



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

**Processo n°** 10920.004063/2010-97  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-002.804 – 1ª Turma  
**Sessão de** 10 de maio de 2017  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** TUPER S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

O prazo decadencial relativamente à glosa de despesas de amortização de ágio inicia-se com a dedução de tais despesas pela contribuinte, sendo irrelevante para seu cômputo o momento em que ocorridas operações societárias que originaram o ágio.

ÁGIO INTERNO. IMPOSSIBILIDADE DE AMORTIZAÇÃO.

Inadmissível a formação de ágio por meio de operações realizadas dentro do grupo econômico.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, acordam, (i) quanto à decadência, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento e (ii) quanto ao ágio, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Luís Flávio Neto, que lhe deu provimento. O conselheiro Gerson acompanhou a relatora pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, Andre Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Jose Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado em substituição à ausência da conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

## Relatório

Trata-se de processo originado por Autos de Infração de IRPJ e CSLL, quanto aos anos-calendário de 2005 a 2008, sendo aplicada multa de 75% (fls. 309/325). Consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 294/308)

*Neste momento é importante recapitularmos, resumidamente, as modificações societárias sofridas por TS Administração e Participações Ltda:*

- 12/12/2002 - Constituída empresa TS Administração e Participações Ltda., capital R\$ 500,00. Sócios: TUPER S/A (99,99%) e Frank Bollmann (0,01%);
- 28/11/2003 - Tuper S/A retira-se da sociedade, transferindo suas quotas a Frank Bollmann e aos novos sócios, fls. 74 a 85. Tuper Administração e Serviços Ltda também ingressa na sociedade integralizando a importância de R\$ 155.009.000,00, oriundos da incorporação de 189.740 ações nominais de emissão de Tuper S/A;
- 20/02/2004 - Tuper S/A incorpora TS Administração e Participações Ltda., e daí passa a amortizar o ágio.

*Em verdade, Tuper S/A incorporou a empresa TS cujo capital era constituído em sua totalidade por ações da própria Tuper S/A., registra o ágio que estava contabilizado na TS em conta de ativo diferido em contrapartida de reserva de ágio. A este procedimento é dado o nome de incorporação às avessas, porquanto o caminho natural seria a controladora incorporar a controlada. (...)*

*Do conceito acima descrito, destaca-se que os pressupostos o ágio são a aquisição de participação societária e que o ágio tenha fundamento econômico. (...)*

*Tuper S/A não recebeu qualquer participação societária. As próprias quotas do capital não são participações societárias, pois nenhuma empresa participa de si mesma. Portanto, o primeiro pressuposto do ágio (participação societária) não foi atendido.*

*O motivo que justificou a contabilização do ágio na TS foi a nova avaliação econômica-financeira da Tuper S/A, fls. 101 a 203, este motivo não prevalece na incorporação, pois trata-se de pessoas jurídicas sob o mesmo controle acionário.*

*Portanto, ausente também o segundo pressuposto do ágio, o fundamento econômico, podemos concluir, então, que não há ágio. (...)*

*Em razão disso as despesas relacionadas ao ágio foram glosadas, repercutindo na apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.*

A contribuinte apresentou Impugnação Administrativa, decidindo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis pela manutenção dos lançamentos (598/620):

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

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

*Fatos passados. Repercussão em Exercícios Futuros. Fiscalização. Possibilidade. Escrituração. Documentos. Guarda. Prazo.*

*O contribuinte está sujeito à fiscalização de fatos ocorridos em períodos passados, ainda que não seja mais possível efetuar exigência tributária, em face da decadência, quando eles repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, devendo conservar os documentos de sua escrituração até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.*

*Decadência. Amortização de Ágio; Fatos Geradores Distintos.*

*O reconhecimento do ágio não representa manifestação de fato imponible tributário, pelo que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário decorrente da redução indevida do resultado do exercício inicia-se a cada amortização anual, e não com o seu registro original.*

*Ágio Constituído Sobre as Quotas da Própria Empresa e Decorrente de Transação Entre Empresas Ligadas. Indedutibilidade. IRPJ. CSLL.*

*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 e da indispensável independência entre as partes para merecer registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade e, conseqüentemente, o ágio delas decorrente não se enquadra na hipótese de dedutibilidade prevista nos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97. Deve ser glosada eventual despesa lançada em função de ágio constituído nessas condições,*

*mormente se reduziu o resultado da própria sociedade sobre a qual o ágio foi constituído (ágio de si mesmo).*

*Ágio de Si Mesmo. Custo. Fundamentos Contábeis. Inconsistência.*

*O ágio somente é admitido pela teoria contábil quando surgido em transações envolvendo partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos envolvidos. Nos casos em que seu aparecimento acontece no bojo de transações entre entidades sob o mesmo controle, o ágio não tem consistência econômica ou contábil, configurando geração artificial de resultado cujo registro contábil é inadmissível. (...)*

*Impugnação Improcedente.*

*Crédito Tributário Mantido.*

A contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 705), que foi rejeitado pela 2 Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho, conforme acórdão do qual se extrai a ementa:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

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

*ÁGIO. DEDUÇÃO. REQUISITOS FORMAIS APARENTEMENTE PREENCHIDOS. NECESSIDADE DE AVALIAR A MATERIALIDADE DOS ELEMENTOS CARACTERIZADORES DO ÁGIO.*

*O ágio se caracteriza pela diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido na época da aquisição (art. 20, II, do DL 1.598, de 1.977).*

*A transferência de ações da empresa investidora para a empresa investida e posterior incorporação desta pela primeira, sem que a incorporadora nada tenha desembolsado, não materializa pagamento a maior, que é elemento essencial à caracterização do ágio.*

*Para dedução do ágio como despesa em empresa que adquire participação societária, são necessários mais do que registros contábeis e atos contratuais formalmente perfeitos. É imprescindível a materialidade do ágio, isto é, um desembolso por quem adquire. Não se concebe como despesa dedutível o ágio decorrente de atos societários ou reorganizações empresariais onde quem se beneficia nada desembolsou, quer seja em espécie quer seja em bens representativos de valor econômico. No caso concreto, quer nas empresas incorporadas, quer na empresa incorporadora, não houve pagamento pela aquisição. Assim, descaracterizada a materialidade do ágio.*

*Recurso Voluntário Negado.*

Em 03/06/2013, a contribuinte foi intimada quanto ao acórdão recorrido (fls. 813), apresentando embargos de declaração em 07/06/2013, no qual alega contradições e

omissões (fls. 814). Estes embargos foram rejeitados, com a intimação da contribuinte em 28/11/2013 (fls. 850).

A contribuinte, assim, interpôs recurso especial em 09/12/2013 (fls. 851/895). O recurso especial está fundado em divergência na interpretação da lei tributária a respeito dos seguintes temas:

**(i) Decadência**, na forma tratada pelos artigos 173 e 150, §4º, do Código Tributário Nacional, sendo indicados como paradigmas os acórdãos: **(i.a) 107-07819**, no qual se decidiu que *"glosar no presente os efeitos decorrentes de valores formados no passado só é possível se a objeção do fisco não comportar juízo de valor quanto ao fato verificado em período já atingido pela decadência"* e **(i.b) 101-97.084**, do qual se extrai: *"Uma vez expirado o prazo previsto no art 150, §4º a fiscalização não está autorizada a promover revisão dos fatos ocorridos e registrados anteriormente, pois que alcançados pelo instituto da decadência."*

**(ii) Amortização de ágio interno**, na forma do artigo 20, do Decreto-Lei nº 1.598/77 e artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1977 e artigo 36 da Lei nº 10.637/2002, apontando-se como paradigmas os acórdãos: **(ii.a) 1101-000.708**, constando desta decisão que *"A circunstância 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"* e **(ii.b) 1301-001.224**, verbis: *"O 'abuso de direito' pressupõe que o exercício do direito tenha se dado em prejuízo do direito de terceiros, não podendo ser invocada se a utilização da empresa veículo, exposta e aprovada pelo órgão regulador, teve por objetivo proteger direitos (os acionistas minoritários), e não violá-los."*

O recurso especial foi admitido pelo então Presidente da 4ª Câmara da Primeira Seção do CARF (fls. 1052/1057):

*A divergência é patente: no acórdão recorrido entendeu-se por não reconhecer a nulidade do lançamento em face da decadência arguida pela Recorrente, bem como, desconsiderar dedutibilidade da despesa com amortização de ágio, em face da inexistência de desembolso financeiro na operação de aquisição do investimento. Por seu turno, nos paradigmas, as conclusões foram no sentido de considerar vedado ao Fisco a revisão de fatos ocorridos e registrados em períodos já decaídos, e no tocante à dedutibilidade do ágio, estar esta devidamente amparada pela legislação pertinente.*

*Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização das divergências de interpretação suscitada. (...)*

*Com fundamento nas razões acima expendidas, nos termos dos art.18, III, c/c art.68, §1º, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ADMITO o recurso especial interposto.*

Em 11/09/2014 os autos foram remetidos à Procuradoria para sua intimação (fls. 1058), que apresentou contrarrazões ao recurso especial em 26/09/2016, requerendo seja negado provimento ao recurso especial, pelas razões a seguir sintetizadas:

(i) inexistência de nulidade do lançamento,

(ii) ser desnecessária perícia pleiteada pela Recorrente;

(iii) inoccorrência de decadência, pois "*o fato gerador deve ser considerado o dia 31 de dezembro de cada ano, haja vista a opção pela apuração anual do imposto*" e "*o prazo decadencial deve ser contado apenas a partir da data do fato gerador do tributo, e não do simples registro contábil*";

(iv) a indedutibilidade do ágio no caso dos autos, notadamente diante da falta de "*propósito negocial (aquisição de investimento)*" e porque a dedutibilidade dependeria da presença de partes "*interdependentes entre si*";

(v) seria inaplicável o artigo 36 da Lei nº 10.637/2002, pois ele estaria relacionado "*à pessoa jurídica que realizou a subscrição e teve diferido o ganho apurado na operação (no caso, a Tuper Administração e Serviços Ltda, e não a recorrente)*"

(vi) deveria ser mantida a multa de 75%, prevista legalmente.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Antes de analisar o recurso especial, ressalvo que **não tomo conhecimento de matérias alegadas no recurso especial e contrarrazões**, sem que tenha sido demonstrada divergência na interpretação da lei tributária, quais sejam: (i) nulidade do lançamento, (ii) falta de provas pelo lançamento e necessidade de perícia, (iii) afastamento da multa de ofício.

O recurso especial é tempestivo, tendo sido demonstrada a divergência na interpretação da lei tributária pela Recorrente, razão pela qual tomo conhecimento das razões quanto à **decadência** e amortização do **ágio interno**.

### Decadência:

A contribuinte alega decadência do crédito tributário, eis que nos anos de 2003 e 2004 ocorreram operações societárias que originaram o ágio em discussão no processo. É o teor do seu recurso especial:

*A contagem do prazo decadencial tem que ser realizado necessariamente no ano-calendário de 2004, uma vez que o ágio reconhecido pela TS Administração e Participações Ltda. Ocorreu em 28 de novembro de 2003.*

*Em 27 de fevereiro de 2004 houve a incorporação da sociedade TS Administração e Participações Ltda pela requerente, quando passou a existir o direito de amortizar o ativo diferido gerado na operação.*

*Desta forma, como o ágio foi gerado em novembro de 2003 e o ativo diferido em fevereiro de 2004, esses seriam os momentos corretos para início da contagem do prazo decadencial e não a sua amortização nos anos-calendários de 2005 a 2008.*

A Recorrente pede, assim, seja reconhecida a decadência do direito de análise desta formação do ágio quanto aos débitos em discussão no processo administrativo, relacionados aos anos-calendário de 2005 a 2008.

A alegação da contribuinte quanto à decadência foi rejeitada pela Turma Ordinária pelos seguintes fundamentos:

*As operações societárias que resultaram na formação do ágio deduzido se efetivaram no ano de 2004. A alegação da recorrente é que, se houve infração isto ocorreu no mês de dezembro de 2004, razão pela qual, quando do lançamento, já tendo decorridos mais de cinco anos, a autoridade fiscal não mais poderia imputar como desnecessárias as despesas verificadas em 2004.*

*O argumento da autuada é relevante. Praticada uma infração há que se identificar até quando a autoridade competente pode investigá-la para aplicar sanções. Neste sentido, tenho que devem ser analisados os efeitos da infração, quais sejam:*

*a) imediatos ou;*

*b) prospectivos.*

*Nos casos em que a infração produz efeitos imediatos o marco inicial do prazo decadencial, ou prescricional quando for o caso, começa a fluir na data em que se efetivar a irregularidade ou quando o prejudicado desta tomar conhecimento.*

*Nas situações em que os efeitos da infração ocorrem no futuro ou se perduram no tempo, o prazo decadencial ou prescricional, conforme se trate de uma ou de outra situação, tem seu marco inicial na data em que se efetivar o efeito. Exemplo conhecido de todos nós são os casos de revisão da renda mensal inicial da aposentadoria. Sabidamente, as pretensões desta natureza prescrevem em 5 (cinco) anos. No passado a Previdência utilizou critérios inapropriados para calcular o valor do salário-de-benefício. Este erro passou a produzir efeitos futuros em relação aos valores mensalmente recebidos pelas pessoas aposentadas. Decorridos mais de 5 anos o credor só faz jus à diferença devida em razão do último quinquídio. Contudo, nada*

*lhe impede que retorne ao momento original para apurar a situação que gerou o erro no critério adotado.*

*Nesta linha de raciocínio, como fundamentos de decidir, destaco os seguintes precedentes:*

*(...)*

*Em síntese, no ano de 2010 a autoridade fiscal não poderia retroagir ao ano de 2004 para apurar receitas omitidas ou aspectos correlatos para aumentar a exigência de tributo devido naquele ano. Contudo, em se tratando de amortização do ágio na proporção de 1/60, conforme determina a lei, a autoridade fiscal pode retornar ao passado para verificar se a despesa que está sendo deduzida, no presente, efetivamente se efetivou no passado. Só é possível deduzir no presente a despesa efetivamente incorrida no passado.*

Esta Turma da CSRF é atualmente uníssona para afastar a alegação de decadência em casos como o presente. Nesse sentido, é o acórdão nº 9101-002.387 (Processo Administrativo nº 10970.720271/2012-11), do qual se destaca:

#### *ÁGIO. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL*

*O prazo decadencial para a lavratura de auto de infração para a glosa de despesas de amortização de ágio tem início com a efetiva dedução de tais despesas pelo contribuinte. Não ocorrência de decadência no caso concreto.*

Adoto as razões de decidir da Turma Ordinária, para **negar provimento ao recurso especial a respeito da decadência**, considerando que os fatos geradores ocorreram em 2005 a 2008, sem notícia de pagamento de tributo, com a lavratura de Auto de Infração em 2010, intimando-se a contribuinte quanto a este lançamento em 21/10/2010.

#### Ágio Interno:

O Decreto-Lei nº 1.598/1977 delimitava o ágio por expectativa de rentabilidade futura, da forma seguinte ao tempo dos fatos tratados nestes autos:

*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.*

*§ 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.*

§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

- a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;
- b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;
- c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

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

Consta do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999) reprodução da disposição legal em seu artigo 385, *verbis*:

*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).*

A aquisição da participação societária também é referida pelo artigo 7º, *caput*, da Lei nº 9.532/1997 em redação vigente ao tempo dos fatos dispuña:

*Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado*

*segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)*

*I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;*

*II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;*

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

*§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.*

*§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:*

*a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;*

*b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.*

*§ 3º O valor registrado na forma do inciso II do caput:*

*a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;*

*b) poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.*

*§ 4º Na hipótese da alínea "b" do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente.*

*§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.*

Os dispositivos (artigo 20, do Decreto 1598/77 e 7º, da Lei nº 9.532/1997, reproduzidos no RIR/99) são claros em exigir: **aquisição** de participação societária (*caput*). Pois bem.

A aquisição pode-se dar em contrato de compra e venda, definido da forma seguinte pelo renomado civilista Orlando Gomes:

*A compra e venda é contrato bilateral, simplesmente consensual, oneroso, comutativo, ou aleatório, de execução instantânea, ou diferida.*

*Sua bilateralidade não comporta dívida. Do acordo de vontades nascem obrigações recíprocas: para o vendedor, fundamentalmente, obrigação de entregar a coisa com o ânimo de transferir-lhe a propriedade; para o comprador, a de pagar o preço. A dependência recíproca dessas obrigações e de outras estipuladas em complementação, configura o sinalagma característico dos contratos bilaterais perfeitos.*

*(Contratos, Rio de Janeiro, Forense, 2009, f. 266, Coordenador Edvaldo Brito, atualizadores Antonio Junqueira de Azevedo e Francisco Paulo de Crescenzo Marino)*

É fundamental ao contrato de compra e venda, conforme lições de Orlando Gomes, a existência de um obrigação de entregar a coisa com ânimo de transferência da sua propriedade e o pagamento do preço. E a vontade pelas partes – explicitada por indícios tratados no processo - deve ser o de pagamento de preço e entrega da coisa para a operação se amoldar ao arquétipo da compra e venda, pois este sinalagma é “*característico dos contratos bilaterais perfeitos*”.

No caso destes autos, não me parece que a vontade das partes fosse a de transferência de propriedade da TS Adm. Com efeito, a Turma *a quo* manteve a glosa de despesas com ágio, pelas razões a seguir colacionadas:

*Para dedução do ágio como despesa em empresa que adquire participação societária, são necessários mais do que registros contábeis e atos contratuais formalmente perfeitos. É imprescindível a materialidade do ágio, isto é, um desembolso por quem adquire. Não se concebe como despesa dedutível o ágio decorrente de atos societários ou reorganizações empresariais onde quem se beneficia nada desembolsou, quer seja em espécie quer seja em bens representativos de valor econômico. No caso concreto não houve pagamento pela aquisição das quotas sociais. Assim, descaracterizada a materialidade do ágio.*

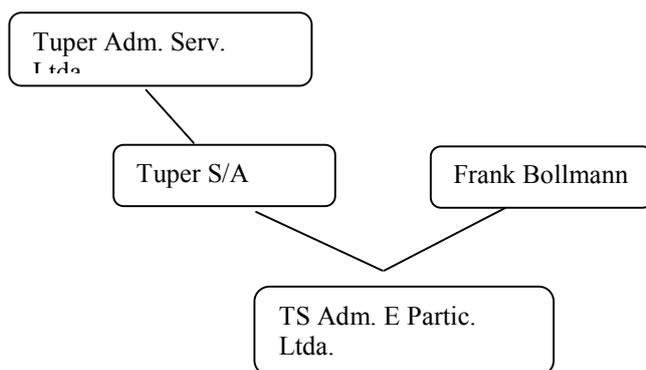
*Na interpretação teleológica que tem por critério a finalidade da norma, a alegação de que o valor decorrente da reavaliação societária (art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002) se constitui receita, com tributação diferida, e que era possível a dedução do ágio antes da tributação da referida receita, não se mostra como argumento jurídico suficiente para acolher a tese da recorrente.*

*Contudo, em face do que tem sido sustentado da tribuna onde as partes argumentam que não se pode glosar o ágio e manter o valor respectivo valor na contabilidade da empresa investida como sendo receita diferida, o entendimento do Colegiado é no sentido de que se a receita não serve para caracterizar o ágio deve ser desconsiderada para efeitos de tributação. O que não se pode é dizer que a receita decorrente da reavaliação é apta a ensejar a tributação e inapta para efeitos de caracterização do ágio.*

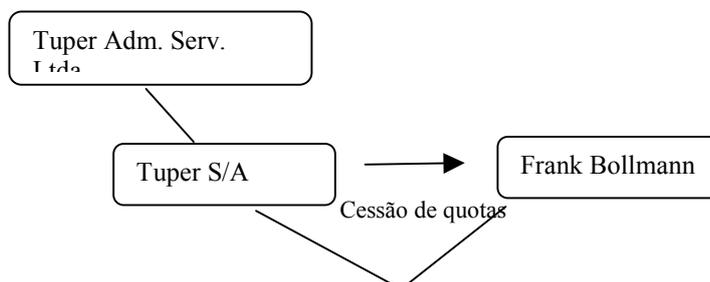
Se não há pagamento pela aquisição das quotas sociais, não há operação legítima de compra e venda, simulação devidamente identificada pelo Termo de Verificação Fiscal e acórdão recorrido.

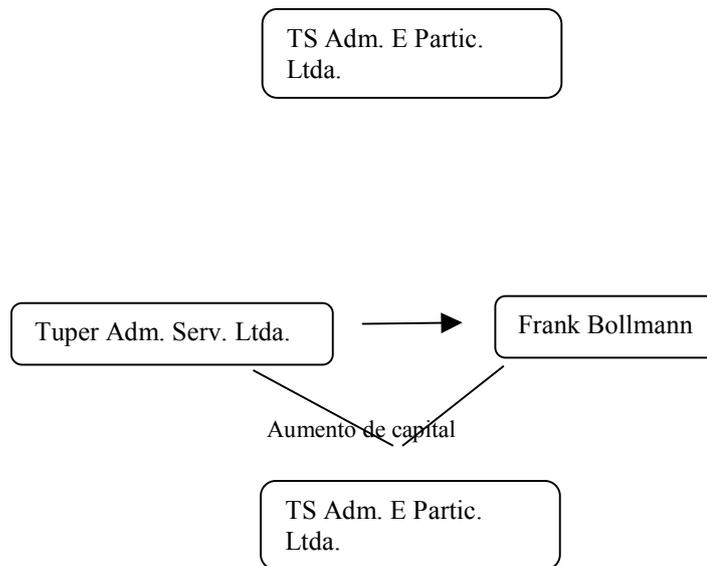
Destaco, ainda, demonstração esquemática da estrutura constante do acórdão recorrido, que reforça a ocorrência de simulação:

*Em 20 de outubro de 2003 foi constituída a empresa Tuper Administração e Serviços, com capital integralizado pelos sócios de 100% das ações da Tuper S/A, de suas propriedades, assim ilustrada.*

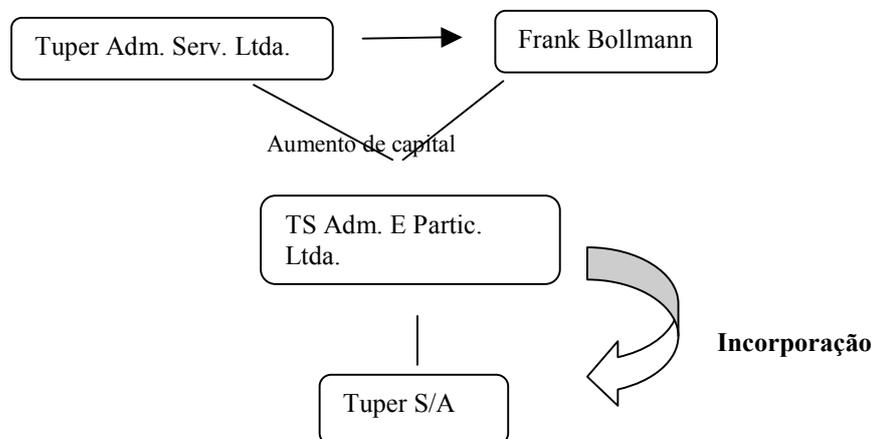


*Em 28 de novembro de 2003, a empresa Tuper S/A sai do quadro social da empresa TS Administração e entra a empresa Tuper Administração e Serviços que integraliza capital social mediante a incorporação de 189.740 ações ordinárias nominativas da Tuper S/A, elevando o capital social da TS Administração para R\$ 155.009.000,00. Nesta operação, após a aplicação do método da equivalência patrimonial, a TS Administração registrou um ágio de R\$ 124.995.339,10, referente à diferença entre o valor integralizado, suportado por laudo de avaliação (R\$ 155.009.000,00) e o valor do patrimônio líquido da Tuper S/A (R\$ 30.013.660,90), conforme quadros que seguem:*





*Em 27/02/2004 a TUPER S/A incorpora a empresa TS Administradora e passa a deduzir o ágio contabilizado na empresa incorporada.*



Consta às fls. 16 dos autos que a Tuper Administração e Serviços Ltda. E a Tuper Administração tem sócios em comum, *verbis*: “*Considerando que os sócios minoritários da Incorporada são sócios da Tuper Administração e Serviços Ltda...*”. Mas este não é o maior problema na operação.

Como relatado pelo acórdão recorrido, de fato consta às fls. 84 alteração societária da TS Administração e Participações datada de 28 de novembro de 2003, na qual deliberado a cessão de quotas pela Tuper S.A. e, no mesmo ato, o aumento de capital desta pessoa jurídica, subscrito por Tuper Administração e Serviços Ltda., destacando-se:

1. TUPER S/A (...), representada neste ato por seus Diretores Srs. FFRANK BOLLMAN (...) e JULIAN FRANCISCO MARTINES MARTINES (...)

2. FRANK BOLLMANN (...)

Únicos sócios da Sociedade Empresária Limitada denominada TS Administração e Participações Ltda. (...)

e ainda,

10. TUPER ADMINISTRAÇÃO E SERVIÇOS LTDA. (...), neste ato representada pelo seu Administrador, Sr. FRANK BOLLMANN (...)

Tem justo e contratado:

a) A saída e entrada de sócios. A sócia Tuper S/A (a “Cedente” cede e transfere a totalidade das suas quotas na Sociedade aos seguintes sócios ingressantes e ao sócio remanescente, Frank Bollmann (os “Cessionários”) (...)

b) Aumento de capital. O capital é aumentado em R\$ 155.009.000,00 (cento e cinquenta e cinco milhões e nove mil reais), com a correspondente emissão de novas quotas no valor de R\$ 1,00 (um real) cada uma, importância totalmente subscrita e integralizada pela sócia ingressante Tuper Administração e Serviços Ltda., mediante a incorporação de 189.740 (cento e oitenta e nove mil setecentas e quarenta) ações ordinárias nominativas escriturais sem valor nominal emitidas da Tuper S/A anteriormente qualificada, conforme laudo de avaliação anexo.

O relato do acórdão recorrido, confirmado pelos documentos acima reproduzidos, demonstra que incorreu pagamento, como também evidencia que a operação que gerou o ágio foi dentro do Grupo, isto é, pela saída da Tuper S.A e capitalização pela Tuper Administração, pessoas jurídicas que tem sócios em comum.

Acrescento que é incontroverso nestes autos que a tributação é de ágio “interno”, isto é, originado dentro do grupo econômico. Tanto assim que a própria Recorrente traz em suas razões recursais alegações de que seria legítimo o ágio interno. Nesse sentido, a Recorrente sustenta que “*não há qualquer distinção na legislação tributária e societária entre a aquisição por terceiros estranhos e por empresas do mesmo grupo através de integralização de ações de outra empresa avaliadas por rentabilidade futura*”. E ainda que “*o fato da operação ser entre empresas do mesmo grupo não altera a mais valia das ações negociadas*”. (trechos do recurso especial)

A respeito do ágio interno, destaco considerações de Luis Eduardo Schoueri:

*O que se condena é a simulação, a mentira, a operação que não existiu na realidade: assim, se não houve preço em uma relação entre partes relacionadas na qual se registrou ágio, tal operação deverá ser desconsiderada. Resta evidente, aí, que não houve uma compra e venda, uma aquisição de participação societária na qual poderia haver o pagamento do ágio. Comprovada a simulação, plenamente justificável e autorizada a desconsideração do planejamento realizado. (Ágio em*

*Reorganizações Societárias – Aspectos Tributários, Dialética, 2012, fl. 112)*

Pondero que o renomado professor entende que “em princípio, não há, na legislação tributária, qualquer dispositivo que impeça o reconhecimento e a utilização do ágio gerado internamente, entre partes relacionadas”. Não compartilho de tal entendimento, eis que, na maioria das situações – se não em todas -, é artificial o ágio gerado intragrupo, vislumbrando-se simulação pelas partes contraentes. De toda forma, na presença de simulação – como é o caso destes autos – há fundamento para desconsideração da operação até no entendimento do professor Luis Eduardo Schoueri.

A jurisprudência desta Turma da CSRF, por maioria à qual me filio, adota entendimento pela impossibilidade de dedução de ágio produzido dentro do grupo econômico, em face de sua artificialidade. De fato, a ausência de **partes independentes e desembolso** por quem adquire impede a dedutibilidade do ágio.

A esse respeito, são os acórdãos nº 9101-002.550 e 9101-002.487, proferidos por esta Turma e nos quais acompanhei os relatores a respeito do ágio interno:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ*

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

*AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.*

*Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada. (Acórdão 9101-002.550)*

Diante disso, voto por **negar provimento ao recurso especial da contribuinte**, mantendo o acórdão recorrido pelos seus fundamentos.

### Conclusão

Por tais razões, voto por **conhecer e negar provimento ao recurso especial da contribuinte**, mantendo integralmente o acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

