



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10830.723465/2014-27
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9101-004.052 – 1ª Turma
Sessão de 11 de março de 2019
Matéria IPPJ - DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
EATON LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

ADMISSIBILIDADE. RECURSO ESPECIAL. CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. DIVERGÊNCIA NA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. APRECIÇÃO DE CONTEÚDO EXCLUSIVAMENTE PROBATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE.

Requisito específico de admissibilidade trazido no art. 67, Anexo II do RICARF diz respeito a verificar se a decisão paradigma apresenta divergência na interpretação da legislação tributária em relação à decisão recorrida.

A apreciação de conteúdo exclusivamente probatório para concretizar a reforma do acórdão recorrido, como por exemplo, de teor do laudo de avaliação relativo a expectativa de rentabilidade futura de investimento adquirido com ágio, escapa da competência de julgamento da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

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, transformação e fusão).

DESPESAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO.

A amortização, a qual se submete o ágio para o seu aproveitamento, constitui-se em espécie do 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 consumir 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 investidora e a investida, 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.

CSLL. DECORRÊNCIA.

Aplica-se à CSLL o decidido no IRPJ, vez que compartilham o mesmo suporte fático e matéria tributável.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. PLUS NA CONDUTA. DOLO.

Operações empreendidas no universo de um mesmo grupo econômico, com transferência de ações com sobrepreço para integralizar o capital social de uma empresa relacionada, sem pagamento pelo sobrepreço, que foram concebidas para consumir a criação de um ágio fictício, implicam na presença dos elementos volitivo e cognitivo, caracterizando o dolo, o plus na

conduta que ultrapassa o tipo objetivo da norma tributária e deve ser apenado com a qualificação 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 do Contribuinte, apenas quanto à matéria "Aquisição da Eaton Ltda - Ágio Interno" e, no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Livia De Carli Germano, que lhe deu provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Luis Fabiano Alves Penteado e Livia De Carli Germano, que lhe negaram provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto quanto ao Recurso Especial do Contribuinte os conselheiros Demetrius Nichele Macei e Luis Fabiano Alves Penteado. Entretanto, findo o prazo regimental, os conselheiros não apresentaram as declarações de voto, que devem ser tidas como não formuladas, nos termos do § 7º do art. 63 do Anexo II da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Demetrius Nichele Macei, Lizandro Rodrigues de Sousa (suplente convocado), Luis Fabiano Alves Penteado, Livia De Carli Germano e Rafael Vidal de Araújo.

Relatório

São recursos especiais interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN", fls. 3723/3741) e pela EATON LTDA ("Contribuinte) e-fls. 3827/3855), em face da decisão proferida no Acórdão nº 1301-002.238 (e-fls. 3702/3721), pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 22/03/2017, que deu provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a parcela da glosa referente ao ágio na aquisição da Hayward e reduzir a multa qualificada para 75%.

Resumo Processual

A autuação fiscal (e-fls 3/117) discorre sobre amortizações de ágio, com qualificação da multa de ofício (150%). São discutidas três operações societárias, cada qual gerando um sobrepreço diferente: (1) incorporação da EATON INDUSTRIAS pela EATON LTDA, por ter sido gerado um ágio interno; (2) incorporação da PIGOZZI pela EATON INDUSTRIAS DE TRANSMISSÃO, em razão de não demonstração da expectativa de rentabilidade futura do investimento por meio de laudo de avaliação econômica apto; (3) incorporação da HAYWARD pela EATON LTDA, em razão de não demonstração da expectativa de rentabilidade futura do investimento por meio de laudo de avaliação econômica apto. Foram lavrados os autos de infração de IRPJ e CSLL.

A Contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 2757/2850), que foi julgada improcedente (e-fls. 3442/3464) pela primeira instância (DRJ).

Foi interposto recurso voluntário pela Contribuinte (e-fls. 3477/3561). Turma ordinária do CARF (e-fls. 3702/3721) deu provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a parcela da glosa referente ao ágio na aquisição da Hayward e reduzir a multa qualificada para 75%.

PGFN interpôs recurso especial (e-fls. 3723/3741), que foi admitido por despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 3745/3748). Foram apresentadas contrarrazões pela Contribuinte (e-fls. 3780/3792).

Foram opostos embargos de declaração pela Contribuinte (e-fls. 3763/3773), que foram rejeitados por despacho de exame de admissibilidade de embargos (e-fls. 3810/3814).

A Contribuinte interpôs recurso especial (e-fls 3827/3855). Despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 3945/3955) deu seguimento parcial para matéria "Aquisição da Eaton Ltda - Ágio Interno". Foi apresentado Agravo (e-fls. 3963/3973), que foi acolhido para dar seguimento à matéria " Aquisição da Pigozzi - Estudo de Rentabilidade Futura". Foram apresentadas contrarrazões pela PGFN (e-fls. 4086/4120).

A seguir, maiores detalhes da fase contenciosa.

Da Fase Contenciosa

A contribuinte apresentou impugnação, que foi julgada improcedente pela 2ª Turma da DRJ/Brasília, nos termos do Acórdão nº 03-65.266, de 05/12/2014, conforme ementa a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTRAGRUPO. INDEDUTIBILIDADE. Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura apurado

em decorrência de aquisição de empresa do mesmo grupo societário.

DECADÊNCIA. PRAZO PARA EFETUAR O LANÇAMENTO

Na hipótese de lançamento por homologação, inexistindo disposição legal diversa à do CTN e ocorrendo a antecipação do pagamento sem prévio exame do Fisco, a decadência de a Fazenda Pública efetuar o lançamento opera-se após cinco anos, contados do fato gerador, sem que aquela tenha se pronunciado. Inexistindo antecipação do pagamento, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA. QUALIFICAÇÃO. PROCEDÊNCIA.

Como os fatos retratados não deixam dúvida da intenção do contribuinte de, por meio de atos societários diversos, desprovidos de substância econômica e propósito negocial, reduzir a base de incidência de tributos, cabe manter a qualificação da penalidade promovida pela autoridade autuante.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejulgado na decisão do lançamento decorrente relativo a CSLL.

Foi interposto recurso voluntário pela Contribuinte. A 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 22/03/2017, Acórdão nº 1301-002.238, deu provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a parcela da glosa referente ao ágio na incorporação da HAYWARD e reduzir a multa qualificada para 75%, nos termos da ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

NULIDADE. LANÇAMENTO. MOTIVAÇÃO.

Não ocorre nulidade do lançamento tributário por falta de motivação, quando os fatos que deram causa ao ato administrativo estiverem claramente descritos.

DECADÊNCIA. ART. 173 DO CTN. FATO EXTINTIVO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A decadência prevista no art. 173 do CTN é fato extintivo do direito de constituir crédito tributário mediante lançamento, não se podendo cogitar de decadência enquanto não se materializar o fato gerador da obrigação tributária.

ÁGIO INTERNO. FALTA DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA. INDEDUTIBILIDADE.

O ágio nascido de operações entre empresas integrantes do mesmo grupo econômico é indedutível da base de cálculo do IRPJ, dada a ausência de substância econômica.

ÁGIO. FUNDAMENTO ECONÔMICO. FALTA DE COMPROVAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

É indedutível da base de cálculo do IRPJ o ágio cujo fundamento econômico não restar comprovado.

REVERSÃO DE PROVISÃO. AUSÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO ANTERIOR. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DO LUCRO LÍQUIDO.

A condição para excluir-se do lucro líquido, na apuração do lucro real, o valor da reversão de provisão é ter sido esse mesmo valor tributado em período anterior, de modo que a exclusão venha a impedir que o mesmo valor seja computado duas vezes na base de cálculo do tributo.

MULTA QUALIFICADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE DOLO. NÃO CABIMENTO.

É incabível a aplicação de multa qualificada, com percentual de 150%, quando não restar comprovada a conduta dolosa do sujeito passivo, em especial nos casos de planejamento tributário acerca do qual haja divergência na doutrina e na jurisprudência.

JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA. CABIMENTO.

Os juros moratórios incidem sobre a totalidade da obrigação tributária principal, nela compreendida, além do próprio tributo, a multa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

CSLL E IRPJ. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. MESMA DECISÃO.

Quando o lançamento de IRPJ e o de CSLL recaírem sobre a mesma base fática, há de ser dada a ambos a mesma decisão, ressalvados os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

Foram opostos embargos de declaração pela Contribuinte, que não foram admitidos em despacho de exame de admissibilidade de embargos.

PGFN interpôs recurso especial, visando devolver a matéria "qualificação da multa no ágio interno", tendo apresentado os paradigmas nº 9101-002.300 e 9101-002.301. No mérito, aduz que a autoridade fiscal logrou demonstrar o nítido intuito de fraude nas operações manobradas pela contribuinte para tentar simular a geração do ágio interno sem propósito

negocial. Requer pelo restabelecimento da qualificação da multa de ofício e a responsabilização dos sócios, e pelo conhecimento e provimento do recurso.

Despacho de exame de admissibilidade deu seguimento ao recurso.

Foram apresentadas contrarrazões pela Contribuinte. Primeiro, protesta pela inadmissibilidade do recurso especial, vez que sua apreciação dependeria do reexame de matéria fática e probatória, incompatível com o presente momento processual. Caberia revisar todas as operações e documentos apresentados pela pessoa jurídica, verificação que não seria mais possível. No mérito, aduz que há menções no recurso especial da PGFN sobre a utilização de empresa veículo, que não consta na acusação fiscal. Ainda, não poderia a suposta ausência de propósito negocial ser fundamento para a autuação. Ademais, todos os atos jurídicos das operações societárias em análise encontram-se devidamente registrados nos órgãos competentes, assim como toda a escrituração fiscal e contábil. Não haveria que se falar em simulação, vez que o objetivo das operações em debate era justamente o declarado, qual seja, a aquisição de participação societária, tanto que os detalhes da operação foram apresentados à Receita Federal em processo de consulta formal. Requer pelo não conhecimento do recurso especial da PGFN e, caso admitido, pela sua improcedência.

A Contribuinte interpôs recurso especial. Pretendeu devolver para discussão duas matérias: (1) Aquisição da Eaton Ltda - Ágio Interno, com o paradigma nº 1302-002.060; e (2) Aquisição da Pigozzi - Estudo de Rentabilidade Futura, com o paradigma nº 1301-001.756. No mérito, sobre a primeira matéria, aduz que a mera ausência de partes independentes não seria suficiente para impedir a correta avaliação econômica do investimento, e que não havia tal restrição na legislação tributária, que deveria constar de maneira expressa. Ademais, o novo artigo 22 da Lei nº 12.973, de 2014 dispõe sobre a criação de uma nova condição para amortização fiscal do ágio, não presente na legislação vigente à época dos fatos. Protesta pela aplicação do art. 112 do CTN, de maneira a interpretar os dispositivos de maneira mais favorável à Contribuinte. Sobre a segunda matéria, entende que as autoridades fiscais teriam rejeitado o documento que comprova a expectativa de rentabilidade futura em relação as operações com a PIGOZZI sem uma análise cuidadosa, sem fazer qualquer referência ao conteúdo e sem explicitar o porquê da não demonstração do ágio. Em autuação fiscal sobre exatamente a mesma matéria, relativa a anos-calendário anteriores, nos autos do processo nº 16643.000274/2010-53, entendeu o Colegiado pela procedência do laudo de avaliação. Requer pelo conhecimento e provimento do recurso especial, para que seja reconhecida a regularidade do ágio registrado nas operações de aquisição da Eaton Ltda. e da Pigozzi.

Despacho de exame de admissibilidade deu seguimento parcial para matéria "Aquisição da Eaton Ltda - Ágio Interno".

Foi apresentado Agravo, que foi acolhido para dar seguimento à matéria "Aquisição da Pigozzi - Estudo de Rentabilidade Futura".

Foram apresentadas contrarrazões pela PGFN. Sobre a admissibilidade, protesta pelo não conhecimento do recurso especial da Contribuinte. A respeito da matéria "Aquisição da Eaton Ltda - Ágio Interno", registra que o paradigma já foi reformado pelo Acórdão 9101-003.534. Sobre a matéria "Aquisição da Pigozzi - Estudo de Rentabilidade Futura", pugna pela aplicação do entendimento do despacho de exame de admissibilidade, de que a matéria não está centrada na uniformização de divergência entre teses jurídicas, mas sim na valoração de provas. No mérito, discorre que não se encontram nos autos documentos hábeis para demonstrar o fundamento econômico da rentabilidade futura dos investimentos.

Ainda, que com exceção da aquisição da PIGOZZI e HAYWARD, todas as demais operações societárias foram realizadas dentro de um único grupo econômico, o grupo EATON. Menciona que no julgamento do processo nº 16643.000274/2010-53, relativo a anos-calendários anteriores, o ágio interno e a multa qualificada foram mantidos. Aduz que a pessoa jurídica deve se enquadrar literalmente na situação prevista no art. 386 do RIR/99 e observar estritamente as condições estipuladas, e que somente registros escriturais não podem ensejar o nascimento do ágio, que deve sempre ter como origem um propósito negocial. Discorre que a aquisição de um investimento deve sempre importar o dispêndio de um gasto (econômico ou patrimonial) pelo adquirente e o respectivo ganho (também econômico ou patrimonial) auferido pelo alienante, sem tal troca de riquezas e da titularidade do investimento, não há que se falar em aquisição, e, como consequência, no surgimento de ágio ou deságio. Sobre o laudo econômico da aquisição da PIGOZZI, não há nenhuma relação com o documento trazido com os fatos, e não há nenhum esforço para demonstrar uma ligação entre o suposto “Projeto Plantation” e a aquisição da PIGOZZI pela EATON TRANSMISSÕES. Requer pelo não conhecimento do recurso especial da Contribuinte e, caso admitido, pelo não provimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Os autos discutem três operações societárias, cada qual gerando um sobrepreço diferente:

(1) incorporação da EATON INDUSTRIAS pela EATON LTDA, por ter sido gerado um ágio interno;

(2) incorporação da PIGOZZI pela EATON INDUSTRIAS DE TRANSMISSÃO, em razão de não demonstração da expectativa de rentabilidade futura do investimento por meio de laudo de avaliação econômica apto;

(3) incorporação da HAYWARD pela EATON LTDA, em razão de não demonstração da expectativa de rentabilidade futura do investimento por meio de laudo de avaliação econômica apto.

Os recursos especiais da PGFN e da Contribuinte pretendem devolver para apreciação matérias relativas às operações (1) e (2).

A PGFN protesta sobre a matéria "qualificação da multa no ágio interno". Isso porque, ao julgar a operação (1), a turma recorrida manteve o ágio e afastou a qualificação da multa de ofício, alterando o percentual de 150% para 75%.

A Contribuinte devolve para discussão matérias relativas às operações (1) e (2). Sobre a operação (1), devolve a matéria "aquisição da Eaton Ltda - ágio interno", tendo em vista que a turma recorrida manteve o ágio tipificado pela autuação fiscal. A respeito da operação (2), devolve para discussão a matéria "aquisição da Pigozzi - estudo de rentabilidade futura", vez que a turma recorrida manteve o ágio imputado pela autoridade autuante.

Passo ao exame de admissibilidade.

Admissibilidade.

Sobre o recurso especial da PGFN, protesta a Contribuinte pelo não conhecimento. Aduz que a apreciação da qualificação da multa de ofício implicaria em um reexame da matéria fática e probatória, com uma revisão de todas as operações e documentos apresentados pela pessoa jurídica, o que seria incompatível com o julgamento em instância superior.

Não lhe assiste razão.

A discussão a respeito se, em operações de ágio interno, como o caso concreto, teria como desdobramento também a imputação da multa qualificada (150%), não demanda uma reavaliação da documentação probatória ou de aspectos fáticos.

A geração do ágio denominado como "interno" consiste em uma operação padronizada, ocorrida dentro do mesmo grupo econômico, sem nenhum dispêndio, sem pagamento de qualquer natureza, no qual uma holding, empresa A (EATON HOLDING), tem o controle das empresas B (EATON INDUSTRIAS) e C (EATON LTDA, a Contribuinte). Em operações subsequentes, aumenta-se o capital da empresa B, mediante subscrição de ações da empresa C, que foram reavaliadas, gerando um ágio. Logo em seguida a empresa B é incorporada pela empresa C, ou vice versa, concretizando-se, na visão da Contribuinte, a hipótese de incidência que autoriza a amortização do ágio.

Precisamente as características comuns a esse tipo de operação, como transações dentro do mesmo grupo, sem circulação de riquezas, exclusivamente entre partes interessadas no negócio, em construção societária buscando o enquadramento na hipótese de incidência do ágio, que levou a doutrina e jurisprudência a denominar o sobrepreço como "interno". E, no que concerne à qualificação da multa de ofício, a discussão é se uma operação dessa natureza carregaria consigo atributos como dolo, fraude ou sonegação, que ensejam a qualificação da multa de ofício.

Como se pode perceber, **não há rediscussão dos fatos no processo. O arcabouço fático é incontroverso**, não há discussão sobre aspectos formais que lastream as operações societárias, como registro dos eventos nos órgãos competentes. O que se discute é se a conduta empreendida carregaria consigo características suficientes para motivar a imputação da multa qualificada.

Nesse contexto, entendo não haver reparos ao despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 3745/3748. Os paradigmas apresentados tratam precisamente de operações de ágio interno, no qual entendeu a decisão que restaram presentes os requisitos previstos na legislação para a qualificação da multa de ofício. Transcrevo excerto do despacho:

*Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que é incabível a aplicação de multa qualificada, com percentual de 150%, quando não restar comprovada a conduta dolosa do sujeito passivo, em especial, nos casos de planejamento tributário acerca do qual haja divergência na doutrina e na jurisprudência, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 9101-002.300, de 2016, e 9101-002.301, de 2016) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que prova cabal de que a contribuinte e o grupo*

econômico a que pertence teriam praticado ação dolosa tendente a impedir a ocorrência de fato gerador de obrigação tributária principal ou a modificar suas características de modo a reduzir o montante devido, o que atrai a aplicação do art. 72 da Lei nº 4.502/1964, é o fato de nenhuma alteração de fato ter ocorrido no controle societário da empresa fiscalizada, após encerrada a reorganização (*primeiro acórdão paradigma*) e que operações empreendidas no universo de um mesmo grupo econômico, com transferência de ações com sobrepreço para integralizar o capital social de uma empresa de papel, sem sacrifício de ativos, sem pagamento pelo sobrepreço, que foi criado artificialmente e especificamente para consumir o aproveitamento de uma despesa fictícia, implicam na presença dos elementos volitivo e cognitivo, caracterizando o dolo, o plus na conduta que ultrapassa o tipo objetivo da norma tributária e é apenado com a qualificação da multa de ofício (*segundo acórdão paradigma*).

Assim sendo, adoto as razões do despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 3745/3748, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999¹, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, para **conhecer** do recurso especial da PGFN.

Passo ao exame do recurso especial da Contribuinte.

Protesta a PGFN pela não admissibilidade do recurso especial. A respeito da matéria "aquisição da Eaton Ltda - ágio interno", informa que o paradigma já foi reformado pelo Acórdão 9101-003.534. Em relação à matéria "aquisição da Pigozzi - estudo de rentabilidade futura", pugna pela aplicação do entendimento do despacho de exame de admissibilidade, de que a matéria não está centrada na uniformização de divergência entre teses jurídicas, mas sim na valoração de provas, vez que caberia uma apreciação do laudo apresentado pela Contribuinte, para verificar se estaria apto a demonstrar a expectativa de rentabilidade futura do investimento adquirido como sobrepreço.

Sobre a matéria "aquisição da Eaton Ltda - ágio interno", aplica-se o mesmo raciocínio empreendido na apreciação da admissibilidade do recurso especial da PGFN. A apreciação da possibilidade das operações societárias estarem aptas a gerar o ágio, denominado "interno", carregam características comuns que não demandam reexame de provas e fatos. Assim, o paradigma apresentado, nº 1302-002.060, atende as requisitos demandados pelo art. 67, Anexo II do RICARF. A apreciação realizada pelo despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 3945/3955 é precisa:

A comparação entre as decisões demonstra a divergência de entendimentos sobre uma mesma questão.

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Como visto, este paradigma deduziu conclusão no sentido de que é irrelevante para aferir a dedutibilidade do ágio, o fato de ele ter sido formado no seio de um mesmo grupo econômico e, ainda, que não tenha havido pagamento em seu conceito bruto. Para o colegiado que proferiu este paradigma, se há um dos fundamentos econômicos elencados pelo § 2º, do art. 385, do RIR/99, então, a operação é considerada onerosa e o ágio é dedutível, sendo irrelevante se isto se deu entre terceiros independentes.

Em sentido contrário deduziu o relator que proferiu o voto do acórdão recorrido, que afirmou que o ágio surgido dentro de um mesmo grupo econômico não teria substância econômica, pois criado arbitrariamente entre partes dependentes e que a Lei nº 12.973/2014 não modificou esse entendimento, apenas confirmou-o.

As situações apreciadas na decisão recorrida e no paradigma são semelhantes, mas as conclusões a que chegaram os colegiados foi distinta, o que caracteriza o dissenso jurisprudencial.

Sobre constatação de que o paradigma teria sido reformado, é fato, contudo a revisão do entendimento deu-se em julgamento (Acórdão nº 9101-003.534, sessão de 04/04/2018, publicado em 18/04/2018) ocorrido após a interposição do recurso especial pela Contribuinte (em 31/10/2017, e-fl. 3825). Assim, continua apto o paradigma para demonstrar a divergência na interpretação da legislação:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

(...)

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

Assim sendo, deve ser conhecida a matéria "aquisição da Eaton Ltda - ágio interno".

A respeito da matéria "aquisição da Pigozzi - estudo de rentabilidade futura", a situação é diferente.

Isso porque, nesse caso, o que pretende a Contribuinte é uma revisão no conteúdo do laudo econômico que teria conferido lastro ao ágio decorrente a operação de aquisição e incorporação da PIGOZZI pela EATON INDUSTRIAS DE TRANSMISSÃO.

Transcrevo a norma em discussão, vigente à época dos fatos (Decreto-lei nº 1.598, de 1977):

Art. 20. O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

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

(...)

§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico: (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

(...)

b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros; (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

(...)

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

Tanto a decisão recorrida, quanto o paradigma nº 1301-001.756, entenderam de maneira convergente que a demonstração a ser arquivada como comprovante da escrituração é o laudo de expectativa de rentabilidade futura.

A interpretação divergente entre as decisões deu-se no teor do documento, o que demandaria uma verificação **exclusivamente probatória** para se concretizar uma reforma do acórdão recorrido.

Cabe dizer que a qualificação dos fatos é elemento essencial na construção da decisão. A leitura dos eventos postos pode receber diferentes conotações, e, por consequência, desencadear operações de silogismo divergentes. A operação de interpretação passa **tanto** pela "qualificação" do fato, operação concretizada na premissa menor, **quanto** pela consequente identificação da norma jurídica decorrente do fato interpretado, procedimento no escopo da premissa maior, nos termos da construção proposta por KARL ENGISCH².

² No modelo previsto por KARL ENGISCH (Introdução ao Pensamento Jurídico. Calouste Gulbenkian: Lisboa, 2001), a operação de subsunção compreende a apreciação da premissa menor, que consiste no fato a ser qualificado, e da premissa maior, que é a norma jurídica, sobre as quais se aplica o direito e concretiza-se a decisão, para discorrer sobre o processo de fundamentação.

E, em se tratando da premissa menor, aponta KARL LARENZ (Metodologia da Ciência do Direito. Calouste Gulbenkian: Lisboa, 1997) que a situação ocorrida no mundo dos fatos e objeto do litígio não é acessível

A tarefa de qualificar um fato não é um reexame de fatos e provas. Os fatos não mudam, o que se mostra passível de alteração é a qualificação jurídica dos fatos, que tem como desdobramento a aplicação da norma "A" ou "B", a depender do intérprete.

A operação de interpretação envolve tanto a qualificação jurídica do fato, quanto a subsunção à norma. No caso, não há nenhuma manipulação dos fatos, que são incontroversos. O que se verifica é se o fato juridicamente qualificado poderá se enquadrar na moldura colocada pela legislação. Assim, por exemplo, ao se verificar que se cabe a qualificação da multa, o que se aprecia é se o fato (incontroverso) pode qualificar uma conduta dolosa. Caso afirmativo, verifica-se se há consequência jurídica em face da qualificação do fato, que seria a imputação de multa proporcional no percentual de 150%.

Por outro lado, a apreciação estrita do conteúdo do laudo de avaliação implica em um **reexame de um documento**. Aqui não há uma qualificação do fato, mas sim um **autêntico reexame de prova**.

Transcrevo excerto do voto de decisão recorrida sobre a questão:

Quanto ao ágio oriundo da aquisição da Pigozzi, a prova do respectivo fundamento econômico seria o documento denominado "Avaliação de Caso de Sinergia" (fls. 2.611 a 2.669).

Acerca desse documento, tem razão a PFN quando diz que nele existem referências abstratas e superficiais, que, em conjunto ou isoladamente, não comprovam a existência do fundamento econômico do ágio.

Efetivamente, é difícil entrever uma relação de pertinência entre o conteúdo do documento "Avaliação de Caso de Sinergia" e a estimativa de rentabilidade futura da empresa adquirida. Por conseguinte, procede a glosa da despesa com amortização de ágio oriundo da aquisição da empresa Pigozzi S/A Engrenagens e Transmissões.

Por outro lado, segue transcrição de excerto do voto paradigma:

Sobre o documento que indica a avaliação segundo a rentabilidade futura, apresentado em língua estrangeira, trata-se de documento (avaliação) constituído principalmente de

diretamente ao julgador, razão pela qual tem que ser conformada. Parte-se de uma "situação de fato em bruto", apresentada em forma de relatos informados pelas partes, que podem estar carregados de parcialidade no sentido de justificar a pretensão requerida.

E, ainda que o fato possa ser imparcial, pode carregar um componente de incerteza, quando se busca a adequação a um fato jurídico predicado pela lei. LARENZ cita um exemplo, a partir de dispositivo no BGB, que dispõe que, *quem por meio de elaboração ou transformação de um ou vários materiais, fabrica uma coisa móvel nova, adquire a propriedade de uma coisa nova sempre que o valor da elaboração ou transformação não seja manifestamente inferior ao valor dos materiais*. A discussão reside no que se entende por coisa nova, e o autor dá dois exemplos. No primeiro, a pessoa constrói, em processo de carpintaria, uma caixa a partir de um insumo (tábua de madeira). No segundo, a pessoa parte de uma caixa construída de maneira precária, refaz o trabalho utilizando-se dos mesmos insumos, e confere à caixa uma aparência e qualidade completamente diferentes da versão original. No segundo caso, poder-se-ia qualificar a caixa como uma coisa nova, na mesma medida que no primeiro?

números e termos técnicos, que, em princípio, não são de impossível entendimento por auditores fiscais da Receita Federal, ainda que não fluentes em inglês, eis que são profissionais altamente qualificados na área de auditoria. Como o art. 29 do Decreto nº 70.235/72 estabelece que na apreciação da prova a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias, e sendo assim, caso o documento em língua estrangeira oferecesse dificuldade de compreensão que não permitisse a formação de sua convicção, o julgador poderia determinar, em diligência, a apresentação da tradução, mas simplesmente considerá-lo inexistente parece-me ferir os princípios que regem o processo administrativo federal.

Até porque não há nenhuma vedação, na lei que rege o processo administrativo, à aceitação de documentos em língua estrangeira, o que justificaria sua aceitação, se fosse possível compreendê-lo. É fato que ao processo administrativo se aplicam, de forma subsidiária, as normas do Código de Processo Civil, cujo art. 157 expressamente veda a utilização de "documento redigido em língua estrangeira quando desacompanhado de versão em vernáculo, firmada por tradutor juramentado". Contudo, além de não se tratar de norma impositiva para o processo administrativo, mesmo no processo judicial ela não tem esse rigor que lhe atribuiu a decisão recorrida. (...)

(...)

Feitas essas considerações sobre a decisão recorrida, o fato é que, com o recurso, a interessada supriu todas as supostas falhas apontadas pela decisão recorrida, trazendo a tradução juramentada do documento que fundamenta a avaliação e novas cópias dos demais documentos.

Observa-se com clareza que a Contribuinte demanda a devolução da apreciação do laudo, tarefa que não tem previsão regimental, vez que o art. 67, Anexo II do RICARF predica que a divergência deve se estabelecer no âmbito da interpretação da legislação tributária e, no caso, ambas as decisões apreciaram o laudo de expectativa de rentabilidade futura apresentado, ou **seja**, há convergência.

Repito: a divergência entre as decisões diz respeito estritamente ao conteúdo do laudo, tarefa estranha à apreciação do presente Colegiado.

As conclusões do despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 3945/3955 são precisas:

Referido paradigma deduziu a seguinte parte da ementa a respeito da matéria divergente:

Acórdão nº 1301-001.756

(...)

Este caso tratou de lançamento para exigência de IRPJ e de CSLL sobre glosa de parcelas de ágio decorrentes de incorporações efetuadas pelo mesmo sujeito passivo nos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006, e que geraram reflexos nos anos-calendário de 2005, 2006, 2007 e 2008. Uma das parcelas dizia respeito a ágios reconhecidos na incorporação de Pigozzi e da Eaton Filtration, e a auditoria considerou essas parcelas indedutíveis, porque os laudos de avaliação e balanços não apontaram a apuração de qualquer mais valia e, apesar de requisitado, nenhum outro documento teria sido fornecido.

Observou o relator do paradigma que o sujeito passivo anexara, junto da impugnação, diversos documentos, como: (i) contrato de compra e venda de ações; (ii) lista identificando nominalmente, e por CPF, os acionistas vendedores das ações da Pigozzi, o valor pago a cada um deles e a conta bancária debitada em função dos pagamentos; (iii) extratos bancários comprovando os pagamentos realizados; (iv) balanço patrimonial da Pigozzi indicando o valor do PL e (v) documento em inglês, correspondente a estudo com base no método de fluxo de caixa descontado, sobre a expectativa de rentabilidade futura dos negócios da Pigozzi, que não teriam sido considerados pela decisão de 1ª instância.

Considerou que, com o recurso, foram supridas todas as falhas apontadas pela decisão de 1ª instância, inclusive com a apresentação da tradução juramentada do documento que fundamenta a avaliação e novas cópias dos demais documentos e concluiu que restara provado nos autos que as ações da Pigozzi foram efetivamente adquiridas por valor superior ao seu equivalente patrimonial, bem como que essa mais valia contabilizada (ágio) teria fundamento em rentabilidade futura documentalmente demonstrada, afastando, assim, a glosa da amortização dessa parcela do ágio.

Como se nota, ambas as decisões trataram de valorar provas. Mas a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, visto que cada julgador é livre para conferir o valor probante de cada elemento acordo com sua avaliação e convicção pessoal. A divergência jurisprudencial se caracteriza quando os acórdãos recorrido e paradigma, em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária.

Portanto, **não deve ser conhecida** a matéria "aquisição da Pigozzi - estudo de rentabilidade futura"

Sobre a admissibilidade, nesse sentido, o voto é para **conhecer do recurso especial da PGFN**, e **conhecer parcialmente do recurso especial** da Contribuinte, para a matéria "aquisição da Eaton Ltda - ágio interno".

Mérito.

Tanto a apreciação da matéria do recurso especial da PGFN, quanto da matéria conhecida do recurso especial da Contribuinte, refere-se à apreciação das operações

societárias relativas que consumaram na incorporação da EATON INDUSTRIAS pela EATON LTDA, dando origem ao ágio denominado como "interno". Cabe verificar, assim, se o lançamento do principal relativo ao IRPJ e CSLL deve ser mantido ou afastado (recurso especial da Contribuinte), e caso mantido, se cabe a qualificação da multa de ofício (recurso especial da PGFN).

No presente voto, propõe-se, inicialmente, a apresentar uma análise histórica e sistêmica sobre o assunto, 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.

Fato 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?

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 escritural³. 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. Contudo, mesmo com a nova redação, **remanesceu o mesmo núcleo da hipótese de incidência que autoriza o aproveitamento do sobrepreço do texto anterior**, tanto nos aspectos pessoal, material e temporal, que serão apreciados no decorrer do voto. Basta verificar que a redação dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, precisamente os que predicam sobre a hipótese de incidência, não sofreram alteração, sendo que as modificações se concentraram no Decreto-lei nº 1.598, de 1977.

³ IUDÍCIBUS, Sérgio de. Manual de contabilidade das sociedades por ações: (aplicável às demais sociedades), 1ª ed. São Paulo : Editora Atlas, 2008, p. 31.

Assim, 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 pelos 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 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 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 cisão⁴.

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 1997⁵, que, posteriormente, foi convertida na Lei nº 9.532, de 1997.

⁴ Ver Acórdão nº 1101-000.841, da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara do CARF, da relatora Edeli Pereira Bessa., p. 15.

⁵ 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.

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 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 SCHOUERI⁶ 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 Mista⁷ que trabalhou na edição da MP 1.602, de 1997:

⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários). São Paulo : Dialética, 2012, p. 66 e segs.

⁷ 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.

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).

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 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;

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 subsequentes 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 ⁸.

Percebe-se que a despesa de amortização de ágio constitui-se em espécie do 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.

⁸ 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).

§ 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).

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.

A pessoa jurídica recebe tratamento diferenciado no sistema de tributação (com diferentes opções para apurar seus resultados) porque, essencialmente, tem um efeito **multiplicador** para a sociedade. A pessoa jurídica emprega pessoas, contrata fornecedores, movimentada a economia, multiplica os agentes de produção, e por isso dispõe de bases de cálculo e alíquotas diferentes das aplicadas para a pessoa física. Ora, as pessoas jurídicas devem fabricar produtos, e não despesas fictícias.

Admitindo-se uma **construção artificial** do suporte fático, consumir-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.

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 nº 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 ATALIBA⁹.

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

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

⁹ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, 6ª ed. São Paulo : Malheiros Editores, 2010, p. 51 e segs.

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 imponible (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 consumir a **confusão de patrimônio** entre investidora e investida, a que faz alusão o *caput* do art. 386 do RIR (*A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio...*). Com a confusão 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. SCHOUERI¹⁰, 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 consumir 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**.

¹⁰ SCHOUERI, 2012, p. 62.

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 conseqüente, 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 conseqüente ("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 conseqüência, determina-se o **termo inicial para contagem do prazo decadencial**.

Enfim, vale dizer que, não obstante a publicação da Lei nº 12.973, de 13/05/2014, no qual o legislador promoveu uma aproximação do conceito jurídico-tributário do ágio com o conceito contábil da Lei nº 11.638, de 2007, a nova redação não promoveu nenhuma alteração nos aspectos pessoal, material e temporal da norma que permite o aproveitamento da despesa de amortização do ágio. A redação dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, **precisamente os que predicam sobre a hipótese de incidência e os aspectos pessoal, material e temporal**, não sofreram qualquer natureza de alteração, sendo que as modificações se concentraram no Decreto-lei nº 1.598, de 1977.

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 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.

Os eventos descrevem a origem do ágio em debate nos autos.

Início pelo recurso especial da Contribuinte, que pretende restabelecer o aproveitamento do ágio.

As operações societárias, em síntese, foram:

- o Grupo EATON, por meio da empresa EATON HOLDING (sede em Luxemburgo), detinha controle de outras empresas, dentre as quais EATON LTDA (Contribuinte) e EATON INDUSTRIAS.

- em 21/06/2004, a EATON HOLDING aumenta o capital social da EATON LTDA, em uma quota de valor nominal de R\$1,00 (um real), subscrita e integralizada pela EATON INDUSTRIAS. Assim, a EATON INDUSTRIAS passa a ser sócia da EATON LTDA.

- em 31/10/2004, é apresentado laudo de avaliação econômica da empresa EATON LTDA, que avaliou a empresa em R\$1,337 milhões, dando origem ao ágio mediante a reavaliação;

- em 01/11/2004, decide a EATON HOLDING aumentar o capital social da EATON INDUSTRIAS, de R\$60,5 milhões para R\$1,268 milhões, mediante conferência das quotas que detinha da EATON LTDA. Assim, a EATON HOLDING permaneceu controladora direta da EATON INDUSTRIAS. A EATON INDUSTRIAS passou a controlar diretamente a EATON LTDA;

- em 01/12/2004, a EATON INDUSTRIAS é incorporada pela EATON LTDA.

São os fatos.

Em síntese, o que se observa é uma construção societária visando, deliberadamente, a constituição de um ágio em um investimento, mediante a integralização do investimento com ágio em uma empresa intermediária, na sequência, promover-se a incorporação da mesma empresa intermediária pelo investimento, visando enquadramento na norma que autoriza o aproveitamento da despesa de ágio.

No caso em tela, a formação do ágio não se deu com base em uma alienação, no qual o adquirente efetivamente paga um sobrepreço pelo investimento ao alienante. Pelo contrário, deu-se mediante a reavaliação do investimento (EATON LTDA, "Contribuinte") realizada pelo investidor (EATON HOLDING). O investidor, de posse do investimento reavaliado, utilizou as quotas do investimento para integralizar capital de uma outra empresa, a EATON INDUSTRIAS, em curtíssimo lapso temporal. Na sequência, em um mês a empresa EATON INDUSTRIAS é incorporada pela EATON LTDA.

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 o EATON HOLDING, que promoveu a reavaliação do investimento (Contribuinte), **que efetivamente acreditou na mais valia e coordenou e comandou os estudos de rentabilidade futura do investimento** (vide item 7 presente tópico).

Por sua vez, a pessoa jurídica **investida** foi a Contribuinte.

Ocorre que o evento de incorporação deu-se entre a Contribuinte e a EATON INDUSTRIAS, ou seja, **sem a presença da real investidora**.

O fato de a EATON INDUSTRIAS ter sido integralizada com quotas de capital da Contribuinte não lhe conferem, na acepção do dispositivo normativo em análise, em nenhum momento, a condição de efetiva **investidora**.

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 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

Dessa maneira, os fundamentos expostos até o momento já são suficientes para julgar o ágio improcedente, e manter a autuação fiscal.

De qualquer maneira, merece registro a efemeridade das operações. Além disso, registra a autoridade fiscal sobre a inexistência de terceiros nas negociações e a inexistência de ônus financeiro na geração do ágio. De fato, como se falar em aquisição de investimento sem dispêndio da parte adquirente?

Constata-se, 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). É incontroverso que a reorganização societária envolvendo as empresas do mesmo grupo econômico teve deliberado intuito de fabricar uma despesa com repercussão na base tributável.

Assim sendo, voto no sentido de **negar provimento ao recurso especial da Contribuinte**, mantendo-se a autuação fiscal de ágio denominado "interno".

Passo ao recurso especial da PGFN.

Discute-se a qualificação da multa de ofício.

Os elementos trazidos pelas reorganizações societárias que tem como consequência a geração do ágio "interno" já foram objeto de apreciação pelo presente Colegiado.

É o caso dos paradigmas apresentados no recurso especial.

Transcrevo excerto do voto do Acórdão nº 9101-002.300:

Prova cabal de que a contribuinte e o grupo econômico a que pertence teriam praticado ação dolosa tendente a impedir a ocorrência de fato gerador de obrigação tributária principal ou a modificar suas características de modo a reduzir o montante devido, o que atrai a aplicação do art. 72 da Lei nº 4.502/1964, é o fato de nenhuma alteração de fato ter ocorrido no controle societário da empresa fiscalizada, após encerrada a reorganização.

A construção artificial é ainda mais evidenciada, nos termos do paradigma, quando se constata *o fato de nenhuma alteração de fato ter ocorrido no controle societário da empresa fiscalizada, após encerrada a reorganização.*

É precisamente a situação tratada pelos autos, como se pode observar pela registro da autoridade fiscal:

A composição da Eaton Ltda, em 21/06/2004, portanto, seis meses antes das incorporações e rearranjos discriminados era:

- *Eaton Holding S.à.r.l* - que detinha todas as quotas da empresa fiscalizada, Eaton Ltda.

A composição societária da empresa Eaton Ltda, permaneceu inalterada, excerto por uma irrelevante quota, sendo que o detentor dos direitos sobre a empresa fiscalizada era e continuou a ser a mesma pessoa jurídica antes e depois dos rearranjos societários ocorridos, qual seja: Eaton Holding S.à.r.l.

Por sua vez, o paradigma nº 9101-002.300 apresenta a ementa no que concerne à multa qualificada:

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. PLUS NA CONDUTA. DOLO.

Operações empreendidas no universo de um mesmo grupo econômico, com transferência de ações com sobrepreço para integralizar o capital social de uma empresa de papel, sem sacrifício de ativos, sem pagamento pelo sobrepreço, que foi criado artificialmente e especificamente para consumir o aproveitamento de uma despesa fictícia, implicam na presença dos elementos volitivo e cognitivo, caracterizando o dolo, o plus na conduta que ultrapassa o tipo objetivo da norma tributária e é apenado com a qualificação da multa de ofício.

Tenho firme convicção de que, nas operações de ágio "interno", entre empresas do mesmo grupo econômico, com lapso temporal reduzido, com criação artificial de riqueza, sem nenhum esforço financeiro, com laudo de avaliação econômica produzido num contexto em que o investidor continuaria a deter o investimento após a reavaliação que daria lastro ao ágio, há um intuito deliberado de se fabricar uma despesa tributária.

O *plus* na conduta é evidente, ultrapassando o tipo objetivo da norma tributária. Não se trata de mero descumprimento da norma. Verifica-se a presença dos elementos cognitivo e volitivo, **consumando-se o dolo**, cuja definição é apresentada com clareza por CEZAR ROBERTO BITENCOURT¹¹:

O dolo, elemento essencial da ação final, compõe o tipo subjetivo. Pela sua definição, constata-se que o dolo é constituído por dois elementos: um cognitivo, que é o conhecimento do fato constitutivo da ação típica; e um volitivo, que é a vontade de realizá-la. O primeiro elemento, o conhecimento, é pressuposto do segundo, a vontade, que não pode existir sem aquele.

Sobre o elemento cognitivo, BITENCOURT¹² discorre com didática:

Para a configuração do dolo exige-se a consciência daquilo que esse pretende praticar. Essa consciência deve ser atual, isto é, deve estar presente no momento da ação, quando ela está sendo realizada

Sobre o elemento volitivo, são claros os ensinamentos¹³:

¹¹ BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal : parte geral, volume 1, 11ª ed. São Paulo : Saraiva, 2007, p. 267.

¹² BITENCOURT, 2007, p. 269.

A vontade, incondicionada, deve abranger a ação ou omissão (conduta), o resultado e o nexos causal. A vontade pressupõe a previsão, isto é, a representação, na medida em que é impossível querer algo conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente, pelo menos, parcialmente.

Não há que se falar em desconhecimento, ou interpretação "possível" da norma. O intuito de se fabricar artificialmente um sobrepreço é evidente e não deixa margem para se constatar a presença do dolo, atributo presente nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964¹⁴, que ensejam a aplicação do art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, predicando a qualificação da multa de ofício para 150%.

Cabe, portanto, ser **restabelecida a qualificação da multa de ofício**.

Registra-se que se aplica à CSLL o decidido no IRPJ, vez que compartilham o mesmo suporte fático e matéria tributável.

Assim sendo, voto no sentido de **dar provimento ao recurso especial da PGFN**, para se restabelecer a multa qualificada no percentual de 150%.

Enfim, sobre o pedido no recurso especial da PGFN, para se retomar "a responsabilização dos sócios", trata-se de matéria não devolvida ao presente Colegiado, não sendo passível de julgamento, nos termos do art. 67, Anexo II do RICARF.

¹³ BITENCOURT, 2007, p. 269.

¹⁴ Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Processo nº 10830.723465/2014-27
Acórdão n.º **9101-004.052**

CSRF-T1
Fl. 4.159

Conclusão.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e dar provimento** ao recurso especial da PGFN, e de **conhecer parcialmente** do recurso especial da Contribuinte para a matéria "aquisição da Eaton Ltda - ágio interno" e, na parte devolvida, **negar-lhe provimento.**

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura