



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.720701/2014-01
ACÓRDÃO	1101-001.370 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TRANSMISSORA ALIANÇA DE ENERGIA ELÉTRICA S.A.
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2009, 2010

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRADIÇÕES INCORRIDAS PELA AUTUAÇÃO FISCAL. INOCORRÊNCIA. OBSERVÂNCIA DAS NORMAS PROCESSUAIS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE DEFEITOS FORMAIS IMPLICADORES DA PERDA DA VALIDADE DO ATO.

O lançamento de ofício oriundo de execução de procedimento de fiscalização instituído para fins de averiguação da consistência das obrigações principais de encargo do sujeito passivo consiste-se de trabalho de auditoria concernente à verificação da pertinência das informações prestadas no cumprimento de seus deveres instrumentais em cotejo com o acervo societário, contábil e fiscal adstritos às evidências motivadoras da instauração da ação fiscal correspondente.

Incabível a pretensão que visa a obtenção de declaração de nulidade de autuação formulada em decorrência de procedimento de fiscalização, mormente se revestida de suas formalidades essenciais e adoção de critérios com respaldo nas normas de regência, facultando ao sujeito passivo a plenitude do exercício do contraditório e da ampla defesa através de oposição da competente peça impugnatória.

Além disto, a admissibilidade de nulidade da autuação fiscal promove-se em relação aos atos e termos lavrados por agente incompetente, consoante taxativamente enumerados no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

A observância plena dos requisitos necessários à lavratura do lançamento norteado pela execução do procedimento de fiscalização, nos termos do art. 10 da referida norma processual tributária e de todos os princípios

norteadores do processo administrativo tributário, evidencia a pertinência formal da autuação fiscal.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. POSSIBILIDADE.

O art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, determina a segregação do ágio nas hipóteses de aquisição da participação societária de investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido. Assim, havendo aquisição de participação societária de coligada ou de controlada junto a terceiros independentes com pagamento de ágio, deve ser admitida a amortização dessa parcela, nos termos dos art. 7º e art. 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração conexo, decorrente ou reflexo, no que couber, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, para afastar a glosa do ágio. Vencidos os conselheiros Edmilson Borges Gomes, Relator, e Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, que negavam provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Jeferson Teodorovicz.

Sala de Sessões, em 14 de agosto de 2024.

(assinado digitalmente)

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

(assinado digitalmente)

Conselheiro Edmilson Borges Gomes – Relator

(assinado digitalmente)

Conselheiro Jeferson Teodorovicz – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, José Roberto Adelino da Silva (suplente convocado), Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes (Relator), Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário Complementar apresentado em relação ao Acórdão nº 16-89.993, da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I, de 29 de setembro de 2019 (e-fls. 1.607 a 1.632), que julgou improcedente a impugnação do sujeito passivo, ciência em 07/10/2019, conforme ementa a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. OBSERVÂNCIA DAS NORMAS PROCESSUAIS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE DEFEITOS FORMAIS IMPLICADORES DA PERDA DA VALIDADE DO ATO.

O lançamento de ofício oriundo de execução de procedimento de fiscalização instituído para fins de averiguação da consistência das obrigações principais de encargo do sujeito passivo consiste-se em trabalho de auditoria concernente à verificação da pertinência das informações prestadas no cumprimento de seus deveres instrumentais em cotejo com o acervo societário, contábil e fiscal adstritos às evidências motivadoras da instauração da ação fiscal correspondente.

Incabível a pretensão que visa a obtenção de declaração de nulidade de autuação formulada em decorrência de procedimento de fiscalização, mormente se revestida de suas formalidades essenciais e adoção de critérios com respaldo nas normas de regência, facultando ao sujeito passivo a plenitude do exercício do contraditório e da ampla defesa através de oposição da competente peça impugnatória.

Além disto, a admissibilidade de nulidade da autuação fiscal promove-se em relação aos atos e termos lavrados por agente incompetente, consoante taxativamente enumerados no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

A observância plena dos requisitos necessários à lavratura do lançamento norteado pela execução do procedimento de fiscalização, nos termos do art. 10 da referida norma processual tributária e de todos os princípios norteadores do processo administrativo tributário, evidencia a pertinência formal da autuação fiscal.

ÁGIO PROVENIENTE DE AQUISIÇÃO DE EMPRESAS. INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADES. CONDIÇÕES PARA VALIDAÇÃO DO FUNDAMENTO DO ÁGIO. DA INVALIDADE DOS CRITÉRIOS DO LAUDO DE AVALIAÇÃO.

De acordo com os termos da legislação de regência, a força cogente e normativa dos preceitos legais que inserem barreiras de medidas adstritas ao tratamento

fiscal de ágio gerado em processo de reorganização societária intragrupo, bem assim a escorreita interpretação da aplicação das regras de determinação do fundamento econômico da aquisição do investimento societário, desautoriza a tese de que a pessoa jurídica estaria dispensada de atender ao tratamento previsto em lei para cada uma das hipóteses normativas.

Não obstante as restrições objetivas atinentes às hipóteses de amortização do pretense sobrepreço, a inobservância de tais critérios técnicos no procedimento de mensuração e segregação contábil do ágio implica em assimetria informacional que não permite à Administração Tributária a validação da pertinência e autenticidade da fundamentação econômica enunciada na narrativa do laudo de avaliação apresentado na fase investigatória do procedimento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010

AMORTIZAÇÃO INDEVIDA DE ÁGIO NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. EFEITOS REFLEXIVOS DA TRIBUTAÇÃO DE IRPJ.

As hipóteses de negativa de dedutibilidade de despesas de amortizações de ágio são, igualmente, aplicáveis à aferição da base de cálculo da CSLL.

Outrossim, aplicam-se aos lançamentos tidos como reflexos as mesmas razões de decidir do lançamento principal (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ), em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos jurídicos ou elementos probatórios a ensejar conclusões com atributos distintos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010

INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A importância alusiva à multa de ofício representa um débito tributário para com a União decorrente de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, configurando-se pertinente a incidência de juros de mora sobre seu montante a partir do vencimento qualificado na competente autuação fiscal levada a efeito em face do sujeito passivo, porquanto regularmente amparado pela legislação tributária de regência.

Impugnação Improcedente. Crédito Tributário Mantido.

2. O presente processo é fruto de procedimento fiscal realizado junto à Recorrente, resultando na lavratura de autos de infração relativos ao IRPJ e CSLL, anos-calendários de 2009 e 2010, devido à falta de adição de despesas indedutível na apuração do IRPJ e da CSLL (amortização de ágio), bem como em relação à multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada.

3. Para todas as infrações, foi aplicada a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento).

4. A decisão recorrida descreve a operação que originou a autuação e o procedimento fiscal, nos seguintes termos:

"De acordo com as conclusões firmadas no Termo de Verificação Fiscal, a autoridade tributária veicula que a fiscalizada (TAESA), originalmente, era controlada pela TERNA PARTICIPAÇÕES LTDA S/A (TERNA), esta última inscrita

perante o Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica atualmente em uso pela atuada (CNPJ nº 07.859.971/0001-30). Naquela oportunidade, a TERNA exercia o poder de controle sobre a ETEO – Empresa de Transmissão de Energia do Oeste S/A, CNPJ nº 03.723.755/0001-02 (ETEO), porquanto subsidiária integral de sua controladora. Supervenientemente, todas as companhias foram incorporadas após a operacionalização de diversas operações sucessórias. Ao final, o patrimônio da ETEO foi vertido no patrimônio da empresa atuada.

Diante de tais circunstâncias, instaurou-se o procedimento fiscalizatório que objetivou identificar a natureza da operação de incorporação da controladora da ETEO, passando-se pelo exame dos fatos ocorridos em decorrência de sua aquisição, primeiramente pela LOVINA PARTICIPAÇÕES S/A, CNPJ nº 09.047.817/0001-90 (LOVINA) e a sucessão de eventos de reorganização societária operacionalizados pelo conglomerado, que resultou na incorporação reversa da ETEO em face da adquirente de até então, associada a uma significativa redução de custos operacionais oriundos de vultosas quantias de amortização de ágio.

Sob este cenário, discorre que se instauraram os trabalhos na ETEO com a abertura do MPF-F nº 07.1.90.00-2010-01472-7. A sociedade atuava na área de exploração de concessão de serviços de transmissão de energia e na prestação de serviços públicos de transmissão de dados, telecomunicações e outros complementares ligados às atividades de engenharia, ensaios e de pesquisa.

Averigou-se que houve a apresentação de declaração de ajuste anual de 2008 com a opção pelo Lucro Real Anual, contudo, não assinalando a opção pelo RTT. No curso da ação fiscal (02/03/2011), a atuada efetuou a retificação da declaração promovendo a anotação de optante do RTT.

Durante a fiscalização, obteve-se informação que a ETEO fora sucedida por incorporação pela TAESA consoante os termos a Ata da Assembleia Geral Extraordinária da incorporadora, datada de 31/12/2010.

Diante da nova situação, a partir de abril de 2011, redirecionou-se o desenvolvimento dos trabalhos perante a TAESA. Aliás, depreendeu-se que a operação de incorporação (item 6.4.1 da Ata da Assembleia Geral Extraordinária da incorporadora, datada de 31/12/2010) não incluía mudança de controle ou mesmo alteração significativa no quadro societário do grupo econômico, mas sim um rearranjo societário intragrupo.

Neste contexto, passa a expor com mais detalhes os fatos e as razões que determinaram a caracterização das infrações tributárias.

Da aquisição da ETEO

Primeiramente, noticia que a LOVINA foi constituída em 14/08/2007, com capital social de R\$ 1.000,00 e quotas divididas em partes iguais aos Srs. Marcos Vinicius Gomes Bitencourt, CPF nº 079.268.757-40 e Luiz Augusto de Azeredo Osório de Castro, CPF nº 056.742.627-05. A empresa não iniciou nenhuma atividade operacional desde a abertura, permanecendo inativa até meados de setembro do ano de 2007, oportunidade em que se Processo nº 12448.720.701/2014-01 Acórdão n.º 1302-003.228 S1-C3T2 Fl. 1.533 6 promoveu sua aquisição e a passagem do controle para a TERNA.

Certificou-se ainda que, naquela mesma época (17/09/2007), firmou-se o contrato de compra e venda entre a TOPAZ GROUP SARL, sociedade estrangeira domiciliada em Luxemburgo e a EARTH TECH BRASIL LTDA, CNPJ nº 27.608.694/0001-09, na qualidade de alienantes da ETEO. A LOVINA, na posição de adquirente. Nesta avença, foram garantidores da operação: (a) a TERNA, controladora da LOVINA, e (b) a TYCO INTERNATIONAL FINANCE, companhia estrangeira sediada em Luxemburgo e no mesmo endereço da TOPAZ. Além disso, pactuou-se a intenção de aquisição da empresa detentora do contrato de concessão junto a ANEEL, até então em nome da ETEO.

Enfatizou-se que em relação ao ato de aquisição da LOVINA, a TERNA e seu sócio minoritário (Sr. Ari César Paiva de Almeida, CPF nº 142.529.778-19) conferiram mandato ao Sr. Giovanni Giovannelli, CPF nº 057.856.767-93 (diretor da TERNA) e a Sra. Ana Claudia Alves, CPF nº 899.755.377-15 para assinatura da primeira alteração contratual da entidade. Não houve nenhuma atividade operacional ou registro de algum fato contábil-econômico nos seus livros contábeis até 30/05/2008, oportunidade em que se observou a escrituração do evento atinente à subscrição de capital da TERNA e a correspondente aquisição da ETEO.

Acrescenta que a LOVINA localiza-se no mesmo domicílio de sua controladora. Igualmente, o corpo funcional da controlada possuía empregados de sua controladora. Também não houve nenhum pagamento de pró-labore em favor de seus administradores, conquanto deliberado no texto da primeira alteração contratual da empresa, registrada na JUCERJA em 17/09/2007.

Meses após (13/12/2007), a LOVINA se transforma em sociedade por ações, permanecendo as participações societárias e os administradores originais designados na primeira alteração societária, definindo-se uma remuneração da diretoria de R\$ 4.800,00 mensais; entretanto, consoante dito anteriormente, nenhum fato contábil desta natureza foi consignada na escrituração da entidade.

No ano seguinte (27/05/2008), promoveu-se a deliberação em Assembleia Geral Extraordinária realizada em 27 de maio de 2008, que aprovou o aumento de capital da LOVINA de R\$ 1.000,00 (hum mil reais) para R\$ 565.001.000,00 (quinhentos e sessenta e cinco milhões e um mil reais) mediante a emissão de 565.000.000 novas ações sem valor nominal e subscritas pela acionista majoritária (TERNA). Deliberou-se pela integralização das novas ações até o dia 30 de maio de 2008 e o pagamento do preço de aquisição da ETEO, atribuindo poderes à Diretoria e procuradores para celebrar todos os atos necessários a concretização de tal negócio.

Neste contexto, outorgou-se a aquisição da ETEO pela LOVINA por R\$ 565.000.000,00, demonstrando um ágio de R\$ 398.434.782,20, que, segundo a autuada, tinha fundamento na diferença entre o valor de mercado e o patrimônio líquido da companhia adquirida. Asseverou-se que tais eventos foram registrados no Livro Diário em 30/05/2008.

Certifica-se que a única movimentação existente no Diário da LOVINA, desde sua criação, consistiu-se na equalização do PL da companhia em decorrência do montante do ágio gerado na aquisição da ETEO.

A análise documental revelou a efemeridade desta operação de aquisição societária, visto que, imediatamente após este evento, a ETEO promoveu a

incorporação reversa da LOVINA, consoante ata da Assembleia Geral Extraordinária datada de 02/06/2008.

Nesta perspectiva, enfatiza-se que apenas dois dias após a formalização do protocolo de intenções de incorporação e do laudo de avaliação da LOVINA, concluiu-se pela avaliação do patrimônio da adquirida no montante de R\$ 318.982.102,82, com a geração de uma equalização no Patrimônio Líquido da entidade no montante de R\$ 246.018.897,18. Na oportunidade, a incorporadora (ETEO) reconhece um custo de aquisição da transação no valor de R\$ 318.982.102,82 e não mais R\$ 189.444.095,18 circunstância que determinou o reconhecimento do ágio no valor de R\$ 398.434.782,20.

Reforça a própria empresa de auditoria responsável pela avaliação do patrimônio reavaliou o impacto do ágio sobre o patrimônio líquido, resultando na aferição de uma provisão R\$ 246.018.897,18 atinente ao reflexo do investimento, reduzindo o impacto do ágio no Patrimônio Líquido de R\$ 398.434.782,20 para R\$ 152.415.875,01.

Advertiu-se ainda que, no tocante ao Termo de Intimação nº 03, o contribuinte apresentou resposta alegando que a incorporação tem como finalidade a racionalização e simplificação da estrutura societária do conglomerado com a consolidação de duas sociedades, trazendo consideráveis benefícios de ordem administrativa, econômica e financeira, bem assim permitindo um melhor aproveitamento dos seus recursos e a diminuição de custos.

Certificou-se também que houve apresentação de justificativas sobre as amortizações do ágio computadas na conta “615021155 – Encargos de Amortização” (R\$ 45.819.999,59), incluídos na composição do montante do custo evidenciado no item 34 da Ficha 4 da DIPJ AC 2008, com amortizações mensais de R\$ 6.545.714,23 no curso daquele período-base.

Ao final de tudo, evidenciou-se que, na prática, a fiscalizada amortizou integralmente o ágio ajustado aos demais custos de aquisição de acordo com a IFRS 3. Após os ajustes lançados mediante adições das despesas de compras e da apuração do Processo nº 12448.720.701/2014-01 Acórdão n.º 1302-003.228 S1-C3T2 Fl. 1.535 mais valia do ativo fixo, salta dos valores originais de R\$ 396.535.248,17 para o montante de R\$ 398.535.248,17, realizados na composição do custo.

Encerrada a digressão preambular atinente a descrição dos fatos constatados no procedimento de fiscalização, passa a detalhar os atributos adstritos à operação de incorporação vinculada ao processo de reorganização societária intrínseca dentro do conglomerado.

Da Incorporação Reversa

Inicialmente, desenvolve-se uma breve síntese do instituto da incorporação, seus fundamentos normativos e pressupostos orientados pela ordem societária.

Neste sentido, assevera que a LOVINA foi constituída dias antes da celebração do contrato de aquisição da ETEO, época em que possuía apenas R\$ 1.000,00 de capital social. Aliás, certifica que a adquirente da ETEO não possuía nenhum patrimônio, tampouco efetuou alguma transação operacional relevante até 27 de maio de 2008.

Naquela data, a TERNA (atual TAESA) subscreveu R\$ 565.000.000,00 no capital da LOVINA. A partir do registro desta subscrição de capital, promoveu-se a operacionalização da aquisição integral do capital da ETEO, reconhecendo-se um investimento de participação societária de R\$ 189.444.095,18, acrescido de um ágio de R\$ 398.434.782,20. O pagamento de haveres e concretização do negócio se dá em 30 em maio de 2008.

Exatamente cinco dias após à deliberação da assembleia, ou dois dias após a efetiva compra e pagamento da ETEO

(30/05/2008), ou seja, em 02/06/2008, a ETEO incorpora a LOVINA, até então controlada pela TERNA (atual TAESA). A operação registra o ágio que estava contabilizado na LOVINA em conta do ativo diferido e contrapartida de reserva de ágio (patrimônio líquido).

Interpreta que um grupo societário na qual uma empresa controla a outra, na hipótese de eventual estratégia de união de ambas em um empreendimento, decerto, o caminho natural é a controladora incorporar sua controlada e não o inverso, como no caso sob exame.

A este procedimento dá-se o nome de incorporação às avessas ou reversa prevista no art. 264 da Lei 6.404/1976. Não obstante a isto, tal anuência legislativa não afasta a relevância das circunstâncias que podem derivar do caso concreto, sobretudo defronte prática abusiva ou realização de negócio indireto em fraude à lei. A fraude em espécie não se reporta à lei societária, mas sim à lei tributária.

A incorporação às avessas apresenta-se como hipótese do perfil objetivo do instituto jurídico e, por isso, demanda uma razão específica relevante que afaste a estranheza da operação e que mostre sua perfeita adequação à realidade fática do caso.

Enfatizando as lições de Marco Aurélio Grecco, acentua que o elemento relevante quando se está perante uma pessoa jurídica não é apenas a sua existência formal, porquanto, em matéria tributária, tão essencial que o preenchimento das formalidades legais para sua constituição é a identificação do empreendimento que justifica sua existência e que sua criação esteja aderente à vestimenta jurídica adstrito à atividade econômica e profissional organizada.

Diante disto, interpreta que a LOVINA enquadra-se dentro do contexto de "empresa de passagem" e "sociedade efêmera".

Conclui que o caminho natural do processo de aquisição era a TERNA, atual TAESA, adquirir a ETEO e incorporá-la, ou seja, exatamente aquilo que se materializou, constituindo-se, atualmente, na efetiva situação patrimonial do conglomerado e que, decerto, não acarretaria na geração de ágio amortizável.

Do Ágio

Baseado neste aspecto, apresenta o conceito de ágio, seus pressupostos e fundamentos econômicos de validade e existência.

No plano da legislação tributária, sintetiza que o tratamento do ágio e do deságio oriundo de investimentos em participações societários disciplina-se no art. 385 do RIR/1999, respaldado na matriz legal contida no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

Ressalta que o comando legal que determina o reconhecimento patrimonial de investimento em sociedade coligada ou controlada avaliado com base no montante do patrimônio líquido da investida efetuava-se com o desdobramento do custo de aquisição, segregando-se a parcela do ágio ou deságio decorrente da operação.

Interpretou-se que a incorporação da LOVINA pela ETEO resultou na escrituração de transferência do ágio (R\$ 398.434.782,20) para o Ativo Diferido da incorporadora e, em contrapartida, uma conta de "reserva de ágio" (Patrimônio Líquido).

Acentuou que a resposta apresentada pela entidade para justificar a motivação do ágio não prevalece na referida incorporação, porquanto irrazoável que o interessado (ETEO) reconheça na própria contabilidade uma estimativa de sua rentabilidade futura, ainda que este valor agregado esteja atrelada a determinados ativos.

Segundo a fiscalização, o texto da Instrução Normativa CVM nº 319/99 auto-censura o reconhecimento de um acréscimo patrimonial atinente ao próprio ágio, atribuindo a caracterização da falta de fundamento econômico. A partir destas premissas, concluiu-se que a ausência do pressuposto essencial para determinação de sua validade, permitindo-lhe afirmar que inexistia a figura do ágio para esta operação.

Esclarece ainda que em relação ao ágio há uma contraposição de receita e custo entre entidades distintas, ou seja, o alienante da participação societária aufera receita e quem compra incorpora o investimento incorre em um custo pela mais valia.

Sob esta ótica, especificamente em relação à incorporação da LOVINA pela ETEO, hoje incorporada pela TAESA, percebeu-se que esta contraposição: o próprio interessado registrou contabilmente a importância inerente ao pretendo ágio da operação (custo do investimento) em contrapartida de uma conta de reserva (receita decorrente da mais valia do ativo).

No curso da fiscalização, alegou-se que o ágio contabilizado, na verdade, consistia-se em um ativo diferido. A fiscalização salienta que o art. 179 da Lei 6.404/1976 define que um ativo diferido classifica-se nas aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais.

Nesse sentido, assevera que a leitura da definição legal e a interpretação da melhor doutrina norteiam que apenas serão computadas em conta do Ativo Diferido as aplicações de recursos associadas à despesas incorridas. Paralelamente, esclarece que o art. 299 do RIR/1999 dispõe que são operacionais as despesas necessárias à atividade e à manutenção da empresa. São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Ademais, as despesas admitidas devem ser usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Adverte-se, entretanto, que a quantia contabilizada em conta do Ativo Diferido, a título de ágio, não se enquadra nos conceitos enunciados, razão pela qual não se constitui em despesa paga nem incorrida, porquanto classificado com sua contrapartida em conta de reserva (patrimônio líquido). Caso se enquadre como

despesa, o lançamento teria se originado de um pagamento ou de um valor a pagar. Não sendo despesa, por questões óbvias, não poderia ter influenciado a apuração do resultado, pois também não preenche o requisito de despesa necessária.

Encerra asseverando que a importância evidencia-se como um inchaço contábil, fruto de um abuso de direito, porquanto associado à entidade constituída única e exclusivamente para replicar o ágio pago pela TERNA na aquisição das quotas do interessado.

Assevera-se que a norma tributária, mormente o art. 386, caput e §6º, III do RIR/1999, não foi construída para amparo de malabarismos contábeis destinados à obtenção de fiscais por intermédio de um processo artificioso de incorporação às avessas.

A questão do abuso de direito

Qualifica as circunstâncias observadas acima a prática do abuso de direito na transação societária que acarretou a geração de ágio na aquisição do investimento. Para tanto, lastreia suas inferências em interpretação trazida pela doutrina tributária e em decisão administrativa vertente a DRJ/RJO.

Passando a discorrer sobre circunstâncias vinculadas ao Laudo Técnico que ampara as projeções financeiras da fundamentação econômica do ágio gerado no investimento atinente à aquisição da ETEO, instruído às fls. 454/484 do Processo nº 12448.721600/2012-87.

Sob este aspecto, após breve explanação acerca dos requisitos e critérios para legitimidade da determinação do ágio baseado no fundamento econômico de expectativa de rentabilidade futura.

Do Laudo

Inaugurando o exame de seu conteúdo, acusa que se promoveu a alocação do ágio restritamente pelo fundamento econômico que mais convinha ao conglomerado em termos fiscais, ou seja, desprovido de qualquer menção em separado dos demais requisitos específicos de demonstração, quais sejam o valor de mercado e o fundo de comércio, Reforça a tese interpretando os procedimentos que deveriam ser observados na aplicação do §2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77.

Dos dados referentes ao ano de 2009

O ágio oriundo da operação era contabilizado nas contas do ativo nº 132021105L (Máquinas e Equipamentos SE PPA) e nº 132021105M (Máquinas e Equipamentos LT PPA), integrantes do patrimônio da ETEO, perfazendo o valor de R\$ 398.434.782,20, até 31/03/2009. No encerramento deste trimestre escriturou-se reclassificações e ajustes. Na ocasião, efetuou-se a transferência dos valores de ágio para a nova conta nº 132021101E (Concessão) – Extrato do Livro Razão da ETEO (Anexo A – fls. 323/327).

Quanto à realização do ágio em 2008, objeto de glosa nos autos do Processo nº 12448.721.600/2012-87, no valor de R\$ 45.819.999,59, efetuou-se o registro contábil nas contas retificadoras do Ativo da ETEO nº 132021505L (Máquinas e Equipamentos - Linha Mais Valia) e nº 132021505M (Máquinas e Equipamentos - Subestação Mais Valia) até 31/03/2009. Na mesma data realizou reclassificações

e ajustes contabilizando parte do ágio amortizado para a nova conta nº 132021505L (Concessão) - Extrato do Livro Razão da ETEO (Anexo B – fls. 327/333)

Sob este prisma, os custos e despesas com a amortização e/ou depreciação foram contabilizados pelas contas de resultado da ETEO nº 615021153M (Máquinas e Equipamentos - LT PPA), nº 615021153N (Máquinas e Equipamentos - SE PPA) e nº 615021153D (Concessão) - Extrato do Livro Razão da ETEO (Anexo C – fls. 334/341).

Baseado neste contexto de informações, elaborou-se o demonstrativo abaixo:

	(-)Máq/Equip LT PPA c/c 615021153M	(-) Máq/Equip SE PPA c/c 615021153N	CONCESSÃO c/c 615021155 D	TOTAL
1	539.161,82	172.844,13	2.485.433,18	3.197.439,13
2	539.161,82	172.844,13	2.485.433,18	3.197.439,13
3	539.161,82	172.844,13	2.485.433,18	3.197.439,13
4	539.161,82	172.844,13	2.485.433,18	3.197.439,13
5	539.161,82	172.844,13	2.485.433,18	3.197.439,13
6	539.161,82	172.844,13	2.485.433,18	3.197.439,13
7	539.161,82	172.844,13	2.485.433,18	3.197.439,13
8	539.161,82	172.844,13	2.485.433,18	3.197.439,13
9	539.161,82	172.844,13	2.485.433,18	3.197.439,13
10	539.161,82	172.844,13	2.485.433,18	3.197.439,13
11	539.161,82	172.844,13	2.485.433,18	3.197.439,13
12	539.161,82	172.844,13	2.485.433,18	3.197.439,13
	6.469.941,84	2.074.129,56	29.825.198,16	38.369.269,56

De acordo com resposta da empresa à intimação emitida pela fiscalização (02/08/2013), o somatório das parcelas de amortizações do ágio reconhecidas na escritura contábil do ano de 2009, resultaria no montante de R\$ 40.321.599,62. Assegura-se que o ágio apurado teve prazo e percentuais estipulados pela ANEEL.

Assinala que o total de R\$ 31.342.775,25 (Concessão c/c 615021153M) foi lançado como "Encargos de Amortização" na linha 38 da ficha 04A (Custos de Bens e Serviços Vendidos) da Declaração de Informações Econômico Fiscais – DIPJ, Exercício 2010 (AC 2009) - ND 0717287 (ETEO).

Além disto, a quantia de R\$ 6.799.149,72 (Máquinas e Equipamentos - LT PPA – Conta 615021153M) e R\$ 2.179.666,79 (Máquinas e Equipamentos - SE PPA c/c 615021153N) foram lançados como "Encargos de Depreciação", juntamente com a conta nº 615021153F (Veículos), perfazendo o valor de R\$ 14.066.810,51 conforme linha 37 da ficha 04A (Custos de Bens e Serviços Vendidos) da mesma DIPJ - Extrato do Livro Razão da ETEO (Anexo D – fls. 342/345).

Sob estes prisma, defronte a falta de registro de adição na apuração do lucro real do período-base da ETEO (Valor de R\$ 40.321.599,62), promoveu-se a glosa deste montante de ágio reconhecido no custo ao longo do ano calendário 2009.

Encerra suas ponderações a respeito das constatações do ano de 2009, assentado que a tipificação das infrações determinaram a incidência da multa de ofício de 75% incidente sobre a base impositiva anual e de multas isoladas correspondentes a fração de 50% dos valores das estimativas mensais não recolhidos pelo impugnante.

Nesse sentido, evidencia que, em cumprimento ao disposto nos art. 15 e 16 da IN SRF 93/97, efetuou-se a recomposição das Processo nº 12448.720.701/2014-01 Acórdão n.º 1302-003.228 S1-C3T2 Fl. 1.540 bases imponíveis mensais apuradas com base em Balancetes de Suspensão (IRPJ e CSLL), conforme demonstrativo abaixo:

(...)

Dos dados referentes ao ano de 2010

No tocante ao ano de 2010, enfatiza que a Conta nº 132021505O (Concessão) foi objeto de reclassificação em 1º/08/2010 para conta homônima nº 132021501C. Quanto aos custos e despesas com a amortização e/ou depreciação foram registradas em contrapartida nas contas de resultado nº 615021153M (Máquinas e Equipamentos - LT PPA), nº 615021153N (Máquinas e Equipamentos - SE PPA) e nº 615021155D (Concessão) - Extrato do Livro Razão da ETEO (Anexo E – fls.342/359) – circunstâncias de definiram a elaboração do quadro abaixo:

	(-)Mq/Equip.LT PPA c/c 615021153M	(-)Mq/Equip SE PPA c/c 615021153N	CONCESSÃO c/c 615021155 D	TOTAL
1	539.161,82	172.844,13	2.485.433,18	3.197.439,13
2	539.161,82	172.844,13	2.485.433,18	3.197.439,13
3	539.161,82	172.844,13	2.485.433,18	3.197.439,13
4	539.161,82	172.844,13	2.485.433,18	3.197.439,13
5	539.161,82	172.844,13	2.485.433,18	3.197.439,13
6	539.161,82	172.844,13	2.485.433,18	3.197.439,13
7	539.161,82	172.844,13	2.485.433,18	3.197.439,13
8	539.161,82	172.844,13	2.485.433,18	3.197.439,13
9	539.161,82	172.844,13	2.485.433,18	3.197.439,13
10	539.161,82	172.844,13	2.485.433,18	3.197.439,13
11	539.161,82	172.844,13	2.485.433,18	3.197.439,13
12	539.161,82	172.844,13	2.485.433,18	3.197.439,13
	6.469.941,84	2.074.129,56	29.825.198,16	38.369.269,56

De acordo com resposta da empresa à intimação emitida pela fiscalização (02/08/2013), o somatório das parcelas de amortizações do ágio reconhecidas na escritura contábil do ano de 2010, resultaria no montante de R\$ 38.369.269,56.

Igualmente, certificou-se o ágio apurado teve prazo e percentuais estipulados pela ANEEL.

Assevera que o impugnante efetuou uma redução indevida da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social por meio do do RTT - Regime Tributário de Transição, nos itens "Amortização ICPC-01" e "Depreciação ICPC-01" nos valores de R\$ 29.825.198,16 e R\$ 13.751.177,21, respectivamente.

Adverte que o montante correspondente a R\$ 5.207.105,80, não integrou a autuação por se tratar de depreciação dos seguintes Ativos Imobilizados: "Máquinas e Equipamentos - LT" conta nº 615021153D valor R\$ 3.804.058,35, "Máquinas e Equipamentos - SE" conta nº 615021153C valor R\$ 1.367.232,94, "Veículos" conta nº 615021153F, valor R\$ 34.825,49 e "(-) Edificações" conta nº 615021153B, valor R\$ 989,03, consoante Livro Registro de Apuração do Lucro Real - LALUR, ref. 2010 (doc. 5 – fl. 13 da resposta do contribuinte de 16/04/2013 e Anexo F – RTT).

Termina suas ponderações a respeito das constatações do ano de 2009, assentado que a tipificação das infrações determinaram a incidência da multa de

ofício de 75% incidente sobre a base imponible anual e de multas isoladas correspondentes a fração de 50% dos valores das estimativas mensais não recolhidos pelo impugnante.

No que tange à autuação das multas isoladas, a fiscalização assinala que, em cumprimento ao disposto nos art. 15 e 16 da IN SRF 93/97, efetuou a recomposição das bases imponíveis mensais com base em Balancetes de Suspensão (IRPJ e CSLL), resultando no demonstrativo abaixo:

(...)

Por fim, para determinação do percentual da multa de ofício a ser aplicada sobre a diferença de imposto devida, aplicou-se o previsto pelo art. 44, I, da Lei 9.430/96 e alterações promovidas pela Lei 11.488/2007."

5. Na Impugnação de fls. 419 a 487, a autuada alegou que:

(i) "não houve nada de anormal ou extravagante na geração do ÁGIO ETEO ou na sua posterior amortização. As operações que o geraram foram claras, legítimas e contaram com o respaldo da autoridade regulatória legalmente responsável, qual seja, a Agência Nacional de Energia Elétrica ("ANEEL")";

(ii) "nenhuma etapa da operação refletiu intenção distinta da vontade real das partes" e houve "estrita observância dos dispositivos legais que regem a formação e amortização fiscal do ágio na aquisição de investimento relevante, em especial com a elaboração de laudo técnico previsto no artigo 385, §3º do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 ("RIR/99")";

(iii) a constituição da Lovina teria finalidade e propósito específicos:

"possibilitar a implementação de uma estrutura de aquisição mediante dívida, que não poderia ser implementada caso a Impugnante somente dispusesse da sua própria capacidade de endividamento";

(iv) "a Impugnante, como companhia aberta e com ações negociadas na Bolsa de Valores de São Paulo ("BOVESPA"), não poderia simplesmente se incorporar pela ETEO. E também não poderia incorporar a ETEO, por conta da expressa proibição da ANEEL quanto à transferência de dívida e riscos estranhos ao objeto da concessão para o patrimônio das concessionárias".

Após percorrer acerca da estrutura societária do grupo a que está vinculada, a impugnante afirma que, em meados de 2007, esteve frente a uma nova oportunidade de investimento, que possibilitaria expandir as suas atividades para o território do Estado de São Paulo: a aquisição de 100% do capital social da ETEO.

Não obstante, o valor do financiamento necessário para a aquisição da ETEO (R\$ 562,2 milhões) ultrapassava o valor máximo de empréstimos que os bancos envolvidos aceitavam conceder (R\$ 350 milhões).

Assim, "a solução encontrada para concretizar a aquisição da ETEO foi estruturar a aquisição levando-se em conta, também, a capacidade de endividamento da própria empresa a ser adquirida".

Em tal contexto é que teria ocorrido a criação da Lovina pela Impugnante:

"tal sociedade captaria parte dos recursos necessários e realizaria, em nome e por conta própria, a aquisição da ETEO e, finalmente, seria extinta e incorporada pela ETEO, a fim de levar parte da dívida para essa empresa".

Após detalhar a negociação para a obtenção de recursos, afirma que a incorporação da Lovina pela ETEO foi vetada pela ANEEL, em reunião realizada em 23/04/2008, sendo que a estrutura que teria sido aprovada pela Agência reguladora, em 13/05/2008 (constante da Resolução Autorizativa nº 1.362/08), consistiria:

a) a Lovina adquiriria a ETEO da Earth Tech Brasil Ltda. e da Tyco Inter.Holding Sarl; b) a ETEO seria transformada em uma sociedade anônima de capital fechado e, em seguida, a Lovina seria incorporada pela ETEO;

c) "a ETEO emitiria ações preferenciais resgatáveis para a Impugnante, no valor de R\$ 123 milhões, que poderiam ser resgatadas contra o capital social da ETEO, até atingir o limite de 30% de capital próprio para 70% de capital de terceiros, existente antes da aquisição";

d) "o resgate das ações preferenciais contra reserva de capital da ETEO teria de ser proporcional à amortização do ágio pago pela Lovina na transação".

Em decorrência da estrutura aprovada pela ANEEL, a Impugnante voltou a negociar com as instituições financeiras, tendo sido aprovado o financiamento, nas seguintes condições:

- (i) os bancos emprestariam R\$ 570 milhões diretamente à TAESA pelo prazo de 1 ano, por intermédio de um financiamento denominado "Bridge Loan" e esse montante, deduzido dos custos da operação, seria imediatamente transferido à LOVINA a título de aumento de capital;*
- (ii) a ETEO seria transformada em sociedade anônima e emitiria ações preferenciais resgatáveis para a TAESA no valor de R\$123 milhões e, em seguida, a ETEO emitiria debêntures ao mercado no valor de R\$123 milhões;*
- (iii) em até 30 dias da emissão das debêntures, a LOVINA seria incorporada à ETEO;*
- (iv) a ETEO utilizaria os recursos captados com a emissão das debêntures (R\$123 milhões) para resgatar as ações preferenciais anteriormente emitidas em favor da Recorrente;*
- (v) considerando a emissão das debêntures pela ETEO e o resgate das ações preferenciais, a ETEO manteria o limite de capital próprio versus capital de terceiros, verificado antes de sua aquisição (i.e., 30% de capital próprio para 70% de capital de terceiros);*
- (vi) tanto os recursos oriundos do resgate das ações preferenciais da ETEO, quanto o valor da garantia prestada para a obtenção de recursos para a aquisição da NOVATRANS, que juntos totalizavam R\$223 milhões (R\$100 milhões + R\$123 milhões), deveriam estar disponíveis para a Recorrente até 31 de dezembro de 2008 e seriam utilizados para quitar antecipadamente parte do "Bridge Loan", de forma que, em 31 de dezembro de 2008, o valor em aberto desse empréstimo não poderia exceder R\$350 milhões; e*

(vii) o "Bridge Loan" seria garantido pela alienação fiduciária de 100% das ações da Lovina em favor dos bancos, bem como pela cessão fiduciária dos dividendos da TSN, da NOVATRANS, da ETEO, da ETAU e o penhor das ações da ETEO.

6. Após o início das operações na forma pactuada, sobreveio a crise financeira mundial de 2008, cujos impactos são descritos na Impugnação, mas são irrelevantes para os autos.

7. A Impugnante alega, então:

(i) a nulidade do auto de infração, o qual padeceria de precariedade e contrariedade quanto ao ágio, violaria o art 142 do CTN, limitaria o seu direito de defesa e inverteria o ônus da prova;

(ii) a possibilidade de dedução fiscal do ágio pago pela Lovina na aquisição da ETEO, o qual foi baseado na expectativa de rentabilidade futura desta sociedade e seu reconhecimento contábil atendeu à legislação que rege a matéria;

(iii) que a autoridade fiscal confundiu o momento de geração do Ágio (aquisição das quotas da ETEO junto a terceiros) com o momento da incorporação da Lovina (no qual o ágio passou a configurar Ativo Diferido da ETEO);

(iv) que o ágio em questão é legítimo: "nasceu como ágio, foi pago como ágio na aquisição de participação societária e, como a legislação impõe, o fato de ter havido incorporação reversa (ETEO incorporando a Lovina) não o maculou em ABSOLUTAMENTE NADA, nem mesmo teve o condão de alterar sua natureza";

(v) que a amortização do ágio na incorporação reversa seria ratificada pela Instrução Normativa SRF nº 11, de 1999, e a legitimidade da operação derivaria da própria decisão da ANEEL;

(vi) que "a incorporação reversa não tem o condão de transformar um ágio legítimo em um 'ágio de si mesmo'";

(vii) que, mesmo que se analise a operação realizada como um planejamento tributário as conclusões da autoridade fiscal são inteiramente improcedentes;

(viii) que a figura do abuso de direito não é aplicável ao caso concreto, posto que todos os atos foram realizados em conformidade com o direito vigente, e que não há disposição na legislação tributária que autorize o lançamento de ofício com base em tal instituto;

(ix) que a legislação, particularmente aquela relativa ao Plano Nacional de Desestatização (PND), permitiu que, nas operações realizadas por meio de holdings "a amortização do ágio poderia ocorrer depois que ágio e lucros gerados pela empresa operativa confluíssem para uma mesma entidade, dando-se ampla liberdade para que tal propósito fosse alcançado e permitindo ao contribuinte que implementasse operações de fusão, cisão ou incorporação para tanto";

(x) a imprescindibilidade da Lovina na operação da ETEO, frente à impossibilidade, por vedação da ANEEL, de conjugar em uma mesma pessoa jurídica a prestação do serviço público e dívidas desvinculadas desse objeto;

(xi) que a Impugnante não possuía, à época dos fatos, "condições de suportar o custo adicional completo da dívida sem ter que se desfazer dos seus ativos";

(xii) a impropriedade de qualificação da Lovina como "empresa veículo", pelas razões já expostas;

(xiii) a impropriedade do "caminho natural" apontado pela autoridade fiscal, tendo em vista que não poderia ser realizado, diante do nível de endividamento da Impugnante;

(xiv) a inexistência na legislação de ordem de prioridade na fundamentação do ágio;

(xv) a impossibilidade de caracterização do ÁGIO ETEO como "ágio interno", posto que envolve partes totalmente independentes entre si;

(xvi) a inexistência de disposição legal que imponha a vedação da dedutibilidade do ágio para fins de apuração da CSLL;

(xvii) ainda que se admita a extensão das normas do IRPJ à CSLL, que todos os argumentos anteriormente expostos são aplicáveis, de modo reflexo à referida contribuição;

(xviii) o descabimento da aplicação de multa isolada em concomitância com a multa de ofício;

(xix) a ilegalidade da incidência de juros Selic sobre a multa de ofício.

8. Ao final, a Impugnante pugna pela juntada posterior de quaisquer documentos adicionais que possam comprovar as suas alegações.

9. A DRJ/São Paulo I proferiu, então, o Acórdão ora recorrido (fls. 1.018 a 1.067), no qual:

a) rejeitou a alegação de nulidade, entendendo que a autoridade fiscal descreveu os fato e fundamentou adequadamente a autuação, em estrita observância aos preceitos normativos, e sem qualquer das violações apontadas o art. 59 do Decreto nº 70.235, de 197;

b) ponderou que a autoridade fiscal não fez nenhuma alusão de que o negócio jurídico se deu entre partes não independentes, razão pela qual a análise se restringiu aos aspectos formais da transação e, em especial, à motivação determinante da autuação;

c) afirmou que, ao contrário do alegado na defesa do sujeito passivo, "estrutura de aquisição aprovada não representou uma imposição oriunda do órgão regulador, mas, sim, um planejamento proposto entre seus interessados e, apenas e tão somente, homologado pela ANEEL, restringindo seu exame aos aspectos adstritos à regulação do setor energético";

d) concluiu que a participação da LOVINA se revelou "completamente inócua e irrelevante, do ponto de vista da capacidade de endividamento das empresas envolvidas na operação" e que "a única utilidade da LOVINA no plano levado a efeito era servir de instrumento de passagem de transações societárias conjugadas objetivando a materialização da incorporação reversa que se mostrava necessária para cumprimento artificial dos requisitos formais de outorga da dedutibilidade da amortização do ágio pago na aquisição";

e) decidiu que, conquanto a prática dos atos tenha-se "revestido de forma lícita sob a ótica regulatória, o mesmo não se pode atribuir do ponto de vista tributário, sobretudo porque a operação incidiu em artificialismos sem fundamento econômico ou societário, tendentes apenas ao alcance do benefício fiscal disciplinado pelos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97";

f) concluiu, ainda, que a TERNA foi a efetiva investidora e adquirente da ETEO, circunstância que tornaria inadmissível a validação da dedutibilidade do ágio;

g) afirmou que "o laudo propugnado pela defesa técnica revela flagrante divergência com as situações fáticas retratadas pelo confronto do acervo documental analisado de forma ordenada e compatibilizada com a avaliação que o impugnante dispunha à época do fechamento do negócio" e que "o serviço de consultoria contratado parte de uma data-base de apuração do fundamento econômico totalmente dissociado com o marco final de desfecho do negócio, porquanto ocorrida a assinatura do contrato em data precedente a disponibilização do laudo técnico";

h) com base na primazia da essência sobre a forma, concluiu, então, ser "irrelevante a condução aos autos de laudo de avaliação que se revele dissonante da concreta motivação que legitimou a assunção da dívida firmada para aquisição societária nos moldes da relação jurídica instituída";

i) observou que "as companhias (alienantes e adquirente) requisitaram a avaliação patrimonial de seus ativos imobilizados, fixando um levantamento com data-base em 31 de maio de 2008, ou seja, precedendo ao fechamento da combinação de negócios";

j) asseverou que a conduta das partes "determinou uma aceleração indevida da realização do ágio correlato à operação, encurtando-se forçosamente o lapso temporal de amortização do ágio, acarretando no desvirtuamento da aferição da base imponible da tributação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido dos respectivos anos-calendário";

k) assim, decidiu pela pertinência da glosa levada a efeito pela autoridade fiscal;

l) por fim, em relação à aplicação da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL, após o encerramento do período de apuração concluiu que decorre de expressa previsão legal e que não se confunde com a multa de ofício de 75%, por incidirem sobre fatos infracionais distintos.

10. Intimado da decisão de primeira instância, o sujeito passivo apresentou o Recurso Voluntário de e-fls. 1.082 a 1.150, por meio do qual argui, inicialmente, a nulidade da decisão recorrida, tendo em vista que teria se omitido na apreciação das seguintes matérias:

- a) preliminar de nulidade referente a contradições na acusação;
- b) ordem de prioridade para avaliação do ÁGIO ETEO;
- c) reflexos da amortização do ágio na base de cálculo da CSLL;
- d) ordem de prioridade para avaliação do ÁGIO ETEO;
- e) reflexos da amortização do ágio na base de cálculo da CSLL;
- f) ilegalidade da incidência de juros sobre as multas.

11. Repete, então, a preliminar de nulidade do auto de infração, acrescentando à alegação trazida na Impugnação (suposta contradição na acusação) as alegações de generalidade e a inexistência de indicação de dispositivo legal na fundamentação da autuação.

12. A Recorrente aduz matéria nova, qual seja a decadência do direito de o Fisco questionar a formação do ÁGIO, posto que esta se deu em 2008, portanto, há mais de cinco anos da lavratura do auto de infração sob análise.

13. Em relação à validade das operações e do cumprimento dos requisitos legais para a amortização do ágio, a Recorrente alega, inicialmente, que tais fatos já foram analisados pelo CARF, no âmbito do processo administrativo nº 12448.721.600/2012-78, tendo sido considerados plenamente válidos, com o decorrente cancelamento integral dos autos de infração ali tratados.

14. Posteriormente, sustenta a inteira observação dos preceitos legais referentes à amortização do ágio, e a liberdade dos contribuintes para organizar as suas atividades e usufruírem do direito assegurado em lei.

15. Passa a repetir, então, os argumentos trazidos na Impugnação, em termos similares aos utilizados naquela peça.

16. Em 19 de novembro de 2018, a Recorrente apresentou a petição de e-fls. 1.511 a 1.524, por meio da qual invoca a aplicação do art. 24 do Decreto-Lei nº 4.567, de 4 de setembro de 1942, incluído pela Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018.

17. Em 21 de novembro de 2018, através do Acórdão nº 1302-003.228 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária do Carf (e-fls. 1.688 a 1.755), foi proferido, então, o Acórdão, conforme ementa abaixo:

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

NOVA ALEGAÇÃO. APRESENTAÇÃO APÓS A IMPUGNAÇÃO. HIPÓTESES DE EXCEÇÃO. NÃO ENQUADRAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

As matérias não propostas em sede de manifestação de inconformidade não podem ser deduzidas em petição apresentada ao CARF, as vésperas do julgamento, caso não esteja presente alguma das hipóteses de que trata o art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, configurando-se a preclusão consumativa, a par de representar, se admitida, indevida supressão de instância.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. AUSÊNCIA DE APRECIÇÃO DE MATÉRIA. NULIDADE PARCIAL.

É parcialmente nula a decisão de primeira instância que deixa de apreciar ponto da impugnação relativo a um dos potenciais efeitos da decisão a ser proferida. Todavia, a nulidade parcial não vicia inteiramente o acórdão, cabendo o retorno dos autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, para que profira decisão complementar sobre o capítulo da impugnação não apreciado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos em não conhecer da alegação, suscitada pelo patrono da recorrente em petição juntada aos autos, quanto à aplicação, ao caso concreto, do art. 24 da LINDB na redação dada pela Lei 13.655/2018, vencidos os conselheiros Maria Lúcia Miceli e Flávio Machado Vilhena Dias que votaram por conhecer e rejeitar a alegação e, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de nulidade parcial da decisão de primeiro grau e, em consequência, dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos de relatório e voto do relator.

Relatório e voto:

Isto posto, o Recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Deixo de conhecer, porém, da alegação trazida na petição de fls. 1.511 a 1.524, por haver sido apresentada em desobediência à legislação de regência do processo administrativo fiscal.

Por esta razão, deixo de tomar conhecimento da referida alegação.

2. DA NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO

Inicialmente, cabe analisar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância sustentada pela Recorrente, posto que teria deixado de analisar algumas das matérias contidas na Impugnação apresentada, quais sejam:

- a) preliminar de nulidade referente a contradições na acusação;*
- b) ordem de prioridade para avaliação do ÁGIO ETEO;*
- c) reflexos da amortização do ágio na base de cálculo da CSLL;*
- d) ilegalidade da incidência de juros sobre as multas.*

Em relação à primeira matéria, não cabe razão à Recorrente, uma vez que a decisão a quo analisou criteriosamente a suposta nulidade do auto de infração, inclusive, referindo-se expressamente à suposta contradição.

Diversamente, contudo, cabe razão à Recorrente quanto às demais matérias.

É que, embora a Recorrente tenha dedicado tópicos específicos da sua Impugnação (1.2.6, 1.2.8 e 3, respectivamente), o Acórdão recorrido passou ao largo de tais matérias.

A omissão do julgador caracteriza a hipótese de nulidade prevista no art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972, "preterição do direito de defesa", pois, ao mesmo tempo, não analisa as razões recursais trazidas pelo autuado e não lhe possibilita ter o tema analisado pela segunda instância do contencioso.(...)

De fato, não faz sentido obrigar o julgador de primeira instância a reapreciar todas as matérias já analisadas no Acórdão recorrido, sem que haja qualquer vício na análise já realizada.

Cabe comentar a alegação trazida pela Recorrente em relação a julgamento pretérito realizado pelo CARF em relação a amortização de ágio referente à operação em tela (Acórdão nº 1401-001.792 - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária), uma vez que tivesse aquela decisão aplicação aos presentes autos, estar-se-ia diante da hipótese de que trata o art. 59, §3º, do Decreto nº 70.235, de 1972, na qual se deixaria de pronunciar a nulidade, para decidir o mérito em favor da Recorrente.

Ocorre que o cotejo atento dos autos revela que a fundamentação para as duas autuações é completamente distinta: no processo nº 12448.721600/2012-87, a alegação de ágio interno; nos presentes autos, a artificialidade da situação construída para a amortização do ágio.

3. CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para declarar a nulidade parcial da decisão de primeira instância, para que a autoridade julgadora de primeira instância proceda a julgamento complementar, de modo a se pronunciar sobre todas as matérias suscitadas na peça impugnatória.

18. A DRJ/São Paulo I proferiu, então, novo Acórdão (Acórdão DRJ-SP nº 16-89.993-7ª Turma), ciência em 07/10/2019 (e-fls. 1.607 a 1.632), conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. OBSERVÂNCIA DAS NORMAS PROCESSUAIS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE DEFEITOS FORMAIS IMPLICADORES DA PERDA DA VALIDADE DO ATO.

O lançamento de ofício oriundo de execução de procedimento de fiscalização instituído para fins de averiguação da consistência das obrigações principais de encargo do sujeito passivo consiste-se de trabalho de auditoria concernente à verificação da pertinência das informações prestadas no cumprimento de seus deveres instrumentais em cotejo com o acervo societário, contábil e fiscal adstritos às evidências motivadoras da instauração da ação fiscal correspondente.

Incabível a pretensão que visa a obtenção de declaração de nulidade de autuação formulada em decorrência de procedimento de fiscalização, mormente se revestida de suas formalidades essenciais e adoção de critérios com respaldo nas normas de regência, facultando ao sujeito passivo a plenitude do exercício do contraditório e da ampla defesa através de oposição da competente peça impugnatória.

Além disto, a admissibilidade de nulidade da autuação fiscal promove-se em relação aos atos e termos lavrados por agente incompetente, consoante taxativamente enumerados no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

A observância plena dos requisitos necessários à lavratura do lançamento norteado pela execução do procedimento de fiscalização, nos termos do art. 10 da referida norma processual tributária e de todos os princípios norteadores do processo administrativo tributário, evidencia a pertinência formal da autuação fiscal.

ÁGIO PROVENIENTE DE AQUISIÇÃO DE EMPRESAS. INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADES. CONDIÇÕES PARA VALIDAÇÃO DO FUNDAMENTO DO ÁGIO. DA INVALIDADE DOS CRITÉRIOS DO LAUDO DE AVALIAÇÃO.

De acordo com os termos da legislação de regência, a força cogente e normativa dos preceitos legais que inserem barreiras de medidas adstritas ao tratamento fiscal de ágio gerado em processo de reorganização societária intragrupo, bem assim a escorreita interpretação da aplicação das regras de determinação do fundamento econômico da aquisição do investimento societário, desautoriza a tese de que a pessoa jurídica estaria dispensada de atender ao tratamento previsto em lei para cada uma das hipóteses normativas.

Não obstante as restrições objetivas atinentes às hipóteses de amortização do pretense sobrepreço, a inobservância de tais critérios técnicos no procedimento de mensuração e segregação contábil do ágio implica em assimetria informacional que não permite à Administração Tributária a validação da pertinência e autenticidade da fundamentação econômica enunciada na narrativa do laudo de avaliação apresentado na fase investigatória do procedimento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010

AMORTIZAÇÃO INDEVIDA DE ÁGIO NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. EFEITOS REFLEXIVOS DA TRIBUTAÇÃO DE IRPJ.

As hipóteses de negativa de dedutibilidade de despesas de amortizações de ágio são, igualmente, aplicáveis à aferição da base de cálculo da CSLL.

Outrossim, aplicam-se aos lançamentos tidos como reflexos as mesmas razões de decidir do lançamento principal (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ), em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos jurídicos ou elementos probatórios a ensejar conclusões com atributos distintos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010

INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. ADMISSIBILIDADE.

A importância alusiva à multa de ofício representa um débito tributário para com a União decorrente de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, configurando-se pertinente a incidência de juros de mora sobre seu montante a partir do vencimento qualificado na competente autuação fiscal levada a efeito em face do sujeito passivo, porquanto regularmente amparado pela legislação tributária de regência.

Impugnação Improcedente. Crédito Tributário Mantido.

Acórdão.

Vistos, discutidos e relatados os autos, ACORDAM os membros da 7ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar IMPROCEDENTE as alegações do contribuinte destacadas nos termos do Acórdão nº 1302-003.228, em sessão datada de 21/11/2018, adstrita à manifestação de nulidade parcial prolatada pela 3ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento do CARF (fls. 1.528/1.549), consoante teor do relatório e voto, que integram o presente julgado.

Renove-se ainda a eficácia da integralidade dos termos da decisão proferida por este órgão de primeira instância, expressa no Acórdão nº 16-73.321 – 7ª Turma da DRJ/SPO, de 30 de maio de 2016 (fls. 1.018/1.066) que se agrega ao presente acórdão.

[...]

19. A recorrente foi cientificada da nova decisão de primeira instância, em 07/10/2019 (e-fls. 1.607 a 1.632).

20. Em 06/11/2019, apresenta Recurso Voluntário complementar (e-fls. 1.663 a 1.682), onde menciona:

- (i) *cerceamento do direito de defesa da recorrente: contradições incorridas pela autuação fiscal;*
- (ii) *inexistência de determinação legal para que a alocação do ágio à expectativa de rentabilidade futura seja residual;*

(iii) *Inexistência de previsão legal para a adição das despesas com a amortização de ágio à base de cálculo da CSLL;*

(iv) *Legalidade da cobrança de juros sobre as multas.*

21. E acrescenta ao final:

Diante de todo o exposto, é o presente para requerer digne-se este E. CARF, com fundamento nas razões de fato e de direito apresentadas no presente recurso e no bojo do Recurso Voluntário interposto em 05.04.2017 (...), cujos argumentos a Recorrente reitera integralmente, julgue procedente o Recurso Voluntário, determinando o cancelamento integral das exigências consubstanciadas nos Autos de Infração objeto dos presentes autos, com a consequente extinção do processo administrativo.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Edmilson Borges Gomes, Relator.

22. Consta dos autos ciência da nova decisão de primeira instância, em 07/10/2019, para a recorrente (e-fls.1.607 a 1.632). O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

23. Concordo com o que foi decidido na primeira instância. Transcrevo os excertos que expõe as razões de decidir, que acolho como parte integrante do meu voto.

24. Conforme relatado, versa o presente processo sobre exigências a título de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), decorrentes da glosa de despesa de amortização de ágio, deduzida na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (anos-calendário 2009 a 2010).

Preliminar de nulidade do acórdão recorrido

25. Argui a Recorrente, no Recurso Voluntário inicial, a nulidade do acórdão recorrido ao não enfrentar todas as questões suscitadas na Impugnação, em especial:

a) preliminar de nulidade referente a contradições na acusação;

b) ordem de prioridade para avaliação do ÁGIO ETEO;

c) reflexos da amortização do ágio na base de cálculo da CSLL;

d) ilegalidade da incidência de juros sobre as multas.

26. Através do Acórdão nº 1302-003.228 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, decidiu que em relação à primeira matéria, não cabe razão à Recorrente, uma vez que a decisão a quo analisou criteriosamente a suposta nulidade do auto de infração, inclusive, referindo-se expressamente à suposta contradição.

27. E menciona que inversamente, cabe razão à Recorrente quanto às demais matérias, quais sejam: *ordem de prioridade para avaliação do ÁGIO ETEO; reflexos da amortização do ágio na base de cálculo da CSLL e ilegalidade da incidência de juros sobre as multas.*

28. E complementa que, embora a Recorrente tenha dedicado tópicos específicos da sua Impugnação (1.2.6, 1.2.8 e 3, respectivamente), o Acórdão recorrido passou ao largo de tais matérias.

29. A omissão do julgador caracteriza a hipótese de nulidade prevista no art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972, "preterição do direito de defesa", pois, ao mesmo tempo, não analisa as razões recursais trazidas pelo autuado e não lhe possibilita ter o tema analisado pela segunda instância do contencioso.

30. Pois bem. Como já julgado e confirmado pelo Acórdão nº 1302-003.228-3ª C/2ª T, a alegação de nulidade em relação a contradições na acusação não merece prosperar, pois correspondem ao conteúdo da acusação e, desse modo, deve ser tratada na análise de mérito.

31. Nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

32. Não vejo qualquer prejuízo ao exercício do direito de defesa. Ao contrário, a recorrente vem exercendo tal direito em plenitude. Foi cientificada do que motivou a improcedência da impugnação e teve ao longo do presente litígio diversas oportunidades de juntar aos autos os documentos e informações que entende capazes de reverter a decisão administrativa

33. O julgador não se obriga a examinar todas e quaisquer argumentações trazidas pelos litigantes a juízo, senão aquelas necessárias e suficientes ao deslinde da controvérsia.

34. Como dito no Acórdão anterior:

"Uma vez que a decisão a quo analisou criteriosamente a suposta nulidade do auto de infração, inclusive, referindo-se expressamente à suposta contradição."

35. Improcedente, portanto, a arguição de nulidade.

Mérito – Dedutibilidade Fiscal do Ágio

36. No Recurso Voluntário complementar, datado de 06/11/2019 (e-fls. 1.663 a 1.682), a Recorrente menciona:

9. A DRJ proferiu a nova decisão (o acórdão 16-89.993 - "Decisão Complementar") refutando os argumentos apresentados pela Recorrente relativos aos tópicos não analisados anteriormente e ratificando a Decisão Original para, ao final, manter a improcedência da Impugnação. Em apertada síntese, a Decisão Complementar, ora recorrida, está embasada nos seguintes fundamentos:

(i) ...;

(ii) as normas tributárias relativas ao registro do ágio teriam substrato nos princípios contábeis e, nessa linha, a alocação do ágio deveria seguir a ordem de (a) avaliar-se os ativos e passivos a seus valores justos e, (b) posteriormente, promover-se a mensuração residual passível de atribuição da motivação à

rentabilidade futura. A atribuição dos diversos fundamentos econômicos previstos na lei ágio gera consequências fiscais distintas, de forma que imperiosa a correta classificação do ágio;

(iii) Aplica-se à CSLL as mesmas conclusões relativas ao IRPJ, consoante autorizado pelo artigo 28 da Lei 9.430/96 e pelos artigos 38, 44 e 75 da Instrução Normativa nº 390/2004. Frisa a DRJ que é incabível à autoridade julgadora analisar a legalidade de ato normativa;

(iv) Decorre de expressa disposição legal (art. 61, §3º da Lei 9.430/96 e art. 113 do CTN) que o crédito tributário, composto pela obrigação principal e pela penalidade pecuniária, quando não pago integralmente no vencimento, deve ser acrescido de juros de mora.

37. A recorrente menciona que, as conclusões alcançadas pela DRJ estão, mais uma vez, baseadas em equivocada interpretação das normas. A verdade é que as operações foram legitimamente implementadas e o ágio delas decorrente foi registrado e amortizado em perfeita consonância com todas as normas aplicáveis.

38. Esclarece ainda que o recurso complementar visa a abordar somente os temas sobre os quais houve expressa manifestação da DRJ na Decisão Complementar e, reitera os argumentos já apresentados ao longo do presente processo administrativo e, notadamente, no bojo do Recurso Voluntário interposto em 05 de abril de 2017.

39. Expõe os pontos que acham controvertidos na autuação:

Inexistência de base legal para a alocação de ágio à expectativa de rentabilidade futura seja residual, pois a DRJ, ratificando o entendimento da Autoridade Fiscal, busca sustentar, com base em conceitos estritamente contábeis, que o preço de aquisição deveria, após o registro dos valores relativos ao patrimônio líquido, ser sucessivamente alocado à mais-valia dos ativos e passivos e aos ativos intangíveis, restando ao goodwill (ágio fundamento na expectativa de rentabilidade futura) a alocação de eventuais valores residuais.

Ressalta a Decisão Complementar que a norma tem força cogente e que, diante dos distintos tratamentos fiscais aplicáveis a cada um dos fundamentos econômicos, não se poderia admitir que a pessoa jurídica escolhesse, a seu livre arbítrio, a hipótese normativa de fundamentação do sobrepreço. A verdade é que, do ponto de vista legal e tributário, o raciocínio desenvolvido não se sustenta, porquanto calcado em equivocada interpretação das normas aplicáveis. De acordo com a redação original do Decreto-Lei nº 1.598, o contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido (método da equivalência patrimonial) deverá, por ocasião da aquisição da participação societária, desdobrar o custo de aquisição em: (i) valor de patrimônio líquido na época da aquisição, e (ii) ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido.

O que se verifica, portanto, é que, para fins fiscais e nos termos da lei, o ágio corresponde à diferença entre o patrimônio líquido e o preço de aquisição. Uma vez identificado o valor do ágio a partir da segregação do valor do patrimônio líquido, a legislação determina ao contribuinte que aponte, “dentre os seguintes”, o fundamento do ágio.

Inexiste, portanto, qualquer obrigatoriedade de aplicação dos critérios de forma sucessiva ou qualquer predominância entre os fundamentos. O ponto é que se verificando que o fundamento econômico que gerou o pagamento do sobrepreço é justamente a expectativa de rentabilidade futura do investimento, inexistia, na legislação de regência dos fatos, qualquer obrigação para que o contribuinte procedesse à alocação do ágio nos três fundamentos previstos na legislação. Posicionamento externado por este E. CARF no bojo do Acórdão 1302-003.821.

[...]

Nesse sentido, é imperioso que se proceda à reforma da Decisão Complementar para reconhecimento da legitimidade dos procedimentos adotados pela Recorrente no que tange ao registro e à amortização fiscal do ÁGIO ETEO.

40. Quanto à matéria, assim se manifestou a instância Julgadora de piso:

41. “(...)

Inaugurar-se-á a apreciação dos pontos elencados no Acórdão nº 1302-003.228, em sessão datada de 21 de novembro de 2018, no âmbito da 3ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento do CARF (fls. 1.528/1.549) com a questão vertente à forma adequada de aplicação da critérios estruturantes do fundamento do ágio reconhecido gerado no processo de reestruturação do conglomerado.

Em apertada síntese, saliente-se que tese de natureza supletiva firmada pelo Auditor-Fiscal contesta a validade do laudo de avaliação na medida em que salienta que não é permissível o uso discricionário da norma quanto à evidenciação dos critérios associados à demonstração do fundamento econômico do ágio utilizado para fins de redução das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL.

Noutra via, em contraposição à tese da acusação, o impugnante reclama a inexistência de ordem de preferência na escolha do critério técnico atinente ao fundamento do ágio, bem assim a inexistência de razões para a imposição de entraves para amortização das despesas oriundas da mensuração com base exclusiva em rentabilidade futura.

(...)

De plano, compete ressaltar que a fiscalização contestou a veracidade do laudo de avaliação, não obstante interpretação em sentido contrário, reiteradamente manifesta pelo impugnante. Resta patente que a crítica à forma de manuseio da norma para fins de produção de uma avaliação em pleno atendimento à oportunidade e conveniência da companhia atuada e do próprio conglomerado para viabilizar a geração de efeitos na apuração das bases de cálculo do imposto de renda e da contribuição social.

42. Identifica-se, a princípio, as razões que justificaram a glosa da amortização de ágio classificado pela Recorrente como rentabilidade futura, a saber: a inobservância da residualidade no dimensionamento do ágio rentabilidade.

43. Antes de adentrar as questões, faço um breve resumo da legislação sobre o assunto: dedutibilidade fiscal do ágio em eventos de incorporação:

LEI Nº 9.532, DE 10 DE DEZEMBRO DE 1997.

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

IV - deverá amortizar o valor do deságio 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 durante os cinco anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 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.

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.

DECRETO-LEI Nº 1.598, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1977.

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

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

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

§ 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.

(...)

44. Ocorre discussão se o ágio rentabilidade futura, antes da Lei 12.973/2014, tinha ou não valor residual, isto é, se era atribuído a ele apenas a parte do investimento para o qual não se encontravam bens capazes de responder pelo valor pago na operação.

45. A residualidade do ágio rentabilidade futura é requisito essencial para se reconhecer a natureza jurídica da dedutibilidade prevista no art. 7º da Lei 9.532/97 como de perda de capital. Sem tal característica, caberia a tese de que a amortização do ágio pós-incorporação foi permitida a título de um benefício fiscal na forma de uma despesa que antes era indedutível.

46. Essa residualidade do ágio já era regra na contabilidade no Brasil antes da adoção dos padrões internacionais em 31/12/2007, sendo, inclusive, identificável no art. 14, §2º, da Instrução CVM nº 247/1996, com redação da 285/1998.

47. De fato, do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77 **não se extrai textualmente a ordem de preferência no registro do ágio**. Mas esta ordem já era informada pela contabilidade e, após a Lei 9.532/97, passou a poder ser extraída também do próprio texto desta, quando, em vez de seguir a ordem alfabética “(a), (b) e (c)” para os fundamentos do ágio, **disse: “(a), (c) e (b)”**.

Confira-se:

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:

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).

48. Ou seja, o que sobrasse após a alocação dos ágios (a) e (c) poderia ser amortizado, como ágio (b), em parcelas máximas de 1/60.

49. Assim, para melhor explicação e esclarecimentos para o bom entendimento da questão, transcrevo trecho dos autos do TVF do AFRF Dr. Claudio Wasserman, o qual ilustra com referências importantes a constatação de que o ágio rentabilidade futura ou goodwill já possuía seu valor apurado de forma residual em relação às demais parcelas do investimento no Brasil, muito antes da Lei 12.973/2014:

Conceitualmente, o goodwill é plenamente definido há décadas (e mesmo há mais de 100) pela doutrina contábil. Fabio Besta, contador italiano nascido em 1845, deu uma definição de "aviamento", em livro escrito no final do século 19, que se aproxima das mais modernas definições de goodwill:

O valor do aviamento de um negócio singular ou de uma empresa no seu conjunto é essencialmente igual ao valor atual do excesso dos lucros que, na hipótese de uma administração normal, dirigida por energias físicas, de vontade e de inteligências normais, comuns, possam ser esperados ou presumidos de capitais investidos efetivamente no negócio ou empresa, sobre os lucros médios que costumam produzir capitais empregados com igual segurança em outros negócios ou empresas similares ou análogos, mas em condições comuns, não privilegiadas.

113. Hendriksen e Van Breda, considerados dois dos maiores doutrinadores contábeis de todos os tempos, em seu livro seminal Accounting Theory, de 1965, citam a definição de goodwill dada por William Andrew Paton em seu livro também chamado Accounting Theory, mas escrito em 1922, e fazem os seguintes comentários (pág. 348/349) sobre o goodwill visto como ativo residual:

Goodwill as capitalized value of excess earnings may be thought of in the words of Paton as "...the value of all income-producing factors which are independent of and in addition to the ordinary purchased assets..." All assets obtain their value to the firm because of their expected contribution to the stream of future earnings and cash flows. Therefore, the entire value of the firm should be allocated to the specific assets giving rise to this income stream. If the expected income stream should increase (after making payment for superior management skills), the values of all assets or of specific assets to this increase are now worth more than before. Generally, however, it is not possible to allocate the total value of the firm over the specific assets. Receivables can be valued in terms of the discounted expected cash receipts, inventories can be valued in terms of net realizable value, but land, plant and equipment, and patent rights cannot be associated with

specific expected money flows. The unallocated value is, therefore, recorded as goodwill – a master valuation account (“conta residual”, em tradução minha). [...] Goodwill is not an adequate substitute for the careful determination of the cost of specific assets based as closely as possible on their value to the firm at the date of acquisition.

114. A citação em inglês acima não indica atitude presunçosa ou pretenciosa; a ideia foi mostrar que, em 1965, Hendriksen e Van Breda já se apoiavam claramente no sentido já então de décadas de que o goodwill era residual. Na 5ª edição (1992) do livro, traduzida para o português e aqui publicada em 1999, o livro dos dois autores contém passagem que se assemelha à acima retirada da primeira edição, com algumas complementações que não desvirtuam o sentido original, como abaixo se reproduz:

Por outro lado, quando outra empresa é comprada, o preço pago pode ser alocado, de alguma forma, às contas da empresa compradora. A prática americana consiste em alocar o máximo possível do preço de compra a ativos específicos, indicando o resíduo como goodwill. O goodwill é reconhecido, portanto, por diferença. Às vezes, nenhuma tentativa é feita para alocar a ativos específicos a diferença positiva entre o valor de mercado da empresa e o valor contábil desses ativos. Muito embora esse resíduo possa ser chamado de goodwill, ele possui poucos dos atributos de um ativo intangível. Ao contrário, essa diferença simplesmente representa custos não alocados de ativos tangíveis e alguns intangíveis específicos.

Esse tipo de goodwill não é um sucedâneo adequado para a determinação cuidadosa do custo de ativos específicos, baseada tanto quanto possível em seu valor para a empresa na data de aquisição.

115. Em sua tese de doutorado, depois de traçar a evolução conceitual e a natureza do goodwill, Massanori Monobe assim se pronuncia sobre como atualmente se alinha a maioria dos doutrinadores acerca do tema: A maioria dos autores, entretanto, concorda atualmente em que o goodwill é uma resultante do valor de empresa como um todo, em termos de sua capacidade de geração de lucros futuros, e do valor econômico dos seus ativos identificados e contabilizados. (pág. 56) [...] O goodwill, em sua natureza, é um valor decorrente da expectativa de lucros futuros e da contribuição atribuível aos ativos não identificados e/ou não contabilizados pela empresa, bem como a sub-avaliação dos ativos e até métodos de mensuração. É um valor residual atribuível, entre outros fatores, à existência de administração eficiente, processos industriais e patentes próprios, localização ótima, recursos humanos excelentes, efetividade de propaganda e condições financeiras privilegiadas e do grau de sinergia, fatores importantes para a empresa, mas não contemplados pela contabilidade, em função da dificuldade de sua mensuração. Acabam todos incorporados ao valor do goodwill quando a empresa é vendida. (referência) Assim, o goodwill difere dos demais ativos intangíveis e separáveis que podem ser transacionados individualmente, pois tem a sua existência vinculada a existência da firma, dela não podendo ser separada e vendida. (referência)

116. Cite-se ainda a 7ª edição do Manual de Contabilidade por Ações, de 2009, que trazia um suplemento que explicava, agora para um público mais abrangente, o que era goodwill:

Em operações de combinações de negócios, sobretudo em operações de aquisição de controle acionário ou de participações acionárias significativas no capital de uma companhia, é comum o surgimento de “mais valia” sobre o valor de patrimônio líquido da ação da sociedade investida. Muitas vezes é possível identificar essa “mais valia” como resultado da diferença entre o valor de mercado de um imobilizado tangível e o seu valor contábil líquido. Por outro lado, por vezes essa identificação não é possível, remanescendo um ativo “residual” que recebe a denominação amplamente aceita de goodwill.

Isso é possível considerando, obviamente, que todo o esforço tenha sido envidado para alocar o “sobrepço” a ativos e passivos identificados que tenham dado causa ao surgimento na avaliação econômica realizada. Esse procedimento já é requerido no Brasil, no âmbito do mercado de capitais, por força do Decreto-lei no 1.598/77 e da Instrução CVM no 247/96, com nova redação dada pela Instrução CVM no 285/98. Nas demonstrações individuais e nas consolidadas ele é alocado diretamente aos ativos e passivos a que se refere.

E o que representa o goodwill? Em verdade, nada mais é do que expectativa de rentabilidade; um agregado de benefícios econômicos futuros, ou, sintetizando, um conjunto de intangíveis não identificáveis no processo de aquisição (inclusive a sinergia de ativos e a capacidade de gestão de novos administradores), para os quais objetivamente não é possível proceder-se a uma contabilização em separado. Repetimos que os valores que possam ser vinculados a ativos individualizáveis, identificados e com vida própria, mesmo que intangíveis, devem ser segregados do goodwill.

[...] Aqueles intangíveis que estiverem inseridos no preço de aquisição pago por um negócio, e puderem ser tecnicamente identificados, de modo confiável, devem ser contabilizados em separado do goodwill pelo seu valor justo [...]

As práticas contábeis internacionais definidas pelo International Accounting Standard Board (IASB), mais especificamente o IAS 38 – “Intangible Assets”, também caminham nesse sentido. Em seu §34, o IAS 38 requer que um intangível, que seja passível de identificação, seja contabilizado separadamente. Assim orienta:

“34. Portanto, de acordo com este pronunciamento e com o IFRS nº 3, o adquirente deve reconhecer, na data da aquisição, separadamente do goodwill, um intangível da empresa adquirida, se seu valor justo puder ser mensurado de modo confiável, independentemente de o intangível estar registrado na contabilidade da empresa adquirida, previamente à operação de combinação de negócios (business combination). (tradução livre e grifado pelos autores)”

[...] Quando as normas falam em mensuração de modo confiável, contabilização em separado, é num contexto de aquisição de uma companhia como um todo (business combination). É para efeito de decomposição do custo total incorrido na operação, conforme gráfico sugerido anteriormente.

117. Ainda na linha do que dizem os doutrinadores brasileiros, apresentam-se abaixo alguns trechos de um artigo publicado na Revista de Contabilidade da UFBA:

Há, aqui, um ponto relevante: contabilmente, goodwill é a diferença entre o valor de uma empresa como um todo, em marcha, e a soma algébrica de todos os ativos e passivos dessa empresa avaliados individualmente a valor justo (Pronunciamento Técnico CPC 15 – Combinação de Negócios); e há as definições atuais do que sejam ativos e passivos passíveis de registro individual, fundamentadas fortemente na possibilidade de sua existência em separado, na possibilidade de sua negociação segregadamente e na possibilidade de uma atribuição razoavelmente objetiva e aceita de valor. Como o goodwill é, pela sua definição, um valor residual, se reconhecido um ativo intangível qualquer, seu valor produz concomitantemente uma redução do valor atribuído a ele, goodwill. Assim, se não se consegue atribuir

valor a uma marca, ou não se consegue caracterizá-la como ativo, isso significa que no goodwill está inserido o valor dessa marca. Porém, o que não se pode é, conceitualmente, confundir o valor de uma marca com o valor do goodwill da empresa; no fundo, a procura pela forma objetiva de mensuração do valor da marca teria como consequência a segregação desse valor do atualmente atribuído ao goodwill.

118. Para finalizar as citações sobre desde quanto o goodwill é estudado e compreendido, cito a evolução histórica do goodwill apresentada no livro de Paulo Schmidt e José Luiz dos Santos, “Avaliação de ativos intangíveis”, de 2002. Os dois autores catalogam (referências) uma extensa lista, que vai de 1897 a 1972, sobre a contribuição dos doutrinadores contábeis mundiais acerca do goodwill:

119. Como se vê, a doutrina contábil brasileira (e universal, tirando uma corrente minoritária que nem sequer admite o seu reconhecimento como ativo) sempre imaginou que o goodwill (ágio por rentabilidade futura), como ativo residual que é, só poderia ser contabilizado desde que “obviamente [...] todo o esforço tenha sido envidado para alocar o “sobrepço” a ativos e passivos identificados que tenham dado causa ao surgimento na avaliação econômica realizada” (referência). Não há, nem nunca houve, um único doutrinador contábil que tenha pregado que o goodwill pudesse ser determinado de acordo com a livre vontade do contador ou de quem quer que seja. A doutrina contábil também entendia (e ainda entende), como dito acima, que “Esse procedimento já é requerido no Brasil, no âmbito do mercado de capitais, por força do Decreto-lei no 1.598/77 e da Instrução CVM no 247/96, com nova redação dada pela Instrução CVM n o 285/98. Nas demonstrações individuais e nas consolidadas ele é alocado diretamente aos ativos e passivos a que se refere” (referências).

120. O advérbio “obviamente”, logo atrás grifado, explicita como é manifesto que uma ordem de alocação é fator sine qua non para se chegar ao goodwill legítimo. A doutrina contábil, aqui, como em qualquer lugar e em qualquer campo, não é fruto de um postulado, mas de um conjunto coerente de ideias provenientes de fatos do mundo real. A doutrina contábil não poderia incluir no goodwill ativos que são identificáveis no momento da aquisição, sob pena de confundir lucro futuro com valores obteníveis no momento da aquisição da participação societária.

121. O que a doutrina contábil não previa era que uma “hermenêutica criativa”, baseada em leitura literal, isolada e desarmônica, pudesse ser adotada em relação ao Decreto-lei 1.598/77 e até com relação à Instrução CVM 247/96. Não deixa de ser surpreendente a ideia de que o contribuinte possa livremente escolher a fundamentação do ágio tributário, como se os aspectos fáticos pudessem ser desconsiderados na aquisição de um investimento. Seria como admitir que, a despeito de uma realidade objetiva, o contribuinte pudesse ignorá-la e, indo além, tivesse o livre arbítrio de modificá-la ao transpô-la, com outra roupagem, distorcidamente, para os livros contábeis e fiscais.

(Termo de Verificação Fiscal, fls. 2.267 a 2.272).

50. Como bem disse a autoridade julgadora “a quo”:

Diante desse quadro normativo em que previstos tratamentos fiscais totalmente divergentes no tocante ao ágio reconhecido em decorrência da aquisição de

investimentos de natureza permanente, pois, a depender de seu fundamento econômico, a menos que abolida a força cogente e normativa dos preceitos legais que regem a matéria, não se pode admitir que a pessoa jurídica “escolha”, a seu livre arbítrio, a hipótese normativa de fundamentação do sobrepreço.

51. Sendo o Lucro Líquido contábil o ponto de partida das apurações do IRPJ e da CSLL, as quais não admitem outras exclusões senão as expressamente previstas na legislação tributária, não é possível extrair dos art. 7º e 8º da Lei 9.532/97 – ou mesmo do art. 20 do Decreto-lei 1.598/77 –, um sentido de inexistência de ordem na alocação do ágio.

52. Assim, concluo que, a inobservância da residualidade no registro do ágio – relatado no Termo de Verificação Fiscal, o ágio registrado pela sucedida pela Recorrente não poderia ter sido amortizado nos termos do previsto nos art. 7º e 8º da Lei 9.532/97. Logo, corretas as adições efetuadas na autuação fiscal.

Do cabimento da adição também à base da CSLL

53. Com relação a glosa pela ausência de declaração e recolhimento da CSL, a Recorrente traz as seguintes alegações:

(i) contrariamente ao que se verifica em relação ao IRPJ, para o qual a lei veda expressamente a dedutibilidade do ágio, inexistente disposição legal que imponha qualquer vedação para fins de apuração da CSLL;

(ii) como resultado, a regra geral é que a amortização de ágio não é dedutível para os fins de IRPJ, pois o artigo 389 do RIR/99, cuja base legal reportase ao artigo 23, parágrafo único do Decreto-Lei nº 1.598/77, e artigo 1, inciso V do Decreto-Lei nº 1.648/78, determina expressamente que: “§ 1º Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País”;

(iii) não existe vedação para a amortização do ágio, como também não se requer um regime especial para a sua amortização, vinculado à necessidade de incorporação de empresas. A amortização do ágio para os fins da CSLL é dedutível em qualquer hipótese, havendo ou não incorporação;

(iv) não é possível identificar no TVF qualquer fundamentação legal que permita estender as conclusões do IRPJ à CSLL;

(v) cita dispositivos da legislação sobre o assunto.

54. A autoridade julgadora “a quo”, cita em seu Acórdão que cumpre instar que a base de cálculo da CSLL determina-se a partir do resultado do exercício, montante este que foi indevidamente deturpado pela dedução contábil de despesas de amortização de ágio, divergindo-se frontalmente com as orientações expressas nas normas contábeis e fiscais, consoante pormenorizado anteriormente, dentro do contexto do voto contido no Acórdão nº 16-73.321 – 7ª Turma da DRJ/SPO, de 30 de maio de 2016 (fls. 1.018/1.066).

55. Menciona ainda que, advirta-se que a decisão pertinente ao lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ deve nortear as inferências correlatas aos autos de infração decorrentes, os quais, no presente caso, foram lavrados para fins de constituição da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) tendo em vista que deriva de elementos de prova idênticos e

mantêm íntima relação de causa e efeito, consoante autoriza o disposto no art. 28 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996.

56. Além disto, especificamente à amortização de ágio, a Instrução Normativa SRF nº 390, de 30/01/2004, exercendo seu papel de norma cogente, consolidando sobre as regras pertinentes à apuração e pagamento da CSLL, dispôs em seus arts. 38, 44 e 75:

“Art. 38. Na determinação do resultado ajustado, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o IRPJ:

I – os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação da CSLL, não sejam dedutíveis na determinação do resultado ajustado;

(...)

Art. 44. Aplicam-se à CSLL as normas relativas à depreciação, amortização e exaustão previstas na legislação do IRPJ, exceto as referentes a depreciação acelerada incentivada, observado o disposto nos art. 104 a 106.

(...)

Art. 75. 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 1977, deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento econômico seja:

I – valor de mercado de bens ou direitos do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa; II – valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos períodos de apuração futuros, em contrapartida a conta do ativo diferido, se ágio, ou do passivo, como receita diferida, se deságio; III – fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas, em contrapartida a conta do ativo diferido, se ágio, ou do passivo, como receita diferida, se deságio.

§ 1º Alternativamente, a pessoa jurídica poderá registrar o ágio ou deságio a que se referem os incisos II e III do caput em conta do patrimônio líquido.

§ 2º A opção a que se refere o § 1º aplica-se, também, à pessoa jurídica que tiver absorvido patrimônio de empresa cindida, na qual tinha participação societária adquirida com ágio ou deságio, com o fundamento de que trata o inciso I do caput, quando não tiver adquirido o bem a que corresponder o referido ágio ou deságio.

§ 3º O valor registrado com base no fundamento de que trata:

I – o inciso I do caput integrará o custo do respectivo bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e para determinação das quotas de depreciação, amortização ou exaustão; II – o inciso II do caput:

a) poderá ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração do resultado ajustado levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período a que corresponder o balanço, no caso de ágio; b) deverá ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração do resultado ajustado levantados posteriormente à

incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período a que corresponder o balanço, no caso de deságio; III – o inciso III do caput não será amortizado, devendo, no entanto, ser:

a) computado na determinação do custo de aquisição na apuração de ganho ou perda de capital, no caso de alienação do direito que lhe deu causa ou de sua transferência para sócio ou acionista na hipótese de devolução de capital; b) deduzido como perda, se ágio, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa; c) computado como receita, se deságio, no encerramento das atividades da empresa.

§ 4º As quotas de depreciação, amortização ou exaustão de que trata o inciso I do § 3º serão determinadas em função do prazo restante de vida útil do bem ou de utilização do direito, ou do saldo da possança, na data em que o bem ou direito tiver sido incorporado ao patrimônio da empresa sucessora.

§ 5º A amortização a que se refere a alínea “a” do inciso II do § 3º, observado o máximo de 1/60 (um sessenta avos) por mês, poderá ser efetuada em período maior do que sessenta meses, inclusive pelo prazo de duração da empresa, se determinado, ou da permissão ou concessão, no caso de empresa permissionária ou concessionária de serviço público.

§ 6º Na hipótese da alínea “b” do inciso III do § 3º, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa jurídica usuária ao pagamento da CSLL que deixou de ser recolhida, acrescida de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados de conformidade com a legislação vigente.

§ 7º O valor que servir de base de cálculo da CSLL a que se refere o § 6º poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.

§ 8º O disposto neste artigo aplica-se, também, quando:

I – o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido; II – a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

§ 9º O controle e as baixas, por qualquer motivo, dos valores de ágio ou deságio, na hipótese deste artigo, serão efetuados exclusivamente na escrituração contábil da pessoa jurídica.”

57. Pois bem. A arguição da Recorrente demonstra desconhecimento por conta de como a amortização do ágio influi na apuração da base de cálculo da CSLL, sobretudo antes e depois de evento de incorporação.

58. O disposto nos art. 7º e 8º da Lei 9.532/97 pressupõe a ativação no diferido da empresa sucessora do saldo do ágio rentabilidade futura, o qual deve ser, após o evento de incorporação, amortizado na apuração do resultado, sensibilizando o Lucro Líquido Contábil. Isto é, a amortização prevista nos art. 7º e 8º é ela igualmente contábil, e não apenas fiscal.

59. Ou seja, se a amortização promovida pela sucessora da Recorrente não era devida do ponto de vista contábil, o resultado deve ser a glosa não apenas da base de cálculo do IRPJ, mas do próprio Lucro Líquido, interferindo reflexamente no cálculo da CSLL.

60. Ou seja, a premissa da Recorrente, de não haver previsão legal para adicionar à base da CSLL as despesas com amortização de ágio, além de estar parcialmente correta – por ser verdadeira apenas à fase anterior à incorporação –, dela não se conclui que seriam indevidas as adições feitas na autuação fiscal após este evento.

61. Isto é, se a amortização do ágio rentabilidade futura não poderia ter ocorrido após o dado evento de incorporação – não só do ponto de vista fiscal, mas também contábil –, correta foi a medida tomada pela fiscalização em adicionar estes valores também à base de cálculo da CSLL.

62. Assim, entendo por manter a cobrança da CSLL.

Incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

63. A recorrente alega que, ao analisar, de modo geral, a prática reiteradamente realizada pelas Autoridades Fiscais na lavratura de autos de infração, verifica-se verdadeiramente usual a aplicação de juros SELIC sobre o valor da multa cobrada, em flagrante descumprimento das determinações do artigo 61 da Lei 9.430/9617.

64. Destaca que havendo lançamento de ofício, há a incidência de multa à razão de 75%, na forma prevista no artigo 44 da Lei 9.430/96. Tal sanção ocorre quando o contribuinte não declara o seu débito, fato este que obrigará o Fisco a apurar de ofício o crédito tributário respectivo.

65. Relata que a multa tem nítido caráter de sanção, penalidade, pelo inadimplemento de obrigação, dizendo que, não há como pretender a incidência de juros sobre a multa de ofício, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir somente sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal, e não foi. Fora dessa hipótese, qualquer incidência de juros se mostra abusiva e arbitrária, por ausência de seu pressuposto de fato – reposição do numerário que deveria ter ingressado nos cofres públicos, mas não ingressou pela falta do contribuinte.

66. Finaliza dizendo, na remota hipótese de ser mantido o lançamento aqui combatido, não há que se admitir a incidência de juros sobre as parcelas das multas de ofício e isolada.

67. Ao analisar o auto de infração, verifico que não há lançamento de juros de mora sobre multa de ofício, ou seja, não é objeto do litígio em questão.

68. A recorrente, repete a mesma questão sucintada na peça impugnatória e que não é elemento de lançamento por parte da autoridade autuante.

69. Questão esta, de nulidade do primeiro Acórdão da autoridade de primeira instância (Acórdão 16-73.321 - 7ª Turma da DRJ I/SP, sessão de 30 de maio de 2016) - ilegalidade da incidência de juros sobre as multas.

70. Realmente, o art. 61, "caput" e parágrafo 3º, da Lei n. 9. 430/96, somente autoriza a incidência de juros sobre débitos "decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal" (grifo da impugnante), sendo que os parágrafos 1º e 2º tratam minuciosamente do cálculo das multas sem prescrever a incidência de juros sobre elas.

71. Em decorrência do art. 3º do CTN, as multas não possuem natureza jurídica de tributo ou contribuição, o que, inclusive, é indisputado na doutrina e na jurisprudência. Diante disso, não cabe a aplicação do art. 61 da Lei n. 9430, que não previu a incidência de juros sobre as multas, mas apenas sobre o valor do principal de tributos e contribuições.

72. Não bastasse a clareza da norma constante do art. 61 e seus parágrafos, que distinguem claramente quando são devidos juros, há na lei outra prova de que ela não determinou que a multa cobrada juntamente com os tributos seja acrescida de juros.

73. A título de exemplo, como se depreende do demonstrativo reproduzido abaixo, retirado dos autos de infração, os juros foram calculados apenas sobre os valores dos tributos, e não sobre os valores das multas:

CÁLCULO DA MULTA E JUROS DE MORA

Período de Apuração	Vencimento	Contribuição	Multa (%)	Valor da Multa	Juros (%)	Valor dos Juros
2009	30/03/2010	10.080.397,94	75	7.560.298,46	37,69	3.799.301,98
2010	31/03/2011	9.592.317,39	75	7.194.238,04	28,12	2.697.359,65
Total		19.672.715,33		14.754.536,50		6.496.6661,63

Exemplo 2009:

$$10.080.397,94 \times 37,69 / 100 = 3.799.301,98$$

74. A citação que houve o lançamento de juros de mora sobre as multas não procede.

75. Em relação ao presente tema (juros de mora sobre multa de ofício), não assiste razão à recorrente.

Descabimento da multa isolada

76. Alega a recorrente que no caso em tela, além da cobrança do IRPJ e da CSLL supostamente recolhidos a menor, acrescidos de multa de ofício e juros de mora, o auto de infração cobra ainda multa isolada por pagamento a menor das estimativas mensais dos tributos.

77. Cita que deveria ser aplicada tão somente a multa prevista no inciso I do artigo 44, da Lei nº 9.430/96 caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado em procedimento fiscal ex officio, mas jamais com a aplicação concomitante da penalidade prevista nos incisos I e II da referida norma legal.

78. Destaca que a dupla penalidade afronta o disposto no artigo 97, V, c/c o artigo 113 do CTN.

79. Por fim, cita jurisprudência do Carf em favor da sua tese.

80. Não merecem prosperar as alegações da recorrente.

81. Nos termos dos arts. 1º e 2º, §3º da Lei 9.430 de 1996, o imposto de renda das pessoas jurídicas é determinado, regra geral, com base no lucro real por período de apuração trimestral.

82. O legislador, entretanto, facultou à pessoa jurídica optar pela apuração anual, mediante o pagamento mensal sobre base de cálculo estimada. Nessa hipótese – apuração anual – o fato gerador ocorre em 31.12 de cada ano:

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.

[...]

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.

[...]

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

83. Feita a opção pelo lucro real anual, nos termos da Lei nº 8.981, de 1995, a pessoa jurídica somente poderá deixar de efetuar o pagamento mensal se demonstrar, mediante balanço ou balancete de suspensão, levantados com observância das leis comerciais e fiscais, que o valor acumulado já pago excede o imposto devido no período ou no caso de apuração de prejuízo fiscal:

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.

84. Com vistas a garantir o cumprimento do mandamento legal, em especial o recolhimento da estimativa, a Lei 9.430, de 1996, em sua redação original, estabelecia que no caso de não recolhimento a multa isolada deveria incidir sobre a “totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”. Veja-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

[...]

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

85. Como se vê, as penalidades previstas nos incisos I, II e no §1º, IV, referem-se à falta de pagamento de tributo, ou seja, incidem sobre a mesma base de cálculo.

86. Por conseguinte, na vigência dessa redação, a jurisprudência do Carf firmou-se no sentido de que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício por falta de pagamento de tributo apurado ao final do exercício, devendo subsistir a multa de ofício. O que ensejou a Súmula Carf nº 105:

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 apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.

87. Assim sendo, com a aprovação da Súmula nº 105, para os fatos geradores anteriores a 2007, restou pacificado o entendimento no âmbito do CARF em relação à impossibilidade de aplicação cumulativa de (i) multa pela falta ou insuficiência dos recolhimentos do Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) a título de estimativas mensais e da (ii) multa de ofício sobre o IRPJ e a CSLL anuais calculados no encerramento do período de apuração (ajuste anual). Nessas situações, deve prevalecer a multa de ofício.

88. No entanto, remanesceu a controvérsia em relação aos fatos geradores ocorridos após 2007, posto que os fundamentos que sustentaram o entendimento pelo descabimento da dupla penalidade não mais subsistiram após o advento da Lei nº 11.488, de 2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei 9.430, de 1996.

89. Após o início da vigência da citada Lei de 2007, a multa isolada por falta de recolhimento deixou de ser exigível com base no art. 44, § 1º, IV da Lei nº 9.430, de 1996, passando a ser exigível com base no art. 44, II, “a” do mesmo diploma legal:

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

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

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

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

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

90. Verifica-se, pois, que a multa de ofício de 75% é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento de tributo, falta de declaração e declaração inexata, como por exemplo: glosa de despesa, omissão de receita, dentre outras possibilidades, e somente poderá ser exigida após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração anual (art. 44, I).

91. A multa isolada de 50%, por sua vez, é devida na hipótese de falta de recolhimento da estimativa mensal, inclusive no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, e deverá ser exigida, isoladamente, tão logo encerrado o mês a que se refere a estimativa; daí o fato de poder ser exigida, inclusive, após o encerramento do ano-calendário (art. 44, II). Nesse sentido, a Súmula Carf nº 178:

Súmula CARF nº 178: A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

92. Tal raciocínio está em consonância com a Súmula Carf nº 82, cujo teor assenta:

“Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas”. Afinal, a vedação refere-se ao lançamento de ofício da estimativa não recolhida e não à multa isolada.”

93. Caso o contribuinte, mesmo na hipótese de apuração de prejuízo fiscal em determinado mês, opte por não levantar balancete/balanço de suspensão, deverá recolher o tributo estimado; caso contrário está sujeito à multa isolada. Note-se que o lucro real anual é uma opção e não imposição legal. Entretanto, ao fazer tal opção as regras devem ser obedecidas.

94. Como se vê, as multas têm suportes fáticos e legais diversos e são aplicadas em momentos distintos. O que significa dizer que é possível a convivência harmônica de ambas as multas, a de ofício (qualificada ou não) e a isolada; com efeito, não há falar-se em bis in idem.

95. Por conseguinte, não há falar-se em aplicação do princípio da consunção à espécie. A propósito, veja-se o conceito de consunção:

Pelo princípio da consunção, ou absorção, a norma definidora de um crime constitui meio necessário ou fase normal de preparação ou execução de outro crime. Em termos bem esquemáticos, há consunção quando o fato previsto em determinada norma é compreendido em outra, mais abrangente, aplicando-se somente esta. Na relação consuntiva, os fatos não se apresentam em relação de gênero e espécie, mas de minus e plus, de continente e conteúdo, de todo e parte, de inteiro e fração. Por isso, o crime consumado absorve o crime tentado, o crime de perigo é absorvido pelo crime de dano. A norma consuntiva constitui fase mais avançada na realização da ofensa a um bem jurídico, aplicando-se o princípio major absorbet minorem. [...] A norma consuntiva exclui a aplicação da norma consunta, por abranger o delito definido por esta. Há consunção, quando o crime-meio é realizado como uma fase ou etapa do crime-fim, onde vai esgotar seu potencial ofensivo, sendo, por isso, a punição somente da conduta criminosa final do agente.

96. No caso em análise, a multa isolada refere-se à falta de recolhimento de estimativa nos anos-calendário 2009 e 2010; portanto, é devida.

97. Assim, nego provimento ao recurso voluntário relativo à matéria (multa isolada, concomitante com a multa de ofício).

98. Pelo todo exposto, voto no sentido de não dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Edmilson Borges Gomes

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Jefferson Teodorovicz**, Redator designado

O recurso voluntário é tempestivo e dele conheço.

Fui designado para redigir o voto vencedor relacionado ao mérito, já que, nas preliminares, a Turma manteve consonância junto ao Ilustre Relator, que as afastou, superando-as, e passando a enfrentar o mérito.

Nesse aspecto, o Ilustre Relator bem sintetizou a discussão pontuando pela negativa do aproveitamento do ágio pelo recorrente, no que tange ao IRPJ e CSLL:

No Recurso Voluntário complementar, datado de 06/11/2019 (e-fls. 1.663 a 1.682), a Recorrente menciona:

9. A DRJ proferiu a nova decisão (o acórdão 16-89.993 - “Decisão Complementar”) refutando os argumentos apresentados pela Recorrente relativos aos tópicos não analisados anteriormente e ratificando a Decisão Original para, ao final, manter a improcedência da Impugnação. Em apertada síntese, a Decisão Complementar, ora recorrida, está embasada nos seguintes fundamentos:

(i) ...;

(ii) as normas tributárias relativas ao registro do ágio teriam substrato nos princípios contábeis e, nessa linha, a alocação do ágio deveria seguir a ordem de (a) avaliar-se os ativos e passivos a seus valores justos e, (b) posteriormente, promover-se a mensuração residual passível de atribuição da motivação à rentabilidade futura. A atribuição dos diversos fundamentos econômicos previstos na lei ágio gera consequências fiscais distintas, de forma que imperiosa a correta classificação do ágio;

(iii) Aplica-se à CSLL as mesmas conclusões relativas ao IRPJ, consoante autorizado pelo artigo 28 da Lei 9.430/96 e pelos artigos 38, 44 e 75 da Instrução Normativa nº 390/2004. Frisa a DRJ que é incabível à autoridade julgadora analisar a legalidade de ato normativa;

(iv) Decorre de expressa disposição legal (art. 61, §3º da Lei 9.430/96 e art. 113 do CTN) que o crédito tributário, composto pela obrigação principal e pela penalidade pecuniária, quando não pago integralmente no vencimento, deve ser acrescido de juros de mora.

A recorrente menciona que, as conclusões alcançadas pela DRJ estão, mais uma vez, baseadas em equivocada interpretação das normas. A verdade é que as operações foram legitimamente implementadas e o ágio delas decorrente foi registrado e amortizado em perfeita consonância com todas as normas aplicáveis.

Esclarece ainda que o recurso complementar visa a abordar somente os temas sobre os quais houve expressa manifestação da DRJ na Decisão Complementar e, reitera os argumentos já apresentados ao longo do presente processo administrativo e, notadamente, no bojo do Recurso Voluntário interposto em 05 de abril de 2017.

Expõe os pontos que acham controvertidos na autuação:

Inexistência de base legal para a alocação de ágio à expectativa de rentabilidade futura seja residual, pois a DRJ, ratificando o entendimento da Autoridade Fiscal, busca sustentar, com base em conceitos estritamente contábeis, que o preço de aquisição deveria, após o registro dos valores relativos ao patrimônio líquido, ser sucessivamente alocado à mais-valia dos ativos e passivos e aos ativos intangíveis, restando ao goodwill (ágio fundamento na expectativa de rentabilidade futura) a alocação de eventuais valores residuais.

Ressalta a Decisão Complementar que a norma tem força cogente e que, diante dos distintos tratamentos fiscais aplicáveis a cada um dos fundamentos econômicos, não se poderia admitir que a pessoa jurídica escolhesse, a seu livre arbítrio, a hipótese normativa de fundamentação do sobrepreço. A verdade é que, do ponto de vista legal e tributário, o raciocínio desenvolvido não se sustenta, porquanto calcado em equivocada interpretação das normas aplicáveis. De acordo com a redação original do Decreto-Lei nº 1.598, o contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido (método da equivalência patrimonial) deverá, por ocasião da aquisição da

participação societária, desdobrar o custo de aquisição em: (i) valor de patrimônio líquido na época da aquisição, e (ii) ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido.

O que se verifica, portanto, é que, para fins fiscais e nos termos da lei, o ágio corresponde à diferença entre o patrimônio líquido e o preço de aquisição. Uma vez identificado o valor do ágio a partir da segregação do valor do patrimônio líquido, a legislação determina ao contribuinte que aponte, “dentre os seguintes”, o fundamento do ágio.

Inexiste, portanto, qualquer obrigatoriedade de aplicação dos critérios de forma sucessiva ou qualquer predominância entre os fundamentos. O ponto é que se verificando que o fundamento econômico que gerou o pagamento do sobrepreço é justamente a expectativa de rentabilidade futura do investimento, inexistia, na legislação de regência dos fatos, qualquer obrigação para que o contribuinte procedesse à alocação do ágio nos três fundamentos previstos na legislação. Posicionamento externado por este E. CARF no bojo do Acórdão 1302-003.821.

[...]

Nesse sentido, é imperioso que se proceda à reforma da Decisão Complementar para reconhecimento da legitimidade dos procedimentos adotados pela Recorrente no que tange ao registro e à amortização fiscal do ÁGIO ETEO.

Quanto à matéria, assim se manifestou a instância Julgadora de piso

“(…)

Inaugurar-se-á a apreciação dos pontos elencados no Acórdão nº 1302-003.228, em sessão datada de 21 de novembro de 2018, no âmbito da 3ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento do CARF (fls. 1.528/1.549) com a questão vertente à forma adequada de aplicação da critérios estruturantes do fundamento do ágio reconhecido gerado no processo de reestruturação do conglomerado.

Em apertada síntese, saliente-se que tese de natureza supletiva firmada pelo Auditor-Fiscal contesta a validade do laudo de avaliação na medida em que salienta que não é permissível o uso discricionário da norma quanto à evidenciação dos critérios associados à demonstração do fundamento econômico do ágio utilizado para fins de redução das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL.

Noutra via, em contraposição à tese da acusação, o impugnante reclama a inexistência de ordem de preferência na escolha do critério técnico atinente ao fundamento do ágio, bem assim a inexistência de razões para a imposição de entraves para amortização das despesas oriundas da mensuração com base exclusiva em rentabilidade futura.

(…)

De plano, compete ressaltar que a fiscalização contestou a veracidade do laudo de avaliação, não obstante interpretação em sentido contrário, reiteradamente manifesta pelo impugnante. Resta patente que a crítica à forma de manuseio da norma para fins de produção de uma avaliação em pleno atendimento à oportunidade e conveniência da companhia autuada e do próprio conglomerado para viabilizar a geração de efeitos na apuração das bases de cálculo do imposto de renda e da contribuição social.

Identifica-se, a princípio, as razões que justificaram a glosa da amortização de ágio classificado pela Recorrente como rentabilidade futura, a saber: **a inobservância da residualidade no dimensionamento do ágio rentabilidade.**

Antes de adentrar as questões, faço um breve resumo da legislação sobre o assunto: dedutibilidade fiscal do ágio em eventos de incorporação:

LEI Nº 9.532, DE 10 DE DEZEMBRO DE 1997.

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

IV - deverá amortizar o valor do deságio 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 durante os cinco anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 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.

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.

DECRETO-LEI Nº 1.598, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1977.

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

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

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

§ 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.

(...)

44. Ocorre discussão se o ágio rentabilidade futura, antes da Lei 12.973/2014, tinha ou não valor residual, isto é, se era atribuído a ele apenas a parte do investimento para o qual não se encontravam bens capazes de responder pelo valor pago na operação.

O caráter residual do ágio rentabilidade futura

A residualidade do ágio rentabilidade futura é requisito essencial para se reconhecer a natureza jurídica da dedutibilidade prevista no art. 7º da Lei 9.532/97 como de perda de capital. Sem tal característica, caberia a tese de que a amortização do ágio pós-incorporação foi permitida a título de um benefício fiscal na forma de uma despesa que antes era indedutível.

Essa residualidade do ágio já era regra na contabilidade no Brasil antes da adoção dos padrões internacionais em 31/12/2007, sendo, inclusive, identificável no art. 14, §2º, da Instrução CVM nº 247/1996, com redação da 285/1998.

De fato, do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77 **não se extrai textualmente a ordem de preferência no registro do ágio**. Mas esta ordem já era informada pela contabilidade e, após a Lei 9.532/97, passou a poder ser extraída também do próprio texto desta, quando, em vez de seguir a ordem alfabética “(a), (b) e (c)” para os fundamentos do ágio, **disse: “(a), (c) e (b)”**.

Confira-se:

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:

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).

Ou seja, o que sobrasse após a alocação dos ágios (a) e (c) poderia ser amortizado, como ágio (b), em parcelas máximas de 1/60.

Assim, para melhor explicação e esclarecimentos para o bom entendimento da questão, transcrevo trecho dos autos do TVF do AFRF Dr. Claudio Wasserman, o qual ilustra com referências **importantes a constatação de que o ágio rentabilidade futura ou goodwill já possuía seu valor apurado de forma residual em relação às demais parcelas do investimento no Brasil, muito antes da Lei 12.973/2014:**

Conceitualmente, o goodwill é plenamente definido há décadas (e mesmo há mais de 100) pela doutrina contábil. Fabio Besta, contador italiano nascido em 1845, deu uma definição de “aviamento”, em livro escrito no final do século 19, que se aproxima das mais modernas definições de goodwill:

O valor do aviamento de um negócio singular ou de uma empresa no seu conjunto é essencialmente igual ao valor atual do excesso dos lucros que, na hipótese de uma administração normal, dirigida por energias físicas, de vontade e de inteligências normais, comuns, possam ser esperados ou presumidos de capitais investidos efetivamente no negócio ou empresa, sobre os lucros médios que costumam produzir capitais empregados com igual segurança em outros negócios ou empresas similares ou análogos, mas em condições comuns, não privilegiadas.

113. Hendriksen e Van Breda, considerados dois dos maiores doutrinadores contábeis de todos os tempos, em seu livro seminal *Accounting Theory*, de 1965, citam a definição de goodwill dada por William Andrew Paton em seu livro também chamado *Accounting Theory*, mas escrito em 1922, e fazem os seguintes comentários (pág. 348/349) sobre o goodwill visto como ativo residual:

Goodwill as capitalized value of excess earnings may be thought of in the words of Paton as “...the value of all income-producing factors which are independent of and in addition to the ordinary purchased assets...” All assets obtain their value to the firm because of their expected contribution to the stream of future earnings and cash flows. Therefore, the entire value of the firm should be allocated to the specific assets giving rise to this income stream. If the expected income stream should increase (after making payment for superior management skills), the values of all assets or of specific assets to this increase are now worth more than before. Generally, however, it is not possible to allocate the total value of the firm over the specific assets. Receivables can be valued in terms of the discounted expected cash receipts, inventories can be valued in terms of net realizable value, but land, plant and equipment, and patent rights cannot be associated with specific expected money flows. The unallocated value is, therefore, recorded as goodwill – a master valuation account (“conta residual”, em tradução minha). [...] Goodwill is not an adequate substitute for the careful determination of the cost of specific assets based as closely as possible on their value to the firm at the date of acquisition.

114. A citação em inglês acima não indica atitude presunçosa ou pretenciosa; a ideia foi mostrar que, em 1965, Hendriksen e Van Breda já se apoiavam claramente no sentido já então de décadas de que o goodwill era residual. Na 5ª edição (1992) do livro, traduzida para o português e aqui publicada em 1999, o livro dos dois autores contém passagem que se assemelha à acima retirada da primeira edição, com algumas complementações que não desvirtuam o sentido original, como abaixo se reproduz:

Por outro lado, quando outra empresa é comprada, o preço pago pode ser alocado, de alguma forma, às contas da empresa compradora. A prática americana consiste em alocar o máximo possível do preço de compra a ativos específicos, indicando o resíduo como goodwill. O goodwill é reconhecido, portanto, por diferença. Às vezes, nenhuma tentativa é feita para alocar a ativos específicos a diferença positiva entre o valor de mercado da empresa e o valor contábil desses ativos. Muito embora esse resíduo possa ser chamado de goodwill, ele possui poucos dos atributos de um ativo intangível. Ao contrário, essa diferença simplesmente representa custos não alocados de ativos tangíveis e alguns intangíveis específicos.

Esse tipo de goodwill não é um sucedâneo adequado para a determinação cuidadosa do custo de ativos específicos, baseada tanto quanto possível em seu valor para a empresa na data de aquisição.

115. Em sua tese de doutorado, depois de traçar a evolução conceitual e a natureza do goodwill, Massanori Monobe assim se pronuncia sobre como atualmente se alinha a maioria dos doutrinadores acerca do tema: A maioria dos autores, entretanto, concorda atualmente em que o goodwill é uma resultante do valor de empresa como um todo, em termos de sua capacidade de geração de lucros futuros, e do valor econômico dos seus ativos identificados e contabilizados. (pág. 56) [...] O goodwill, em sua natureza, é um valor decorrente da expectativa de lucros futuros e da contribuição atribuível aos ativos não identificados e/ou não contabilizados pela empresa, bem como a sub-avaliação dos ativos e até métodos de mensuração. É um valor residual atribuível, entre outros fatores, à existência de administração eficiente, processos industriais e patentes próprios, localização ótima, recursos humanos excelentes, efetividade de propaganda e condições financeiras privilegiadas e do grau de sinergia, fatores importantes para a empresa, mas não contemplados pela contabilidade, em função da dificuldade de sua mensuração. Acabam todos incorporados ao valor do goodwill quando a empresa é vendida. (referência) Assim, o goodwill difere dos demais ativos intangíveis e separáveis que podem ser transacionados individualmente, pois tem a sua existência vinculada a existência da firma, dela não podendo ser separada e vendida. (referência)

116. Cite-se ainda a 7ª edição do Manual de Contabilidade por Ações, de 2009, que trazia um suplemento que explicava, agora para um público mais abrangente, o que era goodwill:

Em operações de combinações de negócios, sobretudo em operações de aquisição de controle acionário ou de participações acionárias significativas no capital de uma companhia, é comum o surgimento de “mais valia” sobre o valor de patrimônio líquido da ação da sociedade investida. Muitas vezes é possível identificar essa “mais valia” como resultado da diferença entre o valor de mercado de um imobilizado tangível e o seu valor contábil líquido. Por outro lado, por vezes essa identificação não é possível, remanescendo um ativo “residual” que recebe a denominação amplamente aceita de goodwill.

Isso é possível considerando, obviamente, que todo o esforço tenha sido envidado para alocar o “sobrepço” a ativos e passivos identificados que tenham dado causa ao surgimento na avaliação econômica realizada. Esse procedimento já é requerido no Brasil, no âmbito do mercado de capitais, por força do Decreto-lei no 1.598/77 e da Instrução CVM no 247/96, com nova redação dada pela Instrução CVM no 285/98. Nas demonstrações individuais e nas consolidadas ele é alocado diretamente aos ativos e passivos a que se refere.

E o que representa o goodwill? Em verdade, nada mais é do que expectativa de rentabilidade; um agregado de benefícios econômicos futuros, ou, sintetizando, um conjunto de intangíveis não identificáveis no processo de aquisição (inclusive a sinergia de ativos e a capacidade de gestão de novos administradores), para os quais objetivamente não é possível proceder-se a uma contabilização em separado. Repetimos que os valores que possam ser vinculados a ativos individualizáveis, identificados e com vida própria, mesmo que intangíveis, devem ser segregados do goodwill.

[...] Aqueles intangíveis que estiverem inseridos no preço de aquisição pago por um negócio, e puderem ser tecnicamente identificados, de modo confiável, devem ser contabilizados em separado do goodwill pelo seu valor justo [...]

As práticas contábeis internacionais definidas pelo International Accounting Standard Board (IASB), mais especificamente o IAS 38 – “Intangible Assets”, também caminham nesse sentido. Em seu §34, o IAS 38 requer que um intangível, que seja passível de identificação, seja contabilizado separadamente. Assim orienta:

“34. Portanto, de acordo com este pronunciamento e com o IFRS nº 3, o adquirente deve reconhecer, na data da aquisição, separadamente do goodwill, um intangível da empresa adquirida, se seu valor justo puder ser mensurado de modo confiável, independentemente de o intangível estar registrado na contabilidade da empresa adquirida, previamente à operação de combinação de negócios (business combination). (tradução livre e grifado pelos autores)”

[...] Quando as normas falam em mensuração de modo confiável, contabilização em separado, é num contexto de aquisição de uma companhia como um todo (business combination). É para efeito de decomposição do custo total incorrido na operação, conforme gráfico sugerido anteriormente.

117. Ainda na linha do que dizem os doutrinadores brasileiros, apresentam-se abaixo alguns trechos de um artigo publicado na Revista de Contabilidade da UFBA:

Há, aqui, um ponto relevante: contabilmente, goodwill é a diferença entre o valor de uma empresa como um todo, em marcha, e a soma algébrica de todos os ativos e passivos dessa empresa avaliados individualmente a valor justo (Pronunciamento Técnico CPC 15 – Combinação de Negócios); e há as definições atuais do que sejam ativos e passivos

passíveis de registro individual, fundamentadas fortemente na possibilidade de sua existência em separado, na possibilidade de sua negociação segregadamente e na possibilidade de uma atribuição razoavelmente objetiva e aceita de valor. Como o goodwill é, pela sua definição, um valor residual, se reconhecido um ativo intangível qualquer, seu valor produz concomitantemente uma redução do valor atribuído a ele, goodwill. Assim, se não se consegue atribuir valor a uma marca, ou não se consegue caracterizá-la como ativo, isso significa que no goodwill está inserido o valor dessa marca. Porém, o que não se pode é, conceitualmente, confundir o valor de uma marca com o valor do goodwill da empresa; no fundo, a procura pela forma objetiva de mensuração do valor da marca teria como consequência a segregação desse valor do atualmente atribuído ao goodwill.

118. Para finalizar as citações sobre desde quanto o goodwill é estudado e compreendido, cito a evolução histórica do goodwill apresentada no livro de Paulo Schmidt e José Luiz dos Santos, “Avaliação de ativos intangíveis”, de 2002. Os dois autores catalogam (referências) uma extensa lista, que vai de 1897 a 1972, sobre a contribuição dos doutrinadores contábeis mundiais acerca do goodwill:

119. Como se vê, a doutrina contábil brasileira (e universal, tirando uma corrente minoritária que nem sequer admite o seu reconhecimento como ativo) sempre imaginou que o goodwill (ágio por rentabilidade futura), como ativo residual que é, só poderia ser contabilizado desde que “obviamente [...] todo o esforço tenha sido envidado para alocar o “sobrepço” a ativos e passivos identificados que tenham dado causa ao surgimento na avaliação econômica realizada” (referência). Não há, nem nunca houve, um único doutrinador contábil que tenha pregado que o goodwill pudesse ser determinado de acordo com a livre vontade do contador ou de quem quer que seja. A doutrina contábil também entendia (e ainda entende), como dito acima, que “Esse procedimento já é requerido no Brasil, no âmbito do mercado de capitais, por força do Decreto-lei no 1.598/77 e da Instrução CVM no 247/96, com nova redação dada pela Instrução CVM n o 285/98. Nas demonstrações individuais e nas consolidadas ele é alocado diretamente aos ativos e passivos a que se refere” (referências).

120. O advérbio “obviamente”, logo atrás grifado, explicita como é manifesto que uma ordem de alocação é fator sine qua non para se chegar ao goodwill legítimo. A doutrina contábil, aqui, como em qualquer lugar e em qualquer campo, não é fruto de um postulado, mas de um conjunto coerente de ideias provenientes de fatos do mundo real. A doutrina contábil não poderia incluir no goodwill ativos que são identificáveis no momento da aquisição, sob pena de confundir lucro futuro com valores obteníveis no momento da aquisição da participação societária.

121. O que a doutrina contábil não previa era que uma “hermenêutica criativa”, baseada em leitura literal, isolada e desarmônica, pudesse ser adotada em relação ao Decreto-lei 1.598/77 e até com relação à Instrução CVM 247/96. Não deixa de ser surpreendente a ideia de que o contribuinte possa livremente escolher a fundamentação do ágio tributário, como se os aspectos fáticos pudessem ser

desconsiderados na aquisição de um investimento. Seria como admitir que, a despeito de uma realidade objetiva, o contribuinte pudesse ignorá-la e, indo além, tivesse o livre arbítrio de modificá-la ao transpô-la, com outra roupagem, distorcidamente, para os livros contábeis e fiscais.

(Termo de Verificação Fiscal, fls. 2.267 a 2.272).

Como bem disse a autoridade julgadora “a quo”:

Diante desse quadro normativo em que previstos tratamentos fiscais totalmente divergentes no tocante ao ágio reconhecido em decorrência da aquisição de investimentos de natureza permanente, pois, a depender de seu fundamento econômico, a menos que abolida a força cogente e normativa dos preceitos legais que regem a matéria, não se pode admitir que a pessoa jurídica “escolha”, a seu livre arbítrio, a hipótese normativa de fundamentação do sobre preço.

Sendo o Lucro Líquido contábil o ponto de partida das apurações do IRPJ e da CSLL, as quais não admitem outras exclusões senão as expressamente previstas na legislação tributária, não é possível extrair dos art. 7º e 8º da Lei 9.532/97 – ou mesmo do art. 20 do Decreto-lei 1.598/77 –, um sentido de inexistência de ordem na alocação do ágio.

Assim, concluo que, a inobservância da residualidade no registro do ágio – relatado no Termo de Verificação Fiscal, o ágio registrado pela sucedida pela Recorrente não poderia ter sido amortizado nos termos do previsto nos art. 7º e 8º da Lei 9.532/97. Logo, corretas as adições efetuadas na autuação fiscal.

Do cabimento da adição também à base da CSLL

53. Com relação a glosa pela ausência de declaração e recolhimento da CSL, a Recorrente traz as seguintes alegações:

(i) contrariamente ao que se verifica em relação ao IRPJ, para o qual a lei veda expressamente a dedutibilidade do ágio, inexistente disposição legal que imponha qualquer vedação para fins de apuração da CSLL;

(ii) como resultado, a regra geral é que a amortização de ágio não é dedutível para os fins de IRPJ, pois o artigo 389 do RIR/99, cuja base legal reporta-se ao artigo 23, parágrafo único do Decreto-Lei nº 1.598/77, e artigo 1, inciso V do Decreto-Lei nº 1.648/78, determina expressamente que: “§ 1º Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País”;

(iii) não existe vedação para a amortização do ágio, como também não se requer um regime especial para a sua amortização, vinculado à necessidade de incorporação de empresas. A amortização do ágio para os fins da CSLL é dedutível em qualquer hipótese, havendo ou não incorporação;

(iv) não é possível identificar no TVF qualquer fundamentação legal que permita estender as conclusões do IRPJ à CSLL;

cita dispositivos da legislação sobre o assunto.

54. A autoridade julgadora “a quo”, cita em seu Acórdão que cumpre instar que a base de cálculo da CSLL determina-se a partir do resultado do exercício, montante este que foi indevidamente deturpado pela dedução contábil de despesas de amortização de ágio, divergindo-se frontalmente com as orientações expressas nas normas contábeis e fiscais, consoante pormenorizado anteriormente, dentro do contexto do voto contido no Acórdão nº 16-73.321 – 7ª Turma da DRJ/SPO, de 30 de maio de 2016 (fls. 1.018/1.066).

55. Menciona ainda que, advirta-se que a decisão pertinente ao lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ deve nortear as inferências correlatas aos autos de infração decorrentes, os quais, no presente caso, foram lavrados para fins de constituição da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) tendo em vista que deriva de elementos de prova idênticos e mantêm íntima relação de causa e efeito, consoante autoriza o disposto no art. 28 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996.

56. Além disto, especificamente à amortização de ágio, a Instrução Normativa SRF nº 390, de 30/01/2004, exercendo seu papel de norma cogente, consolidando sobre as regras pertinentes à apuração e pagamento da CSLL, dispôs em seus arts. 38, 44 e 75:

“Art. 38. Na determinação do resultado ajustado, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o IRPJ:

I – os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação da CSLL, não sejam dedutíveis na determinação do resultado ajustado;

(...)

Art. 44. Aplicam-se à CSLL as normas relativas à depreciação, amortização e exaustão previstas na legislação do IRPJ, exceto as referentes a depreciação acelerada incentivada, observado o disposto nos art. 104 a 106.

(...)

Art. 75. 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 1977, deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento econômico seja:

I – valor de mercado de bens ou direitos do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa; II – valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos períodos de

apuração futuros, em contrapartida a conta do ativo diferido, se ágio, ou do passivo, como receita diferida, se deságio; III – fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas, em contrapartida a conta do ativo diferido, se ágio, ou do passivo, como receita diferida, se deságio.

§ 1º Alternativamente, a pessoa jurídica poderá registrar o ágio ou deságio a que se referem os incisos II e III do caput em conta do patrimônio líquido.

§ 2º A opção a que se refere o § 1º aplica-se, também, à pessoa jurídica que tiver absorvido patrimônio de empresa cindida, na qual tinha participação societária adquirida com ágio ou deságio, com o fundamento de que trata o inciso I do caput, quando não tiver adquirido o bem a que corresponder o referido ágio ou deságio.

§ 3º O valor registrado com base no fundamento de que trata:

I – o inciso I do caput integrará o custo do respectivo bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e para determinação das quotas de depreciação, amortização ou exaustão; II – o inciso II do caput:

a) poderá ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração do resultado ajustado levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período a que corresponder o balanço, no caso de ágio; b) deverá ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração do resultado ajustado levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período a que corresponder o balanço, no caso de deságio; III – o inciso III do caput não será amortizado, devendo, no entanto, ser:

a) computado na determinação do custo de aquisição na apuração de ganho ou perda de capital, no caso de alienação do direito que lhe deu causa ou de sua transferência para sócio ou acionista na hipótese de devolução de capital; b) deduzido como perda, se ágio, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa; c) computado como receita, se deságio, no encerramento das atividades da empresa.

§ 4º As quotas de depreciação, amortização ou exaustão de que trata o inciso I do § 3º serão determinadas em função do prazo restante de vida útil do bem ou de utilização do direito, ou do saldo da possança, na data em que o bem ou direito tiver sido incorporado ao patrimônio da empresa sucessora.

§ 5º A amortização a que se refere a alínea “a” do inciso II do § 3º, observado o máximo de 1/60 (um sessenta avos) por mês, poderá ser efetuada em período maior do que sessenta meses, inclusive pelo prazo de duração da empresa, se determinado, ou da permissão ou concessão, no caso de empresa permissionária ou concessionária de serviço público.

§ 6º Na hipótese da alínea “b” do inciso III do § 3º, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa jurídica usuária ao pagamento da CSLL que deixou de ser recolhida, acrescida de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados de conformidade com a legislação vigente.

§ 7º O valor que servir de base de cálculo da CSLL a que se refere o § 6º poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.

§ 8º O disposto neste artigo aplica-se, também, quando:

I – o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido; II – a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

§ 9º O controle e as baixas, por qualquer motivo, dos valores de ágio ou deságio, na hipótese deste artigo, serão efetuados exclusivamente na escrituração contábil da pessoa jurídica.”

57. Pois bem. A arguição da Recorrente demonstra desconhecimento por conta de como a amortização do ágio influi na apuração da base de cálculo da CSLL, sobretudo antes e depois de evento de incorporação.

58. O disposto nos art. 7º e 8º da Lei 9.532/97 pressupõe a ativação no diferido da empresa sucessora do saldo do ágio rentabilidade futura, o qual deve ser, após o evento de incorporação, amortizado na apuração do resultado, sensibilizando o Lucro Líquido Contábil. Isto é, a amortização prevista nos art. 7º e 8º é ela igualmente contábil, e não apenas fiscal.

59. Ou seja, se a amortização promovida pela sucessora da Recorrente não era devida do ponto de vista contábil, o resultado deve ser a glosa não apenas da base de cálculo do IRPJ, mas do próprio Lucro Líquido, interferindo reflexamente no cálculo da CSLL.

60. Ou seja, a premissa da Recorrente, de não haver previsão legal para adicionar à base da CSLL as despesas com amortização de ágio, além de estar parcialmente correta – por ser verdadeira apenas à fase anterior à incorporação –, dela não se conclui **que seriam indevidas as adições feitas na autuação fiscal após este evento.**

61. Isto é, se a amortização do ágio rentabilidade futura não poderia ter ocorrido após o dado evento de incorporação – não só do ponto de vista fiscal, mas também contábil –, correta foi a medida tomada pela fiscalização em adicionar estes valores também à base de cálculo da CSLL.

62. Assim, entendo por manter a cobrança da CSLL.

Nada obstante, apesar do substancial voto do Ilustre Relator, a posição que prevaleceu durante julgamento, tanto no que diz respeito ao mérito, quanto às discussões

subsidiárias, acabou seguindo solução distinta, que passo a expor, conforme meu entendimento do caso.

O ágio discutido deve ser analisado à luz do disposto nos arts. 20 e seguintes do Decreto-lei n. 1.598/77, por se referir a período anterior a publicação da Lei 12.973/2014:

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.

O mesmo raciocínio aplica-se à necessidade de análise dos arts. 7º e 8º da Lei n. 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)

IV - deverá amortizar o valor do deságio 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 durante os cinco anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 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.

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.

Abstrai-se dos referidos dispositivos que a **amortização do ágio apenas pressupõe uma operação de incorporação, fusão ou cisão entre a pessoa jurídica que detinha a participação societária adquirida com ágio e a pessoa jurídica investida.**

Em resumo, compreendo que as condições apresentadas para sustentar a autuação não são, per se, suficientes para configurar impedimento para a dedução do ágio, **não havendo, no caso concreto, vedação à amortização do ágio da sucedida pela sucessora.**

O mais importante, nessas situações, é investigar se:

Houve efetiva aquisição de participação societária? Há efetivo custo (sacrifício) de aquisição? Resta demonstrado que o ágio corresponde à diferença entre o custo de aquisição e o valor patrimonial do investimento está fundamentado na expectativa de rentabilidade futura? Houve absorção do patrimônio da investida ou da investidora por meio de incorporação, fusão ou cisão?

[...]

Há efetiva aquisição/alienação de participação societária? (DIAS, Karem Jureidini; LAVEZ, Raphael Assef. “Ágio interno” e “empresa-veículo” na jurisprudência do CARF: um estudo acerca da importância dos padrões legais na realização da igualdade tributária In: Análise de casos sobre aproveitamento de ágio: IRPJ e CSLL à luz da jurisprudência do CARF. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FARO, Maurício Pereira (coord). São Paulo: MP Editora, 2016)

Neste ponto, resta demonstrado que a operação em análise per se **não desnatura o aproveitamento fiscal do ágio.**

Da mesma forma, até a alteração da legislação pertinente ao ágio, não existia no art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977 **sequer a exigência de laudo.**

Com efeito, o parágrafo 3º do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77 exigia para o ágio ou deságio fundamentado no valor de mercado de ativos ou expectativa de rentabilidade um “demonstrativo”, que seria arquivado como comprovante de sua escrituração.

Por fim, sob o risco de ser repetitivo, entendo que antes do advento da Lei n. 12.973/2014 não havia precedência ou prevalência entre os possíveis fundamentos econômicos do ágio.

Assim, a meu ver, cumpridos os requisitos pela dedutibilidade do ágio, deve este ser amortizado, tanto no que diz respeito ao IRPJ, quanto ao reflexo (CSLL), pelos fundamentos acima expostos.

Nesse aspecto, as demais discussões (relacionadas à multa isolada, à consunção com multa de ofício e os juros sobre a multa) perdem objeto em face do provimento do mérito principal.

Conclusão

Ante o exposto, afasto as preliminares suscitadas e, no mérito, dou provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz