



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

Processo nº 10880.721767/2010-41
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.344 – 1ª Turma
Sessão de 17 de janeiro de 2018
Matéria IRPJ - DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO
Recorrentes TIM CELULAR S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

PREMISSA. INSTITUTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO.

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

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

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

DESPESAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO.

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

DESPESAS. FATOS ESPONTÂNEOS.

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

CONDIÇÕES PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TESTES DE VERIFICAÇÃO.

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

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

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

RESGATE DE VALORES DE ÁGIO AMORTIZADOS CONTABILMENTE E CONTROLADOS NO LALUR. NECESSIDADE DE CONCRETIZAÇÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA PARA REPERCUSSÃO NA BASE TRIBUTÁRIA.

Resgate de valores de ágio amortizados contabilmente em períodos anteriores por empresas anteriormente incorporadas e controlados na parte B do LALUR mediante adição (justamente para neutralizar os efeitos tributários) para promover a exclusão de tais montantes visando a redução da base de cálculo do valor tributável não encontra respaldo na legislação tributária, vez que não consumadas nenhuma das condições previstas para o aproveitamento da despesa de amortização, em especial a alienação do investimento pela investidora ou a comunicação entre investidora e investida por meio dos eventos de fusão, cisão ou incorporação.

CSLL. DECORRÊNCIA.

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

ADMISSIBILIDADE. ART. 67 DO ANEXO II DO RICARF. DIVERGÊNCIA NÃO DEMONSTRADA. FRUIÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL. NÃO CONHECIMENTO.

O recurso especial interposto para a Câmara Superior de Recursos Fiscais, para ser conhecido, deve demonstrar a divergência de interpretação da legislação tributária entre a decisão recorrida e a paradigma, que pode ter sido proferida por outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria

CSRF. Contudo, a demonstração resta prejudicada quando se constata que decisão recorrida e paradigma partem de dispositivos legais distintos com suportes fáticos específicos. Recurso não conhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Acordam, ainda, por voto de qualidade, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, quanto às matérias indedutibilidade do ágio e transferência do ágio, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que não conheceram do recurso. No mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Cristiane Silva Costa.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo.

Relatório

São recursos especiais (e-fls. 1975/2025 e 2043/2080) interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") e TIM CELULAR S.A. ("Contribuinte) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1102-000.873 (e-fls. 1892/1973), pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 11/06/2013, que deu provimento parcial ao recurso voluntário.

Resumo Processual

A autuação fiscal tratou de despesas de amortização de ágio (que resultou nas infrações tributárias adições não computadas na apuração do Lucro Real e exclusões não autorizadas na apuração do Lucro Real) e da exclusão indevida de benefício fiscal - SUDENE,

para o ano-calendário de 2005. Em razão da nova apuração da base de cálculo, foi também constatada insuficiência no recolhimento de estimativas mensais, sobre o qual foi lançada multa isolada. A multa de ofício aplicada foi de 75%. Foram lavrados os autos de infração de IRPJ e CSLL (e-fls.02/63).

A Contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 1066/1133), que foi julgada improcedente (e-fls. 1252/1271) pela primeira instância (DRJ). Foi interposto recurso voluntário pela Contribuinte (e-fls. 1306/1397).

A turma ordinária do CARF (e-fls. 1892/1973) deu provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar a falta de adição da amortização do ágio na apuração do lucro real, para afastar a exação relativa ao benefício fiscal com base no art. 13 da Lei nº 4.239, de 1963 e afastar as multas isoladas sobre insuficiência de recolhimento de estimativas mensais, e manter a infração tributária relativa à exclusão indevida da amortização do ágio do lucro real e a exação relativa ao benefício fiscal com base no art. 14 da Lei nº 4.239, de 1963.

A PGFN interpôs recurso especial (e-fls. 1975/2025), em relação à (1) indedutibilidade do ágio; a (2) impossibilidade de sua transferência; (3) sobre a indevida fruição do incentivo fiscal de redução do imposto de renda com base no art. 13 da Lei nº 4.239, de 1963. O despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 2028/2036 deu seguimento ao recurso. A Contribuinte apresentou contrarrazões (e-fls. 2187/2251).

Foi interposto recurso especial (e-fls. 2043/2080) pela Contribuinte, no qual foi dado seguimento parcial por despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 2338/2343), confirmado por despacho de reexame de admissibilidade (e-fls. 2344/2345), para a exclusão indevida da amortização do ágio do lucro real. A PGFN apresentou contrarrazões (e-fls. 2383/2401).

A seguir, maiores detalhes da fase contenciosa.

Da Fase Contenciosa

A contribuinte apresentou impugnação que foi julgada improcedente pela 3ª Turma da DRJ/Recife, nos termos do Acórdão nº 11-035.609, de 30/11/2011, conforme ementa a seguir:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

ARGUIÇÃO. ILEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. INCOMPETÊNCIA. APRECIACÃO.

As instâncias administrativas de julgamento não têm competência para apreciar arguição de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de ato legal.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

INVESTIMENTO. ÁGIO. DEDUÇÃO. POSSIBILIDADE.

Em regra, as contrapartidas da amortização do ágio de que trata o art. 385 do RIR, de 1999, não são dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL. A fruição do benefício previsto no inciso III do art. 386 do RIR, de 1999, só é possível quando há extinção do investimento adquirido com ágio, com fundamento econômico nos termos do inciso II do § 2º desse mesmo artigo, por meio de incorporação, fusão ou cisão.

INCENTIVO FISCAL. REDUÇÃO DO IMPOSTO. RECONHECIMENTO DO BENEFÍCIO.

O direito à redução do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e adicionais não-restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração, na área de atuação da extinta SUDENE, não prescinde do seu reconhecimento pela unidade da Secretaria da Receita Federal a que estiver jurisdicionada a pessoa jurídica.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

DECADÊNCIA. TRIBUTOS. HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO.

Nos tributos sujeitos à homologação do lançamento, em havendo pagamento antecipado, decai em cinco anos, a partir da data do fato gerador, o direito de a Fazenda constituir crédito tributário; em não havendo, deve-se observar a regra do inciso do inciso I do art. 173 do CTN.

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA.

Decai em cinco anos, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, o direito de constituir-se crédito tributário relativo à multa isolada.

MULTA ISOLADA. IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA. FALTA DE RECOLHIMENTO.

A tributação com base no lucro real anual sujeita a pessoa jurídica a antecipações mensais do imposto, calculadas com base em estimativa. O não recolhimento, ou o recolhimento a menor, da antecipação enseja a aplicação de multa de ofício isolada.

MULTA ISOLADA. MULTA PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA.

É cabível a aplicação da multa exigida em face do não recolhimento das estimativas mensais concomitantemente com a multa proporcional referente ao IRPJ devido e não pago ao final do período, haja vista as respectivas hipóteses de incidência cuidarem de situações distintas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se ao lançamento decorrente, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Foi interposto recurso voluntário pela Contribuinte, apreciado pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 11/06/2013, que deu provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar a falta de adição da amortização do ágio na apuração do lucro real, para afastar a exação relativa ao benefício fiscal com base no art. 13 da Lei nº 4.239, de 1963 e afastar as multas isoladas sobre insuficiência de recolhimento de estimativas mensais, e manter a infração tributária relativa à exclusão indevida da amortização do ágio do lucro real e a exação relativa ao benefício fiscal com base no art. 14 da Lei nº 4.239, de 1963, nos termos da ementa a seguir:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

DECADÊNCIA. FATOS COM REPERCUSSÃO EM PERÍODOS FUTUROS.

É legítimo o exame de fatos ocorridos há mais de cinco anos do procedimento fiscal, para deles extrair a repercussão tributária em períodos ainda não atingidos pela caducidade. A restrição decadencial, no caso, volta-se apenas à impossibilidade de lançamento de crédito tributário no período em que se deu o fato.

ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. DECADÊNCIA.

A contagem do prazo decadencial, para constituição de crédito tributário relativo à multa aplicada isoladamente, em razão da falta de recolhimento das estimativas, deve ser feita na forma do art. 173, I, do CTN.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO APÓS INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO, POR MEIO EXTRA-CONTÁBIL, DE PARCELAS JÁ AMORTIZADAS CONTABILMENTE.

A partir da ocorrência do evento de fusão, incorporação ou cisão, a amortização do ágio ou deságio anteriormente pago deve ser registrada contabilmente, na escrituração comercial da pessoa jurídica, sem a necessidade de ajustes, por adição ou exclusão ao lucro líquido, para fins fiscais. A amortização contábil do ágio ou deságio, a partir da ocorrência do evento que determinou a extinção da participação societária, produz efeitos fiscais. Não é possível aproveitar, para fins exclusivamente fiscais, as parcelas do ágio ou deságio já amortizado contabilmente em períodos anteriores.

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

Para os benefícios concedidos com base no art. 14 da Lei nº 4.239/63, e alterações posteriores, há expressa exigência legal de que seja formalizado pedido de reconhecimento do direito à redução perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil RFB, sendo este o órgão que tem a competência legal para sobre este pedido decidir. Para os benefícios concedidos com base no art. 13 da Lei nº 4.239/63, e alterações posteriores, a lei não contém esta exigência, provando-se o direito com a apresentação do laudo constitutivo emitido pelo órgão competente, ressalvada, em qualquer caso, a prerrogativa da RFB para fiscalizar o cumprimento dos requisitos e a correção do aproveitamento fiscal.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97. PRIVATIZAÇÃO. TELECOMUNICAÇÕES.

É legítima a dedutibilidade de despesas decorrentes de amortização de ágio pago no âmbito de leilão de privatização de empresas de telecomunicações. A circunstância de a reorganização societária de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei nº. 9.532/97 ter sido realizada por meio de empresa veículo não prejudica o direito do contribuinte, ante o fato incontroverso de que dessa reorganização não surgiu novo ágio ou economia de tributos distinta daquela prevista em lei. Precedentes dessa Corte Administrativa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2005

TRIBUTAÇÃO REFLEXA OU DECORRENTE. CSLL.

Aplica-se aos lançamentos decorrentes ou reflexos o decidido no principal, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Foi interposto pela PGFN recurso especial, no qual apresenta paradigmas no qual discorre sobre a (1) indedutibilidade do ágio; a (2) impossibilidade de sua transferência; (3) sobre a indevida fruição do incentivo fiscal de redução do imposto de renda com base no art. 13 da Lei nº 4.239, de 1963. No mérito, aduz também que, ainda que se pudesse considerar dedutível o ágio, seria apenas para fins de IRPJ, não se aplicando tal entendimento à base de cálculo da CSLL.

O despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 2028/2036 deu seguimento ao recurso.

A Contribuinte apresentou contrarrazões, no qual, a princípio, contesta a admissibilidade do recurso especial da PGFN. Em relação ao ágio, por entender que nenhum dos guardariam a necessária similitude fática com a decisão recorrida. Estariam fora contexto das privatizações, e, adicionalmente, não teria sido questionado o propósito negocial e os motivos da reorganização societária, mas a origem e a validade do ágio. Em relação à fruição

do benefício fiscal, esclarece que a controvérsia reside sobre o art. 13 da Lei nº 4.239, de 1963, enquanto que o paradigma apresentado pela PGFN teria tratado do art. 14 da mesma lei. Também protesta que a PGFN estaria tentando inovar o debate, ao questionar a validade do laudo de avaliação e dizer que a dedutibilidade para o IRPJ não seria estendida para a CSLL, e por isso requer que tais argumentos sejam desconsiderados sob pena de supressão de instância e ofensa à ampla defesa, contraditório e segurança jurídica. No mérito, discorre sobre a legitimidade das operações que deram origem ao ágio e que foram legítimas, executadas no contexto do Programa Nacional de Desestatizações e que não teria se caracterizado abuso de direito. Sobre a CSLL, pelo princípio da eventualidade, conclui que a legislação da contribuição social adotou o mesmo disciplinamento do IRPJ, razão pela qual, sendo cancelada a exação para o IRPJ, o mesmo entendimento deve ser aplicado á CSLL. Sobre a fruição do benefício fiscal previsto no o art. 13 da Lei nº 4.239, de 1963, pugna pela aplicação do entendimento do acórdão recorrido. Requer pelo não conhecimento do recurso especial da PGFN e, caso conhecido, pela negativa de provimento.

A Contribuinte interpôs recurso especial, que foi admitido parcialmente pelo despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 2338/2343 (e confirmado pelo despacho de reexame de e-fls. 2344/2345), para discutir a possibilidade de aproveitamento do ágio amortizado apenas contabilmente. Aduz que os paradigmas nº 101-97.117 e 101-86.651 são aptos a caracterizar a divergência com a decisão recorrida. Discorre que o ágio amortizado contabilmente e mantido no LALUR deve receber o mesmo tratamento daquele ágio ainda não amortizado contabilmente, conforme os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

A PGFN apresentou contrarrazões, no qual contesta a admissibilidade da discussão do ágio em relação ao paradigma nº 101-97.117, pelo fato da base legal da autuação ter sido o art. 250, inciso I do RIR/99 e o voto condutor ter admitido a dedutibilidade do ágio com base nos art. 227 da Lei das S.A e arts. 391 c/c o art. 426 do RIR/99, enquanto que o arcabouço legal dos presentes autos reside nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997 (arts. 385 e 386 do RIR/99). E, ainda que seja conhecido o recurso, não deveria ser provido, por falta de previsão legal para o aproveitamento fiscal do ágio amortizado contabilmente antes da consumação da hipótese prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, no qual se demanda a confusão patrimonial entre controladora e controlada. Requer pelo não conhecimento do recurso e, caso seja conhecido, pelo seu não provimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

I - Admissibilidade

Para iniciar o exame de admissibilidade dos recursos especiais da PGFN e da Contribuinte, vale discorrer sobre os fatos que ensejaram a autuação fiscal e as matérias que estão sendo remetidas para apreciação do Colegiado.

No que diz respeito às infrações tributárias relativas ao **ágio**, (1) adições não computadas na apuração do Lucro Real e (2) exclusões não autorizadas na apuração do Lucro Real, os eventos em discussão, em breve síntese, são:

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

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

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

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

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

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

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

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

A infração "adições não computadas na apuração do Lucro Real" decorre de ágio com origem na aquisição das ações ordinárias da TNC. A BITEL era controladora direta da TNC. Com a criação da 1B2B e a conferência das ações da TNC para a 1B2B, a BITEL controlava diretamente a 1B2B e a 1B2B controlava diretamente a TNC. Na sequência, com a incorporação da 1B2B pela TNC, retomou-se à situação anterior, qual seja, BITEL controla diretamente a TNC. Posteriormente, a TNC foi cindida, "distribuindo-se" o ágio entre as suas controladas TELPE, TELEPISA, TELECEARÁ, TELPA, TELASA e TELERN, para depois ocorrer a incorporação da TELEPISA, TELECEARÁ, TELPA, TELASA e TELERN pela TELPE. Conforme "Protocolo e Justificação da Incorporação da 1B2B na TNC", a incorporação deu-se exatamente porque entendia a Contribuinte que se consumaria a hipótese de incidência prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, que permitiria o aproveitamento da despesa do ágio para fins fiscais. Segue excerto do "Protocolo e Justificação da Incorporação da 1B2B na TNC", transcrito no Relatório Fiscal:

Protocolo e Justificação da Incorporação da 1B2B na TNC:

"A incorporação tinha como objetivo fortalecer a estrutura financeira da incorporadora (TNC) e/ou suas controladas através de um incremento de sua capacidade de geração de fluxo de caixa e de investimento, fortalecimento este que ocorrerá através de aproveitamento pela incorporada e/ou suas controladas em suas operações do benefício fiscal representado pela despesa de amortização de ágio."

Fatos Relevantes:

Motivos da Operação.

"A operação em tela visa ao fortalecimento da estrutura financeira do grupo econômico, ao qual pertence a TNC, através da criação, na TNC, de um ativo diferido (ágio) e, em contrapartida a este ativo, uma reserva especial de ágio no patrimônio líquido da TNC, tudo conforme o disposto no art. 6.º da Instrução CVM 319/99."

"A operação de que se trata visa ao fortalecimento da estrutura do grupo econômico ao a qual pertence a TNC. A operação em tela representa a concretização dos objetivos traçados por ocasião da incorporação da sociedade 1B2B Participações S.A. pela TNC realizada em 28 de abril de 2000. A presente cisão parcial foi a medida mais eficiente encontrada pelas empresas envolvidas para aproveitar o benefício fiscal gerado pela amortização do ágio no âmbito das Operadoras, conforme antecipado no item 15 do Aviso de Fato Relevante referente à aludida incorporação, o qual fora publicado em 13 de abril na Gazeta Mercantil."

Benefício da Operação.

"Em virtude da incorporação em tela, o grupo econômico da TNC terá a possibilidade de obter economias fiscais oriundas da amortização do ágio, surgido em função da incorporação, cujo valor aproximado é de R\$ 610.000.000,00 (seiscentos e dez milhões de reais), a ser amortizado em 10 anos. Estima-se que essas economias possam ser da ordem de R\$ 201.000.000,00 (duzentos em milhões de reais.) "

O Aproveitamento Eficiente do Benefício Fiscal gerado pela Amortização do Ágio. "As sociedades que subscrevem o presente fato relevante estão estudando e avaliando a maneira mais eficiente possível, sob os aspectos econômicos, legal, regulatório e financeiro, de o benefício fiscal mencionado no item 4 acima ser aproveitado no âmbito das sociedades operadoras do senão móvel celular controladas pela TNC. Esse aproveitamento deve idealmente ser conjugado com a consolidação das sociedades operadoras em uma única sociedade através de incorporações, que estão sujeita entretanto a aprovação da ANATEL. Em ocorrendo tal consolidação a Telpe Celular S/A deverá incorporar as demais operadoras. Para evitar efeitos negativos no fluxo de dividendos para os acionistas das companhias operadoras, deverá ser constituída uma provisão especial que neutralizará, através de reversão, os efeitos da amortização do ativo diferido na sociedade incorporadora. Assim que uma conclusão definitiva quanto a tal aproveitamento for atingida, novo aviso de Fato Relevante será oportunamente vinculado aos acionistas e ao mercado em geral. "Em virtude da incorporação em tela, o grupo econômico da TNC terá a possibilidade de obter economias fiscais oriundas da amortização do ágio, surgido em função da incorporação, cujo valor aproximado é de R\$ 610.000.000,00 (seiscentos e dez milhões de reais), a ser amortizado em 10 anos. Estima-se que essas economias possam ser da ordem de R\$ 201.000.000,00 (duzentos e um milhões de reais). "

Uma vez "consumada" a hipótese de incidência que permitiria o aproveitamento do ágio para fins fiscais, a partir de abril de 2000, quando ocorreu a incorporação da 1B2B pela TNC, logo na sequência, em maio de 2000, a TNC foi cindida, sendo o ágio transferido para as controladas TELPE, TELEPISA, TELECEARÁ, TELPA, TELASA e TELERN. Depois, com a incorporação da TELEPISA, TELECEARÁ, TELPA, TELASA e TELERN pela TELPE (que passou a se denominar TIM NORDESTE), o ágio continuou a ser amortizado. Os presentes autos tratam exclusivamente do ano-calendário de 2005, tendo sido glosado pela Fiscalização o valor de ágio de R\$74.060.671,60, sob o fundamento de que foram operações entre partes relacionadas, com utilização de empresas de passagem e sociedades efêmeras e com falta de propósito negocial (operações invertidas e ágio de si mesmo). Trata-se, portanto, a infração tributária **"adições não computadas na apuração do Lucro Real"**.

Sobre a infração **"exclusões não autorizadas na apuração do Lucro Real"**, relata a autoridade fiscal que os valores do **ágio anteriormente amortizados contabilmente pelas empresas BITEL, 1B2B e TNC** (e por isso adicionados ao LALUR pela Contribuinte, controlados na Parte B), antes o evento de cisão parcial da TNC, foram indevidamente transferidos para o LALUR das empresas TELPE, TELEPISA, TELECEARÁ, TELPA, TELASA e TELERN. E, na sequência, transferido para a TELPE (que incorporou a TELEPISA, TELECEARÁ, TELPA, TELASA e TELERN) e a Contribuinte. Tendo sido os valores do ágio objeto de exclusão do LALUR pela Contribuinte, a operação foi glosada pela autoridade fiscal.

Discorre a autoridade fiscal que, no caso, não se consumou a hipótese de incidência prevista para a amortização do ágio para fins fiscais, porque, na época em que

ocorreu a amortização contábil, não tinha ocorrido a alienação do investimento TNC pela investidora BITEL e tampouco a comunicação de patrimônio entre investidor e investida prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

Delineadas as infrações tributárias decorrentes das operações societárias que teriam dado origem ao ágio, passo ao exame de admissibilidade das matérias devolvidas para apreciação.

Sobre a infração tributária "**adições não computadas na apuração do Lucro Real**", a decisão recorrida deu provimento ao recurso voluntário, e foi objeto de recurso especial interposto pela PGFN. Por outro lado, quanto a infração tributária "**exclusões não autorizadas na apuração do Lucro Real**", a decisão recorrida negou provimento ao recurso voluntário, tendo sido objeto de recurso especial da Contribuinte.

Em síntese, em relação ao ágio: o recurso especial da PGFN, trata-se das matérias "inedutibilidade do ágio" e "impossibilidade de transferência do ágio" (infração "adições não computadas na apuração do Lucro Real") e o recurso especial da Contribuinte trata da matéria "dedutibilidade do ágio amortizado apenas para fins contábeis" (infração "exclusões não autorizadas na apuração do Lucro Real").

Passo ao exame do recurso especial da PGFN em relação ao ágio.

Protesta a Contribuinte que os paradigmas não se prestariam a demonstrar a divergência na interpretação da legislação tributária.

A PGFN apresentou divergência para as matérias "inedutibilidade do ágio" (paradigmas nº 1202-00.753 e 1301-00.058) e "impossibilidade de transferência do ágio" (paradigmas nº 1302-00.834 e 105-17.219).

Sobre a "inedutibilidade do ágio", transcrevo excerto do voto do paradigma nº 1202-00.753:

Assim, verifica-se grupo econômico quando as empresas são controladas pelas mesmas pessoas, como é exatamente o caso dos autos, em que, de um lado, a Recorrente adquiriu participações de empresa (CAIMI BRASIL) constituída unicamente pelo capital de sua própria sócia (CAIMI SAC Chile). A cronologia das operações demonstra o grau de relacionamento entre as envolvidas:

(i) em 14/05/2001 foi constituída a empresa CAIMI DO BRASIL LTDA., tendo como únicas sócias: CAIMI SAC (Chile) com 90% do capital social (R\$ 900.000,00) e Liaison Comercial Exportadora e Importadora Ltda. com 10% do capital social (R\$ 100.000,00);

(ii) em 29/12/2004 foi constituída a empresa Recorrente, tendo como únicas sócias CAIMI SAC (Chile) e JOFRECREDE;

(iii) em 29/12/2004 foi integralizado capital da Recorrente através de participações societárias em CAIMI BRASIL e LIAISON, com expressivos ágios, com fundamento em expectativa de rentabilidade futura;

(iv) em 15/01/2005, a sócia LIAISON cede para CAIMI CHILE a totalidade das suas quotas na CAIMI BRASIL;

(v) em 30/07/2005, a CAIMI CHILE retira-se da sociedade CAIMI BRASIL,

cedendo as suas quotas para CAIMI & LIAISON (Recorrente) que passa a ser a única sócia;

(vi) em 30/07/2005, a CAIMI BRASIL é extinta em função de sua incorporação pela CAIMI & LIAISON (Recorrente).

De outro lado, a Recorrente também adquiriu participações de empresa (LIAISON) constituída majoritariamente pelo capital de sua outra sócia (JOFECRED). A cronologia das operações demonstra o grau de relacionamento entre as envolvidas:

(i) em 30/10/99, na empresa LIAISON ingressa o sócio Sr. Severino Adolfo Oppelt, com 50% de participação no capital social;

(ii) em 28/12/2004, ocorre alteração contratual para ingresso de JOFECRED Fomento Mercantil Ltda, com 95,65% do capital social (R\$ 110.000,00) e Sr. Severino Adolfo Oppelt – 4,35% (R\$ 5.000,00);

(iii) em 30/07/2005, os sócios Severino Adolfo Oppelt e JOFECRED retiram-se da sociedade cedendo as suas quotas para CAIMI & LIAISON (Recorrente) que passa a ser a única sócia da LIASON;

(iv) em 30/07/2005, a LIASON é extinta em função de sua incorporação pela CAIMI & LIAISON (Recorrente).

Cabe ainda ressaltar que o sócio Sr. Severino Adolfo Oppelt, em 27/12/2004, era detentor da maior parte do capital da JOFECRED (99,5%), o que demonstra a utilização da empresa JOFECRED como mero veículo na integralização do capital com ágio na Recorrente, visto que o sócio pessoa física passou a fazer parte da LIAISON através de empresa por ele controlada.

As semelhanças são evidentes, convergindo as constatações entre paradigma e recorrido: utilização de empresa efêmera, de passagem, com empresas do mesmo grupo econômico, para viabilizar criação de ágio para fins tributários. Transcrevo outro excerto do voto:

Por lhe faltar fundamentação econômica, a reestruturação entre empresas do mesmo grupo econômico, engendrada com o objetivo de reduzir a tributação, não pode ser oponível ao Fisco, como é o caso dos autos.

Entendo, portanto, que resta demonstrada a divergência.

Da mesma maneira, o acórdão paradigma nº 1301-00.058 trata de situação similar à dos presentes autos. O investimento ACHE BRASIL era detido pelas empresas controladoras VENTURA, PARTAGE E MARVIC'S. Foi criada a empresa MAGENTA (da

mesma maneira que nos presentes autos a empresa 1B2B) cuja subscrição deu-se com as ações da ACHE BRASIL com sobrepreço (no caso dos autos a 1B2B teve aumento de capital com as ações da TNC). Posteriormente, a ACHE BRASIL incorpora a MAGENTA (no caso dos autos, a TNC incorpora a 1B2B) e passa a amortizar fiscalmente o ágio. A comunicação dos fatos do paradigma e recorrido é evidente, e as decisões foram divergentes.

Sobre a alegação da Contribuinte de que as situações tratadas nos acórdão paradigmas não estariam no escopo das privatizações, não há nenhuma relevância sobre tal ponto. O cotejo entre decisões paradigma e recorrida deve se dar sob a égide de um mesmo ordenamento jurídico (no caso, arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997) e sobre fatos relevantes para a concretização da hipótese de incidência prevista pela norma. E a hipótese de incidência não se restringe exclusivamente a operações societárias dentro do contexto das privatizações, pelo contrário, abrange quaisquer reorganizações, e autoriza a amortização do ágio, **independente** da ocorrência de eventos no contexto das privatizações, desde que cumpridas as condições estabelecidas nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

Portanto, se as operações societárias entre o recorrido e os paradigmas se assemelham, tal fato já basta para restar demonstrada a similitude fática, e a partir desse ponto efetuar-se o cotejo entre o que foi decidido no acórdão recorrido e paradigma.

Nesse sentido, demonstrada a divergência para a matéria "indedutibilidade do ágio" **que, por si só, já é suficiente para a apreciação do mérito relativo despesa de amortização de ágio prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.**

Sobre a "impossibilidade de transferência do ágio", o paradigma nº 1302-00.834, há questão processual preliminar a ser apreciada.

Fato é que o acórdão paradigma só foi publicado no sítio do CARF em 20/01/2014.

Por sua vez, o recurso especial da PGFN foi interposto em 27/12/2013.

Ora, o sítio do CARF é o local onde se confere a necessária publicidade ao ato administrativo decisório para a sociedade. E tal publicidade é conferida a todas as partes do processo, tanto para a PGFN, quanto para o sujeito passivo.

O Regimento Interno do CARF vigente à época da interposição do recurso (Portaria MF Nº 256, de 22 de junho de 2009) dispõe que para que o acórdão esteja apto a ser utilizado como paradigma, pressupõe-se que esteja publicado. Transcrevo dispositivos do art. 67 do Anexo II:

§ 7º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 8º Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou da Imprensa Oficial.

Vale dizer que o RICARF atual manteve a exigência:

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

Portanto, antes da publicação, não há que se falar que o acórdão esteja apto para ser utilizado com paradigma.

Caso semelhante já foi tratado pelo Colegiado, na sessão de 1º de março de 2016, no Acórdão nº 9101-002.245¹.

Naquela ocasião, o acórdão apresentado como paradigma, nº 9101-001.506, não havia sido formalizado quando foi interposto o recurso especial.

Diante da situação, assim se manifestou a Conselheira Relatora Cristiane Silva Costa:

Quanto ao segundo acórdão apontado como possível paradigma (9101001506), tendo em vista que não formalizado até a interposição do recurso especial entendo que não poderia fundamentar o dissídio a ser demonstrado.

(...)

Coerentemente com a exigência do §8º, o §9º do mesmo dispositivo do Regimento exige que o recurso seja instruído com cópia integral dos acórdãos paradigmas, ou cópia da publicação em que tenha sido divulgado, ou cópia da publicação de até 2 (duas) ementas; havendo alternativas regimentais (§10 e §11) todas evidenciando a necessidade de prévia publicidade do acórdão paradigma para que este possa fundamentar dissídio em recurso especial (...) (Grifei)

Nesse contexto, entendo que o paradigma nº 1302-00.834 não se presta para demonstrar a divergência jurisprudencial.

Sobre o paradigma nº 105-17.219, não obstante o investimento ter sido adquirido em período anterior à Lei nº 9.532, de 1997, a **consumação das operações já ocorreu na vigência do diploma legal**. O paradigma já foi apreciado pelo presente Colegiado em outra oportunidade, no Acórdão nº 9101-002.814. Transcrevo excerto do voto:

O paradigma trata de caso em que, em 1997, antes da vigência da Lei nº 9.532, de 1997, uma empresa estrangeira, "A" (a Metal Overseas) adquiriu parcela majoritária de outra empresa brasileira "B" (a FICAP S/A).

¹ Vale informar a composição do Colegiado naquela oportunidade: Marcos Aurélio Pereira Valadão, Cristiane Silva Costa, Adriana Gomes Rego, Luís Flávio Neto, Andre Mendes de Moura, Livia De Carli Germano (Suplente Convocada), Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio (Suplente Convocada), Maria Teresa Martinez Lopes (VicePresidente) e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente)

Em 2001, foi constituída a empresa "C" (a FCP) com a integralização, pela "A" (Metal Overseas), de todas as ações detidas na "B" (FICAP S/A) e, nesse momento, "C" (FCP) registra ágio com base em rentabilidade futura da "B" (FICAP S/A). Um mês depois disso, a "B" (FICAP S/A) incorpora sua controladora "C" (FCP) e passa a amortizar o ágio.

O voto condutor do paradigma concluiu que, naquele caso, não houve propriamente ágio em operação de aquisição de participação societária, mas uma reavaliação da empresa autuada com base em rentabilidade futura dela mesma, mediante planejamento tributário com utilização de empresa veículo de vida útil efêmera.

O fato de o voto proferido no paradigma ter mencionado que a aquisição da "B" (FICAP) pela "A" (Metal Overseas) ter sido efetuada antes da vigência da Lei nº 9.532/97, em nada prejudica a comparação entre as decisões porque, ao final, aquela Turma de Julgamento considerou que o questionado ágio teria surgido em 2001, assim como as amortizações do ágio passaram a ser deduzidas também a partir de 2001. Portanto, no surgimento e, posteriormente, no aproveitamento do ágio, já estavam em vigor as disposições da Lei nº 9.532, de 1997, base legal do artigo 386 do RIR/99, este sim adotado como fundamento legal no "Termo de Constatação" que embasou o lançamento efetuado contra a empresa "B" (FICAP S/A).

Nesse contexto, entendo restar demonstrada a divergência entre recorrido e paradigma.

Dessa maneira, a matéria "transferência do ágio" deve ser conhecida, em razão do paradigma nº 105-17.219

Nesse sentido, **cabe conhecer do recurso especial da PGFN em relação às matérias "indedutibilidade do ágio"** (comprovada nos paradigmas nº 1202-00.753 e 1301-00.058) e **"transferência do ágio"** (comprovada pelo paradigma nº 105-17.219).

Passo ao exame do recurso especial da Contribuinte em relação ao ágio.

Foi devolvida para apreciação do Colegiado a matéria "dedutibilidade do ágio amortizado apenas para fins contábeis", tomando como base o paradigma nº 101-97.117.

A PGFN protesta pela não admissibilidade do recurso, em razão da ausência de similitude fática entre paradigma e recorrido, que teriam tratado de dispositivos normativos diferentes.

Não assiste razão à PGFN.

A autuação fiscal do paradigma tipificou a infração com base em dispositivo genérico, o art. 250, inciso I do RIR/99:

Art. 250. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 3º):

I - os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;

O dispositivo normativo abrange todas as hipóteses de exclusão do lucro líquido para fins de apuração do lucro real. Não se mostra conclusivo, por si só, para determinar se o recurso pode ou não ser admitido. Cabe, portanto, investigar com maior profundidade os fatos.

E nos autos paradigma a situação mostra-se similar com o recorrido. No caso, a WHITE MARTINS incorporou a LIQUID CARBONIC INDUSTRIAS, que, por sua vez, detinha participação na XYZ DISTRIBUIDORA E TRANSPORTADORA. Ocorre que a XYZ DISTRIBUIDORA E TRANSPORTADORA havia amortizado ágio contabilmente, e efetuado o controle na parte B do LALUR. Quando se consumou a incorporação da LIQUID CARBONIC INDUSTRIAS pela WHITE MARTINS, a incorporadora transportou para a parte B do seu LALUR o saldo do ágio. Depois, a WHITE MARTINS incorporou a XYZ DISTRIBUIDORA E TRANSPORTADORA, e passou a aproveitar o ágio. Registre-se que o último evento ocorreu em 2002, ou seja, o ágio foi aproveitado com base nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, mediante evento de incorporação.

Transcrevo excerto do relatório e voto do paradigma:

Relatório

(...)

Ciente da decisão de primeira instância em 29/12/2006 (fls. 173-v), e com ela não se conformando, a contribuinte recorre a este Colegiado por meio do recurso voluntário apresentado em 31/01/2007 (fls. 174), onde expõe, em síntese, os seguintes argumentos:

a) que o julgador de primeiro grau levou em conta apenas o aspecto contábil em relação à incorporação, o qual deve ser extensivo aos direitos e obrigações tributárias, inclusive àquelas controladas extracontabilmente, como é o caso dos saldos (devedores e credores) controlados na parte "B" do Lalur;

b) que, no momento em que a recorrente incorporou a Liquid Carbonic Industrias Ltda., (investidora da XYZ Distribuidora e Transportadora Ltda.), transportou para a parte "B" do seu Lalur, o saldo do ágio (do investimento na XYZ Distribuidora e Transportadora Ltda) tributado anteriormente (adicionado e controlado na parte "B" da Liquid Carbonic);

c) que, em setembro de 2002, a White Martins incorporou a XYZ Distribuidora e Transportadora, que nesta ocasião, em decorrência da incorporação da Liquid Carbonic, ocorrida em abril de 2002, era controlada diretamente pela White Martins;

d) que, em decorrência, o saldo do ágio amortizado e oferecido à tributação (controlado na parte "B" do Lalur), na incorporada (Liquid Carbonic), pelo princípio da sucessão universal (art. 227 da Lei n. 6404/76), deveria, também, ser reconhecido como direito da White Martins, para fins de aplicação dos artigos

mencionados pelo ilustre julgador às fls. 166 (art. 391, c/c 426 do RIR/99) ou seja, além do saldo líquido contábil do ágio (valor original diminuído das amortizações) deve ser considerado também O valor do ágio já amortizado na empresa incorporada (Liquid Carbonic) no montante de R\$ 152.907,90;

(...)

Voto

A fiscalização constatou que a recorrente amortizou ágio de participação societária (quotas da XYZ Distribuidora e Transportadora Ltda), às quais pertenciam à empresa Liquid Carbonic Industrias S.A, sendo que esta última foi incorporada em 01/04/2002 pela recorrente (fls. 106/115). Tendo em vista que a amortização ocorreu em período anterior à incorporação, o Auditor-Fiscal procedeu à glosa da exclusão.

(...)

A ilustre autoridade autuante argüi que, tendo a recorrente incorporado a empresa Liquid Carbonic, a qual, por sua vez, possuía participação na empresa XYZ Distribuidora, não poderia a recorrente excluir do seu Lalur, os saldos de amortização de ágio correspondente ao investimento da empresa incorporada na empresa XYZ, pelo simples motivo que os questionados saldos de amortização não transitaram pelo resultado dos exercícios anteriores da empresa incorporadora, qual seja, a própria recorrente.

A menção ao artigo 391 c/c o art. 426 do RIR/99, realizada pela DRJ e mencionada no recurso voluntário e decisão recorrida, mostra-se incompleta, porque o ágio pode ser aproveitado mediante duas hipóteses: (1) quando o investidor aliena o investimento (art. 391 c/c art. 426 do RIR/99), ou (2) quando ocorre a comunicação patrimonial entre investidor e investimento (art. 386 do RIR/99, ou arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997). Mas o fato de a menção estar incompleta não retira a similitude do paradigma com os presentes autos.

Isso porque, da mesma maneira que no paradigma, nos presentes autos, constatou-se a existência de valores de ágio anteriormente amortizados apenas contabilmente e controlados na parte B do LALUR, pelas empresas BITEL, 1B2B e TNC. Depois da TNC incorporou a 1B2B, a TNC foi cindida parcialmente e transferiu o ágio para as empresas TELPE, TELEPISA, TELECEARÁ, TELPA, TELASA e TELERN. E, na sequência, o ágio foi transferido para a TELPE (que incorporou a TELEPISA, TELECEARÁ, TELPA, TELASA e TELERN), lembrando que a TELPE passou a se denominar TIM NORDESTE, que foi depois incorporada pela Contribuinte.

E, diante de fatos similares, as decisões recorrida e paradigma apresentaram interpretações da legislação tributária divergentes.

Portanto, voto no sentido de **conhecer do recurso especial da Contribuinte para a matéria "dedutibilidade do ágio amortizado apenas para fins contábeis"**.

Resta apreciar uma última matéria, atinente ao recurso especial da PGFN, relativo ao gozo do incentivo fiscal de redução do imposto de renda com base no **art. 13** da Lei

nº 4.239, de 1963, que foi mantido pela decisão recorrida. Foi apresentado o acórdão paradigma nº 1803-00.758.

Aduz a Contribuinte em contrarrazões que o recurso não deveria ser conhecido, porque o paradigma tratou apenas do não reconhecimento do benefício fiscal previsto no **art. 14** da Lei nº 4.239, de 1963.

Vale transcrever os artigos em debate:

*Art 13. Os empreendimentos industriais ou agrícolas que se instalarem, modernizarem, ampliarem ou diversificarem, nas áreas de atuação da SUDAM ou da SUDENE, até o exercício de 1982, inclusive, ficarão **isentos** do imposto de renda e adicionais não restituíveis incidentes sobre seus resultados operacionais, pelo prazo de 10 anos, a contar do exercício financeiro seguinte ao ano em que o empreendimento entrar em fase de operação ou, quando for o caso, ao ano em que o projeto de modernização, ampliação ou diversificação entrar em operação, segundo laudo constitutivo expedido pela SUDAM ou SUDENE.*

(...)

*Art 14. Até o exercício de 1973 inclusive, os empreendimentos industriais e agrícolas que estiverem operando na área de atuação da SUDENE à data da publicação desta lei, pagarão com a **redução** de 50% (cinquenta por cento) o impôsto de renda e adicionais não restituíveis. (Grifei)*

Observa-se que o art. 13 trata de hipótese de **isenção**, e o art. 14 da **redução** do imposto.

A decisão recorrida identificou diferenças entre os artigos para que se pudesse viabilizar a fruição dos benefícios fiscais. A ementa mostra-se esclarecedora:

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

*Para os benefícios concedidos com base no **art. 14** da Lei nº 4.239/63, e alterações posteriores, **há expressa exigência legal de que seja formalizado pedido de reconhecimento do direito à redução perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil RFB**, sendo este o órgão que tem a competência legal para sobre este pedido decidir. **Para os benefícios concedidos com base no art. 13 da Lei nº 4.239/63, e alterações posteriores, a lei não contém esta exigência**, provando-se o direito com a apresentação do laudo constitutivo emitido pelo órgão competente, ressalvada, em qualquer caso, a prerrogativa da RFB para fiscalizar o cumprimento dos requisitos e a correção do aproveitamento fiscal.*

E, conforme aduzido pela Contribuinte, o paradigma trata apenas do benefício relativo ao art. 14 da Lei nº 4.239, de 1963. Vale transcrever excertos do relatório e do voto:

Relatório

(...)

f) “o benefício glosado pela autoridade administrativa foi a redução de 50 % do Imposto de Renda e Adicionais não Restituíveis, criado por meio do **artigo 14 da Lei nº 4.239, de 27 de junho de 1963**” e que “assim, possuindo a Requerente empreendimento agroindustrial, localizado na área de atuação da SUDENE - Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste, destinado à produção e venda de açúcar e álcool, foi contemplada com o direito ao gozo do benefício fiscal, criado pelo art. 14, através da Declaração RE nº 375/72, para vigor no período de 1972 a 1978”;

(...)

q) “a prorrogação automática do incentivo previsto no **artigo 14 da Lei nº 4.239/63** está consagrada nos vários dispositivos legais que a Requerente informou acima e, especificamente, nos diplomas abaixo:

Lei nº 8.874/1994:

Artigo 2º - Ficam restabelecidos, a partir de 1º de janeiro de 1994, vigorando até o exercício financeiro do ano 2001, os incentivos fiscais previstos nos art. 14 da Lei nº 4.239, de 27 de junho de 1963, e no art. 22 do Decreto-Lei nº 756, de 11 de agosto de 1969, com alterações posteriores.

Voto

(...)

No mérito, dispõe-se a Recorrente a discutir a existência de prorrogação automática de Ato Declaratório de Reconhecimento de Redução do IRPJ, por ela obtido no ano de 1976, historiando o referido benefício e listando diplomas legais e prazos, para concluir que não estava obrigada a fazer novo pedido de reconhecimento desse direito.

Sucedede que o fundamento básico do auto de infração não foi esse, mas sim, a superação do Ato Declaratório de 1976, de Redução, em face da emissão posterior de Atos e Portarias concessivos de Isenção, a partir de 1979. Confira-se (fls. 48 a 53):

(...)

*Ora, se - como ela mesma reconhece em seu arrazoado - o benefício fiscal de Redução do IRPJ de que trata o **art. 14 da Lei nº 4.239, de 1963**, sofreu alterações pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.199-14, de 24 de agosto de 2001, - passando a alcançar, a partir de 1º de janeiro de 2001, apenas os “empreendimentos dos setores da economia que venham a ser considerados, pelo Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, e para os que têm sede na área de jurisdição da Zona Franca de Manaus” -, não é crível que se possa, apesar disso, lançar mão de Ato Declaratório emitido*

quando eram outras as condições para usufruir o benefício fiscal.

Necessário se fazia requerer à Sudene novo laudo constitutivo ou laudo constitutivo complementar, e à Receita Federal novo reconhecimento da Redução do IRPJ, já que não se estaria diante de uma simples renovação do benefício, mas de uma nova habilitação.

De fato, o acórdão paradigma tratou apenas do benefício fiscal previsto no art. 14 da Lei nº 4.239, de 1963. Assim, não há que se falar em divergência na interpretação da legislação tributária.

Portanto, voto no sentido de **não conhecer do recurso especial da PGFN em relação à matéria benefício fiscal previsto no art. 13 da Lei nº 4.239, de 1963.**

Em síntese, em relação à admissibilidade:

- conhecer parcialmente do recurso especial da PGFN, em relação às matérias "inedutibilidade do ágio" e "transferência do ágio"; e

- conhecer do recurso especial da Contribuinte (matéria "dedutibilidade do ágio amortizado apenas para fins contábeis").

Passo ao exame do mérito.

II - Despesa de Amortização de Ágio.

Todas as matérias a serem apreciadas no mérito, (1) pelo recurso especial da PGFN, "inedutibilidade do ágio" e "transferência do ágio"; e (2) pelo recurso especial da Contribuinte, "dedutibilidade do ágio amortizado apenas para fins contábeis", encontram-se inseridas no contexto os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, e dizem respeito à **despesa de amortização de ágio**.

Diante de tal perspectiva, propõe-se, inicialmente, discorrer sobre uma análise histórica e sistêmica sobre o tema, para depois tratar do caso concreto.

1. Conceito e Contexto Histórico

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

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

Interessante é que emergem dois critérios para a apuração do ágio.

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

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

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

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

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

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

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 escritural². Nesse contexto, houve um realinhamento das normas contábeis no Brasil, e por consequência do conceito do *goodwill*. Em síntese, ágio contábil passa (melhor dizendo, volta) a ser a diferença entre o valor da aquisição e o valor patrimonial justo dos ativos (patrimônio líquido ajustado pelo valor justo dos ativos e passivos).

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

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

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

2. Aproveitamento do Ágio. Hipóteses

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

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

Art. 219. Extingue-se a companhia:

I - pelo encerramento da liquidação;

II - pela incorporação ou fusão, e pela cisão com versão de todo o patrimônio em outras sociedades.

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

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

² IUDÍCIBUS, Sérgio de. Manual de contabilidade das sociedades por ações: (aplicável às demais sociedades), 1ª ed. São Paulo : Editora Atlas, 2008, p. 31.

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) manter, 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 cisão³.

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 1997⁴, que, posteriormente, foi convertida na Lei nº 9.532, de 1997.

11. O art. 8º estabelece o tratamento tributário do ágio ou deságio decorrente da aquisição, por uma pessoa jurídica, de participação societária no capital de outra, avaliada pelo método da equivalência patrimonial.

Atualmente, pela inexistência de regulamentação legal relativa a esse assunto, diversas empresas, utilizando dos já referidos "planejamentos tributários", vem utilizando o expediente de adquirir empresas deficitárias, pagando ágio pela participação, com a finalidade única de gerar ganhos de natureza tributária, mediante o expediente, nada ortodoxo, de incorporação da empresa lucrativa pela deficitária.

Com as normas previstas no Projeto, esses procedimentos não deixarão de acontecer, mas, com certeza, ficarão restritos às hipóteses de casos reais, tendo 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 SCHOUER⁵ 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.

(...)

³ Ver Acórdão nº 1101-000.841, da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara do CARF, da relatora Edeli Pereira Bessa., p. 15.

⁴ 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.

⁵ SCHOUER, Luís Eduardo. Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários). São Paulo : Dialética, 2012, p. 66 e segs.

Sendo assim, a partir de 1998, ano em que entrou em vigor a Lei nº 9.532/1997, adveio um cenário diferente em matéria de dedução fiscal do ágio. Desde então, restringiram-se as hipóteses em que o ágio seria passível de ser deduzido no caso de incorporação entre pessoas jurídicas, com a imposição de limites máximos de dedução em determinadas situações.

Ou seja, nem sempre o ágio contabilizado pela pessoa jurídica poderia ser deduzido de seu lucro real quando da ocorrência do evento de incorporação. Pelo contrário. Com a regulamentação ora em vigor, poucas são as hipóteses em que o ágio registrado poderá ser deduzido, a depender da fundamentação econômica que lhe seja conferida.

Merece transcrição o Relatório da Comissão Mista ⁶ que trabalhou na edição da MP 1.602, de 1997:

O artigo 8º altera as regras para determinação do ganho ou perda de capital na liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor do patrimônio líquido, quando agregado de ágio ou deságio. De acordo com as novas regras, os ágios existentes não mais serão computados como custo (amortizados pelo total), no ato de liquidação do investimento, como eram de acordo com as normas ora modificadas.

O ágio ou deságio referente à diferença entre o valor de mercado dos bens absorvidos e o respectivo valor contábil, na empresa incorporada (inclusive a fusionada ou cindida), será registrado na própria conta de registro dos respectivos bens, a empresa incorporador (inclusive a resultante da fusão ou a que absorva o patrimônio da cindida), produzindo as repercussões próprias na depreciação normal. O ágio ou deságio decorrente de expectativa de resultado futuro poderá ser amortizado durante os cinco anos-calendário subsequentes à incorporação, à razão de 1/60 (um sessenta avos) para cada mês do período de apuração. (...)

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

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

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

Na realidade, a Exposição de Motivos deixa claro que a motivação para o dispositivo foi um **maior controle sobre os planejamentos tributários abusivos**, que

⁶ 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.

descharacterizavam 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 subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.(...) (grifei)

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

5. Amortização. Despesa.

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

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

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

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

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

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

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

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

Por sua vez, logo após as Subseções II (Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado) e III (Depreciação Acelerada Incentivada), encontra previsão legal a amortização, no art. 324, na Subseção IV do RIR/99 ⁷.

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

6. Despesa Em Face de Fatos Construídos Artificialmente

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

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

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

⁷ 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).

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 à amortização do ágio, proliferaram-se situações no qual se busca, especificamente, o enquadramento da norma permissiva de despesa.

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

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

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

Admitindo-se uma **construção artificial** do suporte fático, 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 ATALIBA⁸.

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

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

E a norma em 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).

⁸ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, 6ª ed. São Paulo : Malheiros Editores, 2010, p. 51 e segs.

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 impositivo (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. SCHOUERI⁹, 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.

⁹ SCHOUERI, 2012, p. 62.

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 aproveitasse da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, **evento que provoca impacto direto na apuração da base de cálculo tributável**.

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

Isso porque, partindo-se da construção da norma conforme operação no qual "Se A é, B deve-ser", onde a primeira parte é o antecedente, e a segunda é o 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**.

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.

Transcrevo novamente as operações societárias:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

TELPE passou a se denominar TIM NORDESTE e, enfim, a Contribuinte incorporou a TELPE.

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

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

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

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

A utilização da empresa 1B2B tornou impossível a concretização da hipótese de incidência da norma, pois afastou a pessoa jurídica investidora do evento de incorporação. Além disso, a posterior transferência para diversas empresas tornou ainda mais distante qualquer possibilidade de se aproveitar a despesa.

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

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

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

Portanto, assiste razão à PGFN, ao discorrer sobre a "inedutibilidade do ágio", tendo em vista que não se consumou a hipótese de incidência que prevê o encontro de contas entre investidor e investimento, além da utilização de empresa dotada de artificialidade. Da mesma maneira, correta a PGFN ao entender que a "transferência do ágio" não se mostra possível, vez que, a utilização de empresa intermediária (1B2B) afasta a possibilidade de atendimento dos aspectos pessoal e material da norma.

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

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

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

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

Dessa maneira, não assiste razão à Contribuinte em relação à matéria "dedutibilidade do ágio amortizado apenas para fins contábeis".

Portanto, voto no sentido de **negar provimento ao recurso especial** da Contribuinte.

Enfim, protesta a Contribuinte em contrarrazões sobre pretensão da PGFN de se discutir, **subsidiariamente**, caso o ágio fosse considerado dedutível, a matéria "da impossibilidade de dedução da despesa com a amortização do ágio na base de cálculo da CSLL". A tese defendida no recurso especial era de que a dedutibilidade do ágio para fins fiscais estaria prevista na legislação tributária apenas para o IRPJ, ou seja, não haveria que se falar em amortização do ágio para fins fiscais para a CSLL. Assim, ainda que o Colegiado tivesse julgado pela dedutibilidade do ágio, tal decisão teria repercussão apenas para o IRPJ. Para a CSLL, o ágio para fins fiscais continuaria indedutível.

Ocorre que, como visto no presente voto, o ágio foi julgado **indedutível**, posição vencedora por voto de qualidade. Assim, a apreciação do recurso da PGFN, de caráter subsidiário, perdeu o objeto.

Assim, tendo restado prejudicada apreciação da matéria aduzida pela PGFN, não há de se apreciar quaisquer alegações sobre o assunto.

Dessa maneira, prevalece entendimento de que o decidido em relação ao IRPJ deve ser aplicado para a CSLL. Logo, tendo o ágio sido considerado indedutível, a glosa da despesa tem repercussão para o IRPJ e para a CSLL.

III - Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer** do recurso da Contribuinte para a matéria "dedutibilidade do ágio amortizado apenas para fins contábeis" e **negar-lhe provimento**; e **conhecer parcialmente** do recurso da PGFN para as matérias "inedutibilidade do ágio" e "transferência do ágio", e, no mérito, na parte devolvida, **dar-lhe provimento**.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

Declaração de Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa

Com a devida vênia, entendo pelo **não conhecimento do recurso especial da Procuradoria** também quanto aos temas ineditabilidade do ágio e impossibilidade de transferência do ágio, razão pela qual é apresentada a presente declaração de voto.

Conhecimento: ineditabilidade do ágio

Como consta do voto do Ilustre Relator, foram identificados dois paradigmas para a matéria, quais sejam: 1202-00.753 e 1301-00.058. O relator conheceu o recurso especial com relação a ambos os paradigmas.

Início pelo **acórdão paradigma nº 1202-00.753**, para demonstrar sua distinção com o caso dos autos. Este acórdão paradigma trata da situação de reavaliação de empresa dentro do mesmo grupo econômico, situação devidamente identificada na ementa do acórdão:

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. OPERAÇÃO INTERNA. SIMULAÇÃO. GLOSA. A criação de ágio por meio de reorganização societária entre empresas do mesmo grupo econômico, pautada em fortes indícios, além de prova direta da ocorrência de simulação revela-se artificial e não gera direito à dedução das respectivas despesas de amortização.

O inteiro teor do acórdão paradigma **1202-00.753** confirma a situação bastante diferente da tratada nos presentes autos:

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

Por lhe faltar fundamentação econômica, a reestruturação entre empresas do mesmo grupo econômico, engendrada com o objetivo de reduzir a tributação, não pode ser oponível ao Fisco, como é o caso dos autos.

Como se verifica no trecho acima reproduzido, para a turma prolatora do **acórdão paradigma 1202-00.753** foi determinante o fato da inexistência de onerosidade na aquisição, como a engenharia de reestruturação entre empresas do mesmo grupo.

De fato, não há similitude fática entre o caso relatado no acórdão paradigma **1202-00.753**, que tratou de ágio interno – totalmente artificial e sem sequer pagamento –, e ágio resultante de aquisição efetiva, por força de leilão de privatização, como descrito pelo acórdão recorrido.

A existência de onerosidade na aquisição do caso dos autos é relatada tanto pelo voto vencedor, quanto pelo voto vencido, conforme trechos a seguir colacionados:

Voto vencido do acórdão recorrido:

No mérito, de início registro que o pagamento do ágio, no âmbito do leilão de privatização, é incontestado, ou seja, houve aquisição onerosa, por parte da Bitel Participações S/A, da participação societária na TNC, tanto da parte adquirida diretamente da União, quanto da parte adquirida da UGB Participações S/A, que anteriormente a adquirira da União.

Voto vencedor do acórdão recorrido:

A despeito de reconhecer (a) que o ágio pago é legítimo e (b) que, a priori, a lei não faz restrição a que o ágio venha a ser amortizado por outra empresa em razão de reorganizações societárias, o ilustre Relator mantém o lançamento por não vislumbrar, em parte da operação societária, repito, por relevante, em parte da operação, propósito negocial para justificá-la.

Portanto, **não conheço do recurso especial** quanto ao **acórdão paradigma 1202-00.753**.

Também entendo não é caso de conhecimento do recurso especial quanto ao **segundo acórdão paradigma (nº 1301-00.058)**. Destaca-se trecho do voto neste acórdão paradigma:

O que se observa é que os administradores da Recorrente e de outras empresas a ela ligadas, em um prazo de cinco dias, tomando por base uma avaliação discutível do seu patrimônio,

aproveitaram-se de uma reorganização societária para fazer surgir uma despesa vultosa, classificada como ÁGIO, e, a partir daí, reduzir o lucro tributável.

O planejamento tributário engendrado pela Recorrente, que ao menos no que tange aos seus efeitos fiscais revela o lado perverso das práticas adotadas sob esse manto, representou, em síntese, a criação de uma despesa que tem por base a própria mais valia do seu patrimônio, isto é, a contribuinte, a partir de uma avaliação encomendada por ela própria, fez refletir no seu ativo os resultados de uma suposta rentabilidade futura e, por meio de uma reorganização societária, sem despende um único centavo, transformou essa mais valia em uma despesa.

Como salientado pela autoridade fiscal, o ágio objeto de amortização por parte da Recorrente, na forma como foi criado, representa a sua própria expectativa de lucro, nascida em decorrência da avaliação solicitada à empresa ERNST & YOUNG.

O que salta aos olhos é que, como bem ressaltou a autoridade fiscal, a intenção da Recorrente foi, paralelamente aos interesses estritamente societários, forjar a existência de um ágio para, a partir da conseqüente redução da incidência tributária, propiciar ganhos para os seus acionistas.

Note-se que a autoridade fiscal, ainda que tenha tratado o ágio apropriado como fruto de artificialismo, não questionou os motivos alegados pela Recorrente para promover as operações aqui tratadas, ou seja, diferentemente do arguido por ela, não se imiscuiu em seus negócios, declarando-os ilegais ou ilegítimos. Apenas e tão somente demonstrou que os efeitos fiscais buscados pela empresa, a luz da legislação do imposto de renda, não poderiam ser admitidos.

A meu ver, outra não poderia ser a conclusão, pois, no caso vertente, em que a despesa apropriada decorreu de mais valia do patrimônio daquela que almeja beneficiar-se de sua dedutibilidade, não há que se falar em ágio decorrente de aquisição de participação societária. (grifamos)

Nota-se, portanto, que também o **segundo acórdão paradigma (nº 1301-00.058)** – que trata de mera reavaliação da própria empresa, portanto, sem aquisição onerosa – não tem similitude fática com o acórdão recorrido que, lembro, tratou de ágio gerado na aquisição onerosa decorrente de leilão de privatização.

Nesse contexto, **não conheço do recurso especial** quanto ao tema **indedutibilidade do ágio**.

Conhecimento: transferência do ágio

Quanto ao tema, o Ilustre Relator conheceu do recurso apenas com fundamento no acórdão **105-17219**, considerando que o outro paradigma (1302-00834) foi

publicado apenas após a interposição de recurso especial. Acompanho seu voto quanto à rejeição de paradigma não publicado (1302-00834).

Não obstante, divirjo de seu fundamentado voto, por entender que não deve ser conhecido o recurso também com relação ao paradigma **105-17219**, pois este acórdão paradigma não tratou da legislação aplicada pelo acórdão recorrido. Este fato é confirmado pelo próprio voto condutor, do qual se extrai os seguintes trechos:

Quando da aquisição da Ficap pela Metal Overseas, ainda não vigia a Lei 9532 e também não há demonstração de pagamento de ágio na operação ou a existência de laudo de avaliação.

Admitir-se a dedução deste suposto ágio seria admitir que qualquer empresa que tivesse adquirido ações de outra em período anterior à Lei 9.532, poderia, a qualquer tempo, reavaliar a empresa investida, constituir nova empresa e, ato contínuo, incorporá-la, aproveitando o ágio dela mesmo. (grifamos)

O próprio acórdão paradigma, portanto, esclarece que não aplica a Lei nº 9.532 e, exatamente por isso, sua conclusão pode ser distinta do acórdão recorrido, sem que tal distinção possibilite a interposição de recurso especial.

A distinção legislativa entre o regime anterior à Lei nº 9.532 e o regime vigente por força desta nova lei, foi tratado pelo voto condutor no acórdão recorrido de forma bastante elucidativa:

Como demonstrado acima, a Lei n. 9.532/97 criou, concedeu, nova redução de base de cálculo de tributo de forma discriminada e sob condições específicas, e que até então era inexistente. Introduziu algo novo em matéria de dedutibilidade de ágio e de forma específica e discriminada. Aliás, é a própria Exposição de Motivos que assevera ter disposto sobre a “regulação legal relativa a esse assunto”.

A aparente restrição trazida pela nova regulação do ágio, na verdade, é uma discriminação introduzida pelo legislador, que se enquadra como uma “ modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições”. O dispositivo acaba com a possibilidade da dedução geral, ampla, que, esta sim, não poderia ser considerada um benefício fiscal, por ser uma redução indiscriminada, e cria uma dedutibilidade específica, pontual, inclusive melhor e mais vantajosa para essas situações específicas do que as que tinham essas mesmas situações na legislação anterior. As vantagens foram acima explicitadas, mas cabe arrolá-las de forma sucinta:

Regime de dedutibilidade do ágio na extinção do investimento por incorporação, fusão ou lisão	Art. 34 da L1 1598	Arts. 7 e 8 da L 9.532
---	--------------------	------------------------

Limitação quantitativa	Limitado ao valor de mercado do acervo líquido	Não há limitação, deve apenas ser justificado por meio de laudo demonstrando a rentabilidade futura
Em hipótese de incorporação reversa	Inexiste	Expressamente autorizada

(...)

Portanto, a Lei n. 9.532/97 efetivamente concedeu um benefício fiscal mediante nova redução de base de cálculo de tributo de forma discriminada e sob condições específicas, e que até então eram inexistentes, enquadrando-se perfeitamente naquilo que Greco denominou de "condutas desejadas (induzidas)" e que não configurariam planejamento tributário inoponível ao fisco.

Diante disso, entendo que não é viável o conhecimento do recurso especial quanto ao tema transferência de ágio, eis que o acórdão paradigma (105-17219) trata de situação regradada por normas distintas das analisadas pelo acórdão recorrido.

Por tal razão, também **não conheço do recurso especial quanto à transferência do ágio.**

Mérito:

Quanto ao mérito, adoto as pertinentes razões do voto condutor do acórdão recorrido, para **negar provimento ao recurso especial da Procuradoria** quanto à dedutibilidade do ágio e transferência.

Conclusão:

Assim, concluo pelo **não conhecimento** do recurso especial e, sendo vencida no conhecimento, voto por **negar-lhe provimento.**

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa