio, os sujeitos da relação jurídica seriam ***a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra****, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio*, ou seja, investidor e investida, não o fez por acaso. Trata-se precisamente do encontro de contas da investidora originária, que incorreu na despesa e adquiriu o investimento, e a investida, potencial geradora dos lucros que motivou o esforço incorrido.

Prosseguindo a análise da hipótese de incidência da norma em questão, no que concerne ao aspecto **temporal**, cabe verificar o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, **evento que provoca impacto direto na apuração da base de cálculo tributável**.

Registre-se que a consumação do aspecto temporal não se confunde com o termo inicial do prazo decadencial.

Isso porque, partindo-se da construção da norma conforme operação no qual "Se A é, B deve-ser", onde a primeira parte é o antecedente, e a segunda é o consequente, a consumação da hipótese de incidência localiza-se no antecedente. Ou seja, "Se A é", indica que a hipótese de incidência, no caso concreto, mediante aperfeiçoamento dos aspectos pessoal, material e temporal, concretizou-se em sua plenitude. Assim, passa-se para a etapa seguinte, o consequente ("B deve-ser"), no qual se aplica o regime de tributação a que encontra submetido o contribuinte (lucro real trimestral ou anual), efetua-se o **lançamento fiscal** com base na repercussão que as glosas despesas de ágio indevidamente amortizadas tiveram na apuração da base de cálculo, e, por consequência, determina-se o **termo inicial para contagem do prazo decadencial**.

**8. Consolidação**

Considerando-se tudo o que já foi escrito, entendo que a cognição para a amortização do ágio passa por verificar, **primeiro**, se os fatos se amoldam à hipótese de incidência, **segundo**, se requisitos de ordem formal estabelecidos pela norma encontram-se

[16] SCHOUERI, 2012, p. 62.

Original

atendidos e, **terceiro**, se as condições do negócio atenderam os padrões normais de mercado.

A **primeira** verificação parece óbvia, mas, diante de todo o exposto até o momento, observa-se que a discussão mais relevante insere-se precisamente neste momento, situado **antes da subsunção do fato à norma**. Fala-se insistentemente se haveria impedimento para se admitir a construção de fatos que buscam se amoldar à hipótese de incidência de norma de despesa. O ponto é que, independente da genialidade da construção empreendida, da reorganização societária arquitetada e consumada, a investidora originária prevista pela norma não perderá a condição de investidora originária. Quem **viabilizou a aquisição**? De **onde vieram os recursos** de fato? Quem efetuou os estudos de viabilidade econômica da investida? Quem **tomou a decisão** de adquirir um investimento com sobrepreço? Respondo: a **investidora originária**.

Ainda que a pessoa jurídica A, investidora originária, para viabilizar a aquisição da pessoa jurídica B, investida, tenha (1) "transferido" o ágio para a pessoa jurídica C, ou (2) efetuado aportes financeiros (dinheiro, mútuo) para a pessoa jurídica C, **a pessoa jurídica A não perderá a condição de investidora originária**.

Pode-se dizer que, de acordo com as regras contábeis, em decorrência de reorganizações societárias empreendidas, o ágio legitimamente passou a integrar o patrimônio da pessoa jurídica C, que por sua vez foi incorporada pela pessoa jurídica B (investida).

Ocorre que a absorção patrimonial envolvendo a pessoa jurídica C e a pessoa jurídica B não tem qualificação jurídica para fins tributários.

Isso porque se trata de operação que não se enquadra na hipótese de incidência da norma, que elege, quanto ao aspecto pessoal, a pessoa jurídica A (investidora originária) e a pessoa jurídica B (investida), e quanto ao aspecto material, o encontro de contas entre a despesa incorrida pela pessoa jurídica A (investidora originária que efetivamente incorreu no esforço para adquirir o investimento com sobrepreço) e as receitas auferidas pela pessoa jurídica B (investida).

Mostra-se insustentável, portanto, ignorar todo um contexto histórico e sistêmico da norma permissiva de aproveitamento do ágio, despesa operacional, para que se autorize "pinçar" os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, promover uma interpretação isolada, blindada em uma bolha contábil, e se construir uma tese no qual se permita que fatos construídos artificialmente possam alterar a hipótese de incidência de norma tributária.

Caso superada a primeira verificação, cabe prosseguir com a **segunda** verificação, relativa a aspectos de ordem formal, qual seja, se a demonstração que o contribuinte arquivar como comprovante de escrituração prevista no art. 20, § 3º do Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977 (1) existe e (2) se mostra apta a justificar o fundamento econômico do ágio. Há que se verificar também (3) se ocorreu, efetivamente, o pagamento pelo investimento.

Enfim, refere-se a **terceira** verificação a constatar se toda a operação ocorreu dentro de padrões normais de mercado, com atuação de agentes independentes, distante de situações que possam indicar ocorrência de negociações eivadas de ilicitude, que poderiam guardar repercussão, inclusive, na esfera penal, como nos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 1990.

**9. Sobre o Caso Concreto**

Feitas as considerações, passo a analisar o caso concreto.

Transcrevo novamente as operações societárias:

- em maio de 1998, a Telebrás é cindida parcialmente dando origem a várias empresas, dentre as quais a TELE NORDESTE CELULAR PARTICIPAÇÕES ("TNC"), holding controladora das empresas prestadores do serviço móvel celular das operadoras TELPE CELULAR S.A. ("TELPE"), TELEPISA CELULAR S.A. ("TELEPISA"), TELECEARÁ CELULAR S.A. ("TELECEARÁ"), TELPA CELULAR S.A. ("TELPA"), TELASA CELULAR S.A. ("TELASA") e TELERN CELULAR S.A. ("TELERN");

Original

- em julho de 1998, no leilão de privatizações, as ações ordinárias da TNC detidas pela União foram adquiridas pela BITEL PARTICIPAÇÕES S.A ("BITEL") e UGB PARTICIPAÇÕES S.A. ("UGB"), com sobrepreço (ágio);

- em fevereiro de 1999 a BITEL adquire da UGB a participação da TNC, ou seja, a UGB deixa de ser controladora da TNC;

- em janeiro de 2000, é criada a empresa 1B2B PARTICIPAÇÕES LTDA ("1B2B"), com capital social de R$1.000,00

- em março de 2000, a 1B2B passa a ser uma S.A. e ocorre aumento do seu capital social, de R$1.000,00 para a ordem de 673,262 milhões de reais, mediante a conferência de ações da TNC detidas pela BITEL. Assim, a BITEL controla diretamente a 1B2B, que controla diretamente a TNC;

- em abril de 2000, ocorre a incorporação da 1B2B pela TNC, e volta-se à situação de fevereiro de 1999, no qual a BITEL controla diretamente a TNC;

- em maio de 2000, a TNC é cindida, sendo o ágio transferido para as controladas TELPE, TELEPISA, TELECEARÁ, TELPA, TELASA e TELERN;

- em janeiro de 2004, ocorre a incorporação das empresas TELEPISA, TELECEARÁ, TELPA, TELASA e TELERN pela TELPE. A TELPE altera a razão social para TIM NORDESTE TELECOMUNICAÇÕES ("TIM NORDESTE"). Em 31/12/2009 a TIM CELULAR S/A incorporou a TIM NORDESTE.

O ágio discutido pelo recurso especial da PGFN teve com origem na aquisição das ações ordinárias da TNC. A BITEL era controladora direta da TNC. Com a criação da 1B2B e a conferência das ações da TNC para a 1B2B, a BITEL controlava diretamente a 1B2B e a 1B2B controlava diretamente a TNC.

Na sequência, com a incorporação da 1B2B pela TNC, retomou-se à situação anterior, qual seja, BITEL controla diretamente a TNC. Posteriormente, a TNC foi cindida, "distribuindo-se" o ágio entre as suas controladas TELPE, TELEPISA, TELECEARÁ, TELPA, TELASA e TELERN, para depois ocorrer a incorporação da TELEPISA, TELECEARÁ, TELPA, TELASA e TELERN pela TELPE. Conforme "Protocolo e Justificação da Incorporação da 1B2B na TNC", a incorporação deu-se exatamente porque entendida a Contribuinte que se consumaria a hipótese de incidência prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, que permitiria o aproveitamento da despesa do ágio para fins fiscais.

O que se observa é que tal interpretação não encontra amparo na legislação.

A BITEL adquiriu, com sobrepreço, a participação da TNC. Posteriormente, criou a empresa 1B2B, de "prateleira", criada com capital social de R$1.000,00, efêmera, artificial, deliberadamente para transportar o ágio relativo à aquisição da TNC. E logo depois, a 1B2B foi incorporada pela TNC, ou seja, voltou-se à situação anterior, no qual a BITEL era controladora da TNC.

O mencionado "Protocolo e Justificação da Incorporação da 1B2B na TNC" reflete com clareza a intenção da Contribuinte em criar empresa sem substância unicamente para buscar a hipótese de incidência permissiva de aproveitamento de despesa. O ágio depois foi sendo transferido, primeiro, da TNC (cindida parcialmente) para as empresas TELPE, TELEPISA, TELECEARÁ, TELPA, TELASA e TELERN, e posteriormente, concentrou-se na TELPE (que incorporou a TELEPISA, TELECEARÁ, TELPA, TELASA e TELERN). A TELPE passou a se denominar TIM NORDESTE e, enfim, a Contribuinte incorporou a TELPE.

Diante de todo o escrito no presente voto, a operação em análise não passa pela **primeira verificação** (vide item 8 do voto).

Quanto ao aspecto **pessoal**, cabe verificar quem é efetivamente a pessoa jurídica investidora e a pessoa jurídica **investida**.

A pessoa jurídica **investidora** é a BITEL que efetuou o aporte de recursos para aquisição do investimento (participação societária da Contribuinte) com pagamento de

Original

sobrepreço, por ter sido realizado em valor superior ao do patrimônio líquido. O fato de os recursos para aquisição do investimento terem passado de **maneira efêmera** pela 1B2B **não lhe conferem a condição de investidora** exigida pela legislação. É incontestável que foi a BITEL **a empresa que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, coordenou e comandou os estudos de rentabilidade futura do investimento a ser adquirido e desembolsou os recursos para a aquisição** (vide item 7 do presente tópico).

Ocorre que o evento de incorporação não contou com a participação da BITEL. Não estava presente a pessoa jurídica **investidora**. Os eventos descritos contaram com a TNC (investida), TELPE, TELEPISA, TELECEARÁ, TELPA, TELASA e TELERN.

A utilização da empresa 1B2B tornou impossível a concretização da hipótese de incidência da norma, pois afastou a pessoa jurídica investidora do evento de incorporação.

Além disso, a posterior transferência para diversas empresas tornou ainda mais distante qualquer possibilidade de se aproveitar a despesa.

Nesse sentido, o aproveitamento da despesa de amortização de ágio promovido pela Contribuinte deu-se sem respaldo legal, vez que não se consumou a hipótese de incidência prevista nos arts. 7º e 8·da Lei nº 9.532, de 1997.

Tal aspecto já justifica na integralidade, por si só, a manutenção da autuação fiscal.

Mas vale dizer que o caso em tela retrata, com nitidez, **a construção artificial do suporte fático**, para que se pudesse amoldar à hipótese de incidência de despesa de amortização do ágio (item 6 do presente tópico). Resta evidente o deliberado intuito de **fabricar uma despesa** com repercussão na base tributável. As transações ocorreram entre partes não que eram independentes, e mais, com utilização de empresa sem substância, de "prateleira", a 1B2B.

Portanto, assiste razão à PGFN, ao discorrer sobre a "indedutibilidade do ágio", tendo em vista que não se consumou a hipótese de incidência que prevê o encontro de contas entre investidor e investimento, além da utilização de empresa dotada de artificialidade.

Da mesma maneira, correta a PGFN ao entender que a "transferência do ágio" não se mostra possível, vez que, a utilização de empresa intermediária (1B2B) afasta a possibilidade de atendimento dos aspectos pessoal e material da norma.

Nesse sentido, deve-se **dar provimento ao recurso especial da PGFN**.

O recurso especial da Contribuinte trata de situação no qual os valores do ágio anteriormente amortizados contabilmente pelas empresas BITEL, 1B2B e TNC (e por isso adicionados ao LALUR pela Contribuinte, controlados na Parte B), antes o evento de cisão parcial da TNC, foram transferidos para o LALUR das empresas TELPE, TELEPISA, TELECEARÁ, TELPA, TELASA e TELERN. Na sequência, foi transferido para a TELPE (que incorporou a TELEPISA, TELECEARÁ, TELPA, TELASA e TELERN) e a Contribuinte. Tendo sido os valores do ágio objeto de exclusão do LALUR pela Contribuinte, a operação foi glosada pela autoridade fiscal.

O que se observa é que os valores do ágio amortizados contabilmente não tinham repercussão na legislação fiscal, que estabelece condições específicas para seu aproveitamento, como já visto no presente voto, quais sejam, a alienação do investimento ou a comunicação de patrimônio entre investidor e investidora. E nenhum desses eventos se consumou, razão pela qual os valores do ágio amortizados contabilmente deveriam continuar a ser neutralizados (mediante adição no LALUR) para fins de apuração do Lucro Real.

Assim, **não encontra qualquer amparo normativo** para o procedimento adotado pela Contribuinte, ao decidir "resgatar" de empresas anteriormente incorporadas valores de ágio controlados na parte B do LALUR mediante adição (justamente para neutralizar os efeitos tributários vez que não consumada a hipótese de incidência) e promover a exclusão de tais montantes visando a redução da base de cálculo do valor tributável.

Original

> Dessa maneira, não assiste razão à Contribuinte em relação à matéria "dedutibilidade do ágio amortizado apenas para fins contábeis". *(destaques do original)*

Tais fundamentos, reiteradamente afirmados pela maioria qualificada deste Colegiado em operações semelhantes, que resultam em transferência do ágio pago para pessoa jurídica interposta depois da aquisição do investimento, prestam-se aqui, mais uma vez, para negar a possibilidade de amortização fiscal do ágio, e prejudicam a pretensão de amortização, também, do ágio amortizado contabilmente antes da incorporação, vez que não verificadas as condições da Lei nº 9.532/97 para dedução fiscal de qualquer parcela do ágio pago.

Adicione-se que o investimento com ágio é uma realidade presente no patrimônio que sofreu a insubsistência ativa para aquisição da investida, ainda que eventualmente replicada no patrimônio de pessoas jurídicas interpostas entre a adquirente e a adquirida. Assim, esta ação acaba por viabilizar a dedução do custo de aquisição, mediante amortização do ágio, relativamente a um ativo que permanece integrado ao patrimônio da adquirente.

Admitir que esta replicação do custo do investimento permita afirmar que a aquisição poderia ser feita por qualquer empresa ligada à adquirente original, significa que o grupo empresarial pode decidir onde realizar o custo incorrido na aquisição do investimento. Contrárias a este entendimento são as razões assim expostas por esta Conselheira no voto condutor do Acórdão nº 1101-000.961:

> Contudo, é fundamental que a incorporação se verifique entre investida e investidora, com conseqüente confusão patrimonial e extinção do investimento, para que a amortização do ágio gere efeitos na apuração do lucro tributável. Aqui, porém, ao término das operações, nada mudou, pois o Santander Hispano permaneceu com a mesma quantidade de ações e na mesma condição de controlador do Banespa.
>
> Esta distorção, aliás, é reconhecida pela própria Comissão de Valores Mobiliários (CVM) ao analisar a incorporação promovida por meio de uma sociedade veículo, assim expondo na Nota Explicativa à Instrução CVM n° 349/2001, que alterou a redação da Instrução CVM n° 319/99:
>
> > A Instrução CVM n° 319/99, ao prever que a contrapartida do ágio pudesse ser registrada integralmente em conta de reserva especial (art. 6º, § Iº), acabou possibilitando, nos casos de ágio com fundamento econômico baseado em intangíveis ou em perspectiva de rentabilidade futura, o reconhecimento de um acréscimo patrimonial sem a efetiva substância econômica. A criação de uma sociedade com a única finalidade de servir de veículo para transferir, da controladora original para a controlada, o ágio pago na sua aquisição, acabou por distorcer a figura da incorporação em sua dimensão econômica. Esta distorção ocorre em virtude de que, quando concluído o processo de incorporação da empresa veículo, o investimento e, conseqüentemente, o ágio permanecem inalterados na controladora original.
>
> Significa dizer que embora transferido o ágio para empresa veículo, e na seqüência para a incorporadora desta, os efeitos econômicos do ágio originalmente contabilizado na controladora subsistem. Assim, a definição acerca do atendimento à finalidade dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 passa, primeiramente, pelo exame da validade da transferência do ágio originalmente contabilizado pela investidora para a Santander Holding, mediante subscrição de seu capital com o investimento por ela detido no Banespa.
>
> Não se exige, aqui, uma lei autorizadora de transferência de ágio por meio de subscrição de aumento de capital. Se não há vedação legal e os atos societários são realizados com observância dos requisitos formais, e têm por objeto ágio efetivo e pago, seria necessário disposição legal específica para se negar validade aos atos societários no âmbito tributário. Contudo, é necessário verificar se a incorporação entre a investida e

Original

esta empresa para a qual foi transferido o ágio atende aos requisitos legais para que a amortização deste afete o lucro tributável.

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

> *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: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)*
>
> *I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;*
>
> *II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;*
>
> *III -* ***poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do §2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração****; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)*
>
> *IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.*
>
> *[...]*
>
> *Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:*
>
> *a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;*
>
> *b)* ***a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária****.* (negrejou-se)

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

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

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

> *Art. 23. [...]*
>
> *Parágrafo único -* ***Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição,*** *nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País. (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).*

Original

> *[...]*
>
> *Art 33 - O valor contábil,* ***para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido*** *(art. 20), será a* ***soma algébrica*** *dos seguintes valores:*
>
> *I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;*
>
> *II -* ***ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte,*** *excluídos os computados, nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)*
>
> *IV - provisão para perdas (art. 32) que tiver sido computada na determinação do lucro real.*
>
> *[...]*

Pertinente citar, novamente, abordagem contida na obra *Ágio em Reorganizações Societárias (Aspectos Tributários)*, antes referida[17]. Nela, o autor Luís Eduardo Schoueri preliminarmente expõe o entendimento de que o ágio, para o investidor, é custo que deve ser considerado em caso de alienação do investimento. Os resultados auferidos com este investimento são reconhecidos, no patrimônio do investidor, como resultados da equivalência patrimonial, não sujeitos a tributação nesta ótica. Seguindo a mesma lógica, a amortização contábil do ágio por rentabilidade futura, por parte do investidor, também não deve afetar o lucro tributável.

Diante deste contexto, o autor reputa *incabível afirmar que o ágio, ainda que fundamentado na rentabilidade futura, pode ser considerado realizado antes da incorporação de uma das pessoas jurídicas envolvidas (exceto se antes disso tiver ocorrido baixa da participação societária adquirida, quando, em regra o ágio será realizado)* (Op. cit. p. 73). E complementa mais à frente: *com a incorporação, alerte-se, já não há mais que falar em investimento nem em ágio. Ambas as figuras desaparecem* (Op. cit. p. 74).

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

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

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

[...]

Acrescente-se, ainda, que o aporte do lance como capital de uma empresa veículo, para que esta participasse do leilão público – estratégia desconsiderada por prejudicar o sigilo do prego ofertado – não seria suficiente para caracterizar esta intermediária como adquirente e permitir-lhe a amortização do ágio com efeitos fiscais em caso de incorporação da ou pela investida, na medida em que a empresa assim criada representaria apenas uma extensão do caixa da real adquirente, de modo que a

[17] SCHOUERI, Luís Eduardo Schoueri. Ágio em Reorganizações Societárias (Aspectos Tributários), São Paulo: Dialética, 2012

Original

> subsequente incorporação não ensejaria a união de patrimônios entre investidora e investida, exigida pela Lei nº 9.532/97. *(destaques do original)*

No mais, ainda que a economia fiscal possa ser considerada propósito negocial suficiente para fundamentar determinados atos praticados pelos sujeitos passivos, este direito não é ilimitado e não lhes permite constituir situações jurídicas como as verificadas nestes autos.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN na matéria *amortização do ágio*.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa

Original