



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10903.720004/2012-30
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-000.968 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2014
Matéria IRPJ E CSLL - ÁGIO
Recorrente CENTER AUTOMÓVEIS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

Tal como ocorre na determinação do lucro líquido apurado para fins societários, é indedutível das bases de cálculo do imposto de renda e da contribuição social a amortização do ágio gerado a partir de reorganização de empresas sob controle comum.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

MULTA ISOLADA. FALTA DE PAGAMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSIS DO IRPJ E DA CSLL. CABIMENTO.

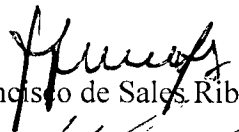
A partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, concomitantemente com a multa de ofício cominada pela falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário.

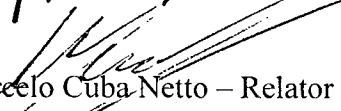
MULTA QUALIFICADA. DOLO. DÚVIDA RAZOÁVEL.

Deve-se afastar a qualificação da multa de ofício quando houver dúvida razoável acerca do dolo do sujeito passivo quanto aos atos que vieram a retardar o conhecimento, por parte do Fisco, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em DAR PARCIAL provimento ao recurso, para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a de 150% para 75%, sendo mantidas: i) por unanimidade de votos, a glosa da dedução da despesa com ágio, votando pelas conclusões os Conselheiros Roberto Caparroz de Almeida, Rafael Correia Fuso, Luis Fabiano Alves Penteado e João Carlos de Lima Junior e, ii) pelo voto de qualidade, a multa isolada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Rafael Correia Fuso, Luis Fabiano Alves Penteado e João Carlos de Lima Junior.


Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz - Presidente


Marcelo Cuba Netto – Relator

EDITADO EM: 30/07/2014

Participaram do presente julgado os Conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Presidente), Marcelo Cuba Netto, Roberto Caparroz de Almeida, João Carlos de Lima Junior (Vice Presidente), Rafael Correia Fuso e Luis Fabiano Alves Penteado.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, contra o acórdão nº 06-39.325, exarado pela 1ª Turma da DRJ em Curitiba - PR.

Conforme relatado em seu termo de verificação fiscal, a autoridade acusa a contribuinte de haver cometido as seguintes infrações à legislação tributária:

a) falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos na apuração relativa aos anos-calendários de 2007, 2008 e 2009, haja vista haver deduzido despesas com amortização de ágio que se revelaram indevidas;

b) falta de pagamento de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, decorrente da infração acima descrita.

Em apertada síntese, explica a autoridade fiscal que no final do ano de 2004 cinco empresas do mesmo grupo econômico, quais sejam, CENTER AUTOMÓVEIS LTDA. (autuada), MARUMBI LTDA., BORDIN LTDA., PINE LTDA. e GRALHA AZUL LTDA., por decisão de seus controladores, celebraram uma sequência negócios jurídicos entre elas que ao final gerou um ágio reconhecido na contabilidade da recorrente no valor de R\$ 17.904.000,00.

Argumenta a fiscalização com base no item 20.1.7 do Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, não ser cabível o reconhecimento de ágio em operações realizadas entre empresas do mesmo grupo econômico. Explica ainda que esse entendimento também está amparado na doutrina especializada em direito societário.

Por fim, a autoridade conclui o seguinte em seu TVF:

*De acordo com a legislação societária e tributária e as normas contábeis vigentes à época, o Ativo Diferido se destina (ou se destinava) à apropriação e controle de despesas futuras. O inciso V do artigo 179 da Lei 6.404/1976 (Lei das S/A), recentemente revogado pela Lei 11.941/2009, mas vigente em 2004, determinava que seriam classificadas no Ativo Diferido "as aplicações de recursos em despesas **que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social...**" (grifei).*

Não ocorre, no caso em tela, aplicação de recursos em despesas. Quanto ao dito ágio que se pretendeu amortizar, não houve despesas pagas nem incorridas. Ressalte-se que a expressão "despesas pagas" refere-se a regime de caixa (desembolso imediato) enquanto que a expressão "despesas incorridas" refere-se a regime de competência (desembolso futuro).

Não houve despesas pagas, não há o que se discutir vez que, o dito ágio, quando lançado contabilmente em setembro/2004 (fls. 728/751 e 752/785) foi lançado em contrapartida a uma conta de

Patrimônio Líquido e não em contrapartida a uma conta de disponibilidade; logo não houve qualquer dispêndio ou desembolso. Se o débito do ágio no Ativo Diferido tivesse sido lançado a crédito de algum ativo da MARUMBI, então se poderia afirmar que houve pagamento, dispêndio ou desembolso, mas não neste caso.

Também não houve despesas incorridas, i.e., despesas que houvessem ocorrido e cuja contrapartida a crédito tivesse sido lançada a contas de obrigações. Em outras palavras, o débito ao ágio no Ativo Diferido não foi lançado em contrapartida a crédito de alguma conta de obrigações para com terceiros.

Em tese, o fundamento para dedução do ágio por expectativa de rentabilidade futura, reside em que a incorporadora ou cindenda pague antecipadamente por lucros futuros que espera auferir com a atividade econômica da empresa incorporada ou cindida. Ora, a simples troca de quotas e/ou quotas por meio de subscrições de capital e cancelamento de participações recíprocas não implica em pagamento, por parte da cindenda e/ou de seus sócios ou quotistas antigos e novos, à empresa cindida. Não há desembolso. Não há pagamento.

Conforme as observações anteriormente feitas, o reconhecimento dessas deduções de despesas de amortização de ágio para fins tributários somente é possível, caso a mais-valia tenha sido efetivamente paga por terceiros independentes.

Sobre o IRPJ e a CSLL anuais lançados de ofício o auditor impôs multa qualificada, tendo em vista as seguintes razões arroladas no TVF:

Fica sujeito a aplicação de multa qualificada de 150%, conforme dispõe o artigo 44, inciso I e § 1º da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007, sem prejuízo da aplicação de outras sanções, conforme dispõe a Lei 8.137/90, artigos 1º e 2º, acrescida aos valores de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Reflexo apurados em decorrência dos valores apropriados indevidamente a título de despesas com amortização de ágio, discriminados no quadro constante do subitem 4.1 do presente Termo, considerando:

a) Que a Marumbi Investimentos e Participações Ltda serviu de "veículo" para permitir a geração artificial de uma mais-valia e sua transferência para empresas do grupo econômico Barigüi, dentre elas a fiscalizada, conclusão corroborada pela efêmera duração da daquela. Conclui-se que a contribuinte tinha ciência de que a Marumbi somente cumpriu o papel de receber e devolver o ágio da própria.

b) Que a empresa fiscalizada agiu de maneira dolosa para criar condições artificiais para possibilitar a amortização indevida de ágio gerado internamente, em transações que não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes. Conforme já relatado no presente Termo, o ágio interno

ey *4* *YH*

não foi aceito pela Contabilidade, pela CVM ou pelas regras tributárias.

c) Que no caso, apesar de os atos societários estarem devidamente registrados na Junta Comercial do Paraná e na escrituração comercial e fiscal da contribuinte e da controladora por ela incorporada, a contribuinte estava perfeitamente ciente da falta de propósito negocial do ágio gerado internamente, por meio de um investimento nulo realizado intragrupo.

Dessa forma, foram criadas condições artificiais para possibilitar a dedução indevida de despesas com amortização de ágio interno e, em consequência, impedindo ou retardando, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador dos tributos devidos administrados pela RFB, situação enquadrada na hipótese prevista no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

Inconformada com a exigência a contribuinte propôs impugnação ao lançamento argumentando, em síntese, o seguinte:

a) haja vista o disposto no art. 150, § 4º, do CTN, verificou-se a decadência do direito de o fisco constituir crédito tributário relativo ao IRPJ, à CSLL e às respectivas multas isoladas quanto a fatos geradores ocorridos cinco anos antes de 07/12/2012, data em que a empresa foi cientificada do lançamento;

b) o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 e os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 autorizam a dedução da despesa com amortização do ágio interno;

c) a legislação tributária não faz discriminação entre ágio e ágio interno, como pretende a autoridade fiscal;

d) as manifestações de Jorge Vieira da Costa Junior e Eliseu Martins, citados pela fiscalização, referem-se apenas aos aspectos contábeis do ágio interno, e não ao aspecto tributário. Tratando especificamente do aspecto tributário aqueles autores afirmam que o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 confere sentido econômico ao ágio gerado internamente (artigo disponível em www.congressousp.fipecafi.org/artigos42004/13.pdf);

e) também o CARF, por meio do acórdão nº 1101-00708, prolatado pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara na sessão de 11/04/2012, acolheu o entendimento ora sustentado pela contribuinte segundo o qual a legislação tributária confere fundamento econômico ao ágio interno;

f) ao contrário do afirmado pela fiscalização, há fundamento econômico para o ágio, qual seja, a rentabilidade futura empresa, conforme laudo de avaliação assinado pela Deloitte;

g) é ilegal a exigência de multa isolada pela falta de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL quando for imposta, também, multa pela falta de pagamento do imposto e da contribuição apurados ao término do respectivo ano-calendário;

h) não houve dolo por parte da contribuinte que ensejasse a qualificação da multa de ofício;

- i) a multa aplicada viola os princípios constitucionais da razoabilidade e do não confisco;
- j) incabível a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Apreciadas as razões de defesa, a DRJ de origem decidiu pela improcedência da impugnação em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

ÁGIO CONSTITUÍDO SOBRE AS QUOTAS DA PRÓPRIA EMPRESA, DECORRENTE DE TRANSAÇÃO DOS SÓCIOS COM ELES MESMOS.

Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza (ágio) em decorrência de uma transação dos sócios com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável, do ponto de vista econômico, tais transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes para merecer registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade. Deve ser glosada eventual despesa lançada em função de ágio constituído nessas condições, dada a sua não oposição contra o Fisco, mormente se foi escriturada na própria sociedade sobre a qual o ágio foi constituído (ágio de si mesmo).

UNIVOCIDADE DO CONCEITO DE ÁGIO NA LEGISLAÇÃO CONTÁBIL (LEI Nº 6.404, DE 2976) E NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA (DL 1.598, DE 1977).

A contabilidade e a legislação tributária, em uníssono, conceituam o ágio como a diferença ou resto de uma singela operação aritmética cujos termos restantes são o Custo de Aquisição do Investimento como minuendo e Valor patrimonial do investimento como subtraendo. Não existe, portanto, discrepância de conceito de ágio entre a legislação contábil e a legislação fiscal.

UNIVOCIDADE DO CONCEITO DE "CUSTO DE AQUISIÇÃO DO INVESTIMENTO" NA LEGISLAÇÃO CONTÁBIL (LEI Nº 6.404, DE 1976) E NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA (DL 1.598, DE 1977).

Conforme explicitado na Exposição de Motivos do DL nº 1.598, de 1977, este promoveu na legislação do IRPJ apenas as alterações consideradas necessárias para adaptá-la à Lei nº 6.404, de 1996, que introduziu diversas inovações em matéria de escrituração comercial, critérios de avaliação do patrimônio, etc. Assim, até seria possível, desde que constasse menção expressa, que, para os fins por ele perseguidos, tivesse atribuído ao vocábulo "custo" ou à locução "custo de aquisição" acepção diversa daquela adotada na norma contábil. Contudo, à minguia de qualquer ressalva no Decreto-lei, impõe-se o convencimento

  6

de que o vocábulo “custo” ou a locução “custo de aquisição” possuem na legislação tributária (DL 1.598, de 1977) o mesmo significado adotado na legislação contábil (Lei nº 6.404, de 1976).

IMPOSSIBILIDADE TÉCNICA DE EXISTÊNCIA DE ÁGIO INTERNO.

Por força da Resolução CFC nº 790/93, de observância obrigatória, os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes. Por essa razão, se a pessoa jurídica “A” detém ações/quotas da pessoa jurídica “B” a um determinado custo histórico, não pode a pessoa jurídica “C”, ao receber essas quotas/ações da pessoa jurídica “A” a título de integralização de seu próprio capital, registrar esse ativo por um novo valor muitas vezes superior ao valor do custo histórico, uma vez que o mesmo não pode ser considerado valor original de transação com o mundo exterior, resultante de consenso com agentes externos.

ÁGIO EM DESACORDO COM AS NORMAS CONTÁBEIS. IMPOSSIBILIDADE DE SUA ESCRITURAÇÃO E TRANSFERÊNCIA PARA OUTRA PESSOA JURÍDICA.

O único ágio suscetível de ser escriturado em uma pessoa jurídica e vertido para outra, na hipótese de cisão, é aquele apurado em absoluta conformidade com as normas contábeis vigentes neste País. Ainda que a pessoa jurídica entenda existir espécie distinta de ágio, cujo nascimento, conceituação, forma de cálculo e pressupostos estariam disciplinados pela legislação fiscal, o mesmo não seria suscetível de ser transferido da pessoa jurídica cindida para a pessoa jurídica cindenda, uma vez que todos os valores vertidos devem figurar em Balanço Patrimonial elaborado de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, as quais não contemplam ou autorizam a escrituração/transferência de ágios da espécie.

ÁGIO INTERNO. DESNECESSIDADE DA DESPESA.

O ágio criado internamente, mediante a simples entrega de ações/quotas de determinada pessoa jurídica “B” para outra pessoa jurídica “C” por valor superior àquele que custara à pessoa “A” que entrega as ações/quotas, não constitui encargo necessário ou útil às atividades do contribuinte e à manutenção da respectiva fonte produtora de receitas, razão pela qual não preenche os requisitos básicos para sua dedutibilidade das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA ISOLADAMENTE

O julgador administrativo carece de competência para afastar multa de ofício regularmente prevista em dispositivo legal vigente.



ÁGIO INTERNO. MULTA QUALIFICADA.

O conjunto de operações necessárias à constituição e transferência de ágio interno, por intentar conferir aparência de legalidade à redução de tributos devidos, evitando assim que a Autoridade Fiscal promova o lançamento respectivo, constitui ação dolosa determinante da imposição da multa de ofício qualificada.

DA ALEGADA EXIGÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Considerando que os juros lançados no auto de infração impugnado se encontram devidamente calculados no Demonstrativo de Multa e Juros de Mora que compõe os autos, onde não se encontra formalizada a pretensão de exigir juros sobre a multa de ofício lançada, fica prejudicada a alegação assentada em tal premissa. As DRJ carecem de competência para se pronunciar sobre exigência não formulada nos autos.

*ALEGAÇÕES VOLTADAS CONTRA A
CONSTITUCIONALIDADE DE DISPOSITIVOS LEGAIS.*

A DRJ não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

DECORRÊNCIA.

Aplica-se ao lançamento decorrente, alusivo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, no que couber, o que restar decidido com respeito ao lançamento matriz, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica IRPJ.

Impugnação Improcedente

Irresignada, a contribuinte interpôs recurso voluntário pedindo, ao final, a reforma da decisão de primeira instância, reproduzindo as mesmas razões expostas na impugnação, com exceção de que, no voluntário, não foi contestada a incidência de juros sobre a multa de ofício.

Por fim, a PGFN apresentou contrarrazões ao recurso voluntário reforçando as razões que justificaram o lançamento e sua manutenção pela DRJ de origem.

É o relatório.



Voto

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, Relator.

1) Da Admissibilidade do Recurso

O recurso atende aos pressupostos processuais de admissibilidade estabelecidos no Decreto nº 70.235/72 e, portanto, dele deve-se tomar conhecimento.

2) Da Alegação de Decadência

Argumenta a recorrente que foram alcançados pelo decurso do prazo decadencial estabelecido no art. 150, § 4º, do CTN, o IRPJ a CSLL e as respectivas multas isoladas relativos a fatos geradores ocorridos cinco anos antes de 07/12/2012, data em que a empresa foi cientificada do lançamento de ofício.

Pois bem, mesmo que reconhecêssemos, como pretende a defesa, ser aplicável ao IRPJ e à CSLL sob exame o art. 150, § 4º, do CTN¹, é de se dizer que ainda assim os referidos créditos tributários não seriam alcançados pelo decurso do prazo decadencial.

De fato, como o fato gerador mais antigo do IRPJ e da CSLL ora contestado ocorreu em 31/12/2007, a decadência se operaria em 31/12/2012. No entanto a contribuinte foi cientificada do lançamento antes dessa data, em 07/12/2012.

No que concerne à multa isolada, é pacífica à jurisprudência deste Conselho no sentido de que é inaplicável o disposto no art. 150 do CTN, tendo em vista que as multas não se sujeitam a lançamento por homologação pois a lei não impõe ao sujeito passivo o dever de antecipar o seu pagamento. Isso posto, o prazo decadencial aplicável às multas isoladas é sempre contado segundo o disposto no art. 173, I, do CTN.

No caso, como o fato gerador mais antigo da multa isolada ocorreu em 31/01/2007, e uma vez que o lançamento poderia ter sido efetuado ainda naquele ano, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/2008 e se encerraria em 31/12/2012. O lançamento, todavia, foi cientificado à contribuinte antes dessa data, em 07/12/2012.

3) Da Despesa com Amortização do “Ágio Interno”

O litígio objeto do presente processo tem como pano de fundo a seguinte questão de direito: a legislação tributária admite, ou não, que o lucro real e a base de cálculo da CSLL sejam reduzidos mediante o reconhecimento de despesa com amortização de “ágio interno”, qual seja, aquele gerado em decorrência de reorganização societária realizada exclusivamente entre empresas controladas pelo mesmo grupo econômico?

Nos subitens seguintes procuraremos responder essa questão.

¹ Restaria ainda averiguar, para aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, se a infração foi praticada mediante dolo, ou se houve pagamento, ainda que parcial, do IRPJ e da CSLL, pois, caso contrário, o prazo decadencial deveria ser contado segundo o disposto no art. 173, I, do CTN.



3.1) Do Tipo Específico de Reorganização Societária - Art. 36 da Lei nº 10.637/2002

No caso dos autos o grupo econômico de que faz parte a contribuinte promoveu no final do ano de 2004 um tipo específico de reorganização societária expressamente autorizado em norma legal, qual seja, o art. 36 da Lei nº 10.637/2002, que assim estabelece:

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

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

I - na alienação, liquidação ou baixa, a qualquer título, da participação subscrita, proporcionalmente ao montante realizado;

II - proporcionalmente ao valor realizado, no período de apuração em que a pessoa jurídica para a qual a participação societária tenha sido transferida realizar o valor dessa participação, por alienação, liquidação, conferência de capital em outra pessoa jurídica, ou baixa a qualquer título.

§ 2º Não será considerada realização a eventual transferência da participação societária incorporada ao patrimônio de outra pessoa jurídica, em decorrência de fusão, cisão ou incorporação, observadas as condições do § 1º.

Primeiramente cumpre registrar que essa norma foi posteriormente revogada pela Lei nº 11.196/2005, fato que em nada repercute no presente litígio uma vez que, realizada em final de 2004, ou seja, quando ainda estava em pleno vigor o art. 36 da Lei nº 10.637/2002, a reorganização societária empreendida pelo grupo do qual faz parte a ora recorrente deve ser tratada como ato jurídico perfeito. O que está em causa aqui, portanto, são os efeitos dessa reorganização, e não ela mesma, daí porque não importa que a norma em questão tenha sido posteriormente revogada.

Pois bem, a reorganização societária prevista no art. 36 da Lei nº 10.637/2002, autoriza, ainda que por vias transversas, que a pessoa jurídica investidora reavalie seu investimento na pessoa jurídica investida, com diferimento da tributação do ganho de capital assim auferido para momento futuro e incerto.

Foi essa a reorganização societária efetuada pelo grupo de empresas ao qual pertence a autuada, senão vejamos:

a) segundo laudo de avaliação elaborado pela Deloitte, a empresa CENTER AUTOMÓVEIS, ora recorrente, foi avaliada economicamente em 31/08/2004 pelo montante de R\$ 21.404.000,00, ante a um valor registrado contabilmente de R\$ 3.500.000,00;

b) em 30/09/2004 as empresas BORDIN, PINE e GRALHA AZUL, então únicas sócias tanto da autuada CENTER AUTOMÓVEIS quanto de MARUMBI (empresa “casca”), resolveram aumentar o capital desta última e integralizá-lo mediante a transferência de suas participações em CENTER AUTOMÓVEIS, avaliadas economicamente. Com essa operação MARUMBI tornou-se a única sócia de CENTER AUTOMÓVEIS, tendo registrado um ágio de R\$ 17.904.000,00 na aquisição de suas cotas;

c) em 27/12/2004 MARUMBI decidiu promover cisão total, com incorporação de seu patrimônio pela ora recorrente CENTER AUTOMÓVEIS, então sua controlada, a qual passou a deduzir o ágio pela rentabilidade futura de si própria. Com a extinção de MARUMBI, suas únicas sócias, as empresas BORDIN, PINE e GRALHA AZUL, novamente assumem o controle direto de CENTER AUTOMÓVEIS, tal como em 30/09/2004, mas agora com a participação societária reavaliada economicamente.

Segundo o disposto no art. 36 da Lei nº 10.637/2002, a tributação do ganho de capital auferido por BORDIN, PINE e GRALHA AZUL em razão da reavaliação do valor das quotas que possuía no capital da autuada é diferido para momento futuro e incerto.

Mas, ao contrário do afirmado pela defesa, a amortização do ágio registrado na investida CENTER AUTOMÓVEIS e a dedução da respectiva despesa não foram reguladas pelo art. 36 da Lei nº 10.637/2002. Nada há ali que autorize a amortização de ágio e a dedução da despesa (seja “ágio interno” ou não). A amortização do ágio nas operações de incorporação, fusão e cisão, como se verá no item seguinte deste voto, é regulada pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97.

3.2) Da Amortização do Ágio

Como visto no subitem anterior, especialmente nas letras “b” e “c”, MARUMBI, que adquiriu com ágio a participação societária na ora recorrente CENTER AUTOMÓVEIS, teve seu patrimônio posteriormente incorporado por esta.

Alega a interessada que os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, abaixo transcritos, conferem a ela o direito à dedutibilidade da despesa com amortização do ágio, já que se trata de ágio cujo fundamento é a rentabilidade futura (dela própria):

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

Ocorre que o caso dos autos é de “ágio interno”, ou seja, aquele gerado a partir de negócios jurídicos realizados entre empresas que estão sob controle comum.

Entende a fiscalização que os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 não albergam a dedutibilidade da despesa com amortização de “ágio interno”, haja vista que se trata de uma despesa desnecessária à consecução das atividades da pessoa jurídica.

Pois bem, a grande maioria das decisões do CARF² sobre essa matéria nega a dedutibilidade do “ágio interno” na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Veja a seguir, a título exemplificativo, a ementa a uma dessas decisões:

Acórdão nº 1402-001.338, prolatado pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, na sessão de 06 de março de 2013:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

(...)

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESAS DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. INDEDUTIBILIDADE.

Incabível a formalização do ágio como decorrência de operação societária realizada entre empresas de mesmo grupo econômico, pela inexistência da contrapartida do terceiro que gere o efetivo dispêndio.

(...)

Entretanto, em abril de 2012 foi exarado, salvo engano, o primeiro posicionamento deste Conselho favorável à dedutibilidade da despesa com amortização do “ágio interno”. Trata-se do chamado caso Gerdau apreciado no âmbito dos acórdãos nºs 1101-00.708, 1101-00.709 e 1101-00.710, prolatados na mesma sessão pela 1ª Turma da 1ª Câmara. É a seguinte a ementa a esses três acórdãos (todas as três têm o mesmo conteúdo):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

ÁGIO. REQUISITOS DO ÁGIO.

O art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1997, retratado no art. 385 do RIR/1999, estabelece a definição de ágio e os requisitos do

² A pesquisa não abrangeu as decisões exaradas pelo extinto Conselho de Contribuintes.

ágio, para fins fiscais. O ágio é a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor patrimonial das ações adquiridas. Os requisitos são a aquisição de participação societária e o fundamento econômico do valor de aquisição. Fundamento econômico do ágio é a razão de ser da mais valia sobre o valor patrimonial. A legislação fiscal prevê as formas como este fundamento econômico pode ser expresso (valor de mercado, rentabilidade futura, e outras razões) e como deve ser determinado e documentado.

ÁGIO INTERNO.

A circunstancia da operação ser praticada por empresas do mesmo grupo econômico não descaracteriza o ágio, cujos efeitos fiscais decorrem da legislação fiscal. A distinção entre ágio surgido em operação entre empresas do grupo (denominado de ágio interno) e aquele surgido em operações entre empresas sem vínculo, não é relevante para fins fiscais.

ÁGIO INTERNO. INCORPORAÇÃO REVERSA. AMORTIZAÇÃO.

Para fins fiscais, o ágio decorrente de operações com empresas do mesmo grupo (dito ágio interno), não difere em nada do ágio que surge em operações entre empresas sem vínculo. Ocorrendo a incorporação reversa, o ágio poderá ser amortizado nos termos previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

ART. 109 CTN. ÁGIO. ÁGIO INTERNO.

É a legislação tributária que define os efeitos fiscais. As distinções de natureza contábil (feitas apenas para fins contábeis) não produzem efeitos fiscais. O fato de não ser considerado adequada a contabilização de ágio, surgido em operação com empresas do mesmo grupo, não afeta o registro do ágio para fins fiscais.

(...)

E embora posteriormente a mesma 1ª Turma da 1ª Câmara, após a mudança em sua composição, tenha passado a negar a dedutibilidade da despesa com amortização do “ágio interno”³, entendo ser necessário enfrentar neste voto os fundamentos contidos naqueles acórdãos, em especial aqueles extraídos do artigo produzido por Jorge Vieira da Costa Junior e Eliseu Martins, apresentado no âmbito do 4º Congresso USP sobre Controladoria e Contabilidade, realizado em 2004⁴, até porque a recorrente faz alusão tanto ao caso Gerda quanto ao referido artigo.

³ Vide acórdão nº 1101-000.913, prolatado na sessão de 09 de julho de 2013.

⁴ O artigo, que encontra-se nesta data disponível em www.congressousp.fipecafi.org/artigos42004/13.pdf, tem o seguinte título: *A Incorporação Reversa com Ágio Gerado Internamente: Consequências da Elisão Fiscal sobre a Contabilidade.*

Pois bem, já no item 1 do artigo os autores apresentam as questões que se propõem a responder:

1. Introdução

(...)

*Este trabalho visa a abordar modalidade recente de incorporação reversa praticada no mercado: a que toma por base ágio gerado internamente. **Contabilmente, referido evento, do ponto de vista estritamente técnico, é admissível? E do ponto de vista tributário, há previsão legal para sua consecução?*** (Grifamos)

(...)

No item 2 do artigo os autores inicialmente escrevem sobre a teoria do surgimento do ágio em transações entre parte independentes e não relacionadas (*arm's length transaction*), bem como sobre a forma de seu registro na contabilidade. Em seguida, empregando essa mesma teoria, concluem ser inadmissível a geração interna de ágio, daí porque respondem à primeira questão suscitada no início do trabalho da seguinte forma⁵:

2. Contabilização do Ágio: Como fazê-la à luz da Teoria Contábil?

(...)

Resta justificado, dessa forma, pelo exposto, que definitivamente, à luz da Teoria da Contabilidade, é inadmissível o surgimento de ágio em uma operação realizada dentro de um mesmo grupo econômico. Não é permitido contabilmente o reconhecimento de ágio gerado internamente, tampouco o lucro resultante.

E do ponto de vista tributário, como seria encarada a questão? Haveria óbices para o reconhecimento de ágio gerado internamente? A próxima seção do trabalho dedica-se a dirimir essa e outras questões. (Grifamos)

É portanto no item 3 do artigo que os autores pretendem responder à segunda questão, que é aquela que ora nos interessa. A seguir transcreve-se trechos desse item⁶:

3. Lei 10.637/02, art. 36: Renúncia Fiscal?

Ao se compulsar a legislação tributária, tem-se contato com a Lei nº 10.637/02, sancionada em 30.12.2002. Referido diploma legal, em seu artigo 36, admite, para fins tributários, a reavaliação de participações societárias, quando da integralização de ações subscritas, com o diferimento da tributação do IRPJ e da CSLL.

Reproduz-se, a seguir, referido dispositivo:

⁵ Relembrando, a questão é a seguinte: “Contabilmente, referido evento, do ponto de vista estritamente técnico, é admissível?”

⁶ O art. 36 da Lei nº 10.637/2002 encontra-se transcrito no item 3.1 deste voto.

(...)

Elucidando o caput do artigo 36, tem-se que caso uma dada companhia "A" possua participação societária em outra companhia "B", e resolva constituir uma terceira companhia "C", integralizando ações subscritas de "C" com a participação societária em "B" avaliada economicamente, o "lucro" apurado por "A" na integralização das ações subscritas de "C" não será tributado de imediato, para fins de IRPJ e CSLL.

Prosseguindo com a leitura sistemática do dispositivo, chega-se ao seu § 1º, a seguir reproduzido:

(...)

Em linhas gerais, o "lucro" apurado em "A" será tributado em duas situações: (i) quando "A" alienar, liquidar ou baixar, a qualquer título, sua participação societária em "C", entidade na qual foram subscritas ações; e (ii) quando "C" alienar, liquidar, integralizar subscrição de ações de outra pessoa jurídica, ou baixar a qualquer título sua participação societária em "B".

Aqui cabe um breve comentário. O fisco admite o diferimento da tributação, para fins de IRPJ e CSLL, de participações societárias avaliadas economicamente, utilizadas para fins de conferência de capital em outra pessoa jurídica, tão-somente em um primeiro momento. A renúncia fiscal, no caso, não contempla sucessivas operações de subscrição de ações e integralização com a mesma participação societária (§ 1º, inciso II), originalmente, avaliada economicamente, o que elide possível efeito de elisão em cascata.

Encerrando o estudo do artigo 36, o seu parágrafo § 2º excepciona as operações de combinação de negócios entre companhias, como eventos indicativos da realização do ganho de capital apurado pela companhia que integraliza ações subscritas, com participação societária avaliada economicamente. Orienta o dispositivo:

(...)

*Em suma, utilizando o mesmo exemplo, caso "C" seja incorporada por hipótese pela, agora sua controlada, companhia "B", o "lucro" registrado em "A" não será tributado para fins de IRPJ e CSLL. **Contudo, o ágio carreado de "C" para "B" será dedutível tanto na apuração do lucro real quanto na base de cálculo da CSLL a ser apurado em "B"** ⁷. (Grifamos)*

Questiona-se, desse modo, a racionalidade econômica do artigo 36 da Lei no 10.637/02, pelo lado do ente tributante, que permite que grupos econômicos, em operações de combinação de negócios, criem, artificialmente, ágios internamente, por intermédio da constituição de "sociedades veículo", que surgem e são extintas em curto lapso temporal, ou pela utilização de

sociedades de participação denominadas “casca”, com finalidade meramente elisiva.

Do ponto de vista tributário, à luz do artigo 36, e dependendo da forma pela qual a operação é realizada, a Fazenda Pública perde porque permite a dedutibilidade da quota de ágio amortizada para fins de IRPJ e base de cálculo da CSLL mas deixa de tributar “ganho de capital” registrado pela companhia que subscreve e integraliza aumento de capital em “sociedade veículo” ou de participação “casca”, a ser em seguida incorporada.

Com a incorporação, a sociedade veículo ou de participação “casca” deixa de existir.

Como não há intenção de alienar a participação societária que incorpora a “sociedade veículo”, tampouco liquidá-la ou baixá-la a qualquer título, posto que através dela o grupo econômico realiza seus negócios sociais, e a incorporação da “sociedade veículo” não constitui realização do ganho de capital (§ 2º da art. 36), a Fazenda Pública, em verdade, poderá jamais tributar dita “receita”, ou melhor, haverá uma probabilidade muito remota de fazê-lo.

(...)

Veja que esse é justamente o tipo de reorganização societária apreciada tanto no referido caso Gerdau quanto nos presentes autos.

Pois bem, o objeto da presente autuação fiscal é a amortização do “ágio interno” que os autores do artigo expressamente afirmam não ser possível para fins societários, mas apenas para fins tributários, conforme trecho já acima transcrito, e novamente abaixo reproduzido:

(...) Contudo, o ágio carregado de ‘C’ para ‘B’ será dedutível tanto na apuração do lucro real quanto na base de cálculo da CSLL a ser apurado em ‘B’⁷

Ocorre que, embora reconheça a honestidade científica dos autores do artigo, em especial do Dr. Eliseu Martins, que tanto contribuiu para o desenvolvimento da Ciência Contábil em nosso país, não posso deixar de apontar aquilo que, a meu juízo, representa uma grave omissão no artigo.

De fato, em lugar algum do trabalho os autores apontam o alicerce teórico da afirmação de que o “ágio interno” é dedutível para fins fiscais. O único fundamento por eles apresentado para sustentar a dedutibilidade, para fins tributários, do ágio gerado internamente, foi a singela e quase despercebida remissão à nota de rodapé nº 7 (observe com atenção o final do parágrafo acima reproduzido), nota essa que possui o seguinte conteúdo:

⁷ *A questão foi disciplinada pelas Instruções Normativas da SRF nº 11/99 e nº 390/04, art. 75.*

Assim, a afirmação de que o “ágio interno” é dedutível para fins de apuração do IRPJ e da CSLL foi fundamentada pelos autores do artigo apenas e tão-somente nos textos da Instrução Normativa SRF nº 11/99 e do art. 75 da Instrução Normativa SRF nº 390/2004, os

quais praticamente reproduzem as disposições contidas nos já referidos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, que por sua vez tratam do ágio na incorporação, fusão e cisão de controladas, e não de “ágio interno”.

Em outras palavras, não se dispuseram os autores a elucidar as razões teóricas pelas quais entendem que os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, ou os atos normativos que os regulamentaram, amparam a dedutibilidade fiscal do ágio gerado internamente.

Poder-se-ia imaginar que os autores do artigo entenderam, tal qual defendido pela ora recorrente, que o ágio a que se referem os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 alcança também o ágio gerado internamente. Resumindo, se a lei não faz distinção entre ágio e “ágio interno” não haveria razão para o intérprete fazê-lo.

Mas se fosse assim, os autores teriam que igualmente admitir que a legislação societária também não faz distinção entre ágio e “ágio interno”, algo que vai de encontro à conclusão de seu artigo, que enfaticamente promove essa distinção, inclusive afirmando ser inadmissível o surgimento de ágio interno à luz da Teoria Contábil.

Neste ponto é importante ressaltar que o ágio na aquisição de investimento é um fenômeno regulado pelo direito societário. E embora tenha sido a legislação tributária aquela que primeiro tratou do assunto⁷, fê-lo apenas com o objetivo de regular-lhe os efeitos tributários relativos à sua amortização. Nesse sentido, o Decreto-lei nº 1.598/77 estabelece o seguinte:

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

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

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

(...)

Ademais, embora a Lei 6.404/76, que dispõe sobre as sociedades por ações, não tenha disciplinado a questão do ágio, a Comissão de Valores Mobiliário, logo na primeira instrução que editou após a sua criação, tratou assim do assunto:

Instrução CVM nº 01, de 27 de abril de 1978:

(...)

Desdobramento do custo de aquisição de investimento

XX - Para efeito de contabilização, o custo de aquisição de investimento em coligada ou em controlada deverá ser desdobrado e os valores resultantes desse desdobramento contabilizados em sub-contas separadas:

⁷ A Lei nº 6.404/76 é silente acerca do ágio e de seu conceito.

a) equivalência patrimonial baseada em balanço patrimonial ou em balancete de verificação levantado até, no máximo, sessenta dias antes da data da aquisição pela investidora ou pela controladora, consoante o disposto no Inciso XI

b) ágio ou deságio na aquisição, representado pela diferença para mais ou para menos, respectivamente, entre o custo de aquisição do investimento e a equivalência patrimonial.
(Grifamos)

(...)

Não há a menor dúvida, portanto, que o ágio havido na aquisição de investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial é um fenômeno regulado pelo direito societário. O direito tributário, como de regra o faz em relação a outros fenômenos regulados pelo direito privado, apenas trata de seus efeitos fiscais.

Então, retomando o raciocínio, cai por terra o entendimento que poder-se-ia atribuir aos autores do artigo segundo o qual, uma vez que os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 não fazem distinção expressa entre ágio e “ágio interno”, não caberia ao intérprete fazê-lo.

Pois embora a norma legal de natureza societária também não faça distinção entre ágio e “ágio interno” (art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77), os autores, sim, sustentaram tal distinção em seu artigo para vedar a amortização do “ágio interno” para fins societários.

Assim sendo, se em 2004 a norma societária (art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77) não fazia a distinção expressa entre ágio e “ágio interno”, não poderiam os autores do artigo fazê-lo àquela época, a não ser por meio de uma interpretação restritiva dessa legislação.

Aliás, já que está subordinada à lei, nem mesmo a legislação societária infralegal surgida a partir de 2007^{8,9} poderia fazer tal distinção, como efetivamente o fez, a não ser, igualmente, pela via de uma interpretação restritiva do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77.

A questão crucial, portanto, é saber, em primeiro lugar, se é juridicamente válido empregar-se uma interpretação restritiva do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77 para distinguir entre ágio e “ágio interno” com vistas a admitir-se, para fins societários, a amortização do ágio, mas não o do “ágio interno”, como propuseram os autores do artigo.

E, em segundo lugar, é também necessário verificar se é juridicamente válido empregar-se uma interpretação restritiva aos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 com vistas a admitir a dedutibilidade, para fins tributários, da despesa com amortização de ágio, mas não admiti-la em relação ao “ágio interno”, como pretende a fiscalização.

Como é cediço, a interpretação restritiva, tal qual a extensiva, a literal, a analógica, a sistemática, a histórica, a finalística, etc., fazem parte do arcabouço da

⁸ Vide, entre outros, o Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, a Resolução CFC nº 1.110/2007, o Pronunciamento Técnico CPC nº 04/2008, revisado em 2010, e a Orientação Técnica CPC 02/2008.

⁹ Mas pelo menos de 1994 o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações - FIPECAFI, já advertia ser inadmissível o surgimento de ágio gerado internamente. Veja o comentário contido na página 247 daquele Manual: “Os investimentos, como já vimos, são registrados pelo valor de equivalência patrimonial e, nos casos onde os investimento foram feitos através de subscrições em empresas coligadas e controladas, formadas pela própria investidora, não surge normalmente qualquer ágio ou deságio.”

Hermenêutica Jurídica. O emprego de cada uma dessas ferramentas deve ser levado a cabo pelo intérprete, de modo a revelar o correto significado da norma jurídica, segundo os valores contidos no Direito.

Pois bem, afirmam os autores do artigo que a amortização do “ágio interno” para fins societários é inadmissível, haja vista não ser fruto de uma transação entre partes independentes e não relacionadas (*arm's length transaction*).

Segundo esse entendimento a restrição ao “ágio interno” tem lugar para impedir que o controlador de um grupo de empresas, com vistas a alcançar seus próprios interesses em detrimento dos interesses dos minoritários, manipule o lucro líquido da pessoa jurídica mediante a dedução da despesa com sua amortização, despesa essa que, ao contrário do “ágio verdadeiro”, é gerada artificialmente pois nenhum recurso econômico ou financeiro é empregado na sua geração.

Bem por isso a legislação societária infralegal surgida a partir de 2007, na esteira do que há muito tempo já afirmava a doutrina especializada, expressamente restringiu (portanto, uma interpretação restritiva) o alcance do vocábulo “ágio” contido no art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77, inadmitindo a dedutibilidade do ágio gerado internamente para fins societários, senão vejamos:

Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007:

(...)

20.1.7 “Ágio” gerado em operações internas

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

Uma das formas que essas operações vêm sendo realizadas, inicia-se com a avaliação econômica dos investimentos em controladas ou coligadas e, ato contínuo, utilizar-se do resultado constante do laudo oriundo desse processo como referência para subscrever o capital numa nova empresa. Essas operações podem, ainda, serem seguidas de uma incorporação.

Outra forma observada de realizar tal operação é a incorporação de ações a valor de mercado de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.

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

que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível. (Grifamos)

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

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

(...)

Resolução CFC nº 1.110/2007:

(...)

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

(...)

Pronunciamento Técnico CPC nº 04 (Revisão nº 1, de 2010):

(...)

Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente

48. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

49. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos no presente Pronunciamento. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo.

50. As diferenças entre valor de mercado da entidade e o valor contábil de seu patrimônio líquido, a qualquer momento, podem

incluir uma série de fatores que afetam o valor da entidade. No entanto, essas diferenças não representam o custo dos ativos intangíveis controlados pela entidade.

(...)

Orientação Técnica CPC nº 02/2008:

(...)

50. É importante lembrar que só pode ser reconhecido o ativo intangível ágio por expectativa de rentabilidade futura se adquirido de terceiros, nunca o gerado pela própria entidade (ou mesmo conjunto de empresas sob controle comum). E o adquirido de terceiros só pode ser reconhecido, no Brasil, pelo custo, vedada completamente sua reavaliação.

E quanto à dedutibilidade, no âmbito da legislação tributária, da despesa com amortização do ágio gerado internamente?

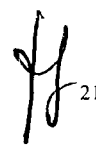
Como visto antes, os autores do artigo em comento não apresentaram fundamentos teóricos que validassem sua conclusão de que o ágio gerado internamente, apesar de ser indedutível para fins societários, é dedutível para fins tributários.

Mas a meu ver as razões por eles empregadas para não admitir a despesa com amortização do “ágio interno” para fins societários valem, igualmente, para justificar a invalidade da dedução dessa mesma despesa para fins fiscais, com a única diferença de que, enquanto lá o controlador viola os interesses legítimos do minoritários, aqui viola os interesses legítimos do fisco. E tal violação decorre da manipulação do lucro líquido mediante a dedução de despesa com a amortização de ágio na aquisição de um investimento para o qual não houve nem haverá qualquer sacrifício econômico, posto que realizada entre empresas do mesmo grupo econômico.

Em outras palavras, se pelo menos desde 1994 a doutrina especializada em direito societário não admite a amortização do “ágio interno”, e, mais recentemente, a Comissão de Valores Mobiliários, o Conselho Federal de Contabilidade e o Comitê de Pronunciamentos Contábeis expressamente não admitem essa dedução para fins societários, por que motivo o fisco a admitiria para fins tributários? Por que os intérpretes do direito societário podem validamente empregar uma interpretação restritiva do vocábulo “ágio” contido no art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77 (norma societária), enquanto os intérpretes do direito tributário não podem empregar a interpretação restritiva do mesmo vocábulo “ágio” contido nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97?

Não fossem todas as razões acerca da artificialidade da despesa com amortização de “ágio interno”, ensejadora da manipulação do lucro líquido, o simples fato de a legislação societária, corretamente interpretada, não albergar a dedução dessa despesa, implica necessariamente a adoção da mesma interpretação à legislação tributária, a teor do disposto no art. 109 do CTN, *in verbis*:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

  21

Ora, se o conceito de ágio, segundo a interpretação que lhe dá a doutrina societária especializada, não inclui o ágio gerado internamente, então a correta interpretação dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 também não admitirá a dedução da despesa com amortização do “ágio interno”.

4) Da Qualificação da Multa de Ofício

Alega a recorrente não ter agido dolosamente, daí porque seria incabível a qualificação da multa de ofício. Afirma que jamais pretendeu ocultar do conhecimento do fisco a reorganização societária que realizou, aliás, com respaldo em todo o arcabouço legal vigente no direito positivo.

Pois bem, entendo que neste tipo específico de reorganização societária, que encontra previsão no art. 36 da Lei 10.637/2002, sempre remanescerá dúvida razoável acerca de se o sujeito passivo agiu, ou não, dolosamente.

De fato, referido dispositivo legal autoriza esse tipo de reorganização societária única e exclusivamente para fins possibilitar a reavaliação, na investidora, da participação que mantém em sua investida, reavaliação essa cuja incidência do IRPJ e CSLL devidos pela investidora poderá ser diferida¹⁰.

Mas esse tipo de reorganização societária traz como reflexo o surgimento de um “ágio interno”, o qual, apesar de contabilizado, não pode ser amortizado nem para fins comerciais nem para efeitos fiscais por não ter sido fruto de uma *arm's length transaction*.

Todavia, a contabilização desse ágio interno na investidora pode levá-la a erro de direito, concernente à crença da validade jurídica de sua amortização para fins fiscais. A possibilidade de ter a ora autuada incorrido nesse erro de direito não é remota, daí porque, a meu juízo, não há como afirmar-se, para além de qualquer dúvida razoável, que a contribuinte agiu dolosamente ao amortizar o “ágio interno”.

Por fim, em razão de este tipo de reorganização societária estar autorizado por lei, não há que se perquirir sobre a existência de propósito negocial diverso daquele previsto na própria lei, qual seja, a reavaliação do investimento mantido pela investidora.

5) Da Multa Isolada - Falta de Pagamento de Estimativas Mensais de IRPJ e CSLL

Conforme já antecipado em outras oportunidades, entendo que o cabimento, ou não, da multa isolada imposta pela falta de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, quando houver imposição concomitante da multa de ofício pela falta de pagamento anual do imposto e da contribuição, deve levar em consideração a norma vigente no momento de ocorrência do fato gerador da multa isolada. Mais especificamente, deve-se identificar se o regime jurídico regulador da imposição da multa isolada é aquele previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original, ou se é o prescrito por aquele mesmo artigo, mas com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, fruto da conversão da Medida Provisória nº 351/2007.

¹⁰ E não custa repetirmos aqui o que foi dito alhures: o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 não cuida de ágio, muito menos de sua amortização. Tal assunto, nos casos de incorporação, fusão e cisão, é regulado pelos já examinados arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97.

Pois para os fatos ocorridos durante a vigência do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original, venho acolhendo a tese defendida majoritariamente pelos membros deste Conselho segundo a qual não cabe a exigência da multa isolada prevista no parágrafo 1º, inciso V, daquele dispositivo quando houver também exigência da multa de ofício estabelecida em seus incisos I e II do *caput*.

E embora haja mais de uma justificativa jurídica para esse tese, entendo que o não cabimento da imposição concomitante dessas duas multas tem como fundamento a dubiedade da redação do próprio art. 44 em sua redação original, dubiedade esta que deve ser resolvida a favor do sujeito passivo, a teor do disposto no art. 112, I, do CTN.

Referida dubiedade, todavia, foi completamente afastada com a nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, abaixo transcrita, daí porque entendo que para os fatos ocorridos a partir de 22/01/2007, data em que entrou em vigor Medida Provisória nº 351, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007, não há impedimento jurídico para imposição concomitante das multas previstas em seus incisos I e II, “b”:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

No caso dos autos as multas isoladas referem-se a falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL cujos fatos geradores ocorreram, todos, após 22/01/2007, quando já estava em vigor a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, motivo pelo qual, como dito antes, entendo não haver óbice legal para imposição concomitante da multa prevista em seu inciso I com aquela estabelecida no inciso II, alínea “b”.

Quanto à alegação de violação aos princípios constitucionais da razoabilidade e do não confisco, o CARF, por meio de sua Súmula nº 2, assim se estabeleceu:

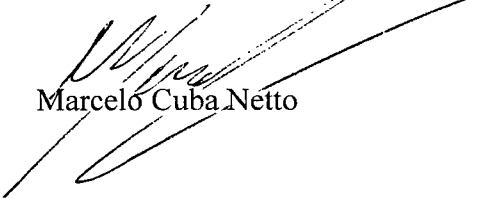
  23

Súmula nº 2 do CARF (DOU de 09/12/2010)

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

6) Conclusão

Tendo em vista todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reduzir o percentual da multa de ofício de 150% para 75%.



Marcelo Cuba Netto