



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

Processo n° 10920.721776/2012-81
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-003.076 – 1ª Turma
Sessão de 12 de setembro de 2017
Matéria IRPJ - DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO
Recorrente TERLOGS TERMINAL MARÍTIMO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

ÁGIO INTERNO. IMPOSSIBILIDADE DE AMORTIZAÇÃO.

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

PREMISSA. INSTITUTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO.

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

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

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

DESPESAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO.

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

DESPESAS. FATOS ESPONTÂNEOS.

Não há norma de despesa que recepcione um situação criada artificialmente. As despesas devem decorrer de operações necessárias, normais, usuais da pessoa jurídica. Não há como estender os atributos de normalidade, ou

usualidade, para despesas derivadas de operações atípicas, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica.

CONDIÇÕES PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TESTES DE VERIFICAÇÃO.

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

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

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

CSLL. DECORRÊNCIA.

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

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, quanto (i) à alegação de legitimidade do uso de empresa veículo, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento; quanto (ii) ao ágio interno, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento e quanto (iii) à multa isolada concomitante com a multa de ofício (anos de 2007 a 2010), por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor, quanto à alegação de legitimidade do uso de empresa veículo e quanto à multa isolada concomitante com a multa de ofício (anos de 2007 a 2010), o conselheiro André Mendes de Moura.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa – Relatora

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Leonardo de Andrade Couto (suplente convocado), Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rego (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de processo originado por Autos de Infração de IRPJ e CSLL, quanto aos anos-calendário de 2007 a 2010, sendo aplicada multa de 75%, além de multa exigida isoladamente sobre estimativas mensais destes tributos (fls. 1.342/1.391). Consta do Termo de Verificação Fiscal

3.1 – Glosa de despesas de amortização de ágio interno

Entre os dias 14 e 28 de dezembro de 2004, a empresa TERLOGS TERMINAL MARÍTIMO LTDA (...) procedeu a operações de reorganização societária cujo fim último, senão único, era suprimir fatos geradores do IRPJ e da CSLL.

Na seqüência de tais eventos, num curto espaço de tempo, propiciou à empresas fiscalizada a escrituração de "ágio na aquisição de investimento", que, a partir de janeiro de 2005, resultou na contabilização de elevadas despesas de amortização.

A reorganização societária envolve três empresas:

- TERLOGS TERMINAL MARÍTIMO LTDA (...), doravante denominada TERLOGS;

- SOGO SOUTHOCEAN GRAOS E ÓLEOS COMÉRCIO EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA (atual SOGO SOUTHOCEAN S/A GRÃOS E ÓLEOS COMÉRCIO EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO) (...), doravante denominada SOGO SOUTHOCEAN e

- SOGO INVESTIMENTOS LTDA. (...), doravante denominada SOGO INVESTIMENTOS (...)

3.1.1 – Alterações ocorridas na sociedade TERLOGS

Conforme cláusula segunda da 6ª alteração contratual da TERLOGS, fls. 60 a 63, de 28 de julho de 2004, registrada na JUCESC em 21 de dezembro de 2004, a empresa possuía, então, capital social no valor de R\$ 37.580.000,00, distribuído da seguinte forma:

<i>Sócio</i>	<i>Cotas</i>	<i>Valor</i>	<i>Percentual</i>
<i>Sogo Southocean Grãos e Óleos Com. Exp. e Imp. Ltda.</i>	<i>2.800</i>	<i>R\$ 28.000.000,00</i>	<i>74,50%</i>
<i>ALL – América Latina Logística S/A</i>	<i>958</i>	<i>R\$ 9.580.000,00</i>	<i>25,50%</i>
<i>Total</i>	<i>3.758</i>	<i>R\$ 37.580.000,00</i>	<i>100,00%</i>

Na 7ª alteração do contrato social, fls. 64 a 68, de 16 de dezembro de 2004, registrada na JUCESC em 21 de dezembro de 2004, constam as seguintes alterações no quadro societário:

- Cláusula primeira: a sócia cotista SOGO SOUTHOCEAN transfere 01 (uma quota) de sua propriedade para FRANCISCO CARLOS RAMOS (...);

- Cláusula segunda: a sócia cotista ALL – AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S.A. retira-se da sociedade, cedendo e transferindo a totalidade das 958 (novecentos e cinquenta e oito) cotas de sua propriedade para a SOGO SOUTHOCEAN

Quadro societário da TERLOGS, em 16/12/2004, após a 7ª alteração contratual.

<i>Sócio</i>	<i>Cotas</i>	<i>Valor</i>	<i>Percentual</i>
<i>Sogo Southocean Grãos e Óleos Com. Exp. e Imp.</i>	<i>3.757</i>	<i>R\$ 37.570.000,00</i>	<i>99,97%</i>

<i>Ltda.</i>			
<i>Francisco Carlos Ramos</i>	<i>1</i>	<i>R\$ 10.000,00</i>	<i>0,03%</i>
<i>Total</i>	<i>3.758</i>	<i>R\$ 37.580.000,00</i>	<i>100,00%</i>

Também segundo a cláusula quinta da 7ª alteração contratual, o Sr. FRANCISCO CARLOS RAMOS (...) passa a integrar o Conselho de Administração da TERLOGS.

Cabe observar que o Sr. FRANCISCO CARLOS RAMOS, era também sócio da SOGO SOUTHOCEAN, conforme extrato do sistema CNPJ, e representou-a na qualidade de seu administrador na 7ª alteração contratual da TERLOGS.

Na mesma data da 7ª alteração contratual, 16 de dezembro de 2004, foi formalizada a 8ª alteração do contrato social da TERLOGS, fls. 69 a 73, na qual, segundo o item 1.2, a SOGO SOUTHOCEAN transfere para a empresa SOGO INVESTIMENTOS as 958 (novecentos e cinquenta e oito) cotas que adquirira da ex-sócia ALL - AMÉRCIA LATINA LOGÍSTICA.

Quadro societário da TERLOGS, em 16/12/2004, após a 8ª alteração contratual.

<i>Sócio</i>	<i>Cotas</i>	<i>Valor</i>	<i>Percentual</i>
<i>Sogo Southocean Grãos e Óleos Com. Exp. e Imp. Ltda.</i>	<i>2.799</i>	<i>R\$ 27.990.000,00</i>	<i>74,48</i>
<i>Sogo Investimentos Ltda.</i>	<i>958</i>	<i>R\$ 9.580.000,00</i>	<i>25,49%</i>
<i>Francisco Carlos Ramos</i>	<i>1</i>	<i>R\$ 10.000,00</i>	<i>0,03%</i>
<i>Total</i>	<i>3.758</i>	<i>R\$ 37.580.000,00</i>	<i>100,00%</i>

A 9ª alteração contratual da TERLOGS, fls. 74 a 78, lavrada em 23 de dezembro de 2004, registra a retirada da sua controladora, SOGO SOUTHOCEAN, com a transferência feita por esta do restante das suas cotas para a SOGO INVESTIMENTOS.

Quadro societário da TERLOGS, em 23/12/2004, após a 9ª alteração contratual.

<i>Sócio</i>	<i>Cotas</i>	<i>Valor</i>	<i>Percentual</i>
<i>Sogo Investimentos. Ltda.</i>	<i>3.757</i>	<i>R\$ 37.570.000,00</i>	<i>99,97%</i>
<i>Francisco Carlos Ramos</i>	<i>1</i>	<i>R\$ 10.000,00</i>	<i>0,03%</i>
<i>Total</i>	<i>3.758</i>	<i>R\$ 37.580.000,00</i>	<i>100,00%</i>

Dessa forma, a SOGO INVESTIMENTOS passa a ser sócia “controladora” da TERLOGS em lugar da empresa SOGO SOUTHOCEAN.

A saída da SOGO SOUTHOCEAN do quadro societário da TERLOGS com a transferência das cotas à SOGO INVESTIMENTOS, conforme as 8ª e 9ª alterações contratuais acima mencionadas, estão vinculadas ao ingresso da empresa SOGO SOUTHOCEN na sociedade SOGO INVESTIMENTOS, conforme descrito no item 3.1.2.

Com a incorporação, após apenas cinco dias da sua saída, a SOGO SOUTHOCEAN ingressa no quadro societário da TERLOGS, retornando à configuração societária anterior.

Quadro societário da TERLOGS, em 28/12/2004, após a 10ª alteração contratual.

Sócio	Cotas	Valor	Percentual
<i>Sogo Southocean Grãos e Óleos Com. Exp. e Imp. Ltda.</i>	<i>127.579.700</i>	<i>R\$ 127.579.700,00</i>	<i>99,99%</i>
<i>Francisco Carlos Ramos</i>	<i>10.300</i>	<i>R\$ 10.300,00</i>	<i>0,01%</i>
<i>Total</i>	<i>127.590.000</i>	<i>R\$ 127.590.000,00</i>	<i>100,00%</i>

Como consequência de tal reestruturação societária, restou o surgimento do ágio e a dedução posterior de sua amortização por parte da empresa fiscalizada.

3.1.2 – Alterações ocorridas na sociedade SOGO INVESTIMENTOS:

A SOGO INVESTIMENTOS LTDA. (...) foi constituída em 16 de fevereiro de 2004, com início de atividades em 01 de março de 2004, com a razão social BONILHA & CUNHA COMÉRCIO DE PEÇAS E EQUIPAMENTOS MÉDICOS ODONTOLÓGICOS LTDA, tinha como objeto social o ramo de comércio varejista de peças e equipamentos médicos odontológicos e sede na Rua Blumenau (...), e, Joinville (...)

Quadro societário da SOGO INVESTIMENTO até 14/12/2004

Sócio	Cotas	Valor	Percentual
<i>José Giovane Alves Bonilha</i>	<i>2.700</i>	<i>R\$ 2.700,00</i>	<i>90%</i>
<i>Franklin Pepe da Cunha</i>	<i>300</i>	<i>R\$ 300</i>	<i>10%</i>
<i>Total</i>	<i>3.000</i>	<i>R\$ 3.000,00</i>	<i>100,00%</i>

Conforme a 1ª alteração contratual, de 14 de dezembro de 2004, registrada na JUCESC em 28 de janeiro de 2005, fls. 537 a 553, ingressaram na sociedade a SOGO SOUTHOCEAN e o Sr. FRANCISCO CARLOS RAMOS, mediante a transferência de 2.700 cotas, no valor de R\$ 2700,00, e 300 cotas, no valor de R\$ 300,00, pelos sócios anteriores JOSÉ GIOVANE ALVES BONILHA e FRANKLIN PEPE DA CUNHA, respectivamente.

Quadro societário da SOGO INVESTIMENTO, após a 1ª alteração contratual

<i>Sócio</i>	<i>Cotas</i>	<i>Valor</i>	<i>Percentual</i>
<i>Sogo Southocean Grãos e Óleos Com. Exp. e Imp. Ltda.</i>	<i>2.700</i>	<i>R\$ 2.700,00</i>	<i>90%</i>
<i>Francisco Carlos Ramos</i>	<i>300</i>	<i>R\$ 300</i>	<i>10%</i>
<i>Total</i>	<i>3.000</i>	<i>R\$ 3.000,00</i>	<i>100,00%</i>

(...)

A partir dessa alteração contratual, a empresa SOGO INVESTIMENTOS também passa a ser administrada pelo Sr. FRANCISCO CARLOS RAMOS (cláusula IV), sócio da SOGO SOUTHOCEAN (...)

Nos termos da cláusula I da 2ª alteração contratual, lavrada em 16 de dezembro de 2004 e registrada em 28 de janeiro de 2005, fls. 554 a 556, o capital social da SOGO INVESTIMENTOS foi aumentado da seguinte forma:

I – Aumento do Capital Social

I. os sócios resolvem aumentar o capital da sociedade (...) para R\$ 52.003.000,00 (...) mediante a conferência de 958 (...) quotas de emissão da empresa TERLOGS TERMINAL MARÍTIMO (...), as quais são de propriedade da sócia SOGO SOUTHOCEAN GRÃOS E ÓLEOS COMÉRCIO EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA, e estão totalmente integralizadas (...)

1.1 O valor de transferência das 958 (...) quotas ora conferidas ao capital social da Sociedade, de R\$ 52.000.000,00 (...), correspondente ao valor do exercício de opção de compra das cotas pertencentes a ex-sócia ALL – AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S.A., na TERLOGS TERMINAL MARÍTIMO LTDA., conforme acordo de preferência no exercício de opção de compra firmado entre os sócios quotistas.

Em 23 de dezembro de 2004, o capital social da SOGO INVESTIMENTOS foi aumentado em R\$ 75.580.000,00, conforme cláusula I da 3ª alteração contratual, registrada em 28 de janeiro de 2005, fls. 557 a 559:

I – Aumento do Capital Social

I. Os sócios resolvem aumentar o capital social da sociedade, que passará de 52.000.000,00 (...), para R\$ 127.583.000,00 (...), mediante a conferência de 2.799 (...) quotas de emissão da empresa TERLOGS TERMINAL MARÍTIMO LTDA. (...) as quais são de propriedade da sócia SOGO SOUTHOCEAN GRÃOS E ÓLEOS COMÉRCIO EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA., e estão totalmente integralizadas, totalizando o presente aumento de R\$ 75.580.000,00 (...)

Dessa forma, temos que o capital social da empresa SOGO INVESTIMENTOS, após a 2ª e 3ª alterações contratuais, saltou de R\$ 3.000,00 para R\$ 127.583.000,00, conforme abaixo demonstrado, sendo que a variação de R\$ 127.580.000,00 é representada por 3.757 cotas da TERLOGS.

Quadro societário da SOGO INVESTIMENTO, após a 2ª alteração contratual

Sócio	Cotas	Valor	Percentual
<i>Sogo Southocean Grãos e Óleos Com. Exp. e Imp. Ltda.</i>	<i>52.002.700</i>	<i>R\$ 52.002.700,00</i>	<i>99,9994%</i>
<i>Francisco Carlos Ramos</i>	<i>300</i>	<i>R\$ 300</i>	<i>0,0006%</i>
<i>Total</i>	<i>52.003.000</i>	<i>R\$ 52.003.000,00</i>	<i>100,00%</i>

Quadro societário da SOGO INVESTIMENTO, após a 3ª alteração contratual

Sócio	Cotas	Valor	Percentual
<i>Sogo Southocean Grãos e Óleos Com. Exp. e Imp. Ltda.</i>	<i>127.582.700</i>	<i>R\$ 52.002.700,00</i>	<i>99,9998%</i>
<i>Francisco Carlos Ramos</i>	<i>300</i>	<i>R\$ 300</i>	<i>0,0002%</i>
<i>Total</i>	<i>127.583.000</i>	<i>R\$ 127.583.000,00</i>	<i>100,00%</i>

(...)

Em 28 de dezembro de 2004, a SOGO INVESTIMENTOS foi incorporada pela TERLOGS, conforme documento às fls. 613 a 617, 619 a 624, 762 a 764.

3.1.3 – Ágio considerado nas operações societárias: (...)

Há que se chamar a atenção o fato de os lançamentos contábeis relativos à transferência das 2.799 das cotas do capital social da TERLOGS para SOGO SOUTHOCENA à SOGO INVESTIMENTOS terem sido efetuados na data de 16 de dezembro de 2004, apesar de a 3ª alteração contratual da SOGO INVESTIMENTOS (fls. 557 a 559) e a 9ª alteração contratual da TERLOGS registrarem que o fato ocorreu em 23 de dezembro de 2004 (fls. 74 a 78). (...)

Portanto, vemos que na operação de integralização de capital da SOGO INVESTIMENTOS pela SOGO SOUTHOCEAN, com quotas da TERLOGS, a diferença entre o aumento de capital e o valor contabilizado na participação societária foi contabilizada como ágio pela SOGO INVESTIMENTOS, conforme abaixo demonstrado:

Descrição	Valor calculado pela equivalência	Valor da transferência / incorporado ao	Ágio registrado na
-----------	-----------------------------------	---	--------------------

	<i>patrimonial</i>	<i>Capital Social da SOGO INVEST</i>	<i>operação</i>
<i>Transferência de 958 cotas do capital social da Terlogs da Sogo Southocean para Sogo Inv</i>	8.938.965,44	52.000.000,00	43.061.034,56
<i>Transferência de 2.799 cotas do capital social da Terlogs da Sogo Southocean para Sogo Inv</i>	26.117.081,70	75.580.000,00	49.462.918,30
<i>Total</i>			

Convém lembrar que o pagamento na aquisição das 958 cotas da TERLOGS que pertenciam à ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S.A., no valor de R\$ 52.000.000,00, superior ao valor patrimonial das cotas, foi efetuado pela SOGO SOUTHOCEAN e não pela TERLOGS que registrou valor de R\$ 43.061.034,56 como ágio e vem utilizando como despesa dedutível.

Além disso, a falta de independência entre as empresas envolvidas (SOGO SOUTHOCEAN, SOGO INVESTIMENTOS e TERLOGS) também impediria o reconhecimento do valor do ágio, mormente se reduziu o resultado da própria sociedade sobre a qual foi constituído (“ágio de si mesmo”). (...)

Em relação à integralização no capital social da SOGO INVESTIMENTOS pela SOGO SOUTHOCEAN mediante a transferência das 2.799 cotas que seta possuía na TERLOGS, tanto a cláusula 1.1 da alteração contratual da SOGO INVESTIMENTOS, fls. 557 a 559, quanto a cláusula 1.3 da 9ª alteração contratual da TERLOGS, fls., 74 a 78, informam que o valor considerado de R\$ 75.580.000,00 corresponde ao valor proporcional de mercado da TERLOGS, conforme laudo pericial de avaliação (...).

3.1.5. Da Glosa das Despesas de Amortização do Ágio (...)

Nesse contexto, qual seria o papel de SOGO INVESTIMENTOS? Marco Aurélio Grecco cita situações que são perfeitamente aplicáveis ao caso sob exame. Uma delas é a que se chama de 'empresa de passagem', que vem a ser uma pessoa jurídica criada apenas para servir de canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto. (...)

SOGO INVESTIMENTOS se enquadra, perfeitamente, nessas situações, uma vez que teve como finalidade unicamente transferir o ágio à TERLOGS. (...)

Na legislação tributária, o ágio gerado em investimentos avaliados pelo patrimônio líquido é tratado pelos artigos 385,

386 e 391 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) (...)

Portanto, os pressupostos legais do ágio são a aquisição de participação societária e que o ágio tenha fundamento econômico.

Entretanto, o reconhecimento de um ágio gerado dentro de um mesmo grupo econômico não encontra respaldo na Contabilidade, ou seja, não é possível reconhecer contabilmente, uma mais-valia de um investimento quando originado de uma transação entre partes relacionadas, tal como no presente caso, uma vez que o bloco de controle de ambas as empresas era praticamente coincidente, na medida em que, na data da incorporação, os sócios da empresa SOGO INVESTIMENTOS, eram a empresa SOGO SOUTHOCEAN, com 99,99%, e o Sr. FRANCISCO CARLOS RAMOS, com 0,01% do capital social, e da TERLOGS eram a própria incorporada (SOGO INVESTIMENTOS), com 99,97% e o Sr. FRANCISCO CARLOS RAMOS, com 0,03% do capital social. (...)

Portanto, se o ágio intragrupo não é reconhecido pela lei societária e pela Contabilidade, também não o será pela lei tributária, por força do disposto nos artigos 247 do RIR/1999 E 274 da Lei Nº 6.404/1976. (...)

Além disso, foi verificado que a contribuinte controlava na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real - Lalur nº 6, referente ao ano-calendário 2007, prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL dos anos de 2003 a 2006 (...)

Sendo assim, com a adição dos valores das despesas com ágio obtêm-se valores de Lucro Real e Base de Cálculo positiva da CSLL, diferentemente do Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo negativa da CSLL apurados pela contribuinte. (...)

O contribuinte apresentou Impugnação Administrativa, decidindo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte pela manutenção parcial dos lançamentos apenas com a redução da multa isolada lançada sobre estimativas mensais de IRPJ e CSLL, conforme acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

ÁGIO FUNDAMENTADO EM EXPECTATIVA DE RESULTADOS FUTUROS DEDUTIBILIDADE DA AMORTIZAÇÃO

A pessoa jurídica que, em virtude de incorporação reversa, absorver patrimônio de sua controladora, a qual tinha desdobrado o valor da participação em seu capital em valor patrimonial e em ágio, somente poderá deduzir a despesa com a amortização desse ágio se observadas as seguintes condições: expectativa de resultados futuros como exclusivo fundamento

econômico do ágio; existência de substância econômica e propósito negocial nas operações de reorganização societária; independência entre si e possibilidade de livre negociação quanto a todas as pessoas jurídicas envolvidas na operação; ônus efetivo na aquisição do ágio para a pessoa jurídica que o registrar em sua contabilidade e cujo patrimônio for absorvido; reunião numa só pessoa jurídica do patrimônio que tiver sofrido o encargo do ágio e o patrimônio que presumivelmente gerará os lucros que justificaram o seu pagamento.

FALTA DE PAGAMENTO DE ANTECIPAÇÃO MENSAL

Verificada a falta de pagamento de antecipação mensal por estimativa cabe exigir a multa isolada, que incidirá sobre o valor não recolhido.

LANÇAMENTO DECORRENTE CSLL

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A contribuinte apresentou recurso voluntário, ao qual foi dado parcial provimento pela 2 Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho, para “restabelecer o prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL apurados nos anos-calendário de 2005 e 2006 e considerá-los na apuração do IRPJ, da CSLL e respectivas multas isoladas nos anos-calendário de 2009 e 2010”. Destaco a ementa do acórdão:

conforme acórdão do qual se extrai a ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TERMO INICIAL.

Em relação à decadência, a contagem do prazo deve ter como base a data a partir da qual o Fisco poderia efetuar o lançamento, ou seja, a data do fato gerador da obrigação. Sob essa ótica, para efeito de tributação da amortização indevida do ágio, a simples apuração desse ágio não dá azo a qualquer infração a qual só poderia, eventualmente, caracterizar-se quando da amortização. Isso porque o valor amortizado é despesa que reduz o resultado tributável gerando, quando indevida, a infração passível de lançamento.

DECADÊNCIA. PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA APURADOS EM PERÍODOS ATINGIDOS PELA CADUCIDADE.

Nos termos do art. 37, da Lei nº 9.430/96, a Fiscalização pode solicitar documentos e esclarecimentos quanto a fatos ocorridos em períodos atingidos pela decadência desde que tenham impacto na apuração da exigência em anos-calendário ainda não caducos. Entretanto, a decadência impede que o Fisco altere o resultado daqueles períodos, mesmo que apenas no intuito de avaliar os efeitos posteriores e ainda que sem formalizar a exigência respectiva.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

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

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

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.

Não há como aceitar a dedução do ágio com utilização de empresa veículo, quando o procedimento do sujeito passivo não se reveste de propósito comercial mas revela objetivo exclusivamente tributário.

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

MULTA DE OFÍCIO. NATUREZA CONFISCATÓRIA.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF nº 2)

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se ao lançamento reflexo, o resultado do julgamento no processo tido como principal.

Sobreleva trazer à colação trechos do voto do Relator, Conselheiro Leonardo Couto, acompanhado pelo Colegiado:

3) Decadência – Alteração no saldo de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativo da CSLL em anos anteriores:

Por outro lado, em coerência lógica, os períodos de apuração em que ocorreu a amortização supostamente indevida de ágio – e portanto fato gerador do IRPJ e da CSLL pela dedução indevida – sujeitam-se ao prazo decadencial.

Nesse caso, com ciência da autuação em 28/05/2012, para apuração anual estariam decaídos os anos-calendário de 2005 (termo final: 02/01/2011) e 2006 (termo final: 02/01/2012). Em relação a esses períodos o resultado do ajuste não poderia mais ser alterado, o que implicaria na impossibilidade de glosar a amortização indevida do ágio. É irrelevante que a Fiscalização se abstenha de constituir o crédito tributário.

Sendo assim, voto por restabelecer os saldos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL nos anos calendários de 2005 e 2006. (...)

Com o restabelecimento dos saldos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL nos anos-calendário de 2005 e 2006, cabe o recálculo do IRPJ e da CSLL nos anos-calendário de 2009 e 2010 com dedução daqueles valores, respeitado o limite legal. (...)

4) Amortização do ágio:

A reorganização societária abrangeu várias operações conexas. Em termos de geração de ágio, foram duas:

1) Nos termos da cláusula I da 2ª alteração contratual, lavrada em 16/12/2004, fls. 554 a 556, o capital social da Sogo Investimentos foi aumentado. Passou de R\$ 3.000,00 para R\$ 52.003.000,00 mediante a conferência de 958 quotas de emissão da Terlogs, as quais eram de propriedade da sócia Sogo Southocean, totalizando o aumento R\$ 52.000.000,00, dividido em 52.000.000 quotas, no valor de R\$ 1,00 cada uma, totalmente integralizado no ato. O valor da transferência das 958 quotas, de R\$ 52.000.000,00, corresponde ao valor do exercício de opção de compra das cotas pertencentes a ex-sócia ALL, na Terlogs, conforme acordo de preferência no exercício de opção de compra firmado entre os sócios cotistas; e:

2) Em 23/12/004, o capital social da Sogo Investimentos foi aumentado em R\$ 75.580.000,00, conforme cláusula I da 3ª alteração contratual, registrada em 28 de janeiro de 2005, fls. 557 a 559. Passou de 52.003.000,00, para R\$ 127.583.000,00, mediante a conferência de 2.799 quotas de emissão da Terlogs, as quais são de propriedade da sócia Sogo Southocean e estão totalmente integralizadas. O aumento de R\$ 75.580.000,00 foi dividido em 75.580.000 quotas, no valor de R\$ 1,00 cada uma, totalmente integralizado no ato

No mérito, importa ressaltar de imediato que, no que se refere à amortização de ágio, a regra geral é a indedutibilidade dos

valores. Além disso, deve-se ter em mente que, no moldes definidos pela legislação (art. 7º, da Lei nº 9.532/97), a eventual dedutibilidade do ágio incorrido deve beneficiar aquele que efetivamente incorreu no ônus. A partir dessa premissa registre-se que, para fins de dedução das despesas com ágio, são questões básicas a serem verificadas, ainda que outras possam se tornar relevantes: a independência entre as partes, existência de ônus em sentido estrito e ausência de empresas veículo ou de prateleira com fins exclusivamente tributários.

Em relação à operação mencionada no item 1, não houve questionamento em relação à independência entre as partes no que se refere à operação que gerou o ágio, ou seja entre a Sogo Southocean e a ALL. O efetivo dispêndio também ocorreu, com a ressalva de que o ônus foi da Sogo Southocean e não da Sogo Investimentos, muito menos da interessada. No que se refere à utilização de empresa veículo, é fato que merece análise específica.

Pelo exame dos autos constata-se que a Sogo Investimentos caracteriza-se plenamente como empresa veículo, cujo único objeto real foi possibilitar o benefício da amortização do ágio para a recorrente através de sucessivas operações societárias descritas pormenorizadamente no Termo de Verificação.

A utilização da empresa veículo é fato que isoladamente não seria motivo suficiente para descaracterizar os efeitos da operação quanto à geração do ágio. Entretanto, na presente situação entendo que o procedimento do sujeito passivo nos moldes realizados teve como escopo o contorno da legislação que trata da matéria no que se refere fundamentalmente às circunstâncias que, em ocorrendo, permitam a amortização do ágio.

Quem efetivamente adquiriu as 958 cotas da Terlogs junto à ALL foi a Sogo Southocean. Em tese, ocorreria o permissivo legal para dedução do ágio caso a Sogo Southocean tivesse incorporado a Terlogs ou viceversa. Ao que tudo indica, tal procedimento não seria de interesse dos envolvidos. Conforme aduzido pela defesa, havia a preocupação de não transferir à Terlogs algumas questões próprias da Sogo Southocean, como as suas dívidas e o intrincado relacionamento entre os seus sócios.

Ainda que não tenha sido feito um procedimento de verificação quanto a essas alegações fato é que, com base nelas, tornou-se impossível a caracterização da condição sine qua non para amortização do ágio: a confusão patrimonial entre investidora e investida.

Daí porque entendo que foi criada uma artificialidade para contornar a legislação que, repita-se, tem como regra a indedutibilidade do ágio.

(...)

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso quanto ao ágio de que trata o item 1.

No segundo caso, não houve qualquer desembolso, o que foi reconhecido pela recorrente. Descumpriu-se portanto a premissa básica do ônus em sentido estrito.

Registre-se que o cerne da questão é a ocorrência de dispêndio para obter algo de terceiros, que não pertença ao adquirente, de forma a definir a aquisição. É inquestionável que o termo aquisição pode ter uma extensa gama de significados. Existem várias formas através das quais um bem ou direito muda de propriedade, com utilização de diferentes mecanismos voltados ao cumprimento das condições necessárias ao aperfeiçoamento do negócio jurídico. Entretanto, nessas situações sempre ocorre a presença do terceiro como contraparte, circunstância essa inexistente no caso sob exame.

As empresas participantes das operações sob exame pertenciam ao mesmo grupo econômico e eram controladas pelas mesmas pessoas. Como aceitar que uma operação societária entre elas possa gerar os mesmos efeitos que aquela efetuada entre terceiros não relacionados?

No que se refere ao propósito negocial e aos fundamentos econômicos da operação, deve-se salientar que o procedimento fiscal analisou essas questões com escopo nos aspectos intermediários que implicaram na formalização de um ágio que se provou inexistente, concretizado exclusivamente pela presença, como sujeitos, de sociedades sob controle comum, direto ou indireto.

Em outras palavras, o que se rejeita é a utilização de um artifício contábil que propicia a constituição de um suposto ágio, posteriormente amortizado com efeitos no resultado tributável da pessoa jurídica.

A avaliação “feita por empresa especializada”, é hábil para atestar a rentabilidade que a participação societária poderia apresentar no futuro, mas não se presta a qualificar a diferença entre essa avaliação e o valor patrimonial como ágio.

Ou seja, o laudo elaborado exclusivamente no interesse de empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico pode embasar a reavaliação da participação societária, mas não a formação do ágio.

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso também em relação ao ágio de que trata o item 2.

A Procuradoria da Fazenda Nacional foi intimada do acórdão, informando que não apresentaria recurso especial (fls. 4907)

Em 01/12/2016, o contribuinte foi intimado quanto ao acórdão recorrido (fls. 4.933), interpondo recurso especial em 16/12/2016, alegando divergência na interpretação da lei tributária a respeito dos seguintes temas:

(i) utilização de empresa veículo para aproveitamento do ágio gerado em operação onerosa entre partes independentes, constando como paradigmas os acórdãos: **(i.a) 1201-001.267**, no qual se decidiu que *"Se o ágio na aquisição do investimento efetivamente ocorreu, não sendo fruto de operações entre empresas do mesmo grupo econômico (ágio interno), incabível a glosa da despesa com sua amortização fundada no emprego da assim chamada 'empresa veículo'"* e **(i.b) 1201-001.534**, do qual se extrai: *"O uso de empresa veículo e de incorporação reversa, por si só, não invalidam as operações societárias que transferiram o ágio da investidora original para a empresa investida, estando diretamente vinculadas ideologicamente a um propósito negocial."*

A Recorrente ainda indicou outros acórdãos identificando-os como paradigma neste tema (**1201-001.507 e 1301-000711**).

(ii) Aproveitamento do ágio interno gerado em reorganização societária intragrupo, apontando-se como paradigmas os acórdãos: **(ii.a) 1301-001.224**, verbis: *"o condenável não é a alienação 'intragrupo' de determinado investimento com ágio, o que se repugna é a simulação e o abuso de direito."* e **(ii.b) 1302-001.293**, do qual se destaca: *"não se sabe se a imputação é de abuso de direito – já que falam em planejamento abusivo ou de fraude à lei – já que sustentam o uso anormal de institutos jurídicos, mas, neste rosário de imprecisas imputações, o maior equívoco é falar em regime de exceção, ou seja, entendem os autuantes que a aplicação dos arts. 7º e 8º em tela só seriam normais em um regime de exceção"*.

(iii) Sobre a cumulação de multa isolada com a multa de ofício, matéria sobre a qual são apresentados os acórdãos paradigmas **(iii.a) 1201-001.450**, no qual consta que *"Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, haja vista que ambas penalidades têm como base o valor das receitas tidas como não tributadas pela Fiscalização."* e **(iii.b) 1103-001.125**, do qual se extrai: *"É ilegal a cumulação de multa isolada (art. 44, II, "b", Lei nº 9.430/96), com a multa de ofício (art. 44, I, Lei nº 9.430/96), sobre a mesma base tributável"*.

A Recorrente ainda identifica outros acórdãos paradigmas tratando da cumulação de multas (**1202-001.228 e 1103-001.170**)

O contribuinte ainda reitera razões de suposta nulidade do auto de infração, sem que tenha apresentado paradigma a respeito do tema.

O recurso especial foi admitido pelo Presidente da 4ª Câmara da Primeira Seção do CARF (Conselheiro Rafael Vidal de Araújo), conforme decisão cujos trechos são colacionados a seguir:

III.1. DIVERGÊNCIA QUANTO À LEGITIMIDADE DO USO DE EMPRESA VEÍCULO PARA APROVEITAMENTO DO ÁGIO GERADO EM OPERAÇÃO ONEROSA REALIZADA ENTRE PARTES INDEPENDENTES. Acórdãos paradigmas

n° 1201-001.267, n° 1201-001.534, n° 1201-001.507 e n° 19.10.2011.

De fato, o acórdão recorrido diverge dos dois primeiros acórdãos paradigmas. Isto porque o acórdão recorrido não aceita a dedução do ágio auferido com utilização de empresa veículo, quando constatado que o procedimento do sujeito passivo não se reveste de propósito negocial, revelando objetivo exclusivamente tributário. Já para os acórdãos paradigmas o uso de empresa veículo e de incorporação reversa, por si só, não invalidariam as operações societárias que transferiram o ágio da investidora original para a empresa investida, estando diretamente vinculadas ideologicamente a um propósito negocial. Neste sentido a economia tributária seria uma busca pela otimização de resultados, por lucros e, assim, por um propósito negocial, ou vice-e-versa. (...)

Não haverá a análise dos acórdãos paradigmas n° 1201-001.507 e n° 19.10.2011, pois já foram confrontados com o acórdão recorrido dois acórdãos paradigmas, em atenção ao disposto no § 7º do art. 67 do RICARF.

III.2. DIVERGÊNCIA QUANTO À LEGITIMIDADE DO APROVEITAMENTO DO ÁGIO INTERNO GERADO EM REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA INTRAGRUPO. Acórdãos paradigmas n° 1301-001.224 e n° 1302-001.293.

A solução dada ao caso divergiria do entendimento trazido nos acórdãos paradigmas n. 1301-001.224 e n. 1302-001.293.

De fato, divergem o acórdão recorrido e os acórdão paradigmas, pois o primeiro considera ser impossível a caracterização das condições legais para amortização do ágio nos termos dos artigos 7º e 8º da lei 9.532/97, no casos em que empresas do mesmo grupo transferem ágio através de reorganizações societárias tidas pelo primeiro acórdão como sem propósito negocial (e-fl. 4899), conclusão oposta a dada nos acórdãos paradigmas citados. (...)

III.3. DIVERGÊNCIA QUANTO À VEDAÇÃO DE CUMULAÇÃO DA MULTA ISOLADA COM A MULTA DE OFÍCIO. Acórdãos paradigmas n° 1201-001.450, n° 1103-001.125, n° 1202-001.228 e n° 1103-001.170. (...)

Desta forma, como o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas trouxeram conclusões divergentes para casos fáticos similares, no uso da mesma legislação, cabe o recurso para a matéria destacada. (...)

Não haverá a análise dos acórdãos paradigmas n° 1202-001.228 e n. 1103-001.170, pois já foram confrontados com o acórdão recorrido dois acórdãos paradigmas, em atenção ao disposto no § 7º do art. 67 do RICARF.

Atendidos os pressupostos de tempestividade e legitimidade, e tendo o recorrente comprovado a divergência jurisprudencial para as matérias contestadas, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial (arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do CARF).

Em 27/01/2017, os autos foram remetidos à Procuradoria, que apresentou contrarrazões ao recurso especial em 09/02/2017, requerendo seja negado provimento ao recurso especial, pelas razões a seguir sintetizadas:

(i) ilegitimidade do uso de empresa veículo, eis que é exigida a confusão patrimonial entre a investidora e investida, na forma do artigo 386, do RIR/99, para dedutibilidade do ágio,

(ii) a ilegitimidade do ágio interno, notadamente porque não há um propósito negocial na operação;

(iii) possibilidade de cumulação de multa isolada quanto às estimativas mensais com a multa de ofício, pois a Lei nº 9.430/1996 prevê expressamente a cobrança da multa isolada.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Antes de analisar o recurso especial, ressalvo que **não tomo conhecimento de matéria tratada no recurso especial**, sem que tenha sido demonstrada divergência na interpretação da lei tributária, qual seja, nulidade do auto de infração.

O recurso especial é tempestivo, tendo sido demonstrada a divergência na interpretação da lei tributária pela Recorrente, adotando-se as razões do Presidente de Câmara para admissão de matérias e paradigmas consignados em sua decisão.

Passo a analisar o mérito do recurso especial, lembrando que foi devolvido ao conhecimento deste colegiado: (i) utilização de empresa “veículo” para aproveitamento do ágio gerado em operação onerosa entre partes independentes; (ii) aproveitamento de ágio “interno”; e (iii) exigência de multa isolada concomitantemente com a multa de ofício.

Ressalto que não a operação que originou o ágio com utilização de empresa veículo não é a mesma que gerou o ágio interno. Assim, as matérias serão tratadas separadamente.

Alegação de Legitimidade do Uso de Empresa Veículo

A primeira operação (identificada pelo acórdão recorrido no item 1 – folha 11 do acórdão), que originou a glosa pelo auditor fiscal autuante, foi finalizada com a incorporação da SOGO INVESTIMENTOS (investidora) pela TERLOGS (investida), ambas controladas pela SOGO SOUTHOCEAN. No entendimento do auditor fiscal, a real adquirente da participação societária na TERLOGS (958 quotas) foi a SOGO SOUTHOCEAN, além de serem (incorporada e incorporadora) componentes do mesmo grupo econômico.

Os passos da operação são os seguintes:

- 1) Em 16 de dezembro de 2004, a SOGO SOUTHOCEAN adquiriu 958 quotas do capital social da TERLOGS, que eram detidas anteriormente pela ALL – América Latina Logística S/A (que não tinha relação com o grupo econômico da Recorrente). A SOGO SOUTHOCEAN, assim, passou a ser detentora de 99,97% do capital social da TERLOGS, conforme 7ª alteração do contrato social desta última empresa. Na mesma alteração contratual é admitido como sócio Francisco Carlos Ramos, com percentual de 0,03% do capital social;
- 2) Também em 16 de dezembro de 2004, a SOGO SOUTHOCEAN transfere para a SOGO INVESTIMENTOS estas 958 quotas da TERLOGS, nos termos da 8ª alteração contratual. Assim, passam a ser sócias desta a SOGO SOUTHOCEAN (74,48%), SOGO INVESTIMENTOS (25,49%) e Francisco Carlos Ramos (0,03%).
- 3) Em 23/12/2004, a SOGO SOUTHOCEAN transfere as suas quotas da TERLOGS para a SOGO INVESTIMENTOS, como se observa da 9ª alteração contratual da TERLOGS. **Esta operação será analisada como o segundo ágio, tratado como ágio interno pela decisão recorrida.**
- 4) Finalmente, ainda de forma relevante para o “primeiro ágio”, em 28/12/2004, a SOGO INVESTIMENTOS é incorporada pela TERLOGS. Diante disso, constam como sócios da TERLOGS ao final de tais operações: a SOGO SOUTHOCEAN, com 99,99% e Francisco Carlos Ramos, com 0,01% do capital social.

Destaco trecho do Relatório Fiscal mencionando que o real adquirente destas 958 quotas foi a SOGO SOUTHOCEAN:

Convém lembrar que o pagamento na aquisição das 958 cotas da TERLOGS que pertenciam à ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S.A., no valor de R\$ 52.000.000,00, superior ao valor patrimonial das cotas, foi efetuado pela SOGO SOUTHOCEAN e não pela TERLOGS que registrou valor de R\$ 43.061.034,56 como ágio e vem utilizando como despesa dedutível.

Nesse contexto, qual seria o papel de SOGO INVESTIMENTOS? Marco Aurélio Grecco cita situações que são perfeitamente aplicáveis ao caso sob exame. Uma delas é a que se chama de 'empresa de passagem', que vem a ser uma pessoa jurídica criada apenas para servir de canal de passagem de um

patrimônio ou de dinheiro sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto. (...)

SOGO INVESTIMENTOS se enquadra, perfeitamente, nessas situações, uma vez que teve como finalidade unicamente transferir o ágio à TERLOGS. (...)

O Relatório Fiscal não questiona a existência de ágio na aquisição de participação societária, que seriam as partes independentes (na origem do ágio), como tampouco qualquer outro requisito necessário para sua amortização (como a existência de demonstrativo do valor do ágio).

O acórdão recorrido entendeu pela manutenção da glosa da despesa com ágio essencialmente pelas mesmas razões, como se verifica do voto do Conselheiro Relator, Leonardo de Andrade Couto:

Pelo exame dos autos constata-se que a Sogo Investimentos caracteriza-se plenamente como empresa veículo, cujo único objeto real foi possibilitar o benefício da amortização do ágio para a recorrente através de sucessivas operações societárias descritas pormenorizadamente no Termo de Verificação.

A utilização da empresa veículo é fato que isoladamente não seria motivo suficiente para descaracterizar os efeitos da operação quanto à geração do ágio. Entretanto, na presente situação entendo que o procedimento do sujeito passivo nos moldes realizados teve como escopo o contorno da legislação que trata da matéria no que se refere fundamentalmente às circunstâncias que, em ocorrendo, permitam a amortização do ágio.

Quem efetivamente adquiriu as 958 cotas da Terlogs junto à ALL foi a Sogo Southocean. Em tese, ocorreria o permissivo legal para dedução do ágio caso a Sogo Southocean tivesse incorporado a Terlogs ou vice-versa. Ao que tudo indica, tal procedimento não seria de interesse dos envolvidos. Conforme aduzido pela defesa, havia a preocupação de não transferir à Terlogs algumas questões próprias da Sogo Southocean, como as suas dívidas e o intrincado relacionamento entre os seus sócios.

Ainda que não tenha sido feito um procedimento de verificação quanto a essas alegações fato é que, com base nelas, tornou-se impossível a caracterização da condição sine qua non para amortização do ágio: a confusão patrimonial entre investidora e investida.

Dai porque entendo que foi criada uma artificialidade para contornar a legislação que, repita-se, tem como regra a indedutibilidade do ágio.

Diante disso, tratarei no presente voto da possibilidade de surgimento de ágio com a utilização de holding de investimento, denominada informalmente de "empresa veículo",

como também a artificialidade (ou não) da criação da SOGO INVESTIMENTOS no caso destes autos.

O lançamento tributário e o acórdão recorrido tratam da interpretação dos artigos artigo 7º e 8º, da Lei nº 9.532/1997. Lembro o teor do artigo 7º, da Lei nº 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 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.

E a previsão do artigo 8º, da Lei nº 9.532/1997, *verbis*:

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.*

Em comentários aos citados dispositivos legais, Marcos Vinicius Neder e Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira tratam da possibilidade de holding e incorporação reversa, sem prejuízo do reconhecimento do ágio dedutível:

A Lei nº 9.532/1997 expressamente veio a permitir a dedução do ágio, no caso da "incorporação reversa", algo que não estava claro na legislação anterior. Ou seja, o ágio passou a ser dedutível também no momento em que a investida incorpora a investidora. Trata-se, claramente, da incorporação da investidora direta. Essa permissão expressa que autoriza deduzir o ágio na "incorporação reversa" teve como objetivo estimular o interesse da iniciativa privada na aquisição de participação societária em empresas públicas em fase de privatização. (...)"

A Lei não proibiu o aproveitamento do ágio no caso de incorporação de empresas holdings, constituídas pelos controladores indiretos com o propósito de adquirir, consolidar e gerir a participação na empresa investida. Não apenas isso não foi proibido como foi expressamente autorizado, na medida em que a Lei permitiu a dedução do ágio no caso da incorporação reversa pela empresa investida na empresa que nela detém a participação acionária e estimulou os processos de privatização (...)

A norma tributária, ao conceder o incentivo tributário de aproveitamento do ágio na Lei 9.532/1997, não fez restrição ao uso de holdings, muito pelo contrário as incentivou, como comentamos anteriormente, inclusive ao permitir a dedução do ágio na incorporação reversa. Assim, a mera existência da Instrução CVM 349/2001, que dispõe sobre o tratamento contábil do ágio na incorporação reversa de holdings em empresas de capital aberto, e a existência dos procedimentos contábeis nela sugeridos não afetam em nada a possibilidade de dedução do ágio na incorporação reversa da holding. (...)

A Lei não restringiu a apuração ou a dedução fiscal de ágio quando a empresa incorporada, adquirente do investimento, fosse empresa pura de holding, ou quando a empresa tivesse recebido recursos de seu sócio ou acionista em aumento de capital, ou ainda quando tivesse recebido a participação acionária em subscrição de ações de sua emissão. Logo, o tratamento de todas essas hipóteses, quando da incorporação reversa da holding Y, é alcançado, de forma equivalente, pela Lei" (Análise do Tratamento Contábil e Fiscal do Ágio em Estrutura de Aquisição ou Titularidade de Sociedades quanto há a Interposição de Holding, in Controvérsias Jurídico-Contábeis, 4ª Volume, São Paulo, Dialética, 2013, fls. 161, 162 e 179).

No caso destes autos, a SOGO SOUTHOCEAN adquiriu participação societária (958 quotas da TERLOGS), com efetivo pagamento do preço e originando-se ágio por expectativa de rentabilidade futura. Este ágio foi transferido, posteriormente, para a SOGO INVESTIMENTOS, que foi incorporada pela TERLOGS. Não há qualquer irregularidade nestas operações.

Acrescento que é legítima a transferência de ágio em operação societária, fundamentando-se a hipótese no artigos 248, da Lei nº 6.404/1976 e no artigo 20, do Decreto nº 1.598/1976.

O artigo 248, da Lei nº 6.404/1976 teve redação alterada nos anos de 2007 (Lei nº 11.638/2007) e 2008 (Medida Provisória nº 449/2008). Como tratamos nos autos de fatos ocorridos entre 2007 a 2010 reproduzo a seguir a redação vigente do dispositivo legal em cada um dos anos calendários.

No ano-calendário de 2007, a redação do artigo 248, da Lei nº 6.404/1976 era a seguinte:

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas sobre cuja administração tenha influência significativa, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante, em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

I - o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas;

II - o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

III - a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente; somente será registrada como resultado do exercício:

a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;

b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;

c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.

§ 2º A sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número I.

No ano de 2008 e seguintes, aplica-se a redação conferida pela Medida Provisória nº 449/2008, publicada em 03 de dezembro daquele ano e posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009:

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas;

II - o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

III - a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente; somente será registrada como resultado do exercício:

a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;

b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;

c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.

§ 2º A sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número I.

De toda sorte, respeitadas as condições tratadas pelo dispositivo da Lei nº 6.404/1976, desde a original redação, a Lei nº 6.404/1976 obrigava que o investimento adquirido fosse avaliado pelo método de equivalência patrimonial.

O artigo 20, do Decreto nº 1.598/1976 tinha a seguinte redação ao tempo dos fatos tratados nestes autos, regulando o desdobramento do custo de aquisição em ágio por rentabilidade futura:

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.

Ao tratar do ágio sobre expectativa de rentabilidade futura, o artigo 20, do Decreto nº 1.598/1976 - como também sua reprodução no RIR/99 - trata indistintamente das hipóteses de aquisição da participação, sem qualquer restrição. Portanto, a exigência da aplicação do método de equivalência patrimonial decorre da própria lógica do artigo 248, da Lei nº 6.404/1976, como também do conceito adotado pelo artigo 20, do Decreto nº 1.598/1976.

A transferência de ágio efetuada pela Recorrida - em operações societárias descritas no relatório deste acórdão -, portanto, decorre da regular transferência de investimento em observância a estas normas.

Ressalto que o artigo 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, ao tratar da confusão patrimonial como condição da amortização do ágio não tem qualquer referência ao "investidor original", ao contrário do que entendeu a nobre prolatora de voto vencedor no acórdão recorrido. A exigência legal é de investimento adquirido com ágio, que poderá ser deduzido quando houver a confusão patrimonial pela empresa que detenha o investimento adquirido, ou mesmo pela própria investida caso ocorra incorporação reversa.

Tenho manifestado neste Colegiado a minha posição sobre a dispensabilidade de confusão patrimonial (fundada pelos artigos 7º e 8º, acima citados) entre investidora original e investida original, na medida em que a legislação não atribui interpretação restritiva nesse sentido. Afinal, há que se ponderar se a origem do ágio é legítima (com a existência de partes independentes, pagamento, demonstração da rentabilidade futura, etc.). Nesse contexto, um vez demonstrada a legitimidade da origem do ágio por expectativa de rentabilidade futura, não há restrição legal ou contábil à sua transferência juntamente com o investimento a ele relacionado.

Diante disso, voto por **conhecer e dar provimento ao recurso especial do contribuinte.**

Ágio Interno:

O segundo ágio analisado neste processo foi originado por operação entre partes relacionadas. Os passos das operações são os seguintes:

- 1) Em 23/12/2004, o capital social da SOGO INVESTIMENTOS é aumentado em R\$ 75.580.000,00 em 3ª alteração contratual, com conferência de 2.799 quotas de emissão da ora Recorrente, TERLOGS TERMINAL MARÍTIMO LTDA a valor de mercado. O capital social da SOGO INVESTIMENTOS passa a ser de R\$ 127.583.000,00, tendo como sócios a SOGO SOUTHOCEAN, com 99,9994% e Francisco Carlos Ramos, com 0,0006%. À ocasião do aumento de capital da SOGO INVESTIMENTOS, os sócios da TERLOGS eram os mesmos da SOGO INVESTIMENTOS;
- 2) Em 28/12/2004, a SOGO INVESTIMENTOS é incorporada pela TERLOGS.

Nesse caso, o Auditor Fiscal atuante demonstrou a artificialidade das operações nos seguintes termos:

Além disso, a falta de independência entre as empresas envolvidas (SOGO SOUTHOCEAN, SOGO INVESTIMENTOS e TERLOGS) também impediria o reconhecimento do valor do ágio, mormente se reduziu o resultado da própria sociedade sobre a qual foi constituído (“ágio de si mesmo”). (..)

Em relação à integralização no capital social da SOGO INVESTIMENTOS pela SOGO SOUTHOCEAN mediante a transferência das 2.799 cotas que seta possuía na TERLOGS, tanto a cláusula 1.1 da alteração contratual da SOGO INVESTIMENTOS, fls. 557 a 559, quanto a cláusula 1.3 da 9ª alteração contratual da TERLOGS, fls., 74 a 78, informam que o valor considerado de R\$ 75.580.000,00 corresponde ao valor proporcional de mercado da TERLOGS, conforme laudo pericial de avaliação (...).

O acórdão recorrido entendeu pela manutenção do auto de infração, nos seguintes termos do voto do Ilustre Relator, Conselheiro Leonardo de Andrade Couto:

No segundo caso, não houve qualquer desembolso, o que foi reconhecido pela recorrente. Descumpriu-se portanto a premissa básica do ônus em sentido estrito.

Registre-se que o cerne da questão é a ocorrência de dispêndio para obter algo de terceiros, que não pertença ao adquirente, de forma a definir a aquisição. É inquestionável que o termo aquisição pode ter uma extensa gama de significados. Existem várias formas através das quais um bem ou direito muda de propriedade, com utilização de diferentes mecanismos voltados ao cumprimento das condições necessárias ao aperfeiçoamento do negócio jurídico. Entretanto, nessas situações sempre ocorre a presença do terceiro como contraparte, circunstância essa inexistente no caso sob exame.

As empresas participantes das operações sob exame pertenciam ao mesmo grupo econômico e eram controladas pelas mesmas pessoas. Como aceitar que uma operação societária entre elas

possa gerar os mesmos efeitos que aquela efetuada entre terceiros não relacionados?

No que se refere ao propósito comercial e aos fundamentos econômicos da operação, deve-se salientar que o procedimento fiscal analisou essas questões com escopo nos aspectos intermediários que implicaram na formalização de um ágio que se provou inexistente, concretizado exclusivamente pela presença, como sujeitos, de sociedades sob controle comum, direto ou indireto.

Em outras palavras, o que se rejeita é a utilização de um artifício contábil que propicia a constituição de um suposto ágio, posteriormente amortizado com efeitos no resultado tributável da pessoa jurídica.

A avaliação “feita por empresa especializada”, é hábil para atestar a rentabilidade que a participação societária poderia apresentar no futuro, mas não se presta a qualificar a diferença entre essa avaliação e o valor patrimonial como ágio.

Ou seja, o laudo elaborado exclusivamente no interesse de empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico pode embasar a reavaliação da participação societária, mas não a formação do ágio

O acórdão recorrido não merece reparos.

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 dispenha:

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 dúvida. 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 uma 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 de participação societária. Além disso, se não há pagamento pela aquisição das quotas sociais, não há operação legítima de compra e venda.

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 “*legitimidade do aproveitamento do ágio interno*”. (trechos do recurso especial – fls. 4.948);

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, é a ementa do acórdão nº 9101-002.550, proferido por esta Turma e no qual acompanhei o relator 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 no tocante ao ágio interno** (segundo ágio), mantendo o acórdão recorrido pelos seus fundamentos.

Multa isolada quanto às estimativas mensais

O contribuinte alega a impossibilidade de cobrança cumulada da multa isolada, calculada sobre estimativas mensais, com a multa de ofício. O recurso merece acolhimento nessa matéria.

A impossibilidade de cobrança cumulada de multa de ofício calculada sobre o saldo do tributo ao pagar no final do ano calendário e da multa sobre estimativas mensais tem por principal fundamento a lógica empregada na sistemática de antecipação por estimativas. Isto porque as estimativas mensais não configuram obrigação tributária autônoma, mas mera técnica de arrecadação.

A esse respeito, destaque-se artigo 231, do RIR/1999 (Decreto 3.000/1999), que estabelece a compensação dos valores antecipados a título de estimativa mensal ao final do ano:

Art. 231. Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 4º): (...)

IV - do imposto pago na forma dos arts. 222 a 230. (grifamos)

De acordo com o dispositivo do Regulamento do Imposto de Renda, a pessoa jurídica que tenha recolhido estimativas poderá, ao final do ano-calendário, deduzi-las do saldo a pagar do IRPJ. Tal mecanismo demonstra a relação inafastável entre as estimativas mensais e a apuração ao final do período, confirmando que não se tratam de relações jurídicas tributárias autônomas, mas apenas uma técnica de arrecadação.

Considerando a natureza de mera antecipação da estimativa, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais consolidou entendimento sobre a impossibilidade de sua cobrança após o encerramento do ano calendário, conforme Enunciado n. 82 de sua Súmula:

Súmula CARF 82:

Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

O E. Superior Tribunal de Justiça também decidiu que as estimativas mensais são meras antecipações do fato gerador, que ocorre ao final do período de apuração, *verbis*:

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei nº 9.430/96. (Superior Tribunal de Justiça, AgRg no Resp 694.278, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 03/08/2006)

Nesse contexto, seria legítima a cobrança de multa isolada sobre estimativas mensais se efetuado o lançamento antes do encerramento do ano-calendário, o que não ocorreu no caso do presente processo administrativo.

São precisas as considerações de Paulo de Barros Carvalho tratando da relação indissociável entre o tributo pago ao final do ano e a estimativa mensal:

Prescreve o art. 2º da Lei n. 9.430/969 que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento dos tributos, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada. Feita essa opção, tem-se recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa, em que os valores devidos a título de imposto e de contribuição são determinados mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos em lei.

Essa opção não exclui, contudo, a obrigação de calcular a renda e o lucro líquido no final do ano-calendário, e de efetuar o pagamento dos tributos sobre ele incidentes. O §3º do dispositivo acima transcrito não deixa dúvidas a respeito do assunto (...). E o §4º segue a mesma linha de raciocínio, ao estipular que o tributo pago no regime de estimativa deve ser deduzido para fins de determinação do saldo de tributo a pagar.

Em sentido semelhante, também, é a disposição do art. 6º da Lei n. 9.430/96, a qual permite entrever a indissociabilidade do tributo pago no regime de estimativa e aquele devido ao final do ano-calendário. (...)

Os referidos preceitos legais nos levam a concluir que o regime de estimativa não veicula tributos distintos do IRPJ e da CSLL anuais. Trata-se de técnica de tributação que implica antecipação do recolhimento de valores presumidamente devidos em 31 de dezembro de cada ano. Por isso, na apuração dos tributos no último dia do ano-calendário (critério temporal do IRPJ e da CSLL) devem ser consideradas as quantias antecipadas e, ainda, se estas forem superiores ao débito efetivo, cabe sua restituição

(Derivação e Positvação no Direito Tributário, Volume 1, 2ª edição, São Paulo, Noeses, 2014, fl. 289/290)

Sobreleva considerar que o E. Superior Tribunal de Justiça entende indevida a multa isolada quando já imposta multa de ofício, exatamente como ocorrido nos presentes autos, aplicando o princípio da consunção. Destaca-se ementa de acórdão nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

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

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção. Recurso especial improvido.

(Superior Tribunal de Justiça, Resp 1.496.354, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 24.03.2015 - grifamos)

Na mesma linha, é o teor do Enunciado nº 105, da Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda:

Súmula CARF nº 105

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurada no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Como o Enunciado de Súmula explicita que está tratando de lançamentos efetuados sob a vigência do artigo 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/1996, entendo que não seja o caso de simples aplicação deste Enunciado ao caso dos autos, lançado com fundamento no mesmo artigo 44, mas com alteração posterior, isto é, pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007. De toda sorte, o racional que originou a Súmula CARF referida (consunção) deve implicar na mesma conclusão, isto é, na impossibilidade de exigência cumulada destas penalidades.

É importante anotar que o artigo 44, da Lei nº 9.430/1996 sofreu pequena alteração pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, para dispor que:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (...)

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

A exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351/2007, que foi convertida na Lei nº 11.488 e alterou o artigo 44 a respeito da multa isolada, atesta que a única alteração veiculada por aquela norma foi quanto ao percentual da multa de ofício, *verbis*:

A alteração do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 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 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 de multa de mora.

Portanto, após a alteração pela lei nº 11.488/2007, a norma de imposição da multa isolada permanece idêntica - salvo quanto ao percentual aplicado, agora de 50%, quando anteriormente era de 75%. Exatamente por isso deveria ser afastada sua cobrança diante da evidente ilegalidade de cumulação de multa isolada sobre estimativas mensais com a multa de ofício.

Assim, voto por **dar provimento ao recurso especial do contribuinte** para afastar a exigência de multa isolada calculada sobre estimativas mensais.

Conclusão

Por tais razões, voto por **conhecer e dar provimento parcial ao recurso especial do contribuinte**, para:

(i) admitir a legitimidade do ágio gerado na aquisição de 958 quotas da Terlogs Terminal Marítimo Ltda. pela Sogo Southocean, transferido à Sogo Investimentos (“empresa veículo”), que, posteriormente, foi incorporada pela Recorrente (Terlogs Terminal Marítimo Ltda.);

(ii) afastar a exigência de multa isolada exigida concomitantemente à multa de ofício (anos de 2007 a 2010).

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator designado

Não obstante o substancioso voto da I. Relatora, a quem sempre renderei homenagens, peço vênua para divergir no exame do mérito, em relação (1) ao ágio relativo à primeira operação, cuja matéria foi denominada como "Alegação de Legitimidade do Uso de Empresa Veículo" e (2) multa isolada por insuficiência de estimativa mensal para os anos-calendário de 2007 a 2010.

Na matéria (1), no qual se discute a possibilidade de amortização de despesa de ágio, será tratada no **tópico I** do presente voto. A matéria (2) será tratada no **tópico II**.

Passo ao exame.

I - Despesa de Amortização de Ágio.

Propõe-se, inicialmente, discorrer sobre uma análise histórica e sistêmica sobre o tema, para depois tratar do caso concreto, inclusive a questão relativa à utilização da denominada "empresa veículo".

1. Conceito e Contexto Histórico

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Em duas situações.

Na primeira, quando a empresa C realizasse o investimento, por exemplo, ao alienar a empresa B para uma outra pessoa jurídica. Assim, se vendesse a empresa B para a empresa D por 150 unidades, apuraria um ganho de 50 unidades. Isso porque, ao patrimônio líquido da empresa alienada, de 60 unidades, seria adicionado o ágio de 40 unidades. Assim, a base de cálculo para apuração do ganho de capital seria a diferença entre 150 e 100 unidades, perfazendo 50 unidades.

Na segunda, no caso de a empresa C (investidora) e a empresa B (investida) promoverem uma transformação societária (incorporação, fusão ou cisão), de modo em que passem a integrar uma mesma universalidade. Por exemplo, a empresa B incorpora a empresa C, ou, a empresa C incorpora a empresa B. Nesse caso, o valor de ágio de 40 unidades poderia passar a ser **amortizado**, para fins fiscais, no prazo de sessenta meses, resultando em uma redução na base de cálculo do IRPJ e CSLL a pagar.

Naturalmente, no Brasil, em relação ao ágio, a contabilidade empresarial pautou-se pelas diretrizes da contabilidade fiscal, até a edição da Lei nº 11.638, de 2007. O novo diploma norteou-se pela busca de uma adequação aos padrões internacionais para a contabilidade, adotando, principalmente, como diretrizes a busca da primazia da essência sobre a forma e a orientação por princípios sobrepondo-se a um conjunto de regras detalhadas baseadas em aspectos de ordem escritural¹. Nesse contexto, houve um realinhamento das normas contábeis no Brasil, e por consequência do conceito do *goodwill*. Em síntese, ágio contábil passa (melhor dizendo, volta) a ser a diferença entre o valor da aquisição e o valor

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

patrimonial justo dos ativos (patrimônio líquido ajustado pelo valor justo dos ativos e passivos).

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

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

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

2. Aproveitamento do Ágio. Hipóteses

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

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

Art. 219. Extingue-se a companhia:

I - pelo encerramento da liquidação;

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

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

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

Pode-se dizer que os eventos (1) e (2) guardam correlação, respectivamente, com os incisos I e II da lei que dispõe sobre as Sociedades por Ações.

3. Aproveitamento do Ágio. Separação de Investidora e Investida

No **primeiro evento**, trata-se de situação no qual a investidora aliena o investimento para uma terceira empresa. Nesse caso, **o ágio passa a integrar o valor patrimonial** do investimento para fins de apuração do ganho de capital e, assim, reduz a base

de cálculo do IRPJ e da CSLL. A situação é tratada pelo Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977, arts. 391 e 426 do RIR/99:

Art. 391. As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso III).

Parágrafo único. Concomitantemente com a amortização, na escrituração comercial, do ágio ou deságio a que se refere este artigo, será mantido controle, no LALUR, para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento (art. 426).

(...)

Art. 426. O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso V):

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real;

III - provisão para perdas que tiver sido computada, como dedução, na determinação do lucro real, observado o disposto no parágrafo único do artigo anterior. (...) (grifei)

Assim, o aproveitamento do ágio ocorre no momento em que o investimento que lhe deu causa foi objeto **de alienação ou liquidação**.

4. Aproveitamento do Ágio. Encontro entre Investidora e Investida

Já o **segundo evento** aplica-se quando a investidora e a investida transformarem-se em uma só universalidade (em eventos de **cisão, transformação e fusão**). O ágio pode se tornar uma **despesa de amortização**, desde que preenchidos os requisitos da legislação e no contexto de uma transformação societária envolvendo a investidora e a investida.

Contudo, sobre o assunto, há evolução legislativa que merece ser apresentada.

Primeiro, o tratamento conferido à participação societária extinta em fusão, incorporação ou cisão, atendia o disposto no art. 34 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:

Art 34 - Na fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituir será computado na determinação do lucro real de acordo com as seguintes normas: (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I - somente será dedutível como perda de capital a diferença entre o valor contábil e o valor de acervo líquido avaliado a preços de mercado, e o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, optar pelo tratamento da diferença como ativo diferido, amortizável no prazo máximo de 10 anos; (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

II - será computado como ganho de capital o valor pelo qual tiver sido recebido o acervo líquido que exceder o valor contábil das ações ou quotas extintas, mas o contribuinte poderá, observado o disposto nos §§ 1º e 2º, diferir a tributação sobre a parte do ganho de capital em bens do ativo permanente, até que esse seja realizado. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º O contribuinte somente poderá diferir a tributação da parte do ganho de capital correspondente a bens do ativo permanente se: (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

a) discriminar os bens do acervo líquido recebido a que corresponder o ganho de capital diferido, de modo a permitir a determinação do valor realizado em cada período-base; e (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

b) manter, no livro de que trata o item I do artigo 8º, conta de controle do ganho de capital ainda não tributado, cujo saldo ficará sujeito a correção monetária anual, por ocasião do balanço, aos mesmos coeficientes aplicados na correção do ativo permanente. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 2º - O contribuinte deve computar no lucro real de cada período-base a parte do ganho de capital realizada mediante alienação ou liquidação, ou através de quotas de depreciação, amortização ou exaustão deduzidas como custo ou despesa operacional. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

O que se pode observar é que o único requisito a ser cumprido, como perda de capital, é que o acervo líquido vertido em razão da incorporação, fusão ou cisão estivesse avaliado a preços de mercado. Contudo, para que se consumasse a perda de capital prevista no inciso I, o valor contábil deveria ser maior do que o acervo líquido avaliado a preços de mercado, e tal situação se mostraria viável, especialmente, quando, imediatamente após à aquisição do investimento com ágio, ocorresse a operação de incorporação, fusão ou cisão².

² Ver Acórdão nº 1101-000.841, da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara do CARF, da relatora Edeli Pereira Bessa., p. 15.

Ocorre que tal previsão se consumou em operações um tanto quanto questionáveis por vários contribuintes, mediante aquisição de empresas deficitárias pagando-se ágio, para, em logo em seguida, promover a incorporação da investidora pela investida. As operações ocorriam quase simultaneamente.

E, nesse contexto, o aproveitamento do ágio, nas situações de transformação societária, sofreu alteração legislativa. Vale transcrever a Exposição de Motivos da MP nº 1.602, de 1997³, que, posteriormente, foi convertida na Lei nº 9.532, de 1997.

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

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

Com as normas previstas no Projeto, esses procedimentos não deixarão de acontecer, mas, com certeza, ficarão restritos às hipóteses de casos reais, tendo em vista o desaparecimento de toda vantagem de natureza fiscal que possa incentivar a sua adoção exclusivamente por esse motivo.

Não vacilou a doutrina abalizada de LUÍS EDUARDO SCHOUERI⁴ ao discorrer, com precisão sobre o assunto:

Anteriormente à edição da Lei nº 9.532/1997, não havia na legislação tributária nacional regulamentação relativa ao tratamento que deveria ser conferido ao ágio em hipóteses de incorporação envolvendo a pessoa jurídica que o pagou e a pessoa jurídica que motivou a despesa com ágio.

O que ocorria, na prática, era a consideração de que a incorporação era, per se, evento suficiente para a realização do ágio, independentemente de sua fundamentação econômica.

(...)

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

³ Exposição de Motivos publicada no Diário do Congresso Nacional nº 26, de 02/12/1997, pg. 18021 e segs, <http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?datSessao=01/12/1997&tipDiario=2>. Acesso em 15/02/2016.

⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários). São Paulo : Dialética, 2012, p. 66 e segs.

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

Merece transcrição o Relatório da Comissão Mista⁵ que trabalhou na edição da MP 1.602, de 1997:

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

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

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

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

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

Na realidade, a Exposição de Motivos deixa claro que a motivação para o dispositivo foi um **maior controle sobre os planejamentos tributários abusivos**, que descaracterizavam o ágio por meio de analogias completamente desprovidas de sustentação jurídica. E deixou claro que se trata de uma **despesa de amortização**.

E qual foram as novidades trazidas pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997?

⁵ Relatório da Comissão Mista publicada no Diário do Congresso Nacional nº 27, de 03/12/1997, pg. 18024, <http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?datSessao=01/12/1997&tipDiario=2>. Acesso em 15/02/2016.

Primeiro, há que se contextualizar a disciplina do método de equivalência patrimonial (MEP).

Isso porque o ágio aplica-se apenas em investimentos sociedades coligadas e controladas avaliado pelo MEP, conforme previsto no art. 384 do RIR/99. O método tem como principal característica permitir uma atualização dos valores dos investimentos em coligadas ou controladas com base na variação do patrimônio líquido das investidas.

As variações no patrimônio líquido da pessoa jurídica investida passam a ser refletidas na investidora pelo MEP. Contudo, os aumentos no valor do patrimônio líquido da sociedade investida não são computados na determinação do lucro real da investidora. Vale transcrever os dispositivos dos arts. 387, 388 e 389 do RIR/99 que discorrem sobre o procedimento de contabilização a ser adotado pela investidora.

Art. 387. Em cada balanço, o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, de acordo com o disposto no art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976, e as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 21, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso III):

(...)

Art. 388. O valor do investimento na data do balanço (art. 387, I), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo anterior, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 22).

(...)

Art. 389. A contrapartida do ajuste de que trata o art. 388, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).

(...)

Resta nítida a separação dos patrimônios entre investidora e investida, inclusive as repercussões sobre os resultados de cada um. A investida, pessoa jurídica independente, em razão de sua atividade econômica, apura rendimentos que, naturalmente, são por ela tributados. Por sua vez, na medida em que a investida aumenta seu patrimônio líquido em razão de resultados positivos, por meio do MEP há uma repercussão na contabilidade da investidora, para refletir o acréscimo patrimonial realizado. A conta de ativos em investimentos é debitada na investidora, e, por sua vez, a contrapartida, apesar de creditada como receita, é excluída na apuração do Lucro Real. Com certeza, não faria sentido tributar os lucros na investida, e em seguida tributar o aumento do patrimônio líquido na investidora, que ocorreu precisamente por conta dos lucros auferidos pela investida.

E esclarece o art. 385 do RIR/99 que se a pessoa jurídica adquirir um investimento avaliado pelo MEP por valor superior ou inferior ao contabilizado no patrimônio líquido, deverá desdobrar o custo da aquisição em (1) valor do patrimônio líquido na época da

aquisição e (2) **ágio** ou **deságio**. Para a devida transparência na mais valia (ou menor valia) do investimento, o registro contábil deve ocorrer em contas diferentes:

Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

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

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

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

I - valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

*§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º).
(grifei)*

Como se pode observar, a formação do ágio não ocorre espontaneamente. Pelo contrário, deve ser motivado, e indicado o seu fundamento econômico, que deve se amparar em pelo menos um dos três critérios estabelecidos no § 2º do art. 385 do RIR/99, (1) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade, (2) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros (3) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

E, conforme já dito, por ser a motivação adotada pela quase totalidade das empresas, todos os holofotes dirigem-se ao fundamento econômico com base em expectativa de rentabilidade futura da empresa adquirida.

Trata-se precisamente de lucros esperados a serem auferidos pela controlada ou coligada, em um futuro determinado. Por isso o adquirente (futuro controlador) se propõe a desembolsar pelo investimento um valor superior ao daquele contabilizado no patrimônio líquido da vendedora. Por sua vez, tal expectativa deve ser lastreada em demonstração devidamente arquivada como comprovante de escrituração, conforme previsto no § 3º do art. 385 do RIR/99.

E, finalmente, passamos a apreciar os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, consolidados no art. 386 do RIR/99. Como já dito, em eventos de transformação societária, quando investidora absorve o patrimônio da investida (ou vice versa), adquirido com ágio ou deságio, em razão de cisão, fusão ou incorporação, resolveu o legislador disciplinar a situação:

Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do § 2º do artigo anterior, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso III do § 2º do artigo anterior, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.(...) (grifei)

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

5. Amortização. Despesa.

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

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

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

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

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

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

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

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

Por sua vez, logo após as Subseções II (Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado) e III (Depreciação Acelerada Incentivada), encontra previsão legal a amortização, no art. 324, na Subseção IV do RIR/99 ⁶.

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

6. Despesa Em Face de Fatos Construídos Artificialmente

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

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

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

Por exemplo, o fato de auferir lucro, mediante operações espontâneas, das atividades operacionais da pessoa jurídica, amolda-se à hipótese de incidência prevista pela norma, razão pela qual nasce a obrigação do contribuinte recolher os tributos.

⁶ Art. 324. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, § 1º).

§ 1º Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de amortização não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem ou direito, ou o valor das despesas (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 2º).

§ 2º Somente serão admitidas as amortizações de custos ou despesas que observem as condições estabelecidas neste Decreto (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 5º).

§ 3º Se a existência ou o exercício do direito, ou a utilização do bem, terminar antes da amortização integral de seu custo, o saldo não amortizado constituirá encargo no período de apuração em que se extinguir o direito ou terminar a utilização do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 4º).

§ 4º Somente será permitida a amortização de bens e direitos intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

Da mesma maneira, a pessoa jurídica, no contexto de suas atividades operacionais, incorre em dispêndios para a realização de suas tarefas. Contrata-se um prestador de serviços, compra-se uma mercadoria, operações necessárias à consecução das atividades da empresa, que surgem naturalmente.

Ocorre que, em relação aos casos tratados relativos á amortização do ágio, proliferaram-se situações no qual se busca, especificamente, o enquadramento da norma permissiva de despesa.

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

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

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

Admitindo-se uma **construção artificial** do suporte fático, consumir-se-ia um tratamento desigual, desarrazoado e desproporcional, que afronta o princípio da capacidade contributiva e da isonomia, vez que seria conferida a uma determinada categoria de despesa uma premissa completamente diferente, uma liberalidade não aplicável à grande maioria dos contribuintes.

7. Hipótese de Incidência Prevista Para a Amortização

Realizada análise do ágio sob perspectiva do gênero despesa, cabe prosseguir com a apreciação da legislação específica que trata de sua amortização.

Vale recapitular os **dois eventos em que a investidora pode se aproveitar do ágio contabilizado: (1) a investidora deixa de ser a detentora do investimento, ao alienar a participação da pessoa jurídica adquirida (investida) com ágio; (2) a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, transformação e fusão).** E repetir que estamos, agora, tratando da segunda situação.

Cenário que se encontra disposto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, e nos arts. 385 e 386 do RIR/99, do qual transcrevo apenas os fragmentos de maior interesse para o debate:

Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

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

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

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

I - valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º).

Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

(...)

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (...) (grifei)

Percebe-se claramente, no caso, que o suporte fático delineado pela norma predica, de fato, que investidora e investida tenham que integrar uma mesma universalidade: A **pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão**, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio.

A conclusão é **ratificada** analisando-se a norma em debate sob a perspectiva da hipótese de incidência tributária delineada pela melhor doutrina de GERALDO ATALIBA⁷.

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

⁷ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, 6ª ed. São Paulo : Malheiros Editores, 2010, p. 51 e segs.

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

E a norma em análise se dirige à pessoa jurídica **investidora originária, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, coordenou e comandou os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição**, e à pessoa jurídica **investida**.

Ocorre que, em se tratando do ágio, as reorganizações societárias empreendidas apresentaram novas pessoas ao processo.

Como exemplo, podemos citar situação no qual a pessoa jurídica A adquire com ágio participação societária da pessoa jurídica B. Em seguida, utiliza-se de uma outra pessoa jurídica, C, e integraliza o capital social dessa pessoa jurídica C com a participação societária que adquiriu da pessoa jurídica B. Resta consolidada situação no qual a pessoa jurídica A controla a pessoa jurídica C, e a pessoa jurídica C controla a pessoa jurídica B. Em seguida, sucede-se evento de transformação societária, no qual a pessoa jurídica B absorve patrimônio da pessoa jurídica C, ou vice versa.

Ocorre que os sujeitos eleitos pela norma são precisamente a **pessoa jurídica A (investidora) e a pessoa jurídica B (investida)** cuja participação societária foi adquirida com ágio. Para fins fiscais, não há nenhuma previsão para que o ágio contabilizado na pessoa jurídica A (investidora), em razão de reorganizações societárias empreendidas por grupo empresarial, possa ser considerado "transferido" para a pessoa jurídica C, e a pessoa jurídica C, ao absorver ou ser absorvida pela pessoa jurídica B, possa aproveitar o ágio cuja **origem** deu-se pela aquisição da pessoa jurídica A da pessoa jurídica B.

Da mesma maneira, encontram-se situações no qual a pessoa jurídica A realiza aportes financeiros na pessoa jurídica C e, de plano, a pessoa jurídica C adquire participação societária da pessoa jurídica B com ágio. Em seguida, a pessoa jurídica C absorve patrimônio da pessoa jurídica B, ou vice versa, a passa a fazer a amortização do ágio.

Mais uma vez, não é o que prevê o aspecto pessoal da hipótese de incidência da norma em questão. A pessoa jurídica que adquiriu o investimento, que acreditou na mais valia e que desembolsou os recursos para a aquisição foi, de fato, **a pessoa jurídica A (investidora)**. No outro pólo da relação, a pessoa jurídica adquirida com ágio foi a pessoa jurídica B. Ou seja, o aspecto pessoal da hipótese de incidência, no caso, autoriza o aproveitamento do ágio a partir do momento em que a pessoa jurídica A (investidora) e a pessoa jurídica B (investida) passem a integrar a mesma universalidade.

São as situações mais elementares. Contudo, há reorganizações envolvendo inúmeras empresas (pessoa jurídica D, E, F, G, H e assim por diante).

Vale registrar que goza a pessoa jurídica de liberdade negocial, podendo dispor de suas operações buscando otimizar seu funcionamento, com desdobramentos econômicos, sociais e tributários.

Contudo, não necessariamente todos os fatos são recepcionados pela norma tributária.

A partir do momento em que, em razão das reorganizações societárias, passam a ser utilizadas novas pessoas jurídicas (C, D, E, F, G, e assim sucessivamente), pessoas jurídicas distintas da investidora originária (pessoa jurídica A) e da investida (pessoa jurídica B), e **o evento de absorção não envolve mais a pessoa jurídica A e a pessoa jurídica B**, mas sim pessoa jurídica distinta (como, por exemplo, pessoa jurídica F e pessoa jurídica B), a subsunção ao art. 386 do RIR/99 torna-se impossível, vez que o fato impositivo (suporte fático, situado no plano concreto) deixa de ser amoldar à hipótese de incidência da norma (plano abstrato), por incompatibilidade do aspecto **peçoal**.

Em relação ao aspecto **material**, há que se consumir a **confusão de patrimônio** entre investidora e investida, a que faz alusão o *caput* do art. 386 do RIR (*A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio...*). Com a confusão patrimonial, aperfeiçoa-se o **encontro de contas** entre o real investidor e investida, e a amortização do ágio passa a ser autorizada, com repercussão direta na **base de cálculo** do IRPJ e da CSLL.

Na realidade, o requisito expresso de que investidor e investida passam a compor o mesmo patrimônio, mediante evento de transformação societária, no qual a investidora absorve a investida, ou vice versa, encontra fundamento no fato de que, com a confusão de patrimônios, o lucro auferido pela investida passa a integrar a mesma universalidade da investidora. SCHOUER⁸, com muita clareza, discorre que, antes da absorção, investidor e investida são entidades autônomas. O lucro auferido pela investida (que foi a motivação para que a investidora adquirisse a investida com o sobrepreço), é tributado pela própria investida. E, por meio do MEP, eventual acréscimo no patrimônio líquido da investida seria refletido na investidora, sem, contudo, haver tributação na investidora. A lógica do sistema mostra-se clara, na medida em que não caberia uma dupla tributação dos lucros auferidos pela investida.

Por sua vez, a partir do momento em que se consuma a confusão patrimonial, os lucros auferidos pela então investida passam a integrar a mesma universalidade da investidora. Reside, precisamente nesse ponto, o permissivo para que o ágio, pago pela investidora exatamente em razão dos lucros a serem auferidos pela investida, possa ser aproveitado, vez que **passam a se comunicar, diretamente, a despesa de amortização do ágio e as receitas auferidas pela investida**.

Ou seja, compartilhando o mesmo patrimônio investidora e investida, consolida-se cenário no qual a mesma pessoa jurídica que adquiriu o investimento com mais valia (ágio) baseado na expectativa de rentabilidade futura, passa a ser tributada pelos lucros percebidos nesse investimento.

Verifica-se, mais uma vez, que a norma em debate, ao predicar, expressamente, que para se consumir o aproveitamento da despesa de amortização do ágio, os sujeitos da relação jurídica seriam *a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio*, ou seja, investidor e investida, não o fez por acaso. Trata-se precisamente do encontro de contas da investidora originária, que incorreu na despesa e adquiriu o investimento, e a investida, potencial geradora dos lucros que motivou o esforço incorrido.

⁸ SCHOUER, 2012, p. 62.

Prosseguindo a análise da hipótese de incidência da norma em questão, no que concerne ao aspecto **temporal**, cabe verificar o momento em que o contribuinte aproveitasse da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, **evento que provoca impacto direto na apuração da base de cálculo tributável**.

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

Isso porque, partindo-se da construção da norma conforme operação no qual "Se A é, B deve-ser", onde a primeira parte é o antecedente, e a segunda é o conseqüente, a consumação da hipótese de incidência localiza-se no antecedente. Ou seja, "Se A é", indica que a hipótese de incidência, no caso concreto, mediante aperfeiçoamento dos aspectos pessoal, material e temporal, concretizou-se em sua plenitude. Assim, passa-se para a etapa seguinte, o conseqüente ("B deve-ser"), no qual se aplica o regime de tributação a que encontra submetido o contribuinte (lucro real trimestral ou anual), efetua-se o **lançamento fiscal** com base na repercussão que as glosas despesas de ágio indevidamente amortizadas tiveram na apuração da base de cálculo, e, por conseqüência, determina-se o **termo inicial para contagem do prazo decadencial**.

8. Consolidação

Considerando-se tudo o que já foi escrito, entendo que a cognição para a amortização do ágio passa por verificar, **primeiro**, se os fatos se amoldam à hipótese de incidência, **segundo**, se requisitos de ordem formal estabelecidos pela norma encontram-se atendidos e, **terceiro**, se as condições do negócio atenderam os padrões normais de mercado.

A **primeira** verificação parece óbvia, mas, diante de todo o exposto até o momento, observa-se que a discussão mais relevante insere-se precisamente neste momento, situado **antes da subsunção do fato à norma**. Fala-se insistentemente se haveria impedimento para se admitir a construção de fatos que buscam se amoldar à hipótese de incidência de norma de despesa. O ponto é que, independente da genialidade da construção empreendida, da reorganização societária arquitetada e consumada, a investidora originária prevista pela norma não perderá a condição de investidora originária. Quem **viabilizou a aquisição**? De **onde vieram os recursos** de fato? Quem efetuou os estudos de viabilidade econômica da investida? Quem **tomou a decisão** de adquirir um investimento com sobrepreço? Respondo: a **investidora originária**.

Ainda que a pessoa jurídica A, investidora originária, para viabilizar a aquisição da pessoa jurídica B, investida, tenha (1) "transferido" o ágio para a pessoa jurídica C, ou (2) efetuado aportes financeiros (dinheiro, mútuo) para a pessoa jurídica C, **a pessoa jurídica A não perderá a condição de investidora originária**.

Pode-se dizer que, de acordo com as regras contábeis, em decorrência de reorganizações societárias empreendidas, o ágio legitimamente passou a integrar o patrimônio da pessoa jurídica C, que por sua vez foi incorporada pela pessoa jurídica B (investida).

Ocorre que a absorção patrimonial envolvendo a pessoa jurídica C e a pessoa jurídica B não tem qualificação jurídica para fins tributários.

Isso porque se trata de operação que não se enquadra na hipótese de incidência da norma, que elege, quanto ao aspecto pessoal, a pessoa jurídica A (investidora originária) e a pessoa jurídica B (investida), e quanto ao aspecto material, o encontro de contas entre a despesa incorrida pela pessoa jurídica A (investidora originária que efetivamente incorreu no esforço para adquirir o investimento com sobrepreço) e as receitas auferidas pela pessoa jurídica B (investida).

Mostra-se insustentável, portanto, ignorar todo um contexto histórico e sistêmico da norma permissiva de aproveitamento do ágio, despesa operacional, para que se autorize "pinçar" os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, promover uma interpretação isolada, blindada em uma bolha contábil, e se construir uma tese no qual se permita que fatos construídos artificialmente possam alterar a hipótese de incidência de norma tributária.

Caso superada a primeira verificação, cabe prosseguir com a **segunda** verificação, relativa a aspectos de ordem formal, qual seja, se a demonstração que o contribuinte arquivar como comprovante de escrituração prevista no art. 20, § 3º do Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977 (1) existe e (2) se mostra apta a justificar o fundamento econômico do ágio. Há que se verificar também (3) se ocorreu, efetivamente, o pagamento pelo investimento.

Enfim, refere-se a **terceira** verificação a constatar se toda a operação ocorreu dentro de padrões normais de mercado, com atuação de agentes independentes, distante de situações que possam indicar ocorrência de negociações evadidas de ilicitude, que poderiam guardar repercussão, inclusive, na esfera penal, como nos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 1990.

9. Sobre o Caso Concreto

Feitas as considerações, passo a analisar o caso concreto.

Trata-se da denominada "primeira operação" pela Relatora, no qual a SOGO SOUTHOCEAN adquiriu participação societária da TERLOGS (a Contribuinte), com sobrepreço (ágio).

As operações encontram-se descritas pela Relatora;

A primeira operação (identificada pelo acórdão recorrido no item 1 – folha 11 do acórdão), que originou a glosa pelo auditor fiscal autuante, foi finalizada com a incorporação da SOGO INVESTIMENTOS (investidora) pela TERLOGS (investida), ambas controladas pela SOGO SOUTHOCEAN. No entendimento do auditor fiscal, a real adquirente da participação societária na TERLOGS (958 quotas) foi a SOGO SOUTHOCEAN, além de serem (incorporada e incorporadora) componentes do mesmo grupo econômico.

Os passos da operação são os seguintes:

Em 16 de dezembro de 2004, a SOGO SOUTHOCEAN adquiriu 958 quotas do capital social da TERLOGS, que eram detidas anteriormente pela ALL – América Latina Logística S/A (que não tinha relação com o grupo econômico da Recorrente). A SOGO

SOUTHOCÉAN, assim, passou a ser detentora de 99,97% do capital social da TERLOGS, conforme 7ª alteração do contrato social desta última empresa. Na mesma alteração contratual é admitido como sócio Francisco Carlos Ramos, com percentual de 0,03% do capital social;

Também em 16 de dezembro de 2004, a SOGO SOUTHOCÉAN transfere para a SOGO INVESTIMENTOS estas 958 quotas da TERLOGS, nos termos da 8ª alteração contratual. Assim, passam a ser sócias desta a SOGO SOUTHOCÉAN (74,48%), SOGO INVESTIMENTOS (25,49%) e Francisco Carlos Ramos (0,03%).

*Em 23/12/2004, a SOGO SOUTHOCÉAN transfere as suas quotas da TERLOGS para a SOGO INVESTIMENTOS, como se observa da 9ª alteração contratual da TERLOGS. **Esta operação será analisada como o segundo ágio, tratado como ágio interno pela decisão recorrida.***

Finalmente, ainda de forma relevante para o “primeiro ágio”, em 28/12/2004, a SOGO INVESTIMENTOS é incorporada pela TERLOGS. Diante disso, constam como sócios da TERLOGS ao final de tais operações: a SOGO SOUTHOCÉAN, com 99,99% e Francisco Carlos Ramos, com 0,01% do capital social.

O que se observa é que a aquisição da participação da Contribuinte foi realizada pela SOGO SOUTHOCÉAN. A SOGO INVESTIMENTOS serviu, meramente, como receptora das quotas adquiridas, deliberadamente com o intuito de transportar o ágio decorrente da aquisição, e ser objeto de incorporação pela TERLOGS (empresa investida, Contribuinte), numa tentativa do grupo econômico de se adequar à hipótese de incidência que autoriza a amortização do ágio de maneira artificial.

O Relatório Fiscal descreve com clareza o contexto da operação, em excerto destacado pela Relatora:

Convém lembrar que o pagamento na aquisição das 958 cotas da TERLOGS que pertenciam à ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S.A., no valor de R\$ 52.000.000,00, superior ao valor patrimonial das cotas, foi efetuado pela SOGO SOUTHOCÉAN e não pela TERLOGS que registrou valor de R\$ 43.061.034,56 como ágio e vem utilizando como despesa dedutível.

Nesse contexto, qual seria o papel de SOGO INVESTIMENTOS? Marco Aurélio Grecco cita situações que são perfeitamente aplicáveis ao caso sob exame. Uma delas é a que se chama de 'empresa de passagem', que vem a ser uma pessoa jurídica criada apenas para servir de canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto. (...)

SOGO INVESTIMENTOS se enquadra, perfeitamente, nessas situações, uma vez que teve como finalidade unicamente transferir o ágio à TERLOGS. (...)

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

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

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

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

Ocorre que o evento de incorporação deu-se entre a SOGO INVESTIMENTOS e a Contribuinte. Ou seja, não estava presente a pessoa jurídica **investidora** (SOGO SOUTHOCEAN).

Observa-se, portanto, que a utilização da empresa SOGO INVESTIMENTOS, denominada como "**empresa veículo**", torna impossível a concretização da hipótese de incidência da norma. Ou seja, afasta-se fundamento aduzido pela recorrente, porque a "empresa veículo" não é a pessoa jurídica investidora exigida pela norma no evento de comunicação de patrimônio entre empresa investidora e empresa investida.

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

Por isso, entendo não haver reparos nas conclusões da decisão recorrida:

Pelo exame dos autos constata-se que a Sogo Investimentos caracteriza-se plenamente como empresa veículo, cujo único objeto real foi possibilitar o benefício da amortização do ágio para a recorrente através de sucessivas operações societárias descritas pormenorizadamente no Termo de Verificação.

A utilização da empresa veículo é fato que isoladamente não seria motivo suficiente para descaracterizar os efeitos da operação quanto à geração do ágio. Entretanto, na presente situação entendo que o procedimento do sujeito passivo nos moldes realizados teve como escopo o contorno da legislação que trata da matéria no que se refere fundamentalmente às circunstâncias que, em ocorrendo, permitam a amortização do ágio.

Quem efetivamente adquiriu as 958 cotas da Terlogs junto à ALL foi a Sogo Southocean. Em tese, ocorreria o permissivo legal para dedução do ágio caso a Sogo Southocean tivesse incorporado a Terlogs ou vice-versa. Ao que tudo indica, tal

procedimento não seria de interesse dos envolvidos. Conforme aduzido pela defesa, havia a preocupação de não transferir à Terlogs algumas questões próprias da Sogo Southocean, como as suas dívidas e o intrincado relacionamento entre os seus sócios.

Ainda que não tenha sido feito um procedimento de verificação quanto a essas alegações fato é que, com base nelas, tornou-se impossível a caracterização da condição sine qua non para amortização do ágio: a confusão patrimonial entre investidora e investida.

Daí porque entendo que foi criada uma artificialidade para contornar a legislação que, repita-se, tem como regra a indedutibilidade do ágio.

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

Mas vale dizer que o caso em tela também retrata, com nitidez, **a construção artificial do suporte fático**, para que se pudesse amoldar à hipótese de incidência de despesa de amortização do ágio (item 6 do presente tópico). Resta evidente o deliberado intuito de **fabricar uma despesa** com repercussão na base tributável. Incontestável a utilização de empresa artificial, SOGO INVESTIMENTOS, para se buscam a consumação de hipótese de incidência da norma tributária.

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

Deve-se, portanto, negar provimento ao recurso da Contribuinte.

II - Multa Isolada Após o Encerramento do Ano-Calendário e Ausência de Concomitância com a Multa de Ofício.

O lucro real é um dos regimes de tributação existentes no sistema tributário, atualmente regido pela Lei nº 9.430, de 1996, aplicado a partir do ano-calendário de 1997:

Capítulo I

IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA

Seção I

Apuração da Base de Cálculo

Período de Apuração Trimestral

*Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas **será determinado com base no lucro real**, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei. (grifei)*

No lucro real, pode-se optar pelo regime de apuração trimestral ou anual. Vale reforçar que é uma **opção** do contribuinte aderir ao regime anual ou trimestral.

E, no caso do regime anual, a lei é expressa ao dispor sobre a apuração de estimativas mensais. Transcrevo redação vigente à época dos fatos geradores objeto da autuação:

Lei nº 9.430, de 1996

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

.....
Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário. (grifei)

Observa-se, portanto, com base em lei, a obrigatoriedade de a contribuinte optante pelo regime de lucro real anual, apurar, mensalmente, imposto devido, a partir de base de cálculo estimada com base na receita bruta, ou por balanço ou balancete mensal, esta que, inclusive, prevê a suspensão ou redução do pagamento do imposto na hipótese em que o valor acumulado já pago excede o valor de imposto apurado ao final do mês.

Contudo, a hipótese de não pagamento de estimativa deve atender aos comandos legais, no sentido de que os balanços ou balancetes deverão ser levantados com **observância das leis comerciais e fiscais** e transcritos no livro Diário.

Trata-se de obrigação imposta ao contribuinte que optar pelo regime do lucro real anual. E o legislador, com o objetivo de tutelar a conduta legal, dispôs penalidade para o

seu descumprimento. No caso, a prevista no art. 44 da mesma Lei nº 9.430, de 1996 (redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)):

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:

(...)

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. (grifei)

A sanção imposta pelo sistema é claríssima: caso descumprido o pagamento da estimativa mensal, cabe imputação de multa isolada, sobre a totalidade (caso em que não se pagou nada a título de estimativa mensal) ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário. Penaliza-se a conduta de descumprimento de obrigação tributária, de pagamento de tributo de maneira antecipada conforme determinação expressa da legislação.

A sanção tem base legal.

E mais: expressamente dispõe que é cabível ainda que a pessoa jurídica **tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.**

E se trata de **multa, gênero, isolada, espécie**, a ser **lançada de ofício e cujo prazo decadencial é regido pelo art. 173, inciso I do CTN.**

Portanto, não há óbice para que possa ser **efetuado lançamento após o ano-calendário**, naturalmente dentro do período não atingido pela decadência.

Fato é que o descumprimento de norma que determina o pagamento do tributo em regime de antecipação proporciona substancial prejuízo, por permitir uma liberalidade no ordenamento jurídico sem base legal, por fomentar um tratamento desigual entre os contribuintes, e por implicar em não ingresso de recursos aos cofres do Estado.

Consumar-se-ia situação de exceção, e um prêmio para as pessoas jurídicas que descumprissem deliberadamente a lei tributária. Por qual razão a pessoa jurídica que descumpre conduta prevista em lei deve receber tratamento diferente (e vantajoso) daquela que cumpriu com suas obrigações, apurou mensalmente a estimativa mensal a pagar e efetuou os recolhimentos?

Como acolher conduta de contribuinte que **ignorou** a legislação tributária vigente, e se considerou apto a receber um tratamento especial, diferente das demais pessoas jurídicas que cumpriram com suas obrigações?

Não se trata de legalidade por legalidade. O sistema jurídico-tributário deve ser respeitado, assim como os contribuintes que seguem suas determinações.

Não se deve fomentar lacunas para se ignorar a lógica do sistema, para conceder tratamentos vantajosos para condutas lesivas, em afronta à proporcionalidade e razoabilidade.

Enfim, a nova redação para imputação de multa isolada em debate, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 22/01/2007 (o caso em debate), **afastou qualquer dúvida sobre a possibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e das multas isoladas por insuficiência de estimativa mensal**. As hipóteses de incidência que ensejam a imposição das penalidades da multa de ofício e da multa isolada em razão da falta de pagamento da estimativa **são distintas**, cada qual tratada em inciso próprio no art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996.

Observa-se que os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tratam de suportes fáticos distintos e autônomos, com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado **anualmente**, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário. Por sua vez, a multa isolada é apurada conforme balancetes elaborados **mês a mês** ou, ainda, mediante receita bruta acumulada **mensalmente**. Ou seja, são **materialidades independentes**, não havendo que se falar em concomitância.

A matéria foi tratada exaustivamente no mencionado Acórdão nº 9101-002.438. de relatoria da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, que de maneira precisa e objetiva, apresentou uma interpretação histórica, teleológica e sistêmica do dispositivo normativo. Transcrevo excerto no qual trata da não aplicação do princípio da consunção, no qual menciona entendimento da ex-Conselheira Karem Jureidini Dias.

Há argumentos no sentido de que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Dizem seus adeptos que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do ano-calendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria bis in idem, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN.

Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do Acórdão nº

9101001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.

Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda

(iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo. Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:

“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo-constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSLL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. "É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96" (AgRg no REsp 694278RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.”

(Recurso Especial 529570 / SC Relator Ministro João Otávio de Noronha Segunda Turma Data do Julgamento 19/09/2006 DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ 17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o

entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo.

Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de “pagamento de tributo”, dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos e exigidas de forma isolada.

Enfim, transcrevo parte de conclusão do didático voto:

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação original não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. Ademais, quando o legislador estipula na alínea “b” do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade mesmo se apurado lucro tributável e, por consequência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de bis in idem sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em

diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário. A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de bis in idem.

Portanto, entendo não haver reparos na autuação fiscal, razão pela qual se deve negar provimento ao recurso da Contribuinte.

III - Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso especial da Contribuinte.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura