



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

**Processo n°** 10920.004434/2010-31  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-001.369 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de abril de 2013  
**Matéria** IRPJ e CSLL  
**Recorrente** URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA E FAZENDA NACIONAL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL e URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

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).

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 não houve desembolso da empresa que pretende deduzir o valor do ágio.

MULTA ISOLADA. ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. LANÇAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO ACRESCIDO DE MULTA DE OFÍCIO E DE MULTA ISOLADA EM RELAÇÃO ÀS ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS.

A multa isolada é sanção aplicável nos casos em que o sujeito passivo, no decorrer do ano-calendário, deixar de recolher o valor devido a título de estimativas ou carnê-leão. Encerrado o ano-calendário não há o que se falar em recolhimento de carnê-leão ou de estimativa, mas sim no efetivo imposto devido. Nas situações em que o sujeito passivo, de forma espontânea, oferecer os rendimentos ou lucros à tributação, acompanhado do pagamento dos tributos e juros, aplica-se o instituto da denúncia espontânea previsto no disposto no artigo 138 do CTN. Nos casos de omissão, verificada a infração, apura-se a base de cálculo e sobre o montante dos tributos devidos aplica-se a multa de ofício, sendo incabível a exigência da multa isolada cumulada com a multa de ofício.

A alteração do artigo 44, II, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, resultante da conversão da Medida Provisória 351, de 2007, não teve o condão de cumular a multa de ofício com a multa isolada, mas sim reduzir o

percentual desta, quando devida, por se tratar de infração de menor gravidade. Ademais, o item 8 da exposição de motivos da citada Medida Provisória fala em “*multa lançada isoladamente nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa.*” Assim, se estamos falando de multa isolada ela não pode ser cumulada com outra multa, sendo a primeira exigida, no decorrer do ano-calendário, nas circunstâncias em que o contribuinte deixar de recolher os valores devidos a título carnê-leão ou de estimativas e a segunda quando verificado omissão após o período de apuração e prazo para entrega da declaração

Recurso de Ofício Negado. Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Por maioria de votos, rejeitar a arguição de decadência. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira que a acolhiam. O conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira apresenta declaração de voto. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência da multa isolada. Vencidos os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que negavam provimento integralmente.

*(assinado digitalmente)*

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

**Relatório**

Conforme extraído do relatório do acórdão recorrido, por meio dos lançamentos de fls. 1.179 e seguintes, cuja numeração antes da digitalização correspondia a páginas diferentes, trata-se de auto de infração, com multa de 75%, notificado à recorrente em 25/11/2010 (fl. 1.178), exigindo os seguintes valores, correspondentes a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2005 a 2009.

<b>AUTO DE INFRAÇÃO DE IRPJ (F. 1145 A 1170)</b>	<b>VALORES EM REAIS</b>
Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ	23.678.693,88
Juros de Mora (calculados até 29/10/2010)	5.495.584,83
Multa Proporcional	17.759.020,40
Multa Exigida Isoladamente	11.932.039,18
Juros de Mora Exigidos Isoladamente	1.461.784,49
Valor do Crédito Tributário Apurado	<b>60.327.122,78</b>
<b>AUTO DE INFRAÇÃO CSLL (fls. 1177 e seguintes)</b>	<b>VALORES EM REAIS</b>
Contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL	9.026.411,08
Juros de mora (calculados até 29/10/2010)	2.072.574,27
Multa proporcional	6.769.808,30
Valor do crédito apurado	17.878.793,65
<b>AUTO DE INFRAÇÃO (F. 1193 A 1210)</b>	<b>VALORES EM REAIS</b>
Multa Exigida Isoladamente - CSLL	4.270.044,32
Juros de Mora Exigidos Isoladamente	521.130,01
Valor do Crédito Tributário Apurado	<b>4.791.174,33</b>

**I - Da autuação e fundamentos legais**

Pelo que se extrai dos autos são imputadas à recorrente as seguintes infrações:

001 - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS  
(com fatos geradores em 31/12/2005; 31/12/2006; 31/12/2007 e 31/12/2008 - fl. 1179);

002 - GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE  
(com fato gerador em 31/12/2008 - fl. 1180);

003 - EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL  
EXCLUSÕES INDEVIDAS (com fato gerador em 31/12/2009 - fl. 1180);

**004 - MULTAS ISOLADAS FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA**

(com fatos geradores em 31/12/2005 a 31/12/2009 - conforme datas e valores especificados às fls. 1181 a 1184).

**005 - JUROS ISOLADOS****FALTA DE RECOLHIMENTO DOS JUROS DE MORA (IRPJ)**

(fatos geradores em 31/12/2005 a 31/12/2009 - conforme datas e valores especificados às fls. 1184 a 1187).

A infração, em relação ao IRPJ, encontra-se descrita à fl. 1.179, nos seguintes termos:

A contribuinte apropriou indevidamente o valor de R\$ 28.866.582,72 em cada ano, de 2005 a 2008, referente a despesa com amortização de ágio da participação no capital social da própria atuada contabilizado pela empresa MVG Administração de Negócios Empresariais Ltda, CNPJ nº 06.375.049/0001-05, posteriormente incorporada pela atuada, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, que faz parte integrante do presente Auto de Infração.

Em relação à infração descrita no item 001 do auto de infração como "despesas operacionais e encargos não necessários", no que diz respeito ao IRPJ, foram apontados como normas de incidência os artigos 249, I, 251 e parágrafo único, 299 e 300, todos do Regulamento do Imposto de Renda de 1999.

Pelo que se extrai do item 2.1 do Termo de Verificação Fiscal, entre os dias 14 e 28 de dezembro de 2004, ocorreram os seguintes atos societários:

a) Em 14 de dezembro os sócios pessoas físicas da empresa URBANO cederam o total de suas quotas à empresa FRANZNER REPRESENTAÇÕES LTDA, doravante identificada como FRANZNER. Das pessoas físicas apenas o sócio JAIME FRANZNER permaneceu no quadro societário da empresa URBANO.

b) Segundo consta do termo de verificação fiscal (fl. 1.133), na transação acima referida não houve desembolso de valores.

c) Em 20 de dezembro de 2004 a empresa FRANZER ingressou no quadro social da empresa MVG ADMINISTRAÇÃO DE NEGÓCIOS EMPRESARIAIS LTDA, doravante denominada MVG. Na mesma data o capital social da MVG foi aumentado em R\$ 354.000.001,00 mediante a subscrição pela FRANZNER de R\$ 354.000.000,00, representados por 30.000.000 de cotas de capital da URBANO e de R\$ 1,00 pelo Sr. JAIME FRANZNER.

d) Na operação acima referida consta a informação de que as 30.000.000 cotas da URBANO, de titularidade da FRANZNER, foram avaliadas pelo valor de mercado, conforme laudo emitido em 16/12/2004, pela empresa FELIX THEISS E ASSOCIADOS S/C.

e) Apesar de destacar que o laudo esta datado de 16/01/2005, a autoridade fiscal não aponta vícios materiais em relação ao mesmo (fl. 1.194).

f) Com as alterações societárias acima referidas o capital social da MVG passou de R\$ 5.000,00 para R\$ 354.005.001,00, sendo 354.000.000,00 representados por 30.000.000 de cotas da URBANO, avaliadas pelo preço de mercado.

i) Em 20/12/2004 a empresa MVG ingressa no quadro societário da empresa URBANA, mediante a cessão pela FRANZNER dos 30.000.000 de cotas de sua titularidade. Desta forma a MVG passa a ser sócia controladora da URBANO. Em 28/12/2004 ocorreu a incorporação da empresa MVG pela URBANO.

l) Destaca o Termo de Verificação Fiscal que a incorporação da MVG pela URBANO foi decidido dentro do mesmo grupo familiar e apresentou como justificativa "promover uma reorganização societária, envolvendo metas estratégicas de mercado, interesses sucessórios e familiares, sendo de interesse, ainda e entre outras medidas que estão sendo concomitantemente adotadas, que sejam completamente transferidos os ativos tangíveis da INCORPORADA para a INCORPORADORA, mediante versão total do patrimônio da INCORPORADA seguida de incorporação do patrimônio vertido em favor da INCORPORADORA, objetivando com este evento, atingir os seguintes objetivos:

- a) *De Controle e Gerenciamento: propiciar aos sócios e Administradores obterem informações mais precisas e objetivas, sobre o valor dos investimentos, possibilitando melhor controle quanto à gestão empresarial;*
- b) *Societário, Sucessório e Familiar: **tratando-se de empresas familiares, havendo ingresso da segunda geração na gestão do capital e do trabalho relativo as empresas, com a reorganização societária será propiciado um ingresso prudente da segunda geração na gestão da empresa, permitindo que os herdeiros adquiram maior dimensão da responsabilidade inerente ao seu papel, preparando-os desde logo para se evitar crises e ruína no futuro, de modo que esta reorganização faz parte de um Planejamento abrangente de vários aspectos e fatores, visando então, viabilizar o planejamento sucessório, societário e empresarial, tanto das pessoas jurídicas quanto das pessoas naturais dos controladores e seus familiares, envolvidas no processo;***
- c) *Foco: racionalizar e concentrar os negócios destas sociedades segundo sua vocação empresarial, reduzindo custos e resultando em maior eficiência operacional, administrativa e financeira das sociedades;*
- d) *Melhoria do fluxo de caixa da INCORPORADORA através da busca no mercado de aporte de capital, **haja vista a significativa relevância do aumento patrimonial após a incorporação,** em instituições financeiras públicas ou privadas, seja mediante a abertura do capital a sócios terceiros." (grifos nossos)*

Após especificar os procedimentos contábeis em relação ao ágio e que o mesmo não foi resultado de operações com terceiros independentes e que não houve desembolso de moeda em espécie e nem foi assumida obrigação com terceiros em virtude da incorporação que permita considerar a despesa como necessária (fl. 1.152), o Termo de Verificação Fiscal, no item 8 da fl. 1.140, faz o seguinte registro:

8) Na incorporação da MVG pela URBANO o valor de R\$ 288.665.826,90, escriturado pela MVG como ágio de investimentos da URBANO, foi contabilizado pela URBANO no Ativo Diferido (Laudo de Avaliação da MVG, fl. 46, e lançamentos contábeis da URBANO, fls. 131 a 138), sendo após amortizado e utilizado para reduzir os lucros dos exercícios apurados a partir do ano-calendário de 2005, na razão de 1/120, conforme se verá adiante;

Lavrado o auto de infração a contribuinte, de forma tempestiva, apresentou impugnação e a DRJ julgou parcialmente procedente o lançamento cancelando os lançamentos de juros de mora exigidos isoladamente, nas importâncias de R\$ 1.461.784,49 e R\$ 521.130,01.

Da decisão de fls. 1.882 houve recurso de ofício e recurso voluntário de fls. 1.910 e seguintes, destacando que, além do que já fora cancelado pela decisão da DRJ, devem ser canceladas as demais exigências visto que os procedimentos realizados pela recorrente eram expressamente previstos e permitidos pela legislação da época, não podendo ela ser punida por ter agido nos limites legais.

Em seu recurso a recorrente destaca, ainda:

a) se houve infração, no caso concreto, esta se deu em 2004, razão pela qual 2004 deve ser o marco inicial para contagem do prazo decadencial. Assim, em 2010, quando da autuação, há havia decorridos mais de 05 anos.

b) No mérito, alega que as operações foram reais, verdadeiras sob os aspectos materiais e formais, queridas e desejadas pelas partes e tiveram como propósito negocial os fundamentos que já citei neste relatório.

Intimada do recurso a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou as contrarrazões de fls. 2.029 e seguintes sustentando a correção do lançamento.

Na sustentação oral a advogada patrona da recorrente insistiu que o colegiado apontasse, de forma precisa, qual a norma que teria sido violada pela empresa autuada.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA - Relator

Tendo a DRJ afastado crédito tributário superior ao valor de R\$ 1.000.000,00, a eficácia da decisão, conforme normas que tratam da matéria, fica condicionada ao reexame necessário. Assim, cabível o recurso de ofício. No que diz respeito ao recurso voluntário este é tempestivo, foi interposto por parte legítima que resultou parcialmente vencida e está devidamente fundamentado. Desta forma, preenche os requisitos de admissibilidade. Assim, conheço dos recursos e inicio o exame da matéria pela alegação de decadência na medida em que, caso esta seja acolhida, poderá resultar em extinção do crédito tributário e, por consequência, prejudicado as demais questões.

### I - Da alegação de decadência

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 recorrente 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:

*DECADÊNCIA PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. VERIFICAÇÃO DE FATOS, OPERAÇÕES, REGISTROS E ELEMENTOS PATRIMONIAIS COM REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA FUTURA. POSSIBILIDADE. LIMITAÇÕES. O fisco pode verificar fatos, operações e documentos, passíveis de registros contábeis e fiscais, devidamente escriturados ou não, em períodos de apuração atingidos pela decadência, em face de comprovada repercussão no futuro, qual seja: na apuração de lucro líquido ou real de períodos não atingidos pela decadência. Essa possibilidade delimita-se pelos seus próprios fins, pois, os ajustes decorrentes desse procedimento não podem implicar em alterações nos resultados tributáveis daqueles períodos decaídos, mas sim nos posteriores. Em relação a situações jurídicas, definitivamente constituídas, o Código Tributário Nacional estabelece que a contagem do prazo decadencial para constituição das obrigações tributárias, porventura delas inerentes, somente se inicia após 5 anos, contados do período seguinte ao que o lançamento do correspondente crédito tributário poderia ter sido efetuado (art. 173 do CTN).” (Acórdão nº 1402-001.211, Segunda Turma da Quarta Câmara. Relator Conselheiro Antônio Praga) <sup>1</sup>.*

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.

Isso posto, voto no sentido de rejeitar a alegação de decadência.

## **II - No mérito do recurso voluntário**

### **II 1. Dos fundamentos da autuação**

De início, destaco que não levarei em consideração, neste voto, quaisquer elementos relacionados aos fundamentos econômicos do ágio, isto é, a possível insubsistência ou deficiência do laudo de fls. que calculou o montante do ágio tendo por base os elementos lá considerados. Assim procedo porque em momento algum a autoridade fiscal imputa defeito ou imperfeição material ao citado laudo capaz de infirmar os valores lá apontados. A causa da autuação é outra, qual seja, de que não ocorreram os pressupostos legais para formação do ágio cujas despesas foram deduzidas pela recorrente.

Ainda, a título de considerações iniciais, rejeito os argumentos daqueles que sustentam a existência do ágio somente nas transações que ocorrem entre partes independentes ou que este pressupõe pagamento em pecúnia.

No Direito Brasileiro os resultados e o patrimônio líquido de empresa integrante a determinado grupo, para efeitos contábeis e tributários, não se comunicam com os

resultados e o patrimônio líquido das outras empresas do grupo. Tanto é assim que o prejuízo de uma das empresas, para efeitos tributários, não pode ser compensado com o lucro obtido por outra. O artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, ao determinar que o contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada, deve adotar determinados procedimentos em relação ao ágio ou deságio, estanca qualquer dúvida quanto à possibilidade de ágio entre empresas do mesmo grupo. Afirmar de modo diferente seria desconsiderar o texto da lei para justificar interpretação subjetiva. Neste sentido observa-se a lição de Humberto Ávila:

*"...a aquisição da participação acionária pode ser feita de várias maneiras, sem deixar de ser uma aquisição. Tanto é assim que o artigo 7º da Lei das S.A. prevê que o capital poderá ser formado com contribuições em dinheiro ou em qualquer espécie de bens suscetíveis de avaliação em dinheiro;" e o seu artigo 8º estabelece que, caso seja feita a conferência com entrega de bens, a sua avaliação será feita por três peritos ou por empresa especializada. O fato da participação societária não ter sido adquirida em dinheiro não quer dizer que ela não tenha conteúdo econômico nem que ela não tenha existido. A aquisição de ativo não deixa de ser uma aquisição, nem o ativo deixa de ser um ativo, porque não foi pago em dinheiro vivo."*<sup>2</sup>

Havendo aquisição de participação por valor superior ao investimento (patrimônio líquido), haverá ágio, tenha esta aquisição ocorrida entre empresas do mesmo grupo ou não. Ademais, quando a lei fala em aquisição esta pode se dar por qualquer meio legal, isto é, negócio jurídico que tenha por efeito a transmissão da propriedade de participação em coligada ou controlada. O que deve haver, conforme observa o Professor Ricardo Mariz de Oliveira<sup>3</sup>, "é a transmissão da propriedade pela qual a investida adquira participação, salvo a hipótese excepcional de aquisição por doação ou subvenção sempre há uma contra-prestação, e esta corresponde ao custo, por ser a obrigação da adquirente necessária a adquirir a participação"<sup>4</sup>.

No que diz respeito a existência de ágio interno, Ricardo Mariz de Oliveira aponta como exemplo a situação em que um dos sócios adquire parcialmente as quotas de outro sócio ou nos casos de aumento de capital não subscrito por todos os sócios, ou em que um novo sócio entre na sociedade subscrivendo aumento de capital. Neste sentido, seguem os seguintes fundamentos:

*"De outra banda, o ágio pode ser uma necessidade de determinado ato ou negócio jurídico, a fim de evitar prejuízo para o alienante ou para terceiros."*

<sup>2</sup> Humberto Ávila. Ágio com Fundamento em Rentabilidade Futura. Empresas do Mesmo Grupo. Aquisição mediante Conferência em ações. Direito à Amortização. Licitude Formal e Material. IN. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 205, pág. 181.

<sup>3</sup> Questões Atuais sobre o Ágio Interno - Rentabilidade Futura e Intangível - Dedutibilidade das Amortizações - As Inter-relações entre a Contabilidade e o Direito. In Controvérsias Jurídico-Contábeis. Coordenadores Roberto Quiroga Mosqueira e Alexandro Broedel Lopes. Revista Dialética. São Paulo 2010. pág. 231.

<sup>4</sup> No parágrafo seguinte do texto citado Ricardo Mariz de Oliveira adentra na questão relacionada ao ágio interno com o seguinte destaque inicial, o qual enfrentarei mais adiante:

"Portanto, para haver ágio ou deságio há que haver uma aquisição e um custo de aquisição, o que parece se acaciano, mas coloca a questão do ágio interno, que em tese existe exatamente quando não haja uma aquisição real."

*Realmente, nestas situações encontramos, por exemplo, a hipótese em que o detentor da participação de uma empresa jurídica a aliena apenas parcialmente para o outro sócio, conservando para si outra parte, a qual ficaria desvalorizada perante um preço pago por seu sócio nesta empresa. Em outras palavras, pagando menos, o adquirente ficaria numa posição econômica mais vantajosa em relação às proporções de participações na empresa sua, a sua e a do alienante, que seria resultante do negócio entre eles e nas suas repercussões sobre o patrimônio da empresa e seus lucros futuros.*

*Também encontramos a situação em que o ágio ocorre no ato jurídico de aumento de capital, que não seja subscrito por todos os sócios nas mesmas proporções, ou em que um novo sócio entre na sociedade subscrevendo aumento de capital."*

(...)

No texto acima, após destacar que situações inversas aos exemplos elencados não justificariam a formação do ágio, o autor finaliza com as seguintes considerações:

*"...há, sim, situações em que se justifica o ágio dentro de um mesmo grupo, como, por exemplo, e em tese, quando uma pessoa jurídica subscreva capital de outra cujo controlador seja a mesma pessoa física ou jurídica que a controle, mas cujas pessoas jurídicas (a que aumenta o capital e a que subscreva) tenham acionistas minoritários distintos entre elas, hipótese que ocorre comumente quando se trata de companhias abertas.*

Ao meu sentir, superadas as questões relacionadas às formas de aquisição de participação societária, isto é, em moeda ou mediante conferência de ações ou quotas sociais, para que ocorra a dedução do ágio, seja ele entre empresas no mesmo grupo ou não, seja pago em aporte financeiro ou mediante conferência de ações ou quotas, é necessário que o adquirente, em contra-partida a aquisição da participação, transfira para a esfera patrimonial da empresa investida recursos, em espécie ou não, que representem valor econômico superior ao patrimônio líquido da empresa investida ou, no caso de aquisição de parte, proporcionalmente superior.

Em determinadas autuações, quando a investidora é controladora da investida, a autoridade fiscal não tem admitido a dedução do ágio sob o argumento de que ninguém adquire aquilo que já lhe pertence. Dado o sistema de independência contábil e de avaliação patrimonial das empresas integrantes do mesmo grupo, onde cada uma é considerada como ente jurídico autônomo de forma que os aspectos contábeis ou lucros auferidos numa não influem nos aspectos tributários da outra, tal argumento não se sustenta. Nesta linha, volto à lição de Humberto Ávila no sentido de que "a legislação aplicável, em nenhum momento, condiciona a existência de ágio à independência societária e ao pagamento em moeda da aquisição societária<sup>5</sup>."

Ainda que, em última análise, as ações ou quotas sociais de uma empresa, ao fim e ao cabo, sempre estão relacionadas a uma pessoa física, o patrimônio e a personalidade jurídica de uma e de outra não se confundem. Para os efeitos contábeis e tributários são entes distintos.

<sup>5</sup> Humberto Ávila. Ágio com Fundamento em Rentabilidade Futura. Empresas do Mesmo Grupo. Aquisição mediante Conferência em ações. Direito à Amortização. Licitude Formal e Material. IN. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 205, pág. 181.

Quanto ao conceito aos fundamentos econômicos do ágio, na declaração de voto que apresentei no acórdão nº 1402-00.802, que resultou conhecido como "Caso Santander", fiz o seguinte destaque:

**Quanto ao conceito de ágio**, este decorre do artigo 20, II, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, que definiu ágio ou deságio como “a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido na época da aquisição”. O aproveitamento deste, por coligada ou controlada, com base em expectativa de lucro nos exercícios futuros, deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (art. 20, § 2º, b, e § 3º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977).

**O fundamento econômico** da amortização do ágio, com base em expectativa de lucros futuros, está no fato de que os resultados necessários para se chegar ao ponto de equilíbrio entre o patrimônio líquido e o valor pago a maior, quando da aquisição, não se constitui em lucro, mas sim rendimentos necessários à recomposição do patrimônio do investidor. Neste sentido, colho a seguinte lição extraída do Manual de Contabilidade das Sociedades Anônimas<sup>6</sup>:

*“o ágio pago por expectativa de lucros futuros da coligada ou controlada deve ser amortizado por tais futuros lucros, ou seja, contra os resultados dos exercícios considerados na projeção dos resultados estimados que justifiquem o ágio. O fundamento aqui é que o de que, na verdade, as receitas equivalentes aos lucros da coligada ou controlada não representam um lucro efetivo, já que a investidora pagou por eles antecipadamente, devendo, portanto, baixar o ágio contra essas receitas. (...)”*

Com o Programa Nacional de Desestatização foi editada a Lei nº 9.532, de 1997, estabelecendo novas normas para aproveitamento do ágio. No caso, dado os limites do litígio apontados anteriormente, interessa o artigo 7º, III, que segue transcrito:

*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)*

...

*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)*

Assim, a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, na qual detenha participação acionária adquirida com ágio, se o fundamento econômico do ágio for “valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros”, poderá amortizar o ágio nos balanços

<sup>6</sup> Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. Manual de contabilidade das sociedades por ações : aplicável às demais sociedades / FIPECAFI; diretor responsável Sérgio de Iudicibus; coordenador técnico Eliseu Martins; supervisor de equipe de trabalho Ernesto Rubens Gelbcke, 7ª. ed., 2ª.reimp., São Paulo: Atlas, 2007, p.176.

correspondentes de apuração do lucro real, levantados posteriormente à incorporação, à razão de 1/60, no máximo, para cada mês do período de apuração.

A regra do artigo art. 7º, III, da Lei 9.532, de 1997, por disposição expressa do artigo 8º, b, da mesma lei, a seguir transcrito, também se aplica quando a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária, isto é, nos casos de incorporação inversa.

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

*a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;*

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

.....

A situação prevista no artigo 8º tem por finalidade conjugar questões tributárias com os procedimentos de reorganizações societárias, inclusive de ordem legal. Há casos em que a incorporadora não tem interesse ou não preenche requisitos para prosseguir operando no segmento de atuação da investida. O exemplo dos autos demonstra exatamente esta situação. Por se tratar de instituição financeira que necessita de autorização do Banco Central para operar, qualquer empresa que viesse a adquiri-la, se não tivesse autorização do Bacen para atuar no mercado financeiro, necessitaria ser incorporada pelo Banespa e não o contrário. Daí a necessidade de o legislador prever a incorporação inversa, sem prejuízo da amortização do ágio.

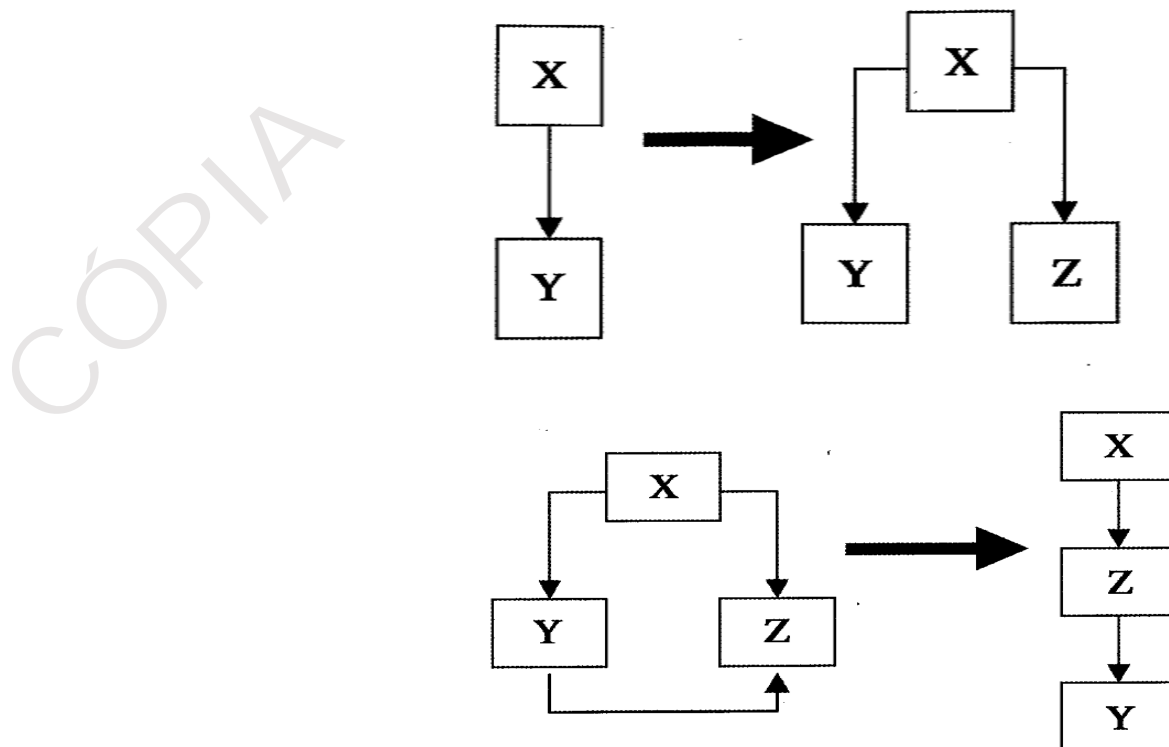
Fixados os fundamentos acerca do ágio, passo a destacar as operações societárias que, no entender da recorrente, originaram o ágio.

## II.2. Das operações societárias

Conforme destaquei no relatório, as operações societárias ocorreram no mês de 2004. No primeiro momento os sócios pessoas físicas da empresa URBANO cederam suas quotas a FRANZNER. Em ato contínuo a empresa FRANZNER ingressou no quadro social da empresa MVG. O ingresso da FRANZNER no quadro social da MVG deu-se mediante conferência de 30.000.000 de quotas representativas do capital social da URBANO, avaliadas pelo valor de mercado por R\$ 354.000.000,00. Com as alterações sociais aqui referidas o capital social da MVG passa de R\$ 5.000,00 para R\$ 345.005.001,00, representados pelas quotas sociais da empresa URBANO.

Em 20/12/2004 a empresa MVG ingressa no quadro social da empresa URBANO, escriturando ágio no valor de R\$ 288.665.826,90. Dias após a empresa URBANO incorpora a MVG e passa a deduzir o ágio.

Valendo-me do desenho que extraio da obra do Professor Luis Eduardo Schoueri<sup>7</sup>, identificando a empresa FRANZNER pela letra (X), a empresa MVG (Y) e a URBANO pela letra (Z), têm-se os seguintes quadros que refletem a sequência das operações:



Os quadros acima, permitem que se visualize a empresa MVG (Y), que teve seu capital aumentado com a subscrição feita por FRANZNER(X), que para tal utilizou as quotas sociais que possuía na empresa URBANO, sendo incorporada pela URBANO (Z), que passa a deduzir o ágio decorrente da reavaliação das quotas pelo valor de mercado, conforme detalhado no termo de verificação fiscal.

Em sua defesa e no recurso a recorrente destaca as disposições legais contidas no artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 e art. 7º da Lei 9.532, de 1997. Diz, em outras palavras, que o ágio decorrente desta avaliação possui dedutibilidade permitida conforme artigo 36 da Lei nº 10.636, de 2002. Assim, passo analisar o alcance e a interpretação dos dispositivos aqui citados, iniciando pelo artigo 36, da Lei nº 10.637, de 2002, "in verbis":

“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.<sup>8</sup>

Conforme observa o Conselheiro João Carlos Cassuli Jr., em troca de correspondências eletrônicas em que debatemos o assunto<sup>9</sup>, "até 1994, em função da hiperinflação, no Brasil os Balanços eram demonstrados com os ajustes denominados de 'Correção Monetária de Balanços' (Lei 6.404/76). Para fins de contabilidade tributária, os itens permanentes do Balanço (basicamente Ativo Permanente e Patrimônio Líquido) eram ajustados em função de um coeficiente fornecido pelo governo (com base em algum índice de inflação). Nesse caso, havendo saldo credor da correção monetária, o valor era ainda ajustado pelas variações monetárias, que poderiam aumentar ou reduzir o saldo a ser tributado pelo imposto de renda. Esse sistema foi criado pelo DL 1.598/77, em função da preocupação com o acréscimo ao lucro de valores tido como não-financeiros (ajustes decorrentes da inflação), o que poderia resultar em impostos a pagar sem que as empresas tivessem de fato o numerário em caixa. Tal entendimento não era majoritário entre os acadêmicos da classe contábil, mas continuou durante muitos anos como um dos principais 'incentivos tributários' às empresas brasileiras com vultosos ativos imobilizados<sup>10</sup>.

Com o artigo 4º da Lei nº 9.249, de 1995, desaparece o mecanismo da correção monetária de balanço. A partir de 01 de janeiro de 1996, a lei passou a prever que não mais seria possível realizar a correção do patrimônio das empresas (ao menos para fins fiscais), como se o fenômeno inflacionário fosse um instituto de Direito e não um elemento econômico refletido pelo mercado.

Com o fim da correção do patrimônio das empresas surgiu um descompasso entre o valor de mercado e o valor contábil do patrimônio líquido. Tal dicotomia passou a afetar a capacidade de alavancagem e obtenção de crédito das empresas. Quanto maior a defasagem do patrimônio líquido menor eram os recursos obtidos pela empresa e, igualmente, menor era sua credibilidade financeira no mercado. Neste sentido, observa-se as seguintes considerações do ilustre Conselheiro João Carlos Cassuli:

Para contornar tal fato veio o artigo 36 da Lei nº 10.637 de 2002, passando a admitir a possibilidade de correção das quotas sociais pelo preço de mercado, estabelecendo que a diferença decorrente desta avaliação deveria ser controlada na parte B do Lalur, com tributação diferida para o momento da alienação, liquidação ou baixa, a qualquer título, da participação subscrita, proporcionalmente ao montante realizado.

Em outras palavras, esta diferença decorrente da reavaliação é receita 100% (cem por cento) tributável, só que com tributação diferida. O artigo 36 da Lei nº 10.637, de 2002 não dispensa o contribuinte de tributar a receita.

O § 2º do artigo 36 da Lei nº 10.637, de 2002, com vigência até 31 de dezembro de 2005, estabelecia que não era "considerada realização a eventual transferência da

<sup>8</sup> - Este dispositivo foi revogado pelo art. 133, da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, com vigência até 31.12.2005.

<sup>9</sup> No debate acadêmico estabelecido com o Conselheiro João Carlos Cassuli Jr. este me encaminhou artigo de sua autoria, ainda não publicado, intitulado "A Opção Legal de Reavaliação Patrimonial trazida pelo artigo , da Lei nº 10.637/2002 e o Planejamento Tributário.

<sup>10</sup>

participação societária incorporada ao patrimônio de outra pessoa jurídica, em decorrência de fusão, cisão ou incorporação, observadas as condições do § 1º.”<sup>11</sup>.

Além do disposto no artigo 36 da Lei nº 10.637, de 2002, encontravam-se integrado no sistema jurídico, exigindo interpretação harmônica, o artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, assim disposto:

Decreto-lei nº. 1.598/1977

**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.**

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

**Parágrafo 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.**

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

Lei nº 9.532, de 1997.

**“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;”**

Retomando o exame do caso concreto, da análise das alterações contratuais existentes nos autos tem-se que a empresa FRANZER possuía 30.000 quotas da empresa URBANO (avaliadas a preço de mercado por R\$ 354.000.000,00) e as utilizou para aumentar de capital social na empresa MVG ADMINISTRAÇÃO. Assim, o capital social da empresa

MVG ADMINISTRAÇÃO passou de R\$ 5.000,00 para R\$ 354.005.001,00<sup>12</sup>. Considerando que o patrimônio líquido da empresa URBANO era muito inferior aos R\$ 354.000.000,00, as quotas sociais utilizadas para integralização de capital social na empresa MVG PARTICIPAÇÕES ingressaram com ágio, o qual foi regularmente contabilizado. Em ato seguinte, a empresa Urbano incorporou a empresa MVG ADMINISTRAÇÃO e trouxe para o seu ativo o ágio que passou a deduzir.

Sob os aspectos formais e contábeis a operação está perfeita. Contudo, partindo da premissa de que o ágio se caracteriza pela diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido na época da aquisição, há que se verificar, no contexto das operações realizadas, se a URBANO, ou a empresa por esta incorporada, efetivamente pagou algo pela aquisição das quotas sociais que gerou o ágio.

No momento em que o "ágio" decorrente da reavaliação de que trata o artigo 36 da Lei nº 10.637, de 2002, se constitui em receita diferida na empresa incorporada, a lógica é que este deve, ao menos sob os aspectos contábeis, se constitui em despesas para a empresa incorporadora.

O objetivo do artigo 36 da Lei 10.637, de 2002, era evitar que a diferença a maior decorrente da reavaliação fosse tributada antes de ser realizada. Ocorre que § 2º do citado artigo estabelecia que não seria "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." Tal fato resultou num descompasso entre a amortização do ágio e a realização prevista no caput do artigo 36 da Lei nº 10.637, de 2002. Neste sentido, destaco a seguinte observação contida nas considerações acadêmicas, antes referidas, do ilustre Conselheiro João Carlos Cassuli Jr.:

(...)Esse descompasso, se por um lado atingia os objetivos de reavaliação do patrimônio das empresas em operações de reorganizações societárias, acabava afetando a neutralidade tributária. Daí porque acredita-se que foi a motivação que culminou na revogação do preceito legal em questão."

Após destacar que a norma, de forma lícita, permitia a dedução da despesa correspondente ao ágio aqui analisado antes da realização das receitas decorrentes da reavaliação, o que lhe parece incongruente, destaca o citado Conselheiro que não há como deixar de observar os efeitos produzidos pela norma, no período em que vigorou. Vejamos suas observações:

*"No entanto, os efeitos que foram produzidos durante sua vigência devem ser respeitados, já que desencadearam atos que possivelmente foram praticados com vistas à opção fiscal que estava em vigor, e, conseqüentemente, por questão de segurança jurídica e certeza do direito, devem ser preservados a salvo da tributação. Por conseqüência, tem-se que não pode ser tributada a receita diferida sob o pálio do art. 36, da Lei nº 10.637/2002, assim como a contrapartida desta reavaliação, consistente no ágio registrado pela emissora das participações subscritas com as quotas/ações reavaliadas, ainda que transferidas em virtude de evento societário, devendo produzir os efeitos que lhe são próprios, conforme as regras vigentes no ordenamento."*

<sup>12</sup> Se somarmos R\$ 5.000,00 com mil R\$ 354.000.000,00 tem-se R\$ 354.005.000,00. No entanto, a diferença de R\$ 1,00 corresponde à participação do sócio nominado no contrato, que em tal ocasião também ingressou na sociedade aportando R\$ 1,00.

"Superadas essas considerações e aplicando-as para a seara do planejamento tributário, tem-se que se as operações realizadas decorrerem da adoção de opção fiscal, deverão ser preservadas."

"Consequentemente, os atos praticados deverão ser avaliados pela Administração Tributária levando em consideração o cumprimento dos requisitos que são próprios ao instituto jurídico que os amparam, que no caso em questão, devem estar alinhados com os objetivos de reavaliação de participações societárias, em processo de reorganizações societárias ou ainda versando sobre questões sucessórias, com envolvimento de operações envolvendo doações, legados ou heranças<sup>13</sup>."

"Se as reorganizações societárias foram concretamente realizadas com esses objetivos, demonstrado que foram os mesmos efetivamente úteis às pessoas jurídicas que os praticaram, o fato de se permitir a amortização do ágio será apenas uma consequência a que a Administração deverá submeter-se, até porque, no momento legalmente previsto, certamente irá desencadear a arrecadação dos tributos decorrentes do oferecimento da receita diferida à tributação."

Ao julgar situação idêntica a esta a Egrégia Primeira Turma, em acórdão cujo voto vencedor foi da lavra do ilustre Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, na linha do que sustenta o Conselheiro Cassulli, sintetizou seu entendimento com a seguinte ementa:

#### *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 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 exposto (valor de mercado, rentabilidade futura, e outras razões) e como deve ser determinado e documentado.

#### *ÁGIO INTERNO.*

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.

#### *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.*

*DIREITO TRIBUTÁRIO. ABUSO DE DIREITO. LANÇAMENTO.*

*Não há base no sistema jurídico brasileiro para o Fisco afastar a incidência legal, sob a alegação de entender estar havendo abuso de direito. O conceito de abuso de direito é louvável e aplicado pela Justiça para solução de alguns litígios. Não existe previsão do Fisco utilizar tal conceito para efetuar lançamentos de ofício, ao menos até os dias atuais. O lançamento é vinculado a lei, que não pode ser afastada sob alegações subjetivas de abuso de direito.*

*PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ELISÃO. EVASÃO.*

*Em direito tributário não existe o menor problema em a pessoa agir para reduzir sua carga tributária, desde que atue por meios lícitos (elisão). A grande infração em tributação é agir intencionalmente para esconder do credor os fatos tributáveis (sonegação).*

*ELISÃO.*

*Desde que o contribuinte atue conforme a lei, ele pode fazer seu planejamento tributário para reduzir sua carga tributária. O fato de sua conduta ser intencional (artificial), não traz qualquer vício. Estranho seria supor que as pessoas só pudessem buscar economia tributária lícita se agissem de modo casual, ou que o efeito tributário fosse accidental.*

*SEGURANÇA JURÍDICA.*

*A previsibilidade da tributação é um dos seus aspectos fundamentais.*

Sob os aspectos contábeis, formais e na ótica da estrita interpretação da lei, o ágio deduzido pela empresa recorrente preenche todos os requisitos. Se este relator tivesse como parâmetro a conduta de aplicar a literalidade da lei, tornando-se, na expressão de Montesquieu de que "o juiz é a boca da lei", a conclusão seria pela procedência do recurso. Contudo, a concepção do julgador como mero aplicador da lei é incompatível com a realidade, pois a legislação é incapaz de normatizar todas as condutas humanas. Para a compreensão do litígio e a adequada solução requer-se um processo hermenêutico. Nesta linha e com base no entendimento de que "a contabilidade não é uma verdade em si mesma, mas instrumento para que uma realidade externa a ela seja conhecida e interpretada", para que o ágio seja caracterizado faz necessário o desembolso, em moeda ou bens que o represente, pela empresa investidora. 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.

Em relação ao questionamento feito da tribuna para que se apontasse, de forma específica, qual a norma violada pela recorrente, destaco que o direito deve ser interpretado como um todo orgânico, tendo por norte a finalidade a que ele se destina. Aqui, como fundamentos de decidir, transcrevo as razões que apresentei em declaração de voto quando do exame dos processos nºs 16643.000069/2009-54 e 16643.000300/2010-43, julgados, respectivamente, nas sessões de 09 de maio e 11 de setembro de 2012, "in verbis":

Para os que se prendem ao texto da lei, sem se darem conta de que o Direito é um todo orgânico, não sendo lícito ao intérprete ou julgador apreciar-lhe de forma fragmentada, sem a largueza de vistas do conhecedor perfeito de uma ciência e das outras disciplinas propedêuticas e complementares, conforme cita

Carlos Maximiliano<sup>14, 15</sup> destaca que a interpretação literal, em que pese ser a mais fácil, não raro, leva a soluções imperfeitas. Vale aqui mencionar dois exemplos, repetidamente citados pelos doutrinadores, que demonstram a relevância do que afirmo:

**1. RECASÉNS-SICHES** descreve uma controvérsia surgida na Polônia no início do século XX. Um letreiro colocado à entrada de uma estação de trem proibia, com base em lei, o acesso às escadas externas de pessoas acompanhadas de um cachorro. Um camponês pretendeu chegar à escadaria acompanhado de um urso.

*O chefe da estação barrou-o na entrada. Os adeptos da interpretação literal da lei certamente acusariam o funcionário de arbitrariedade. Mas seria razoável permitir a entrada do camponês, acompanhado de um urso, sob a argumentação de que “urso” não é “cachorro”?*

**2. Outro exemplo nos é dado por PERELMAN, em sentido oposto ao de RECASÉNS-SICHES.**

*Um letreiro, colocado na entrada de um parque público, proíbe a entrada de veículos. Um cidadão sofre um enfarte dentro do parque. Chama-se uma ambulância. Seria **razoável** que o porteiro impedisse a entrada da ambulância, arriscando a vida do enfartado?*

*Quando penso sobre o absurdo da interpretação literal, lembro-me de um caso referido por **JEAN CRUET**, ao escrever, em 1908, “A vida do Direito e a Inutilidade das Leis”. Conta ele que se citava na Inglaterra uma anedota simbólica:*

*“a de um homem que tendo furtado dois carneiros foi absolvido, porque só era punível o furto de “um carneiro”.*

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. 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.

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, não se mostra como argumento jurídico suficiente para se admitir a dedução do ágio.

Contudo, em face do que tem sido sustentado da tribuna em casos semelhantes onde as partes argumentam que não se pode glosar o ágio e manter o 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 também deve ser

<sup>14</sup> Carlos Maximiliano. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 12a. Edição. Ed. Forense. 1992. pág. 195.

<sup>15</sup> Por sinal, é de Carlos Maximiliano a frase:

“Quem só atende à letra da lei, não merece o nome de jurista; é simples pragmático.”

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.

### III. Da questão relacionada à proteção à confiança

Destaquei, em meu voto, que a aplicação literal das normas em questão permitem a dedução do ágio. Porém, mesmo assim, como sempre tenho procedido, optei pela interpretação teleológica buscando a finalidade da lei e votei por negar provimento, no que diz respeito à dedução do ágio. Contudo, entendo que merecem reflexões, por todos quanto examinarem a matéria, a questão relacionada ao princípio da confiança.

Em inúmeras situações, ao encaminhar informe de rendimentos para fins de declaração de imposto de renda, a fonte pagadora especifica que certos valores não são tributáveis. Confiando na informação recebida, contribuintes apresentam declarações sem oferecer tais rendimentos à tributação. Quando a autoridade fiscal entende que se tratam de rendimentos tributáveis, lavra auto de infração com multa de 75%. Tendo por norte que deve se punir quem agiu de boa-fé, aprovou-se a Súmula nº 73, nos seguintes termos:

*Súmula CARF nº 73: Erro no preenchimento da declaração de ajuste do imposto de renda, causado por informações erradas, prestadas pela fonte pagadora, não autoriza o lançamento de multa de ofício.*

No caso do ágio, salvo os casos de dolo ou fraude, os contribuintes, seguindo interpretação literal da norma e aproveitando-se de um "regime jurídico" criado pelo próprio Poder Legislativo, deduziram o ágio. A questão que se põe é se em assim agindo praticaram infração à lei ao ponto de serem punidos com multa 75%.

Havendo omissão, isto é, não oferecimento da receita à tributação aplica-se multa de 75%. Nos casos que esta omissão vem acompanhada de dolo, fraude ou simulação a multa é de 150%. No entanto, há que se enfrentar a situação quando o não oferecimento do lucro à tributação decorre da interpretação literal da lei. Nestes casos, em entendendo o Fisco, assim como este relator, que a interpretação teleológica há de prevalecer sobre a interpretação literal, resta saber se nestes casos tem-se a multa de 75% ou se a dedução do ágio levado a efeito pelo contribuinte decorre de erro escusável.

Mais, as reflexões aqui postas ganham relevância quando se percebe que doutrina abalizada, dentre as quais cito Humberto Ávila<sup>16</sup> e Eliseu Martins<sup>17</sup>, sustentam que não se pode punir o contribuinte que foi induzido a seguir a norma aprovada pelo legislador. Neste sentido, por bem dimensionar o problema, peço vênia para transcrever a posição do Professor Eliseu Martins, em notícia que extraída da INTERTET, publicada no Jornal Valor Econômico de 28/08/2012:

"Sobem a muitos bilhões de reais as autuações fiscais nos últimos anos por amortização do ágio gerado na aquisição de participações societárias. E, por tudo que se comenta, uma medida provisória que estaria por sair poderia simplesmente vedar totalmente essa amortização a partir do próximo ano. Como essa amortização do ágio tem, não raro, influência enorme no preço das ações ou quotas das empresas

<sup>16</sup> Humberto Ávila. Ágio com Fundamento em Rentabilidade Futura. Empresas do Mesmo Grupo. Aquisição mediante Conferência em ações. Direito à Amortização. Licidade Formal e Material. IN. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 205, pág. 181-2 de 24/08/2001

<sup>17</sup> <http://mauronegruni.com.br/2012/08/28/dedutibilidade-fiscal-da-amortizacao-do-agio>. Consulta em 20/03/2013.

sendo total ou parcialmente adquiridas, é lógico que proprietários e investidores se mobilizam para evitar alteração tão drástica.

Argumentos econômicos muito fortes evidenciam que menos dólares entrariam no Brasil nas aquisições de empresas por estrangeiros, ou que a simples depreciação dos preços dessas ações ou quotas poderia desacelerar as operações que, por causa das mudanças de mãos, ajudam a melhorar as empresas e a economia. Argui-se também que tem aumentado, ao redor do mundo, os incentivos governamentais a tais operações via essa dedutibilidade e estaríamos na contramão.

Há também que se notar que a Receita Federal tem razão ao reclamar, pois muitas operações foram montadas para obtenção de benefícios sem que de fato quaisquer mudanças de controle ou de gerenciamento ocorressem, principalmente naquelas acontecidas entre empresas dentro do mesmo grupo econômico. Só que isso ocorreu por culpa do próprio governo, e não (que se saiba) das empresas.

Tudo começou com o Decreto-Lei nº 1.598, de 1976, que cometeu alguns erros técnicos ao definir o ágio como a diferença entre valor de aquisição e valor contábil da parcela patrimonial adquirida, e ao não exigir a utilização fiscal de uma regra de ouro: ágio genuíno por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) é apenas o excedente pago sobre o valor de mercado (valor justo, mais recentemente) dos ativos e passivos adquiridos avaliados individualmente. O decreto criou enorme confusão com menção a ágio por expectativa de rentabilidade futura, fundo de comércio e até a incríveis “outras razões econômicas”. Assim, o governo errou na redação original, inclusive ao permitir a interpretação de escolha de classificação e não exigência rígida de hierarquia como passou a ocorrer a partir de 2010 com as normas internacionais de contabilidade. Com isso, passou-se, desde a década de 70, a aceitar valor de ágio chamado de expectativa de rentabilidade futura normalmente por valor maior do que o tecnicamente devido.

Mas tudo suportado por esse decreto-lei.

### **O Fisco tem tentado consertar, por vias discutíveis, erros do próprio governo**

Mas tal decreto só permitia a dedutibilidade do ágio apenas na baixa do investimento. Portanto, na prática nada de problema muito sério. Porém, com o objetivo de aumentar o valor de suas próprias empresas no processo de desestatização, o governo tomou a iniciativa que redundou na Lei nº 9.532 em 1997, onde passou a aceitar a dedutibilidade da amortização do ágio em cinco anos, desde que mediante processo de fusão, incorporação ou cisão (nenhuma lógica nessa subordinação – apenas trabalho adicional às empresas). Pior ainda, emitiu em 2002 a Medida Provisória nº 66 (Lei nº 10.637, de 2002) que permitiu ao vendedor diferir, às vezes quase que para sempre, o ganho obtido por esse ágio. Aí foi o paraíso: o vendedor tributava a prazo, às vezes quase infinito, e o comprador deduzia em cinco anos!

Mais recentemente, com o valor dessas dedutibilidades assumindo vultosas cifras, o Fisco começou a autuar as empresas sob os mais variados argumentos: ágio interno, ou seja, derivado de negociações de participações societárias entre empresas do mesmo grupo – mas nada na lei fiscal ou contábil jamais vedou isso até 2010; ausência de “custo” por não haver desembolso de caixa na aquisição, já que pagamento com emissão de ações às vezes – só que jamais a contabilidade subordinou “custo de aquisição” a desembolso em caixa. Há ainda o laudo de avaliação elaborado após a negociação – o laudo nunca foi exigido legalmente e é mesmo comum que ele seja formalizado após a operação, com esta se dando com base em documentos e estudos internos ou externos elaborados rapidamente, apresentados em forma inacabada etc.; a não atribuição, primeiramente, da mais valia dos ativos – mas o próprio Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 abriu a brecha para escolha de classificação e não hierarquização; não há ágio com patrimônio líquido negativo – mas isso jamais foi mencionado na legislação e, contabilmente, esse reconhecimento faz parte das práticas contábeis aceitas; não atribuição de valor a intangíveis não contabilizados – mas essa exigência contábil começou entre nós apenas a partir de 2010 etc. Ou seja, o Fisco vem procurando consertar, por vias na maioria das vezes muito discutíveis, os erros do próprio governo.

Vê-se, assim, que é preciso solução legal para uma reorganização legal fiscal nesse campo do ágio, como houve reorganização contábil com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, emitindo o CPC 15 (Combinação de Negócios), prontamente reconhecido pela Comissão de Valores Mobiliários, pelo Conselho Federal de Contabilidade e outros reguladores.

O governo, porém, passar de um extremo ao outro, impedindo pura e simplesmente a amortização fiscal do genuíno ágio pode ser uma reação exagerada às consequências de seus próprios erros. Portanto, o fundamental é mesmo a adoção do conceito contábil atual de ágio também para fins fiscais, a vedação da amortização fiscal quando de operações entre entidades sob controle comum, talvez não cinco anos para a amortização e sim um prazo mais palatável (o dobro, por que não?), exigência de laudo formal para o cálculo das mais e menos valias de ativos e passivos etc. Ou seja, é fundamental consertar os erros, mas não indo de encontro ao que se vê sendo praticado em tantos países.

A Receita Federal e o Ministério da Fazenda foram, nos últimos anos, os grandes baluartes que, com a aceitação da neutralidade tributária (segregação das informações para fins informacionais e para fins tributários), permitiram o enorme avanço da contabilidade brasileira se igualando agora, novamente (a Lei nº 6.404, de 1976 também fizera isso), às melhores do mundo. Logo, há de se esperar atitude também discutida e amadurecida com vistas ao que de melhor se pode fazer neste país.

A Medida Provisória referida no texto acima resultou não editada. No entanto, quer no artigo ora transcrito, quer na obra "Controvérsias Jurídico-Contábeis"<sup>18</sup>, o Professor Eliseu Martins e Sérgio de Iudicibus deixam claro que, apesar de muitas operações terem sido montadas sem quaisquer mudanças de controle econômico, elas foram praticadas com base em interpretação literal da norma. Neste sentido, vale refletir acerca das seguintes observações apontadas pelos autores:

- "- O Estado, via Decreto-lei 1.598/77, admitiu a amortização do ágio o classificado na letra **a** do artigo 20 (diferença entre valores contábeis e de mercado) como dedutível na proporção da baixa dos ativos a que se referia. E determinou que as amortizações e baixas classificadas nas letras **b** e **c** só seriam dedutíveis apenas na baixa do investimento;
- O Estado, neste mesmo DL 1.958, criou diversas confusões com as incorretas denominação e classificação do ágio;
- O Estado, via Medida Provisória 1.602/1977 (Lei 9.532/1977), para incentivo ao processo de desestatização, permitiu a dedutibilidade dos ágios tipo **a** e **b** (Goodwill) nos processos de incorporação (inclusive reversa), fusão ou cisão. Criou um forte incentivo governamental à privatização e uma forma de procurar incrementar o valor das entidades desestatizadas, trocando uma redução do caixa futuro (menos tributos quando das amortizações) por uma facilidade na venda de suas empresas e por um aumento de caixa via preço dessas vendas.
- O Estado, via Medida Provisória 66/2002 (Lei 10.637/2002), beneficiou a entidade que integralizasse participação societária numa empresa no aumento de capital de outra, promovendo o diferimento do lucro na vendedora mas a dedutibilidade imediata do ágio na adquirente.
- Ora, o Estado foi ativismo na criação de toda essa legislação quase que induzindo o contribuinte à utilização de todo esse instrumental que poderia beneficiá-lo.
- O Estado não determinou, jamais, qualquer exceção aos Ágios originados de empresas sob o controle comum; antes, pelo contrário, sempre obrigou, fiscalmente ao reconhecimento de todos os lucros e prejuízos nas operações

com mercadorias, com imóveis equipamentos e todos os tipos de ativos nessas transações, obrigando à tributação do resultado da vendedora e à ativação pelo valor total da transação na compra.

...

- Só agora vem o Estado e dá vazão a um esforço enorme no sentido de penalizar tantos dos contribuintes que fizeram uso desses espaços criados por ele mesmo.

- É claro que podem ter havido abusos, mas muito provavelmente maioria dos casos está inserida em todo esse contexto discutido e lembrado, num ambiente de pouca Regulamentação contábil sobre a matéria e regulamentação fiscal a induzir empresas às ações tomadas.

Estas constatações, no mínimo no que diz respeito à exigência da multa, não podem ser desprezadas por tantos quantos julgarem a matéria. É por esta razão que, apesar de manter o entendimento atual quanto ao cabimento dos tributos, acrescido de multa de 75%, reservo-me no direito, ou melhor, no dever, de aprofundar as reflexões acerca do assunto.

### **Da multa isolada aplicada sobre as estimativas não recolhidas**

Por necessitar de recursos para executar suas funções, Administração não pode aguardar o encerramento do período de apuração para receber os tributos cujos fatos geradores irão ocorrer no final do exercício. Neste contexto, antes da ocorrência do fato gerador, criou-se obrigações impondo ao sujeito passivo o dever de antecipar recolhimentos no decorrer do ano-calendário. Os valores recolhidos a título de carnê-leão, no caso de pessoa física, os recolhimentos a título de estimativas, no caso de pessoas jurídicas, são deduzidos do imposto apurado no final do exercício. Se deduzidos do valor do imposto devido não há como negar que têm natureza de tributo e correspondem, assim como o IRRF, em pagamento antecipado.

Quando se estabelece obrigação do sujeito passivo em recolher carnê-leão ou estimativa não se está imputando a ele qualquer omissão relacionada a fato gerador. Nestas circunstâncias o fato gerador ainda não ocorreu e, encerrado o período de apuração, pode haver situações em que sequer se verificará a existência da situação descrita em lei que resulte na obrigação de pagar tributo.

Ocorrida a hipótese prevista na segunda parte do parágrafo anterior, para a pessoa física restitui-se os valores e em relação à pessoa jurídica confere-se a esta o direito de usar tais recursos para compensar tributos devidos em períodos subsequentes.

Se no mês de março contribuinte pessoa física ou jurídica deixar de recolher, por exemplo, carnê-leão ou estimativa, respectivamente, no mês seguinte a autoridade fiscal pode exigir o valor não recolhido com multa de 50%.

Contudo, encerrado o ano-calendário não há o que se falar em recolhimento de carnê-leão ou de estimativa, mas sim no efetivo imposto devido. Aqui, diferentemente do carnê-leão ou das estimativas, tem-se infração que diz respeito ao não pagamento de tributo e, portanto, cominada com penalidade mais grave.

Quando se fala em multa isolada esta só pode estar relacionada ao não recolhimento do carnê-leão ou das estimativas devidas durante o ano-calendário. Encerrado o ano-calendário sem que os rendimentos ou lucros sejam oferecidos à tributação exige-se o imposto com multa de 75%<sup>19</sup>. A não ser a adoção desta lógica jamais se aplicaria, em relação ao carnê-leão ou as estimativas o disposto no artigo 138 do CTN.<sup>20</sup>

Imaginemos a situação em que o sujeito passivo, pessoa física ou jurídica, tenha obtido rendimentos sem oferecê-los à tributação. Passado quatro anos e onze meses ele resolve oferecer ditos rendimentos à tributação acompanhado do pagamento dos tributos e juros. Em havendo o pagamento espontâneo do imposto devido e juros não se pode imputar ao contribuinte multa pelo não recolhimento do carnê-leão ou das estimativas.

Agora, adotemos esta mesma situação, só que em vez de esperar quatro anos e onze meses para oferecer os rendimentos à tributação o sujeito passivo os oferece logo após o período de apuração, quando da entrega da declaração. Se no primeiro caso não se lhe aplica a multa isolada, aqui onde a infração é de menor gravidade, ao menos no que diz respeito ao tempo decorrido para oferecer os rendimentos à tributação, também não há o que se falar em multa isolada, sob pena de adotar-se situação que resulta em conflito explícito com o disposto no artigo 138, do CTN.

Dos fundamentos expostos resulta a seguinte indagação: Em que situações é devida multa isolada sem exigência da multa de ofício?

Inicialmente, observemos que a **multa de ofício** é exigida sempre que houver omissão de rendimentos e não estivermos diante de denúncia espontânea, acompanhada do pagamento do tributo e juros, conforme previsto no artigo 138, do CTN.

A **multa isolada**, por sua vez, é devida até o momento previsto para apuração do imposto devido. Verificado o fato gerador sem que o sujeito ofereça os rendimentos à tributação, não há o que se falar em multa isolada, mas sim em exigência dos tributos devidos com multa de 75%.

Igualmente, não subsiste o argumento de que a multa isolada deve ser exigida após o encerramento do período de apuração, ainda que em concomitância com a multa de ofício, em virtude de estar prevista em norma autônoma e por não ter o sujeito passivo adimplido a obrigação na data do vencimento.

Não se pode interpretar um dispositivo legal desconsiderando as demais normas que integram o sistema. Se assim fosse, pressupondo atraso do sujeito passivo em relação ao vencimento do tributo, chegaríamos ao ponto de formar raciocínio equivocado cumulando multa de ofício com multa moratória. Para tal, bastaria dizer que sendo a multa moratória devida nos casos de atraso no pagamento e que nos casos de omissão há atraso, ter-se-ia situação em que ambas as multas seriam devidas. Mais, sempre que uma conduta de menor gravidade se constituir em pressuposto para que ocorra uma infração punida com

<sup>19</sup> Se o carnê-leão e as estimativas têm como razão de ser o aporte de recursos, no decorrer do ano-calendário, para que a Administração possa cumprir com suas obrigações, transcorrido o período de apuração não há mais o que se falar em exigência de carnê-leão e nem de estimativas, mas sim do efetivo imposto devido.

<sup>20</sup> Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

penalidade mais grave, esta absorve a menor. Neste sentido basta observar o *princípio da consunção*, cujo exemplo citado por nós, em outras ocasiões, é o disposto na súmula 17 do STJ.

Ainda em relação à multa isolada, na interpretação do artigo 44, II, alíneas “a” e “b” da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação atribuída pela Lei nº 11.488, de 2007, resultante da conversão da Medida Provisória 351, de 2007, não se pode desprezar a exposição de motivos que ao tratar da necessidade de alteração da lei apresentou a seguinte justificativa:

8. *A alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996<sup>21</sup>, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora.*

*Pelo que se depreende da exposição de motivos, ao usar as expressões “**multa de ofício, lançada isoladamente**”, se está a falar de uma única multa, pois se assim não fosse não teria usado as expressões “lançada isoladamente”, mas sim, “lançada em concomitância com a multa de ofício.*

Na linha do presente voto, a título de exemplo, aponto os seguintes precedentes:

“DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. Declarada a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, pelo Supremo Tribunal Federal (súmula vinculante nº 8 - DOU de 20 de junho de 2008), cancela-se o lançamento no qual não foi observado o prazo quinquenal previsto no Código Tributário Nacional.  
MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS MENSAS POR ESTIMATIVA. **Com a apuração da contribuição devida ao final do exercício, desaparece a base impositiva da penalidade isolada (antecipações), surgindo uma nova base, que corresponde à contribuição efetivamente apurada, cabendo tão-somente a cobrança da multa de ofício (se for o caso) que é devida caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado ex-officio.**” (grifamos)  
(CSRF, 1ª Turma, 9101-00.130, Rel. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, julgado em 11/05/2009)

<sup>21</sup> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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

“CSLL. MULTA ISOLADA. Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real e, dessa forma, não comporta a exigência da multa isolada pela ausência de base imponible, sobremodo quando apurado prejuízo fiscal e base negativa do tributo.” (grifamos)  
(CSRF, 1ª Turma, 9101-00.520, Rel. Leonardo de Andrade Couto, julgado em 26/01/2010)

“CSLL. MULTA ISOLADA. Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real anual e, dessa forma, não comporta a exigência da multa isolada, seja pela ausência de base imponible, bem como pelo malferimento do princípio da não propagação das multas e da não repetição da sanção tributária: CSLL. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. Incabível a aplicação da multa isolada concomitantemente com a multa de ofício. RETROATIVIDADE BENIGNA. O CTN consagra o princípio da aplicação retroativa da lei posterior mais benéfica às penalidades — art. 106, inciso II, "a", do CTN. Recurso Especial da Contribuinte Provido.” (grifamos)  
(CSRF, 1ª Turma, 9101-00.526, Rel. Valmir Sandri, julgado em 26/01/2010)

Com estes fundamentos, ao entender que encerrado o ano-calendário não cabe o recolhimento de estimativas e, por consequência, também incabível a aplicação de multa isolada sobre estimativas não recolhidas, a um só tempo, dou parcial provimento ao recurso de voluntário para cancelar a exigência da multa isolada e, nego provimento ao recurso de ofício no que exonerou os juros isolados aplicados sobre o valor das estimativas.

Para efeitos de registros, observo que a DRJ destaca que não há fundamento legal para exigência de juros isolados sobre as estimativas não recolhidas e que os artigos 15 e 16 da IN SRF nº 93, de 1997, são expressos a limitar a exigência da multa sobre as estimativas não recolhidas, mas não juros de mora sobre estas, até porque, somente no encerramento do ano-calendário é que apurar-se-á a existência ou não de tributo devido. Apesar de entender que os valores recolhidos a título de estimativas tem natureza de tributo, tanto é assim que são deduzidos do valor apurado no final do ano-calendário, pelas razões antes expostas mantenho o acórdão da DRJ neste ponto.

**ISSO POSTO**, voto no sentido rejeitar a preliminar de decadência, e no mérito, negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência da multa isolada.

(assinado digitalmente)  
Moisés Giacomelli Nunes da Silva

## Declaração de Voto

Conselheiro Leonardo Henrique de Magalhães

Em que pese o voto do ilustre relator, vou pedir vênia para divergir em relação à decadência.

Sobre a base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas sujeitas ao Lucro Real, os artigos 219, 247 e 248 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 – dispõem

*Art. 219. A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real (Subtítulo III), presumido (Subtítulo IV) ou arbitrado (Subtítulo V), correspondente ao período de apuração (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 44, 104 e 144, Lei nº 8.981, de 1995, art. 26, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).*

(...)

*Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).*

*§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).*

(...)

*Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).*

(Grifei)

Vejamos agora o tratamento do ágio determinado pelo Decreto-lei nº. 1598/1977 e pela Lei 9.532/1997:

Decreto-lei nº. 1598/1977

*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.*

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

*Parágrafo 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.*

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

Lei 9.532/1997

*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 n. 1598, de 26 de dezembro de 1997:*

*I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea 'a' do parágrafo 2º do art. 20 do Decreto-lei n. 1598, 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 parágrafo 2º do art. 20 do Decreto-lei n. 1589, 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 parágrafo 2º do art. 20 do Decreto-lei n. 1598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;*

*IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea 'b' do parágrafo 2º do art. 20 do Decreto-lei n. 1598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.*

*Parágrafo 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.*

*Parágrafo 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.*

*Parágrafo 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.*

*Parágrafo 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.*

*Parágrafo 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. (Grifei)*

Os dispositivos acima, especialmente nos trechos grifados, demonstram cabalmente a diferenciação entre a ocorrência do ágio, enquanto elemento contábil e a possibilidade de sua amortização. A lei determina que o ágio deve ser regularmente contabilizado, e baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

Ora, a partir dessa contabilização, se regular, o ágio enquanto elemento contábil e passível a efeitos fiscais futuros em face de sua amortização, está sujeito a auditoria fiscal, nos mesmos moldes dos resultados negativos do IRPJ e CSLL (sobre os quais não

incidem os aludidos tributos, mas é passível de reduzir a base de cálculo desses em períodos posteriores).

É certo que a decadência opera no sentido do princípio da segurança jurídica e da estabilidade das relações jurídicas. Em consequência, em 2010 o Fisco não mais poderia formalizar lançamento para exigência de crédito tributário devido no ano-calendário 2004. De igual forma, não poderia realizar auditoria sobre os elementos contábeis daquele período, ainda que tenha reflexos tributários futuros.

Nesse sentido são inúmeros as decisões deste Conselho. Vale citar decisão proferida pela antiga Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 103-14.794, assim ementada:

*"Encargos de Depreciação. Descabe a glosa das despesas de depreciação de bens supostamente reavaliados em desacordo com as normas de regência, quando, pela ocorrência da decadência, a Fiscalização não mais puder questionar as reavaliações havidas. Recurso provido"*

No voto condutor, o ilustre conselheiro Carlos Emanuel dos Santos Paiva enfatiza:

*"(...) não pode a contribuinte sofrer qualquer lançamento relativamente a fatos cuja comprovação não mais possa ser exigida pela Fiscalização, pois que isso seria prestigiar a incúria, a inércia e o arbítrio, coisas totalmente repudiadas pelo Direito."*

No mesmo sentido o acórdão nº 108-09.501, cujo voto conduto é da lavra da insigne conselheira Mariam Seif, e traz a seguinte ementa:

*"IRPJ - DECADÊNCIA - AJUSTES NO PASSADO COM REPERCUSSÃO FUTURA - DECADÊNCIA - 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"*

Por todo o exposto, voto no sentido de acolher a preliminar de "preclusão" da possibilidade do Fisco questionar a formação do ágio, cancelando integralmente os autos de infração.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira