



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	14098.720001/2015-31
ACÓRDÃO	9101-007.001 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	5 de junho de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	AUTO SUECO CENTRO OESTE – CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS LTDA

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

GLOSA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NO ÂMBITO DA APURAÇÃO DA CSLL.

Inexiste qualquer especificidade a ensejar resultado diferenciado na apuração da base de cálculo da CSLL decorrente da glosa de amortização do ágio que reduziu indevidamente as bases tributáveis da Contribuinte.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO POR VÍCIO DE CAUSA. INAPLICABILIDADE.

Quando a simulação só se caracteriza pelo vício da causa, situações em que se verificam os planejamentos tributários inoponíveis ao Fisco, inexistem condutas maculadas pela mentira ou falseamento de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes deixam às claras as formas jurídicas empregadas. A causa real dissimulada (economizar tributo), que prepondera sobre a causa negocial simulada, não deixa de ser lícita.

No presente caso, ainda que a contabilização do ágio futuramente aproveitado tivesse se dado por intermédio de uma empresa veículo, o negócio jurídico subjacente estaria maculado meramente pelo vício da causa. Não decorre daí que houve falsidade material na sua execução. Muito menos que houve conduta concretizada após a ocorrência do fato gerador (sonegação ou segunda parte da fraude) ou conduta concretizada no iter formativo do fato gerador (primeira parte da fraude).

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

O disposto na Súmula nº 105 do CARF é perfeitamente aplicável aos fatos geradores após a alteração de redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, aplicando-se, ao caso, o princípio da consunção. Igualmente inaplicável, quando cobrada após o encerrado o ano-calendário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Recurso Especial do Contribuinte. No mérito, acordam em: (i) quanto ao Recurso Especial da Fazenda Nacional: (a) em relação à matéria “*multa qualificada*”, por maioria de votos, negar-lhe provimento, vencida a Conselheira Edeli Pereira Bessa que votou por dar provimento parcial para fixar a multa de ofício no percentual de 100%; votaram pelas conclusões os Conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto; e (b) relativamente à matéria “*multas isoladas concomitantes*”, por maioria de votos, negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por dar provimento; e (ii) em relação ao Recurso Especial do Contribuinte, por maioria de votos, negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior (relator), Luis Henrique Marotti Toselli e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic que votaram por dar provimento; votou pelas conclusões o Conselheiro Jandir José Dalle Lucca. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em Exercício

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça

Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Jandir Jose Dalle Lucca, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

Tratam-se de Recursos Especiais manejados pelo Contribuinte e pela Procuradoria da Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 1302-005.734, de 15/09/2021, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF (fls. 859 a 884).

Assim restou ementada a decisão ora recorrida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

CSLL. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO Á BASE DE CÁLCULO. CABIMENTO.

As disposições legais sobre a amortização do ágio remetem à apuração do lucro real, seja para determinar a neutralidade dos seus efeitos, seja para autorizar a sua consideração na base de cálculo do IRPJ nos casos que especifica, de sorte que, ou bem se aplicam todas as disposições (sobre o ágio) para a apuração para a base de cálculo do IRPJ e da CSLL (seja para adicionar a amortização do ágio à base da CSLL, seja para sua consideração no resultado nas hipóteses legais cabíveis) ou se considera que, à míngua de qualquer menção da CSLL nos textos legais, a amortização do ágio não pode repercutir em nenhum momento em sua base de cálculo. Se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento, condui-se que a amortização que reduz o ágio/deságio deve compor o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, e quer este seja positivo ou negativo não deve impactar a base da CSLL.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO POR VÍCIO DE CAUSA. INAPLICABILIDADE.

Quando a simulação só se caracteriza pelo vício da causa, situações em que se verificam os planejamentos tributários inoponíveis ao Fisco, inexistem condutas maculadas pela mentira ou falseamento de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes deixam às claras as formas jurídicas empregadas. A causa real dissimulada (economizar tributo), que prepondera sobre a causa comercial simulada, não deixa de ser lícita.

No presente caso, ainda que a contabilização do ágio futuramente aproveitado tivesse se dado por intermédio de uma empresa veículo, o negócio jurídico subjacente estaria maculado meramente pelo vício da causa. Não decorre daí que houve falsidade material na sua execução. Muito menos que houve conduta concretizada após a ocorrência do fato gerador (sonegação ou segunda parte da

fraude) ou conduta concretizada no iter formativo do fato gerador (primeira parte da fraude).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA PROPORCIONAL.

Incabível a aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para, por unanimidade, afastar a qualificação da multa de ofício; e, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, afastar a imposição da multa isolada pelo não recolhimento da estimativa, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca, Andréia Lucia Machado Mourão, Marcelo Cuba Netto e Paulo Henrique Silva Figueiredo, que negavam provimento ao recurso, quanto a esta última matéria. O Conselheiro Marcelo Cuba Netto votou pelas conclusões do relator quanto à análise relativa à dedução da amortização do ágio para fins da apuração da base de cálculo da CSLL.

Apenas para melhor compreensão, recapitulam-se alguns aspectos do caso.

Trata-se na origem de auto-de-infração, para lançamento de IRPJ e CSLL nos anos calendários de 2010 a 2012, em face da glosa de despesas com amortização de ágio oriundo da aquisição da empresa Drakkar Comércio de Veículos Ltda. realizada no ano de 2007 pela empresa Sagrabrás Participações Ltda., seguida de incorporação reversa.

A acusação fiscal contou com argumentos de emprego de “empresa veículo” (empresa sem propósito comercial), que o ágio teria sido gerado artificialmente, e que o laudo de avaliação teria sido produzido para justificar o ágio, mas não definir o valor de aquisição a mercado.

No Acórdão 9101-004.117, este Colegiado reverteu a decisão do colegiado *a quo*, para concluir que a empresa Sagrabrás não tinha propósito, e as demais matérias não tinham sido objeto de debate. Vejamos:

“Disto, não há como justificar qualquer propósito comercial na criação da empresa Sagabras. Visualiza-se claramente seu propósito fiscal, justamente porque foi o

único efeito produzido por sua criação. Mesmo neste quase um ano, a empresa não efetuou qualquer atividade. Os R\$ 14 milhões que vieram de Portugal, passaram por ela para incorporar a Drakkar, e depois esta a incorporou reversamente.

A colocação é sucinta, mas diz tudo e, no caso dos autos, o que se conclui é que a utilização da empresa Sagabras foi ilegítima, posto que desprovida de qualquer motivo extratributário e de propósito negocial.

(...)

Saliento ainda que no caso concreto, a fiscalização avançou para outras questões polêmicas, tempestivamente impugnadas pelo contribuinte, tais como: (i) a não aplicação da glosa para a CSLL, (ii) a concomitância de multa isolada com multa de ofício, (iii) qualificação da multa e (iv) a ausência de ganho tributário mediante a aplicação do artigo 325 do RIR para as despesas com concessões, mas esses assuntos não foram objeto da divergência ora em debate. “

Como apontado acima, nesse novo julgamento, que resultou no Acórdão Recorrido, as matérias devolvidas foram as seguintes:

- (i) a não aplicação da glosa para a CSLL.
- (ii) a concomitância de multa isolada com multa de ofício.
- (iii) a qualificação da multa.

A PGFN impetrou Recurso Especial, e o Despacho de Admissibilidade admitiu duas matérias com os paradigmas a seguir indicados:

- a) Necessidade de qualificação da multa de ofício (Paradigmas: Acórdão 9101-003.533 e Acórdão 1101-000.899)
- b) Multa Isolada por falta de recolhimento das estimativas – concomitância (Paradigmas: Acórdão 1101-001.057 e Acórdão 1802-001-592)

A Contribuinte também impetrou Recurso Especial, mas o Despacho de Admissibilidade admitiu apenas a rediscussão de uma matéria a seguir descrita, confirmada após decisão em Despacho de Agravo (fls. 1290/1296):

- c) Inexistência de previsão legal que determine a adição das amortizações de ágio na apuração da base de cálculo da CSLL (Paradigmas Acórdão nº 1301-002.280 e o Acórdão nº 9101-002.310).

A PGFN e Contribuinte apresentaram contrarrazões - fls. 1321/1333 e fls. 986/1000, respectivamente.

É o relatório, naquilo que é essencial.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior**, Relator

ADMISSIBILIDADE

Ambos os Recursos são tempestivos, atendendo os demais requisitos de admissibilidade.

CONHECIMENTO1) Recurso Especial Fazendário

- a) Necessidade de qualificação da multa de ofício (Paradigmas: Acórdão 9101-003.533 e Acórdão 1101-000.899)

Com relação à matéria admitida, passo a analisar os Acórdãos Paradigmas, iniciando pelo Acórdão 9101-003.533. O Despacho de admissibilidade reconheceu o dissenso baseado nos seguintes argumentos (grifos no original):

“Em ambos os acórdãos, recorrido e paradigma, a dedutibilidade do ágio amortizado pelo contribuinte é questionada com base, em especial, na impossibilidade legal de transferência de ágio de uma sociedade para outra, devendo haver a devida confusão patrimonial **entre a investida e a real investidora originária**, como forma principal da manifestação do aspecto material necessário à efetiva incidência da norma tributária prevista no art. 386 do RIR/1999.

O colegiado *a quo*, em que pese a manutenção de parte da glosa efetuada pela autoridade lançadora, entendeu que a multa de ofício deveria ser desqualificada, uma vez que o ágio foi pago em efetiva operação de aquisição entre partes independentes e que a utilização da denominada “empresa veículo”, para viabilizar a indevida amortização do ágio e com o único propósito de reduzir o montante de IRPJ e CSLL devidos, não configuraria uma conduta dolosa a ensejar a aplicação da multa de ofício qualificada.”

Já no voto do Acórdão Paradigma, reproduzido no Despacho de Admissibilidade, temos (grifos no original):

“Diante de tais dispositivos normativos, depreende-se que a dedutibilidade do ágio amortizado, na apuração do lucro real, carece de amparo legal, no caso concreto, **já que o ágio não foi suportado, com sacrifício patrimonial, pela pessoa jurídica incorporada ou pela pessoa jurídica incorporadora**. Perceba-se a esse respeito que o caput do artigo 7º da Lei nº 9.532/1997 remete a dedutibilidade da amortização do ágio, fundado em expectativa de rentabilidade futura, para fins de cálculo do lucro real, à exigência de que a participação societária na pessoa jurídica incorporada tenha sido adquirida com esse ágio pela incorporadora. Como se pode ver, este artigo se refere ao ágio previsto no artigo

20 do Decreto-lei nº 1.598/1977, e este dispositivo trata do ágio formado entre o custo de aquisição do investimento e o valor de patrimônio líquido na época da aquisição.”

Assim, já temos, de plano, um Acórdão Paradigma diametralmente diferente do Acórdão Recorrido, notadamente quanto ao fato de a transação, neste último, ter sido processada mediante aquisição entre partes independentes e com efetivo sacrifício patrimonial. E não só.

No Acórdão Recorrido, a razão de decidir pelo afastamento da multa qualificada foi a inexistência de mentira ou falseamento, restando apenas o vício de causa. Vejamos excertos (grifos nossos):

“Nas situações de planejamento tributário, normalmente, invoca-se a ocorrência da simulação para sustentar a qualificação das multas aplicadas. No entanto, esse conceito pode estar presente em duas situações distintas: quando há simulação do próprio negócio jurídico ou quando há simulação da causa do negócio jurídico.

No primeiro caso, há o requisito da mentira ou falseamento acerca de aspectos relevantes do negócio jurídico. As partes declaram algum aspecto que seja falso, portanto, aparente ou simulado. Trata-se, com efeito, das hipóteses em que se concretizam condutas como a sonegação ou a fraude penais. Estamos, assim, no campo dos planejamentos tributários evasivos.

Por outro lado, quando só há o vício da causa, situações em que se verificam os planejamentos tributários inoponíveis ao Fisco, inexistem condutas maculadas pela mentira ou falseamento de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes deixam às claras as formas jurídicas empregadas. A causa real dissimulada (economizar tributo), que prepondera sobre a causa negocial simulada, não deixa de ser lícita.

No presente caso, a fiscalização sustenta a qualificação da multa com base na ideia de haver conduta fraudulenta no planejamento tributário engendrado. Mas, não aponta qualquer falseamento de aspectos relevantes nessa situação.

Nada obstante, como já exposto, se isso não aconteceu, não posso concordar com a qualificação da conduta nas figuras da sonegação ou da fraude penais. **Ainda que a contabilização do ágio futuramente aproveitado tivesse se dado por intermédio de uma empresa veículo, o negócio jurídico subjacente estaria maculado meramente pelo vício da causa. Não decorre daí que houve falsidade material na sua execução. Muito menos que houve conduta concretizada após a ocorrência do fato gerador (sonegação ou segunda parte da fraude) ou conduta concretizada no iter formativo do fato gerador (primeira parte da fraude).”**

Já no Acórdão Paradigma 9101-003.533, por outro lado, há indicação de falseamento de atos, que foram julgados relevantes para se chegar à conclusão de fraude: Vejamos:

“Quanto à qualificação da multa de ofício, dê-se relevo à transferências da totalidade das quotas de capital de LEONVIN, pouco mais de um mês após a

constituição dessa pessoa jurídica. Como já foi dito, seus fundadores eram pessoas físicas, que cederam seus direitos societários às pessoas jurídicas estrangeiras BEBIDAS LATINAS e ABACUS, ligadas ao grupo FOR SAB. No entanto, em consulta ao Diário Oficial Empresarial do Estado de São Paulo, página 4 0117, de 05/04/2007, pode-se observar que os beneficiários da redução de capital de R\$ 2.900.000,00, aprovada pelas sócias estrangeiras de LEONVIN, foram Jobelino Vitoriano Locateli e Ricardo Torres de Melo. Segundo a Fiscalização, essa publicação ocorreu sob a vigência da 3ª Alteração e Consolidação do Contrato Social, ou seja, quando não mais havia sócios pessoas físicas no quadro societário, o que torna cristalino que BEBIDAS LATINAS e ABACUS eram "empresas de papel", sem substrato econômico, da mesma forma que LEONVIN.

Por sua vez, o Acordo de Acionistas (firmado em 14/12/2004) e o Acordo de Joint Venture (firmado em 13/12/2004), assinados pelos representantes de Refrigerantes Noroeste, Forsab Investments e Renosa, não fazem nenhuma referência a LEONVIN PARTICIPAÇÕES LTDA, entre as partes integrantes da pactuação, não obstante se verifique o nome de LEONVIN na ata da reunião do Conselho de Administração da fiscalizada e na Ata de Reunião do Conselho de Administração da sócia Refrigerantes Noroeste S/A. Ainda na linha das conclusões da Fiscalização, corrobora a tese de que LEONVIN não passava de uma empresa fictícia o fato de não constar, em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social GFIP durante toda sua existência, nenhum registro relativo a segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social RGPS, quer sejam empregados ou contribuintes individuais. Vale dizer, LEONVIN não informou fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP, não obstante a previsão do parágrafo único da cláusula 10 de seu Contrato Social, que assim dispunha: "O Diretor receberá um pro labore, fixado por deliberação dos sócios titulares de quotas que correspondem a mais que metade do capital social. "Nesse cenário, depreende-se que Jobelino Vitoriano Locateli e Ricardo Torres de Melo jamais prestaram serviços a LEONVIN, por um motivo óbvio: LEONVIN nunca existiu, de fato. Reforça tal dedução o fato de que, no anocalendarário de 2006, um ano depois de ter realizado um investimento de R\$ 135 milhões, LEONVIN transmitiu para Receita Federal duas Declarações de inatividade."

Ou seja, assim como indicado nas contrarrazões da Contribuinte, entende este Conselheiro que o primeiro Acórdão Paradigma não se presta a sustentar o dissenso jurisprudencial, notadamente em razão dos elementos a indicar fraude trazidos como relevantes naquele Acórdão. No Acórdão Recorrido, como destacou o relator do voto vencedor, a fiscalização fixa-se apenas no fato da empresa ser considerada como "empresa veículo" como elemento suficiente para a qualificação, "*Mas, não aponta qualquer falseamento de aspectos relevantes nessa situação*".

Portanto, voto por não conhecer do primeiro Acórdão Paradigma.

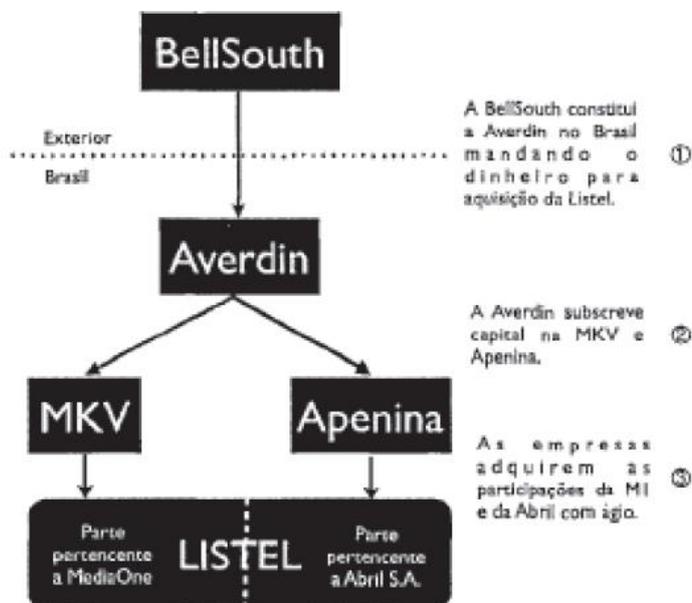
No tocante ao segundo Acórdão Paradigma de nr. 1101-000.899, este paradigma tem sido apontado com frequência no CARF, para fins de se estabelecer o dissídio jurisprudencial na matéria qualificação da multa de ofício, pelo uso de “empresa veículo”.

Destaco, nesse sentido, a análise da então Conselheira Livia de Carli Germano, no Acórdão 9101-006.365 – CSRF / 1ª Turma, sessão de 8 de novembro de 2022, que se amolda perfeitamente ao presente feito:

“Quanto ao paradigma 1101-000.899, este é também outro precedente utilizado de forma recorrente nos recursos especiais da Fazenda Nacional que pretendem discutir a qualificação da multa de ofício nos casos de glosa de despesas com amortização de ágio.

Tal precedente tratou de ágio gerado em aquisição ocorrida em 1999, em que a empresa brasileira é tida como “real adquirente” porque teria fornecido recursos às empresas ditas “veículo” para que estas adquirissem o investimento dos terceiros alienantes, registrando ágio nesta aquisição.

A multa qualificada foi mantida em razão do objetivo de, com as empresas veículo, se “construir um cenário que se assemelhasse à hipótese legal que autoriza a amortização do ágio pago na aquisição de investimentos”. Reproduzo a estrutura analisada em tal precedente e trechos do voto vencedor daquele julgado:



... com os recursos aportados por AVERDIN, as empresas veículo APENINA e MKV realizam a operação que gera o ágio aqui amortizado, após a extinção, apenas, de APENINA e MKV, incorporadas pela atuada. A **investidora original, AVERDIN,**

que efetivamente adquiriu a LISTEL, subsistiu ativa e, inclusive, mantendo em seu patrimônio o investimento feito na LISTEL, por seu valor majorado pelo ágio pago.

...

Em tais condições, a amortização do ágio que passou a existir no patrimônio da investida, LISTEL, somente poderia surtir efeitos na apuração do seu lucro real caso se verificasse a extinção da investidora original (AVERDIN), mediante incorporação, fusão ou cisão entre elas promovida, por meio da qual o ágio subsistisse evidenciado apenas no patrimônio resultante desta operação, na forma do art. 7º da Lei nº 9.532/97.

...

Observo, ainda, que a autoridade lançadora aplicou multa qualificada, por entender que o **negócio jurídico praticado foi fictício**, montado apenas para gerar uma vultosa exclusão do Lucro Real. E, embora a oposição feita ao laudo não mereça prosperar, os fatos descritos demonstram que a APENINA e a MKV foram **criadas apenas para receber em 01/06/99 o capital aplicado na aquisição da LISTEL, a qual migrou do controle indireto exercido pela AVERDIN para o controle direto desta** após as incorporações que deram ensejo à amortização do ágio aqui em debate. Nas palavras da Fiscalização, a incorporação da ALIENA e da APENINA pela LISTEL não alterou a composição do capital social da incorporadora, já que as participações daquelas duas no capital da LISTEL eram seus únicos ativos. Conclui-se, daí, que **a criação da APENINA e da MKV teve por objetivo, apenas, construir um cenário que se assemelhasse à hipótese legal que autoriza a amortização do ágio pago na aquisição de investimentos**, circunstância que, infringe os incisos II e IV do art. 1º e o inciso I do art. 2º da Lei nº 8.137/90; bem como o art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Assim, a multa qualificada deve subsistir.

Ao votar o acórdão 9101-004.559, de 3 de dezembro de 2019, esta 1ª Turma da CSRF aceitou à unanimidade o paradigma 1101-000.899 para fins de demonstração de divergência jurisprudencial em comparação com um acórdão recorrido que cancelou a aplicação de multa qualificada na utilização de “empresa veículo” no contexto de operação que envolveu “transferência de ágio” (e não transferência de recursos para que a dita “veículo” adquirisse de terceiros o investimento). Transcrevo trecho do voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa quanto ao conhecimento daquele recurso especial da Fazenda Nacional (grifamos):

(...)

A Contribuinte se opõe ao conhecimento do recurso especial da PGFN porque o paradigma nº 1101-000.899 trataria de prática de negócio jurídico fictício, diversamente do presente caso, cujos atos se destinaram efetivamente à aquisição de um novo investimento.

Todavia, o negócio jurídico classificado como fictício apresenta contornos semelhantes aos verificados na operação sob análise nestes autos. Veja-se o que consta do voto condutor do paradigma.

[...] com os recursos aportados por AVERDIN, as empresas veículo APENINA e MKV realizam a operação que gera o ágio aqui amortizado, após a extinção, apenas, de APENINA e MKV, incorporadas pela autuada. A investidora original, AVERDIN, que efetivamente adquiriu a LISTEL, subsistiu ativa e, inclusive, mantendo em seu patrimônio o investimento feito na LISTEL, por seu valor majorado pelo ágio pago.

[...]

Observo, ainda, que a autoridade lançadora aplicou multa qualificada, por entender que o negócio jurídico praticado foi fictício, montado apenas para gerar uma vultosa exclusão do Lucro Real. E, embora a oposição feita ao laudo não mereça prosperar, os fatos descritos demonstram que a APENINA e a MKV foram criadas apenas para receber em 01/06/99 o capital aplicado na aquisição da LISTEL, a qual migrou do controle indireto exercido pela AVERDIN para o controle direto desta após as incorporações que deram ensejo à amortização do ágio aqui em debate. Nas palavras da Fiscalização, a incorporação da ALIENA e da APENINA pela LISTEL não alterou a composição do capital social da incorporadora, já que as participações daquelas duas no capital da LISTEL eram seus únicos ativos.

Conclui-se, daí, que a criação da APENINA e da MKV teve por objetivo, apenas, construir um cenário que se assemelhasse à hipótese legal que autoriza a amortização do ágio pago na aquisição de investimentos, circunstância que, infringe os incisos II e IV do art. 1º e o inciso I do art. 2º da Lei nº 8.137/90; bem como o art. 72 da Lei nº 4.502/64. Assim, a multa qualificada deve subsistir." (grifos nossos)

Trata-se, portanto, de ágio pago em aquisição de investimento entre partes não ligadas, mediante interposição de pessoas jurídicas que são extintas mediante incorporação pela sociedade adquirida, viabilizando-se a amortização do ágio, embora a real adquirente subsista ativa. (...)

Também no acórdão 9101-004.591, de 5 de dezembro de 2019⁷ as razões de decidir desse paradigma foram tomadas de forma, digamos, "abrangente" (grifei):

A qualificação da multa foi unicamente baseada no fato de ter sido criada uma estrutura meramente formal para viabilizar a amortização fiscal do ágio apurado. Isso fica claro da leitura dos seguintes trechos do acórdão 1101-000.899:

(...)

Em resumo, no caso do acórdão paradigma, a criação meramente formal de pessoa jurídica -- a chamada "empresa veículo" -- como forma de viabilizar a amortização de ágio (originalmente gerado em operações entre partes não relacionadas) foi considerada ato doloso capaz de se qualificar como a fraude

prevista no artigo 72 da Lei 4.502/1964. Já no caso dos presentes autos tal circunstância não foi relevante para o acórdão recorrido, que entendeu se tratar de mera simulação e não de fraude (dolo).

Uma leitura isolada de tal trecho de voto poderia permitir a conclusão de que as razões para a qualificação da multa, ali, poderiam ser desvinculadas da operação então analisada e identificadas tão somente com o fato de se ter criado uma estrutura meramente formal para viabilizar a amortização fiscal do ágio.

Não obstante, especialmente quando se trata de exasperação de penalidade, a questão nunca pode ser tomada “em tese”, mas sempre deve ter relação com a operação sob julgamento. É dizer, afirmações feitas em votos condutores de acórdãos (tais como a frase do voto acima grifada) não podem ser tomadas de forma descontextualizada, já que as razões para a qualificação da multa nunca podem ser desvinculadas dos atos e da acusação especificamente analisados pela Turma por ocasião do julgamento.

Em se tratando de qualificação da multa de ofício, porque a questão envolve a análise do *dolo* do sujeito passivo, somente com um **maior grau de semelhança entre os fatos tomados como relevantes por cada uma das turmas julgadoras** é que se pode afirmar, ou não, a existência de uma genuína divergência jurisprudencial, isto é, uma efetiva contraposição entre as teses jurídicas julgadas pelos acórdãos comparados.

Neste sentido, esdareço que, para mim, não se pode identificar o racional do voto condutor do acórdão 1101-000.899 tão somente com o fato de se ter criado uma estrutura meramente formal para viabilizar a amortização fiscal do ágio, devendo-se considerar, também, a específica estrutura fática ali analisada.

Feita tal ressalva, observo que o paradigma 1101-000.899 tratou de operação que se entendeu ter sido implementada de forma fictícia, em que se pretendeu o registro do ágio pelas chamadas “empresas-veículo” quando estas pretensamente receberam recursos de sua controladora e os utilizaram para adquirir o investimento de terceiros, tendo havido a subsequente incorporação destas, o que permitiu o início da amortização do ágio.

Tais aspectos fáticos **encontram similitude com o caso dos autos**, tendo sido inclusive ressaltadas pelo voto vencido do acórdão recorrido (mas condutor da decisão na parte em que negou a possibilidade de amortização do ágio) quando este conclui, quanto à *operação de aquisição da participação societária pela ABCD 0011*, que “No caso sob análise tem-se que o real investidor que adquiriu as ações da TERRA não fora a empresa ABCD, mas sim a empresa TIB”. Como já se observou, foi esse o contexto que o voto vencedor levou em consideração para excluir a qualificação da multa para todo o auto de infração, afastando a alegação de simulação ou fraude em razão da *gama de interpretações divergentes acerca dos limites para a dedução do ágio nas aquisições de investimentos*.

De se ressaltar que, para o acórdão recorrido, foi indiferente, para fins de qualificação da multa, se a participação da dita “veículo” na aquisição da investida foi direta (aquisição de terceiros) ou indireta (“transferência de ágio”). O voto vencedor tratou, seja uma parcela da aquisição, seja a outra, como mera divergência de interpretação da legislação tributária, excluindo a acusação de fraude e a qualificação da multa para todo o auto de infração.

Neste sentido, o caso dos autos contém circunstâncias fáticas que foram abordas no paradigma 1101-000.899, sendo que em um caso a multa qualificada foi exasperada e, em outro, mantida, tendo sido **indiferente para o voto vencedor do acórdão recorrido o fato de a participação da dita “veículo” na aquisição da investida ter sido direta (aquisição de terceiros) ou indireta (“transferência de ágio”)**.

Assim, sem razão o sujeito passivo quando contesta a admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional em face do paradigma 1101-000.899. De se observar que, ao contrário do que sustenta o sujeito passivo em suas contrarrazões (quando observa que “*A fiscalização não comprova, nem sequer menciona, a existência de um ato jurídico oculto que corresponderia à real intenção da Recorrida e da ABCD, porque efetivamente não há.*”), no caso dos autos a acusação analisada é especificamente se a multa qualificada deve ser aplicada quando se interpõe, de forma supostamente artificial/fictícia, empresa-veículo na aquisição da investida TERRA, quando a real adquirente, no entender da autoridade autuante, seria a controladora TIB. Contornos fáticos essencialmente semelhantes aos que, analisados pelo acórdão 1101-000.899, ensejaram a manutenção da multa qualificada.

Ante o exposto, compreendo que a aplicação, ao caso dos autos, do racional do acórdão 1101-000.899 seria capaz de levar a uma alteração da condusão a que chegou o acórdão recorrido quanto à qualificação da multa de ofício.

É com base em tais premissas que oriento meu voto para conhecer do recurso especial a Fazenda Nacional em face do paradigma 1101-000.899.”

Para este Conselheiro, o dissídio acontece, pois, no Acórdão Recorrido, mesmo tendo a CSRF revertido a decisão do Colegiado *a quo*, para concluir que houve interposição de “empresa veículo” (em razão de inexistência de motivo extatritutário e sem propósito negocial), para fins de aplicação de multa qualificada, a autoridade tributária teria que trazer elementos do dolo, do falseamento.

No Acórdão Paradigma, na leitura deste Conselheiro, essa condição, “empresa veículo” é o próprio elemento de dolo, pois “*a criação da APENINA e da MKV teve por objetivo, apenas, construir um cenário que se assemelhasse à hipótese legal que autoriza a amortização do ágio pago na aquisição de investimentos, circunstância que, infringe os incisos II e IV do art. 1º e o inciso I do art. 2º da Lei nº 8.137/90; bem como o art. 72 da Lei nº 4.502/64. Assim, a multa qualificada deve subsistir*”

Assim, oriento meu voto para Conhecer da matéria “Necessidade de qualificação da multa de ofício”, com base no segundo Acórdão Paradigma.

- b) Multa Isolada por falta de recolhimento das estimativas – concomitância (Paradigmas: Acórdão 1101-001.057 e Acórdão 1802-001-592)

O Despacho de Admissibilidade assim concluiu pelo dissídio jurisprudencial:

“Quanto à divergência jurisprudencial arguida, concluo que esta foi devidamente demonstrada pela PGFN.

O acórdão recorrido, ao tratar do tema, expôs o entendimento de que *“as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos”* ao final do ano-calendário e que, assim, a cobrança concomitante das multas isoladas e da multa de ofício incidente sobre o total apurado ao final do período *“significaria dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo”*.

Além disso, tomando o “não recolhimento da estimativa mensal” como uma conduta-meio e a “redução do tributo ao final do ano” como uma conduta-fim, a decisão recorrida pondera que a primeira seria meio de execução da segunda, aplicando-se ao caso a consunção daquela por esta.

Dessa forma, conduzi o acórdão recorrido que, mesmo após as alterações inseridas pela Lei nº 11.044/2007, o comando legal contido no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 ainda deve ser interpretado no sentido de que não podem ser cobradas concomitantemente a multa isolada pelo não recolhimento de estimativas mensais e a multa de ofício incidente sobre o valor calculado ao final do período de apuração, devendo prevalecer a multa aplicada sobre o tributo apurado definitivamente e não recolhido.

Em sentido contrário efetivamente decidiram os Acórdãos nº 1101-001.057 e nº 1802-001.592, trazidos pela recorrente como paradigmas da interpretação legislativa por ela defendida.

O primeiro paradigma, tratando de lançamentos tributários relativos aos anos-calendário 2007 e 2008 (ou seja, também já alcançados pela redação que a Lei nº 11.044/2007 deu ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996), aponta que o legislador estabeleceu a possibilidade de a multa isolada ser aplicada mesmo depois de encerrado o ano-calendário e ainda que não fosse apurado IRPJ ou CSLL ao final desse período. Assim, restaria evidente que, pela disposição legal, a cobrança da multa isolada é compatível com a concomitante *“exigência da multa de ofício relativa ao tributo apurado ao final do ano calendário, por caracterizarem penalidades distintas”*.

Já o Acórdão nº 1802-001.592 segunda decisão paradigma, tratando de fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2007, contraria expressamente o entendimento exposto pelo acórdão recorrido, declarando que *“não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de*

parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido)” e que não é aplicável no Direito Tributário algo semelhante ao princípio da consunção, oriundo do Direito Penal.

Adiante, o acórdão paradigma afirma que “a multa normal de 75% no ajuste pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente”. Sendo assim, tais multas são “penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos, não havendo, portanto, que se falar em concomitância de multas”.

Constata-se, dessa forma, que os acórdãos recorrido e paradigmas efetivamente adotaram entendimentos divergentes a respeito da possibilidade de cobrança concomitante das multas isolada e de ofício em relação aos anos 2007 e posteriores. Assim, foi devidamente demonstrada pela recorrente a existência da divergência jurisprudencial arguida.

Diante do exposto, devidamente cumpridos os requisitos de admissibilidade previstos no art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, inclusive a comprovação da existência de divergências jurisprudenciais em face da decisão recorrida, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, para que sejam discutidas as matérias “**cabimento da qualificação da multa de ofício nos casos de utilização de empresa veículo em operação de aquisição de participação societária entre empresas independentes, com a exclusiva finalidade de possibilitar o posterior aproveitamento tributário do ágio associado à operação**” e “**possibilidade de cobrança concomitante das multas isolada e de ofício em relação aos anos 2007 e posteriores**”.

Não encontrou este Conselheiro razões para discordar do aludido Despacho de Admissibilidade, motivo pelo qual, de igual forma, voto por conhecer dessa matéria.

2) Recurso Especial do Contribuinte

- c) Inexistência de previsão legal que determine a adição das amortizações de ágio na apuração da base de cálculo da CSLL (Paradigmas Acórdão nº 1301-002.280 e o Acórdão nº 9101-002.310).

O Despacho de Admissibilidade apenas admitiu o Acórdão 9101-002.310, uma vez que o Acórdão 1301-00.280 foi reformado na matéria que aproveitaria ao Sujeito Passivo. Vejamos:

“Observou que não seria esse o tema litigioso naquele caso, mas sim discutir se a despesa com ágio (incentivado ou não, ou seja, ágio amparado ou não pelos termos da Lei 9.532/97), deve ser adicionada à base de cálculo da CSLL.

E, na sequência, avaliando as disposições da Lei 7.689/88 e da Lei 8.981/95, concluiu que, além de o art. 57 da Lei 8.981/85, não autorizar a aplicação das disposições do IRPJ na verificação da base de incidência da CSLL, também não haveria vedação legal para a dedução de despesa de amortização de ágio da base de cálculo da CSLL:

Ora, conforme se verifica da leitura dessas disposições – ao contrário do que afirma a decisão de primeira instância, o mencionado art. 57 da Lei 8.981/95 não autoriza, de forma alguma, a aplicação indiscriminada das disposições regentes do Imposto de Renda na verificação dos contornos de incidência da CSLL, mas preserva, expressamente, os ditames próprios da definição de sua base de cálculo, da forma como realizado pelas disposições até então vigentes, mantendo, assim, as normas contidas na mencionada Lei 7.689/88, nos termos ali então especificamente apontados.

A partir dessas considerações, verifica-se que, conforme destacado das disposições do art. 2º, parágrafo 1º, alínea “c” da Lei 7.689/88, ali expressamente se faz referência aos específicos ajustes (exclusões e adições) a serem aplicados ao resultado do período base, apurado a partir da aplicação das expressas disposições da legislação comercial, distinguindo a composição da base de cálculo da Contribuição em questão, assim, às regras próprias da legislação do Imposto sobre a Renda.

Assim, para admitir-se como válida qualquer exclusão e/ou adição na apuração da base de cálculo da CSLL, faz-se essencial, no caso, a existência de legislação especificamente a ela relacionada, sem a qual, estar-se-ia admitindo a possibilidade de interpretação ampliativa de normas restritivas de direito, o que, definitivamente, não tem qualquer cabimento em nosso ordenamento jurídico pátrio.

Nessa linha, fixando o ponto de partida do nosso pensamento sobre a matéria, as regras de dedutibilidade de despesas que sejam aplicáveis na apuração do lucro real, não podem ser estendidas, sem a necessária pré-existência de previsão legal, à apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

[...]

Nessa linha, portanto, penso que o que se deve exigir e verificar não é a previsão legal expressa para que seja admitida a dedução do ágio iniludivelmente pago, mas sim a inexistência de vedação para essa operacionalização, o que, no caso, efetivamente é o que se verifica em relação à CSLL.

[...]

Este paradigma é apto a caracterizar a divergência porque o entendimento nele registrado é no sentido de que, independentemente do “tipo” de ágio – se incentivado ou não – não haveria vedação expressa na legislação que impedisse a

dedução de sua amortização da base de cálculo da CSLL. Tal tese confronta com aquela adotada no acórdão recorrido.

Assim, nesta matéria, em razão da caracterização da divergência na comparação com este segundo paradigma, deve ser dado seguimento ao recurso especial.”

A Fazenda, em contrarrazões, alega que o Acórdão Paradigma não se presta a provar o dissídio. Vejamos:

“As questões analisadas nos acórdãos confrontados são substancialmente diferentes. O recorrido analisou a questão da possibilidade ou não da adição à Base de Cálculo da CSLL de despesas não necessárias, à luz do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995. Os acórdãos apresentados como paradigmas não tratam da base de cálculo da CSLL e analisaram questões relativas a base do cálculo do IRPJ. Observa-se ainda que os acórdãos apresentados como paradigmas dizem respeito ao exercício de 1989”.

Pois bem. Entende este Conselheiro de outro modo.

Como muito bem apontou o Despacho de Admissibilidade, o Acórdão Recorrido possui dois argumentos, mas apenas um deles é a razão de decidir. Explico:

O primeiro argumento, de fato, dizia respeito à aplicação do art. 13, inciso III, da Lei 9.249/99. Diz o Relator:

“No acórdão nº 1302-004.007, manifestei o meu entendimento no sentido de que a vedação de caráter específico contida no art. 13, III, da Lei nº 9.249/99, seria suficiente para impedir a amortização do item do ativo diferido, contabilizado no ato societário que resulta em reunião patrimonial como condição de aproveitamento do benefício fiscal previsto naqueles artigos 7º e 8º, da Lei nº 9.532/97, por não ser intrinsecamente relacionado com a produção ou comercialização de bens ou serviços, diferentemente do que poderia ocorrer no contexto de outros itens do extinto ativo diferido.”

Nota-se que no Acórdão Recorrido, o Relator do voto vencedor tratou inicialmente do tema sob a ótica da Lei 9.249/99, pois seria esse dispositivo legal suficiente para espantar, na sua opinião, a pretensão da então recorrente, e, nesse sentido, já havia se manifestado em outro acórdão.

Entretanto, reconhecendo haver um outro argumento, o do ilustre Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, que analisava o assunto pela ótica da neutralidade do resultado do Método de Equivalência Patrimonial (MEP), que abarcaria não só o resultado do exercício da controlada/coligada, mas também a própria amortização do ágio na controladora, “abriu mão” do seu primeiro argumento (rendeu-se (sic)) para *“evitar elaboração de declarações de voto e em homenagem aos princípios da celeridade e economia processual...”*. Ou seja, ao final, restou apenas um único argumento.

Entendo que para se constituir um dissídio no caso presente, o Acórdão Paradigma deve considerar, a base legal que foi utilizada pela autoridade lançadora à guisa do art. 57, da Lei 8.981/95, ou mesmo o art. 2º, da Lei 7689/88.

Estas foram as principais bases legais do auto de infração: Vejamos excerto do auto de infração:

0001 EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL
EXCLUSÕES INDEVIDAS DE DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação da Base de Cálculo da Contribuição Social, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2010	1.998.000,00	150,00
31/12/2011	1.998.000,00	150,00
31/12/2012	1.498.500,00	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2012:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Perceba que no Acórdão Paradigma a situação é quase que idêntica. No voto vencido o mesmo argumento do I. Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado é apresentado, no sentido da neutralidade das despesas de amortização do ágio ser decorrente de uma lógica advinda da aplicação do MEP. Entretanto, no voto vencedor, essa premissa é afastada, para se discutir a real fundamentação. Destaco:

“O ponto aqui é discutir se a despesa com ágio (incentivado ou não, ou seja, ágio amparado ou não pelos termos da Lei 9.532/97), deve ser adicionada à base de cálculo da CSLL.

Cumprе ressaltar que, outro poderia ser o meu entendimento, caso o fundamento legal da autuação tivesse se dado com base na desconsideração da despesa com ágio (glosa), nos termos do art. 299 do RIR/99, o que também não é o caso dos presentes.

A questão, portanto, como aqui se verifica, não se refere a considerações probatórias relativas a meras comprovações de despesas, mas sim, exclusivamente, de adequada compreensão do regramento legal especificamente aplicável à matéria.

(...)

Pois bem.

No que se refere à análise dos contornos próprios da definição da base de cálculo da CSLL, essencial se verifica a análise das expressas disposições do art. 2º da Lei 7.689/88, que, ao instituí-la, assim especificamente destacou:

(...)

As disposições contidas no caput do Art. 57 da Lei 8.981/95, por sua vez, visando estabelecer os específicos e particulares contornos aplicáveis a esta Contribuição, especificamente destacou:

(...)

Ora, conforme se verifica da leitura dessas disposições–ao contrário do que afirma a decisão de primeira instância, o mencionado art. 57 da Lei 8.981/95 não autoriza, de forma alguma, a aplicação indiscriminada das disposições regentes do Imposto de Renda na verificação dos contornos de incidência da CSLL, mas preserva, expressamente, os ditames próprios da definição de sua base de cálculo, da forma como realizado pelas disposições até então vigentes, mantendo, assim, as normas contidas na menciona da Lei 7.689/88, nos termos ali então especificamente apontados.

A partir dessas considerações, verificase que, conforme destacado das disposições do art. 2º, parágrafo 1º, alínea 'c' da Lei 7.689/88, ali expressamente se faz referência aos específicos ajustes (exclusões e adições) a serem aplicados ao resultado do períodobase, apurado a partir da aplicação das expressas disposições da legislação comercial, distinguindo a composição da base de cálculo da Contribuição em questão, assim, às regras próprias da legislação do Imposto sobre a Renda.

Assim, para admitirse como valida qualquer exclusão e/ou adição na apuração da base de cálculo da CSLL, fazse essencial, no caso, a existência de legislação especificamente a ela relacionada, sem a qual, estarseia admitindo a possibilidade de interpretação ampliativa de normas restritivas de direito, o que, definitivamente, não tem qualquer cabimento em nosso ordenamento jurídico pátrio.

E mais:

(...)

A matéria aqui apresentada já foi objeto de específico enfrentamento nesta 1ª Turma Ordinária, especificamente nos autos do PAF 16682.720281/201017, tendo como relator o Conselheiro Valmir Sandri, o qual ora acompanho, especificamente quando afirma:

(...)

A amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício. Havendo determinação legal expressa para que ela não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.

Na linha desse entendimento, inclusive, destacam-se precedentes desta Corte Administrativa, que, sob esse específico foco, assim inclusive já se manifestaram, destacando-se, apenas a título de exemplificação, o seguinte e específico aresto:

(...)"

Quanto ao argumento da douta Procuradoria, portanto, não lhe assiste razão. A reforçar a assertiva, temos ainda que o Relator do voto vencedor do Acórdão Paradigma em análise deixa explícito que o motivo da autuação foi o art. 2º, §1º, alínea "c", da Lei 7.689/99, o mesmo artigo também utilizado no auto de infração que deu origem ao presente PAF e acima transcrito:

"Pelo que se depreende dos autos, e especialmente pelo que está expressamente descrito no auto de infração, a autoridade fiscal, bem como a Ilustre Relatora, entenderam que a adição que o contribuinte efetuou para fins de apuração do lucro real, mas não efetuou para fins de CSLL, correspondia a ajuste por diminuição do valor do investimento avaliado pelo MEP, e promoveu a adição indicando como fundamento legal o art. 2º, § 1º, alínea "c", da Lei n 7.689/99."

Ou seja, mais uma vez, o Acórdão Paradigma não seria anacrônico como apontado pela douta Procuradoria.

Portanto, oriento meu voto para conhecer dessa matéria, quanto ao Acórdão Paradigma 9101-002.310.

MÉRITO

Recurso Especial Fazendário

a) Necessidade de qualificação da multa de ofício

No presente feito, a questão é saber se o emprego de "empresa veículo", aqui traduzido na situação de utilização de determinada sociedade sem propósito comercial ou elemento extratributário é suficiente para se afirmar trata-se de fraude, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 ou, de outro modo, ainda que haja o emprego de tal empresa, há de, no lançamento do crédito tributário, existir necessária indicação dos elementos constitutivos da fraude.

Nesse particular, nenhum reparo a ser feito no Acórdão Recorrido, e aqui rendendo as homenagens ao Relator do voto vencedor, I. Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, que foi acompanhado por unanimidade, reproduzo as suas razões de decidir, com as quais este Conselheiro se alinha:

"(...)

Portanto, a qualificação (duplicação) da multa não decorre de nova infração. Ela surge quando a falta de pagamento ou recolhimento, a falta de declaração ou a declaração inexata estiver associada a uma das condutas típicas definidas como sonegação, fraude ou conluio. Tais condutas supõem a inequívoca constatação de

dolo, elemento essencial do tipo, no seu mais puro sentido penal. Nas palavras de Marco Aurélio Greco²:

Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido - que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável - *não se trata de caso regulado pelo § 1º do artigo 44, mas de divergência na qualificação jurídica dos fatos*; hipótese completamente distinta da fraude e da sonegação a que se referem os dispositivos para os quais o § 1º remete.

A fraude penal não se confunde com a fraude à lei (ou fraude civil). Nesta última, o contribuinte enquadra sua conduta numa norma, mas vem o Fisco e o faz em outra. É um problema de qualificação jurídica. Por sua vez, a fraude penal, assim como a sonegação, são condutas típicas do direito penal também caracterizadas como crimes contra a ordem tributária (artigos 1º e 2º, I, da Lei nº 8.137/90). Tanto é que o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 ressalva a aplicação de outras penalidades criminais.

Quanto à sonegação, não há dúvidas. Só se concretiza depois de ocorrido o fato gerador da obrigação tributária. Isso porque sua hipótese prevê uma conduta voltada para impedir ou retardar o “conhecimento”, pelo Fisco, “da ocorrência do fato gerador” ou “das condições pessoais de contribuinte”.

A fraude, por outro lado, suscita mais dúvidas. A redação do artigo 72 da Lei nº 4.502/64 pode ser dividida em duas partes.

Na primeira parte, tem-se as condutas de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. “Impedir ou retardar” é diferente de “não realizar”. Nos casos de planejamentos tributários, o contribuinte julga que sua conduta é alcançada por outro enquadramento legal e não pela hipótese do fato gerador. Como ensina Marco Aurélio Greco, essa parte do dispositivo legal tem sua aplicação restrita às situações em que “tiverem sido realizados atos que, substancialmente, representem o núcleo da definição do fato gerador, de modo que a sua ‘ocorrência’ seja mera etapa subsequente, e quase que inexorável, a introdução pelo contribuinte (ou outrem) de atos ou omissões que não permitam o aperfeiçoamento daquele fato gerador que iria ocorrer”. Afinal, só se impede ou se retarda algo que está em curso³.

Na segunda parte, quando há alusão a excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, novamente, tem-se condutas que só se concretizam depois que este tenha ocorrido. É que só se pode excluir ou modificar algo que já exista⁴.

Nas situações de planejamento tributário, normalmente, invoca-se a ocorrência da simulação para sustentar a qualificação das multas aplicadas. No entanto, esse

conceito pode estar presente em duas situações distintas: quando há simulação do próprio negócio jurídico ou quando há simulação da causa do negócio jurídico.

No primeiro caso, há o requisito da mentira ou falseamento acerca de aspectos relevantes do negócio jurídico. As partes declaram algum aspecto que seja falso, portanto, aparente ou simulado. Trata-se, com efeito, das hipóteses em que se concretizam condutas como a sonegação ou a fraude penais. Estamos, assim, no campo dos planejamentos tributários evasivos.

Por outro lado, quando só há o vício da causa, situações em que se verificam os planejamentos tributários inoponíveis ao Fisco, inexistem condutas maculadas pela mentira ou falseamento de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes deixam às claras as formas jurídicas empregadas. A causa real dissimulada (economizar tributo), que prepondera sobre a causa comercial simulada, não deixa de ser lícita.

No presente caso, a fiscalização sustenta a qualificação da multa com base na ideia de haver conduta fraudulenta no planejamento tributário engendrado. Mas, não aponta qualquer falseamento de aspectos relevantes nessa situação.

Nada obstante, como já exposto, se isso não aconteceu, não posso concordar com a qualificação da conduta nas figuras da sonegação ou da fraude penais. Ainda que a contabilização do ágio futuramente aproveitado tivesse se dado por intermédio de uma empresa veículo, o negócio jurídico subjacente estaria maculado meramente pelo vício da causa. Não decorre daí que houve falsidade material na sua execução. Muito menos que houve conduta concretizada após a ocorrência do fato gerador (sonegação ou segunda parte da fraude) ou conduta concretizada no iter formativo do fato gerador (primeira parte da fraude).

Por tais razões, afasto a qualificação das multas aplicadas.”

Com base no exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Especial Fazendário.

b) Multa Isolada por falta de recolhimento das estimativas – concomitância

Este Conselheiro já tem se manifestado quanto a este assunto em outras oportunidades. A presente matéria em julgamento, ao fim e ao cabo, diz respeito ao enfrentamento da questão sobre a aplicação ou não dos efeitos da Súmula CARF nº 105, após 2007.

Tratam-se de antecipações do tributo que se apura ao final de cada exercício. Quando estamos diante de sua aplicação no decorrer do exercício, não há outra base senão a própria antecipação, aplicando-se, na íntegra, o disposto no art. 44, da Lei nº 9.430/96. O mesmo não se diga quando o exercício é encerrado e o tributo é efetivamente apurado.

Neste particular, reconhece este Relator tratar-se de tema ainda polêmico no âmbito do CARF, principalmente saber se aos fatos geradores após 2007 ainda seriam aplicados os efeitos da Súmula CARF nº 105.

Súmula CARF nº 105**Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014**

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.

De fato, há quem entenda que a Súmula CARF nº 105 não se aplica aos fatos depois da edição da Lei 11.488/2007, porquanto esta lei teria alterado o arcabouço jurídico que motivou a formulação da retrocitada Súmula.

Este Conselheiro, entretanto, alinha-se à corrente que entende que a mera reformulação do dispositivo, no aspecto formal, não alterou a real motivação para a não imposição das multas concomitantemente. O que a Lei 11.488/2007 fez foi apenas realocar a norma jurídica, transformando o que eram alíneas em incisos.

Eis transcrição do art. 14 da Lei 11.488/2007:

“Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas *a*, *b* e *c* do § 2º nos incisos I, II e III:”

Vejamos, também, o voto no Acórdão 9101-005.846 – CSRF/ 1ª Turma, que transcrevo, com o devido pedido de licença, fazendo-o palavras minhas:

“(…) A ora Recorrente, em suma, alega que a multa isolada prevista no art. 44, II, b, da Lei nº. 9.430, de 1996, na redação dada pela Lei nº 11.488/07, decorre do descumprimento da obrigação de recolher a estimativa apurada no mês-calendário, independentemente de se apurar ou não resultado anual tributável, sendo cabível mesmo após o encerramento do ano-calendário e nada tendo a ver com a multa devida pela falta de recolhimento do tributo apurado com base no lucro real anual ou trimestral.

E conclui que que (i) não se aplica ao caso o disposto no enunciado n. 105 da Súmula do CARF, pois os precedentes que renderam a aprovação do verbete tratam de lançamentos relativos a fatos geradores ocorridos anteriormente ao advento da Medida Provisória n. 351, convertida na Lei n. 11.488 de 2007, logo, em contexto fático-jurídico diverso; (ii) é possível a aplicação conjunta da multa isolada prevista no artigo 44, II, b, da Lei n. 9.430/96 com a multa de ofício.

Posto isso, sendo objetivo, temos que este mesmo Conselheiro, já no âmbito jurisdicional desta mesma C. 1ª Turma da CSRF do E. CARF, na condição de Redator Designado, expressou sua posição no v. Acórdão nº 9101-005.080, proferido na sessão de julgamento de 1º de setembro de 2020 (assim como diversas outras, de mesmo teor jurisdicional, posteriormente).

Assim, adota-se, a seguir, o mesmo entendimento, há muito já defendido e conhecido. O tema da aplicação cumulada das multas isoladas e de ofício vem

sendo largamente discutido no âmbito do contencioso administrativo tributário federal há décadas, sendo, inclusive, objeto da Súmula CARF nº 105, verbete este que exprime a posição institucionalmente pacificada sobre a matéria. Confira-se o teor do entendimento sumulado:

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.

A Fazenda Nacional defende que a Súmula CARF nº 105 aplicar-se-ia apenas aos fatos jurídicos ocorridos antes do ano-calendário de 2007, em face de alteração legislativa promovida àquele tempo no art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 11.488/2007, que acabou revogando o inciso IV do seu §1º, expressamente mencionado na referida súmula.

Porém, também há muito firmou-se o entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a geografia das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e deslocou o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da coexistência de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2002 NULIDADE DA DECISÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A garantia constitucional de ampla defesa, no processo administrativo fiscal, está assegurada pelo direito de o contribuinte ter vista dos autos, apresentar

impugnação, interpor recursos administrativos, apresentar todas as provas admitidas em direito e solicitar diligência ou perícia. Não caracteriza cerceamento do direito de defesa o indeferimento de perícia, eis que a sua realização é providência determinada em função do juízo formulado pela autoridade julgadora, ex vi do disposto no art. 18, do Decreto 70.235, de 1972.

OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS DE SAÍDA E CUPONS FISCAIS. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO.

Não comprovado que as notas fiscais de saída e cupons fiscais correspondem a uma mesma operação, resta configurada a omissão de receitas.

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (destacamos)

(...)

Registre-se que reconhecimento de situação antijurídica não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da consunção, para fazer cessar o bis in idem, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, mostra-se acertado o cancelamento das multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos fatos geradores colhidos no lançamento de ofício.

(...)”

A reforçar tal entendimento, vejamos também passagem do voto do I. Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli no Acórdão 9101-005.824, de 8 de agosto de 2021:

A discussão sobre a legitimidade ou não da cobrança cumulativa de multa isolada e multa de ofício não é recente, mas é tema que ainda possui celeuma.

Com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: “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.”

Na prática, a Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até dezembro/2006.

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial, na linha do que argumenta a Recorrente, que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007) ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela que conduziu pela possibilidade jurídica da exigência de multa isolada sobre estimativas mensais não recolhidas, mesmo nos casos em que também houver sido formulada exigência de multa de ofício em razão da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no final do mesmo ano de apuração.

Por essa linha de pensamento, o Legislador teria prescrito sanções autônomas e inconfundíveis, autorizando ao fisco, na hipótese do contribuinte deixar de recolher estimativas mensais de IRPJ e CSLL, inclusive aquelas apuradas de ofício e, paralelamente, não recolher integralmente estes mesmos tributos no final do período de apuração, aplicar as duas sanções concomitantemente (multa de ofício sobre o IRPJ/CSLL devidos e não recolhidos + multa isolada sobre as estimativas “em aberto”).

Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007):

(...)

Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a multa de ofício de 75% prevista no inciso I é aplicável nos casos de falta de pagamento de imposto ou contribuição, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Já a multa isolada de 50%, prevista no inciso II, deve incidir sobre o valor das estimativas mensais não recolhidas, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e 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.

Nesse contexto, não se pode perder de vista que as estimativas são meras antecipações do tributo devido, não figurando, portanto, como tributos autônomos. A propósito, dispõe a Súmula CARF 82 que “após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas”.

Também não nega-se que o não recolhimento das estimativas e o não recolhimento do tributo efetivamente devido são infrações distintas, como foi reconhecido pela própria lei nos incisos I e II acima transcritos. Todavia, e este é o ponto central para a discussão, **quando ambas as obrigações não foram**

cumpridas pelo contribuinte, o princípio da absorção ou consunção impõe que a infração pelo inadimplemento do tributo devido prevaleça, afinal o dever de antecipar o pagamento por meio de estimativas configura etapa preparatória para o dever de recolher o tributo efetivamente devido, este sim o bem jurídico tutelado pela norma.

Adotando, então, uma interpretação histórica e sistemática dos referidos dispositivos legais e Súmulas, verifico que a alteração legislativa mencionada não possui qualquer efeito quanto à aplicação da Súmula CARF nº 105 para fatos geradores posteriores a 2007.

Isso porque a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do tributo devido) não recolhida. Admitir o contrário permitiria punir o contribuinte em duplicidade, em clara afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade.

(...)"

Aliado a isso, adoto ainda como premissa os argumentos aduzidos e consolidados em julgados do STJ que aplica, ao caso em comento, o princípio da consunção¹.

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

1. RECURSO ESPECIAL EM QUE SE DISCUTE A POSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO DAS MULTAS DOS INCISOS I E II DO ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 NO CASO DE AUSÊNCIA DO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO.

2. ALEGAÇÃO GENÉRICA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 284 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

3. A MULTA DE OFÍCIO DO INCISO I DO ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 APLICA-SE AOS CASOS DE "TOTALIDADE OU DIFERENÇA DE IMPOSTO OU CONTRIBUIÇÃO NOS CASOS DE FALTA DE PAGAMENTO OU RECOLHIMENTO, DE FALTA DE DECLARAÇÃO E NOS DE DECLARAÇÃO INEXATA".

4. A MULTA NA FORMA DO INCISO II É COBRADA ISOLADAMENTE SOBRE O VALOR DO PAGAMENTO MENSAL: "A) NA FORMA DO ART. 8º DA LEI NO 7.713, DE 22 DE DEZEMBRO DE 1988, QUE DEIXAR DE SER EFETUADO, AINDA QUE NÃO TENHA SIDO APURADO IMPOSTO A PAGAR NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE, NO CASO DE PESSOA FÍSICA; (INCLUÍDA PELA LEI Nº 11.488, DE 2007) E B) NA FORMA DO ART. 2º DESTA LEI, QUE DEIXAR DE SER EFETUADO, AINDA QUE TENHA SIDO APURADO PREJUÍZO FISCAL OU BASE DE CÁLCULO NEGATIVA PARA A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO, NO ANO-

¹ AgRg no REsp 1.499.389/PB, rel. ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, rel. ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015.

CALENDÁRIO CORRESPONDENTE, NO CASO DE PESSOA JURÍDICA. (INCLUÍDA PELA LEI N.11.488, DE 2007)".

5. AS MULTAS ISOLADAS LIMITAM-SE AOS CASOS EM QUE NÃO POSSAM SER EXIGIDAS CONCOMITANTEMENTE COM O VALOR TOTAL DO TRIBUTO DEVIDO.

6. NO CASO, A EXIGÊNCIA ISOLADA DA MULTA (INCISO II) É ABSORVIDA PELA MULTA DE OFÍCIO (INCISO I). A INFRAÇÃO MAIS GRAVE ABSORVE AQUELAS DE MENOR GRAVIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO”

Portanto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial Fazendário nessa matéria.

Recurso Especial do Contribuinte

c) Inexistência de previsão legal que determine a adição das amortizações de ágio na apuração da base de cálculo da CSLL

O presente feito limita-se a discutir se o art. 57, da Lei 8.981/95, ou mesmo o art. 2º, da Lei 7689/88 é a base legal para se exigir que as despesas com as amortizações de ágio sejam adicionadas na base de cálculo da CSLL, na esteira da mesma exigência para com a apuração do Lucro Real. Estes foram os principais normativos que constaram da imputação (enquadramento legal) original que consta do auto de infração.

Este Conselheiro entende que tais normativos, mormente o art. 57 da Lei 8.981/95, não dão azo à pretensão estatal de se exigir referida adição, com base nas mesmas razões de decidir do voto vencedor que consta no Acórdão Paradigma e reproduzido quando da análise do conhecimento.

Aqui ressalvo, mais uma vez, que no Acórdão Recorrido o argumento do art. 13, III, da Lei 9.249/95 não é a fundamentação do auto de infração (enquadramento legal), tendo sido introduzido quando do Acórdão de Impugnação. *In verbis*:

“A impossibilidade de dedução do ágio para determinação da base de cálculo da CSLL fica clara ao se concluir pela sua indedutibilidade para o cálculo do lucro real. Vejamos o que diz o art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995:

(...)

Por sua vez, o art. 2º da Lei nº 9.249/95, combinado com o art. 13 do mesmo diploma legal, vedou diversas deduções da base de cálculo da CSLL:

(...)”

Eis o motivo, inclusive, para não acolher o argumento da douta Procuradoria em suas contrarrazões.

Assim, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial do Contribuinte.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, em relação ao Recurso Especial da Fazenda, CONHECER do Recurso. No mérito, NEGAR PROVIMENTO. Em relação ao Recurso Especial do Contribuinte, CONHECER do Recurso, e, no mérito, DAR PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior

VOTO VENCEDOR

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável ao recurso especial da Contribuinte. A maioria do Colegiado compreendeu que deveria ser negado provimento a esta pretensão, mantendo-se a exigência de CSLL, assim como concluiu o Colegiado *a quo*.

Esclareça-se que a divergência jurisprudencial demonstrada neste ponto foi admitida com contornos diferenciados de outros casos recorrentemente submetidos a esta instância especial porque, apesar de a presente exigência se referir a glosa de amortizações de ágio promovidas na apuração do IRPJ e da CSLL, o voto condutor do acórdão recorrido, para manter esta glosa na apuração da CSLL, invocou interpretação da legislação tributária aplicada na hipótese de falta de adição, à base de cálculo da CSLL, de amortizações de ágio adicionadas, apenas, ao lucro real. Neste contexto, admitiu-se que o entendimento expresso no recorrido, calcado no voto vencido do Acórdão nº 9101-002.310, estaria confrontado pelo voto vencedor desta mesma decisão, aqui apontada como paradigma.

Consequência disto é a desnecessidade de se debater, aqui, a insuficiência do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995 para impor, na apuração da base de cálculo da CSLL, a adição das amortizações de ágio correspondente a investimento mantido no patrimônio na investidora, imposta pelo art. 23 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, reproduzida no art. 391 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 – RIR/99.

A glosa da amortização de ágio na apuração da base de cálculo da CSLL decorreu, aqui, da inobservância dos requisitos expressos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997 – refletidos no art. 386 do RIR/99 – e neste contexto cabe aqui reiterar o entendimento desta Conselheira contrário à existência de *qualquer especificidade a ensejar resultado diferenciado na apuração da base de cálculo da CSLL decorrente da glosa de amortização de ágio que reduza*

indevidamente as bases tributáveis do sujeito passivo, expresso no voto vencedor do Acórdão nº 9101-006.164².

Isto porque a figura do ágio surge, em regra, no momento da aquisição do investimento, quando seu custo de aquisição é confrontado com a correspondente parcela do patrimônio líquido da investida e mostra-se superior a ela. Assim, sua formação decorre, necessariamente, da adoção do método de equivalência patrimonial para avaliação de investimentos. E, neste ponto, nota-se que a legislação, ao disciplinar a forma como seriam registrados os investimentos permanentes em coligadas ou controladas, não tratou especificamente daquela figura.

Originalmente, o Decreto-lei nº 2.627, de 1940, adotava apenas o custo de aquisição como regra para valoração de investimentos:

Art. 129. No fim de cada ano ou exercício social, proceder-se-á a balanço geral, para a verificação dos lucros ou prejuízos.

Parágrafo único. Feito o inventário do ativo e passivo, **a estimação do ativo obedecerá às seguintes regras:**

a) os bens, destinados à exploração do objeto social, **avaliar-se-ão pelo custo de aquisição**. Na avaliação dos que se desgastam ou depreciam com o uso ou pela ação ao tempo ou de outros fatores, atender-se-á à desvalorização respectiva, devendo ser criados fundos de amortização para assegurar-lhes a substituição ou a conservação do valor;

b) **os valores mobiliários**, matéria prima, bens destinados à alienação, ou que constituem produtos ou artigos da indústria ou comércio da sociedade, podem ser **estimados pelo custo de aquisição** ou de fabricação, ou pelo preço corrente no mercado ou Bolsa. Prevalecerá o critério da estimação pelo preço corrente, sempre que este for inferior ao preço do custo. Quando o preço corrente ou venal estiver acima do valor do custo de aquisição ou fabricação, se avaliados os bens pelo preço corrente, a diferença entre este e o preço do custo não será levada em conta para a distribuição de dividendos, nem para as percentagens referentes aos fundos de reserva;

[...] *(negrejou-se)*

A Lei nº 6.404, de 1976, alterou significativamente este contexto, ao instituir a avaliação de investimentos com base no patrimônio líquido da investida. O tema foi assim abordado em sua Exposição de Motivos:

Na **avaliação**, no balanço patrimonial, de **investimento considerado relevante**, o **princípio geral do custo de aquisição**, atualizado monetariamente, não é critério

² Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente) e divergiram na matéria os Conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

adequado, porque não reflete as mutações ocorridas no patrimônio da sociedade coligada ou controlada. Daí as normas do artigo 249 que impõem, nos casos que especifica, **a avaliação com base no patrimônio líquido**. Quando esses investimentos correspondem a parcela apreciável dos recursos próprios da companhia, nem mesmo o critério de avaliação com base no patrimônio líquido é suficiente para informar acionistas e credores sobre a sua situação financeira: somente a elaboração de demonstrações financeiras consolidadas, segundo as normas constantes do artigo 251, poderá proporcionar esse conhecimento.

[...]

Os critérios de avaliação do ativo (art. 184) são os da lei atual, com as seguintes inovações:

[...];

b) o custo de aquisição dos investimentos em outras sociedades deverá ser deduzido das perdas prováveis na realização do seu valor e não será modificado pelo recebimento de ações ou quotas bonificadas; mas os investimentos relevantes em coligadas e controladas deverão ser avaliados pelo valor de patrimônio líquido (nº II); *(negrejou-se)*

A Lei nº 6.404, de 1976, por sua vez, estava assim redigida, em seu texto original:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

[...]

III - os **investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor**, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;

[...]

§ 2º A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de:

[...]

b) **amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;**

[...]

Art. 248. **No balanço patrimonial da companhia, os investimentos relevantes (artigo 247, parágrafo único) em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital**

social, e em sociedades controladas, **serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido**, de acordo com as seguintes normas:

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

Art. 250. Das demonstrações financeiras consolidadas serão excluídas:

I - as participações de uma sociedade em outra;

II - os saldos de quaisquer contas entre as sociedades;

III - as parcelas dos resultados do exercício, dos lucros ou prejuízos acumulados e do custo de estoques ou do ativo permanente que corresponderem a resultados, ainda não realizados, de negócios entre as sociedades.

[...]

§ 2º **A parcela do custo de aquisição do investimento em controlada, que não for absorvida na consolidação, deverá ser mantida no ativo permanente, com dedução da provisão adequada para perdas já comprovadas, e será objeto de nota explicativa.**

§ 3º O valor da participação que exceder do custo de aquisição constituirá parcela destacada dos resultados de exercícios futuros até que fique comprovada a existência de ganho efetivo.

[...] (*negrejou-se*)

Nestes termos, os investimentos avaliados pelo custo de aquisição, em determinadas circunstâncias, poderiam ser ajustados por provisão de perdas prováveis em sua realização, mas o regramento da avaliação de investimentos por equivalência patrimonial não cogitava de destaque semelhante, mas equivalente ao ágio pago na aquisição do investimento. Por sua vez, a amortização prevista em razão da *diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado* ficou restrita a *direitos de propriedade industrial ou comercial* ou outros bens e direitos com duração ou utilização contratual limitadas, distintos, portanto, dos investimentos permanentes em outras sociedades.

Significa dizer que o investimento avaliado por equivalência patrimonial deveria ser registrado pelo custo de aquisição e, no momento do balanço patrimonial da investidora, seria confrontado com o equivalente patrimônio líquido da investida, sendo a diferença registrada como resultado do exercício, mas somente se decorrente de resultados da investida e ganhos ou perdas efetivos, ou em razão de determinações da Comissão de Valores Mobiliários. Evidência de que o ágio permanecia integrando o custo de aquisição do investimento em tais circunstâncias são as determinações do art. 250, §§2º e 3º da Lei nº 6.404, de 1976, que revelam o tratamento a ser dado às diferenças positivas e negativas entre o custo do investimento avaliado por equivalência patrimonial e o correspondente patrimônio da investida em caso de consolidação de balanços.

Na mesma linha é a abordagem contida em edição antiga do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. 3ª edição. Editora Atlas. São Paulo, 1991: pág. 248):

Ao comprar ações de uma empresa que serão avaliadas pelo método da equivalência patrimonial, deve-se, já na ocasião da compra, segregar na contabilidade o preço total de custo em duas subcontas distintas, ou seja, o valor da equivalência patrimonial numa subconta e o valor do ágio (ou deságio) em outra subconta.

A lei das S.A., na verdade, não abordou esse tratamento contábil especificamente; todavia, ele está de acordo com adequada técnica contábil e expresso ainda na legislação fiscal, através do art. 259 do RIR (Decreto nº 85.450, de 04-12-80) e na Instrução CVM nº 01, itens XX e XXV.

A subconta relativa ao ágio ou deságio deve figurar no próprio grupo de investimentos, sendo que a instrução CVM nº 01 estabelece que, para fins do Balanço Patrimonial, os saldos de ambas as contas devem estar agrupados no Ativo Permanente.

Somente com a edição do Decreto-lei nº 1.598, de 1977 surge a primeira determinação legal para que as pessoas jurídicas submetidas à tributação pelo lucro real,

sociedades anônimas ou não, promovam o desdobramento do custo de aquisição do investimento avaliado por equivalência patrimonial, destacando o ágio ou deságio correspondente e apresentando seu fundamento econômico. Neste sentido são as disposições de seu art. 20:

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.

§ 4º - As normas deste Decreto-lei sobre investimentos em coligada ou controlada avaliados pelo valor de patrimônio líquido aplicam-se às sociedades que, de acordo com a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, tenham o dever legal de adotar esse critério de avaliação, inclusive as sociedades de que a coligada ou controlada participe, direta ou indiretamente, com investimento relevante, cuja avaliação segundo o mesmo critério seja necessária para determinar o valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada. *(negrejou-se)*

A amortização contábil do ágio, por sua vez, é implicitamente admitida no art. 25 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, mas sua dedução no lucro real é postergada para o momento da alienação do investimento, nos termos do seu art. 33:

Art. 25 - O ágio ou deságio na aquisição da participação, **cujo fundamento tenha sido a diferença entre o valor de mercado e o valor contábil dos bens do ativo da coligada ou controlada** (art. 20, § 2º, letra a), deverá ser amortizado no exercício social em que os bens que o justificaram forem baixados por alienação ou perecimento, ou nos exercícios sociais em que seu valor for realizado por depreciação, amortização ou exaustão.

§ 1º - A contrapartida da amortização do ágio ou deságio nos termos deste artigo **somente será computada na determinação do lucro real** pela diferença entre o montante da amortização e o da participação do contribuinte:

a) no resultado realizado pela coligada ou controlada na alienação ou baixa dos bens do ativo cujo valor tenha constituído o fundamento econômico do ágio ou deságio; ou

b) no valor realizado pela coligada ou controlada na depreciação, amortização ou exaustão desses bens.

§ 2º - **As contrapartidas da amortização de ágio ou deságio com os fundamentos das letras b e c de § 2º de artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33.**

[...]

Art. 33 - O valor contábil, para efeito de determinar o **ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido** (art. 20), será a soma algébrica dos seguintes valores:

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

II - saldo não amortizado de ágios ou deságios na aquisição da participação com fundamento na letra a do § 2º do artigo 20;

III - **ágio ou deságio na aquisição do investimento com fundamento nas letras b e c do § 2º do artigo 20, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte;**

IV - provisão para perdas (art. 32) que tiver sido computada na determinação do lucro real.

§ 1º - Os valores de que tratam os itens II a IV serão corrigidos monetariamente.

§ 2º - Serão computados na determinação do lucro real:

a) como ganho de capital, o acréscimo do valor de patrimônio líquido decorrente de aumento na porcentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada, resultante de modificação do capital social desta com diluição da participação dos demais sócios;

b) como perda de capital, a diminuição do valor de patrimônio líquido decorrente de redução na porcentagem da participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada, em virtude de modificação no capital social desta com diluição da participação do contribuinte. *(negrejou-se)*

Será, assim, a Instrução CVM nº 01, editada posteriormente, em 27/04/1978, que primeiro determinará o registro desta amortização:

Desdobramento do custo de aquisição de investimento

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

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

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

XXI - o ágio ou deságio computado na ocasião da aquisição do investimento deverá ser contabilizado com indicação do fundamento econômico que o determinou:

a) diferença para mais ou para menos entre o valor de mercado de bens do ativo e o valor contábil desses mesmos bens na coligada ou na controlada;

b) diferença para mais ou para menos na expectativa de rentabilidade baseada em projeção do resultado de exercícios, futuros;

c) fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas.

XXII - O ágio ou o deságio decorrente da diferença entre o valor de mercado de bens do ativo e o valor contábil na coligada ou na controlada desses mesmos bens deverá ser amortizado na proporção em que for sendo realizado na coligada ou na controlada por depreciação, por amortização ou por exaustão dos bens, ou por baixa em decorrência de alienação ou de perecimento desses mesmos bens.

XXIII - O ágio ou o deságio decorrente da expectativa de rentabilidade deverá ser amortizado no prazo e na extensão das projeções que o determinaram ou quando houver baixa em decorrência de alienação ou de perecimento do investimento antes de haver terminado o prazo estabelecido para amortização.

XXIV - O ágio decorrente de fundo de comércio, de intangíveis ou de outras razões econômicas, deverá ser amortizado no prazo estimado de utilização, de vigência ou de perda de substância ou quando houver baixa em decorrência de alienação ou de perecimento do investimento antes de haver terminado o prazo estabelecido para amortização.

XXV - Na elaboração do balanço patrimonial da investidora ou da controladora, o saldo não amortizado do ágio ou do deságio deverá ser apresentado no ativo permanente, adicionado ou deduzido, respectivamente, da equivalência patrimonial do investimento a que se referir. A provisão para perdas deverá também ser apresentada no ativo permanente por dedução da equivalência patrimonial do investimento a que se referir. *(negrejou-se)*

Resta evidente, portanto, que a amortização contábil do ágio pago na aquisição de investimentos era apenas uma possibilidade no momento da edição do Decreto-lei nº 1.598, de

1977, e não estava cogitada na Lei nº 6.404, de 1976. A determinação de que ela fosse apropriada contabilmente surge, apenas, com a manifestação da Comissão de Valores Mobiliários.

Dessa forma, é válido concluir que a Lei nº 7.689, de 1988 não cogitava dos efeitos desta amortização quando fixou o *resultado do exercício* como base de cálculo da CSLL, e determinou os ajustes pertinentes, estes evidentemente expressos em razão do que estabelecido pela Lei nº 6.404, de 1976:

Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é **o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.**

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, **será ajustado** pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990) *(negrejou-se)*

Assim não fosse e o ato normativo da CVM estaria determinando incidência tributária, ou afastando-a. Decorre daí ser desnecessário que a Lei nº 7.689, de 1988 determinasse a adição da amortização de ágio à base de cálculo da CSLL, porque esta dedução não estaria computada no lucro contábil apurado na forma da Lei nº 6.404, de 1976.

Para além disso, embora a Lei nº 7.689, de 1988, ao instituir a CSLL, não tenha cogitado especificamente da adição, à sua base de cálculo, de amortizações de ágio que tivessem reduzido o lucro contábil, ou da exclusão de acréscimos decorrentes da amortização de deságio, referida lei, em seu art. 2º, apontou a neutralidade dos resultados de equivalência patrimonial, método do qual decorre o destaque de ágio e deságio em investimentos.

Já no âmbito da apuração do lucro real, o Decreto-lei nº 1.598, de 1977, disciplinou os efeitos das amortizações de ágio e deságio, mas em razão do disposto em seu art. 34, a Lei nº 9.532, de 1997 impôs limites à amortização do ágio naqueles casos, alinhando os efeitos fiscais aos contábeis, como a seguir demonstrado.

De fato, os efeitos das amortizações de ágio e deságio, à época em que as operações foram realizadas, estavam assim disciplinados no Decreto-lei nº 1.598, de 1977:

Art. 23. [...]

Parágrafo único - **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**, nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País. (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

[...]

Art. 33 - O valor contábil, **para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido** (art. 20), será a **soma algébrica** dos seguintes valores:

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

II - **ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte**, excluídos os computados, nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

IV - provisão para perdas (art. 32) que tiver sido computada na determinação do lucro real.

§ 1º - Os valores de que tratam os itens II a IV serão corrigidos monetariamente.

§ 2º - Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda de capital por variação na porcentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978). *(negrejou-se)*

Dessa forma, as amortizações de ágio e deságio deveriam ser adicionadas ou excluídas na apuração do lucro real, e controladas na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real –

LALUR, para posteriormente compor a apuração do ganho de capital na alienação ou liquidação do investimento. Mas, segundo a Lei nº 6.404, de 1976:

Art. 219. Extingue-se a companhia:

I - pelo encerramento da liquidação;

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

Nestes termos, por vislumbrar distinção entre a hipótese do inciso II do art. 219 da Lei nº 6.404, de 1976, e de encerramento prevista no inciso I do mesmo dispositivo, esta hábil a ensejar a aplicação do disposto no art. 33 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, o legislador assim fixou na seqüência deste dispositivo:

Participação Extinta em Fusão, Incorporação ou Cisão

Art 34 - Na fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituir será computado na determinação do lucro real de acordo com as seguintes normas:

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

II - será computado como ganho de capital o valor pelo qual tiver sido recebido o acervo líquido que exceder o valor contábil das ações ou quotas extintas, mas o contribuinte poderá, observado o disposto nos §§ 1º e 2º, diferir a tributação sobre a parte do ganho de capital em bens do ativo permanente, até que esse seja realizado.

§ 1º O contribuinte somente poderá diferir a tributação da parte do ganho de capital correspondente a bens do ativo permanente se:

a) discriminar os bens do acervo líquido recebido a que corresponder o ganho de capital diferido, de modo a permitir a determinação do valor realizado em cada período-base; e

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

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

Nos casos em que a incorporação, fusão ou cisão ocorre em momento próximo à aquisição do investimento com ágio, o valor contábil do investimento é sempre superior ao acervo líquido contábil que substitui as quotas/ações extintas em razão da incorporação, fusão ou cisão, ensejando perda de capital. Para que esta perda fosse dedutível, em interpretação literal do texto, necessário seria que o acervo líquido vertido em razão da incorporação, fusão ou cisão fosse avaliado a preços de mercado.

De outro lado, caso atendido este requisito, qualquer ágio apurado na aquisição de investimentos, quando esta fosse seguida de incorporação da investida, ensejaria perda dedutível. A exposição de motivos da Lei nº 9.532, de 1997, expressa preocupação com circunstâncias semelhantes a esta, como a seguir transcrito:

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

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

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

Neste contexto, as disposições da Lei nº 9.532, de 1997, podem ser interpretadas como um instrumento para evitar a dedução do ágio apurado sem fundamento econômico, o qual deveria ser mantido em conta do ativo permanente, não sujeita a amortização, bem como uma forma de parcelar os efeitos tributários do ágio pago sob outros fundamentos:

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 subseqüentes 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.

No mesmo sentido manifesta-se Luís Eduardo Schoueri, na obra *Ágio em Reorganizações Societárias (Aspectos Tributários)*, Dialética: São Paulo, 2012. Depois de reportar-se à doutrina que se posiciona em sentido contrário, diz o referido autor (p. 67):

Tal posicionamento não deixa de ser curioso. Afinal, se anteriormente o ágio era deduzido integralmente, a imposição de restrições não poderia ser considerada

um incentivo. A exposição de motivos da Medida Provisória nº 1.602/1997 deixou hialino esse instituto de restrição da consideração do ágio como despesa dedutível, mediante a instituição de óbices à amortização de qualquer tipo de ágio nas operações de incorporação. Com isso, o legislador visou limitar a dedução do ágio às hipóteses em que forem acarretados efeitos econômico-tributários que o justificassem.

Realizada a incorporação, na escrituração comercial, o acervo líquido recebido pelo valor contábil anula o investimento correspondente, avaliado pela equivalência patrimonial, e remanesce no patrimônio da sociedade resultante apenas o ágio/deságio, classificado em Ativo Diferido, quando fundamentado em rentabilidade futura, para amortização no período pelo qual ela foi projetada. Com a edição da Lei nº 9.532, de 1997, a amortização do ágio com este fundamento passa a ser dedutível, na apuração do lucro tributável, no mesmo momento em que registrada contabilmente, desde que observado o prazo mínimo de 5 (cinco) anos para amortização.

Quanto ao ágio fundamentado em ativos ou em outras razões econômicas, a doutrina contábil orienta em sentido semelhante ao da lei, pois no primeiro caso vincula seus efeitos no resultado à realização do ativo incorporado, e no segundo caso determina sua baixa imediata, por não ser possível associar seu pagamento a algum critério que permita dimensionar sua amortização.

Neste contexto, embora à primeira vista a Lei nº 9.532, de 1997 aparente surtir efeitos apenas ***nos balanços correspondentes à apuração de lucro real***, na medida em que esta aproximou-se, no caso de ágio pago por expectativa de rentabilidade futura, da apuração do lucro contábil como antes mencionado, é possível interpretar que a lei, ao valer-se daqueles termos, e não meramente firmar a dedutibilidade da amortização na apuração do lucro real, repercutiria, também, na apuração da base de cálculo da CSLL, inclusive como expresso na Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004:

Subseção III

Do Investimento em Sociedades Coligadas ou Controladas Avaliado pelo Valor de Patrimônio Líquido

Da incorporação, fusão ou cisão

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) **podará 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. *(negrejou-se)*

Assim, para além de a Lei nº 7.689, de 1988, ter por referência a Lei nº 6.404, de 1976, que não cogitava de amortização de ágio, e apontar para a neutralidade dos resultados de equivalência patrimonial, método do qual decorre o destaque de ágio e deságio em investimentos, quer em razão do disposto na Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004, quer por interpretação dos termos da Lei nº 9.532, de 1997 no contexto em que foi editada, e mesmo em consequência da apuração contábil, a base de cálculo da CSLL necessariamente resta indevidamente afetada pela amortização do ágio aqui em comento.

Não se vislumbra, dessa forma, qualquer especificidade que possa ensejar um resultado diferenciado para a apuração da base de cálculo da CSLL decorrente da glosa de amortização do ágio que passou a reduzir indevidamente as bases tributáveis da autuada.

Estas as razões para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa