



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

Processo n° 16327.720476/2011-89
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9101-003.964 – 1ª Turma
Sessão de 16 de janeiro de 2019
Matéria IRPJ - DESMUTUALIZAÇÃO/AGIO
Recorrentes BANCO CACIQUE S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2010

DESMUTUALIZAÇÃO. CETIP. MATÉRIA SUMULADA.

Conforme Súmula CARF n. 108, caracteriza ganho tributável por pessoa jurídica domiciliada no país a diferença positiva entre o valor das ações ou quotas de capital recebidas em razão da transferência do patrimônio de entidade sem fins lucrativos para entidade empresarial e o valor despendido na aquisição de título patrimonial.

PREMISSA. INSTITUTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO.

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

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

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

DESPESAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO.

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

DESPESAS. FATOS ESPONTÂNEOS.

Não há norma de despesa que recepcione um situação criada artificialmente. As despesas devem decorrer de operações necessárias, normais, usuais da pessoa jurídica. Não há como estender os atributos de normalidade, ou usualidade, para despesas derivadas de operações atípicas, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica.

CONDIÇÕES PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TESTES DE VERIFICAÇÃO.

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões constantes do recurso voluntário, vencidos os conselheiros Demetrius Nichele Macei (relator), Cristiane Silva Costa, Luis Fabiano Alves Penteado e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões quanto ao conhecimento a conselheira Cristiane Silva Costa. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Cristiane Silva Costa.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

Processo nº 16327.720476/2011-89
Acórdão n.º **9101-003.964**

CSRF-T1
Fl. 2.474

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Relator

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteadó, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente a conselheira Livia De Carli Germano.

Relatório

Trata o presente processo de autos de infração, lavrados em procedimento de fiscalização, para a constituição de créditos tributários de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL dos anos-calendário de 2008 e 2010, além de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e de contribuição para o Programa de Integração Social – PIS do ano-calendário de 2008.

Na ação fiscal, foram apuradas as seguintes infrações:

1) omissão de ganho auferido na devolução do patrimônio social de entidade isenta (CETIP) no ano de 2008; e

2) dedução indevida de despesas de amortização de ágio no ano de 2010.

Contra tal decisão, a contribuinte apresentou, em 30/05/2011, a impugnação de e-fls. 1187 a 1243, que foi julgada procedente em parte pelo Acórdão nº 16-34.081, da DRJ (e-fls. 1394 a 1443), que manteve integralmente os lançamentos relativos ao IRPJ e à CSLL e exonerou integralmente os lançamentos referentes ao PIS e à COFINS

Veja-se a ementa de tal decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2010

DESMUTUALIZAÇÃO DE ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO E SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES DE NOVA EMPRESA.

Sujeita-se à incidência do IRPJ a diferença entre o valor dos bens e direitos recebidos de instituição isenta, por pessoa jurídica, a título de devolução de patrimônio, e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos que houver sido entregue para a formação do referido patrimônio.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE ÁGIO FUNDAMENTADO EM EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA.

A dedução de despesas de amortização de ágio nos termos do art. 386, III, do RIR/99 pressupõe a comprovação de que o ágio a ser amortizado decorre de expectativa de rentabilidade da coligada ou controlada com base em previsão de resultados de exercícios futuros.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA.

Nas operações estruturadas em sequência, deve a fiscalização apurar se cada uma das etapas realizadas tem propósito negocial. Caso não tenham, deve-se considerar, para fins tributários, o conjunto das operações como um todo e não as etapas isoladas.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO FUNDAMENTADO EM EXPECTATIVA DE RESULTADOS FUTUROS. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.

Não produzem efeitos perante o Fisco as operações realizadas sem propósito negocial, com o único intuito de economia tributária. A utilização de empresa veículo para aquisição de investimento com ágio e sua posterior incorporação pela investida para aproveitamento de despesas de amortização do ágio autoriza a glosa daquelas despesas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2010

DESMUTUALIZAÇÃO DE ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO E SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES DE NOVA EMPRESA.

Sujeita-se à incidência da CSLL a diferença entre o valor dos bens e direitos recebidos de instituição isenta, por pessoa jurídica, a título de devolução de patrimônio, e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos que houver sido entregue para a formação do referido patrimônio.

ADIÇÃO DE DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO NORMATIVA.

A adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas com amortização de ágio deduzidas indevidamente pela contribuinte encontra amparo nas normas que regem a exigência da referida contribuição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2008

DESMUTUALIZAÇÃO DE ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO.

O valor recebido a título de devolução de patrimônio da CETIP - Câmara de Custódia e Liquidação, constituída sob a forma de associação civil sem fins lucrativos, não está sujeito à incidência da COFINS, pois as cotas patrimoniais da entidade isenta têm natureza de ativo permanente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008

DESMUTUALIZAÇÃO DE ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO.

O valor recebido a título de devolução de patrimônio da CETIP - Câmara de Custódia e Liquidação, constituída sob a forma de associação civil sem fins lucrativos, não está sujeito à incidência da contribuição ao PIS, pois as cotas patrimoniais da entidade isenta têm natureza de ativo permanente.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2008, 2010

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2010

DOCUMENTO ELABORADO EM LÍNGUA ESTRANGEIRA.
TRADUÇÃO JURAMENTADA.

Não se toma conhecimento de documento em idioma estrangeiro desacompanhado da respectiva tradução juramentada.

O montante cancelado pela DRJ não foi objeto de Recurso de Ofício, razão pela qual a decisão se tornou definitiva, no que se refere à exoneração dos créditos tributários de PIS e COFINS.

Mais uma vez inconformada, e com relação às demais matérias em discussão, a ora Recorrente interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 1449 a 1515), que foi julgado parcialmente procedente pelo Acórdão nº 1201-001.242 (e-fls. 1964 a 1984), em decisão que restou assim ementada

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2010

DESMUTUALIZAÇÃO DA CETIP.

A desmutualização da CETIP, da maneira peculiar em que foi realizada, implicou a extinção fática dessa associação civil sem fins lucrativos. Extinta faticamente a CETIP, o patrimônio da entidade foi devolvido a seus associados que, assim, submeteram-se ao disposto no art. 17 da Lei nº 9.532/97.

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

Se o ágio na aquisição do investimento efetivamente ocorreu, não sendo fruto de operações entre empresas do mesmo grupo econômico (ágio interno), incabível a glosa da despesa com sua amortização fundada no emprego da assim chamada "empresa veículo".

Contra tal decisão, a contribuinte interpôs Embargos (e-fls. 2027 a 2036), alegando omissão no julgado., que foi rejeitado pelo despacho de admissibilidade (e-fls. 2165 a 2171).

Ato contínuo, Fazenda Nacional e Contribuinte interpuseram Recurso Especial.

No Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional (e-fls. 1986 a 2000), a mesma insurge-se contra o afastamento da glosa das despesas com a amortização do ágio, por entender que o art. 7º da Lei nº 9.532/97 não albergaria a operação realizada, em virtude da utilização de empresa veículo para a transferência de ágio.

Abaixo transcreve-se a Ementa **do Acórdão nº 1402-001.404**, proferido pela 2 Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, indicado como paradigma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2009, 2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADES. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A nulidade do lançamento somente se dá nos casos previstos no PAF, quando houver prejuízo à defesa ou ocorrer intervenção de servidor ou autoridade sem competência legal para praticar ato ou proferir decisão. Não configura qualquer dessas hipóteses, em especial a preterição do direito de defesa, rechaçam-se as alegações do sujeito passivo.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. UTILIZAÇÃO DE SOCIEDADE VEÍCULO SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. ANTECIPAÇÃO DE EXCLUSÕES DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE.

A utilização de sociedade veículo, de curta duração, colimando atingir posição legal privilegiada, quando ausente o propósito negocial, constitui prova da artificialidade daquela sociedade e das operações nas quais ela tomou parte, notadamente a antecipação de exclusões do lucro real e da base de cálculo da CSLL. A operação levada a termo nesses moldes deve ser desconsiderada para fins tributários.

SIMULAÇÃO. SUBSTANCIA DOS ATOS.

Não se verifica a simulação quando os atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados, assumindo o contribuinte as consequências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE NÃO VERIFICADO. DESCABIMENTO.

Descabida a aplicação de multa qualificada, de 150%, quando não verificado o evidente intuito de fraude por parte do sujeito passivo.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INEXISTÊNCIA DE INDICAÇÃO, NO LANÇAMENTO. APRECIÇÃO DA MATÉRIA NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. ADMISSIBILIDADE.

A jurisprudência administrativa já está pacificada no sentido de que devem ser apreciados os questionamentos dirigidos contra a aplicação de juros sobre a multa de ofício.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.”

O Despacho de Admissibilidade (e-fls. 2003 a 2007) entendeu estar evidente a divergência jurisprudencial, admitiu e deu seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Intimada, a Contribuinte apresentou Contrarrazões (e-fls. 2076 a 2109).

Alegou, preliminarmente que o exame de admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda foi procedido por pessoa que não possui tal atribuição, que não possui a função de Conselheiro deste E. Conselho, e que o Presidente da Câmara recorrido apenas após o seu "de acordo", dando seguimento ao recurso em questão. Diante disso, requereu a declaração de nulidade do referido despacho, e seja determinada a realização de novo exame de admissibilidade do recurso da Fazenda.

Na sequência, alega a incompatibilidade do acórdão paradigma com a situação dos presentes autos, entendendo que aquele não se presta para o conhecimento do Recurso Especial contra-arrazoado.

Por fim, alega também que a Recorrente se furtou de demonstrar a divergência jurisprudencial, tendo citado trechos do acórdão paradigma, sem confrontá-lo em nenhum momento com a decisão recorrida. Também por este motivo, requer o não conhecimento do Recurso Especial.

No mérito, alega que

1) não havia qualquer norma na legislação que tolhesse as operações realizadas em análise no presente caso, razão pela qual deve ser mantida a decisão proferida no acórdão recorrido no que tange à amortização do ágio; e

2) que a Fiscalização e a Recorrente equivocaram-se ao pretender dar os contornos de empresas "veículo" à Trancoso Participações Ltda, sendo que a mesma não era necessária ao surgimento e aproveitamento fiscal do ágio.

No Recurso Especial interposto pela Contribuinte (e-fls. 2183 a 2217), a mesma alegou divergência jurisprudencial em relação à três matérias:

(1) “nulidade do acórdão recorrido diante da ausência de enfrentamento de todos os argumentos suscitados pela Recorrente e correta fundamentação”e;

(2) “impossibilidade da incidência do IRPJ e da CSLL na desmutualização – ausência de devolução de patrimônio”; e

(3) “ilegalidade de incidência de juros sobre a multa”

Em relação à primeira matéria, apresentou os seguintes acórdão paradigmas:

Acórdão paradigma nº 2401-002.687, de 2012:

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - AUSÊNCIA DE ENFRENTAMENTO DE TODOS OS ARGUMENTOS TRAZIDOS NA IMPUGNAÇÃO PELA DECISÃO – NOTIFICAÇÃO - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - NULIDADE DA DECISÃO.

Os pontos trazidos pelo impugnante devem ser devidamente refutados na decisão notificação, sob pena de cercear o direito de defesa e o contraditório implicando nulidade.

A autoridade julgadora não rebateu devidamente os argumentos apresentados na impugnação, quanto à ausência de fundamentação da base de cálculo de autônomos e cooperativas, implicando cerceamento do direito de defesa e, por conseguinte, nulidade da decisão.

[...].

Em sua impugnação, a ora Recorrente argumentou acerca da possibilidade da compensação da contribuição previdenciária patronal, conforme verifica-se no item V, fl. 274. A decisão do julgador do órgão “a quo”, em sua fundamentação, sequer esboçou reação contra os argumentos da Recorrente quanto à possibilidade de dita compensação.

Dessa forma, entendo que a análise do lançamento por parte da autoridade de 1ª Instância deve cumprir os preceitos constitucionais quanto ao princípio constitucional do contraditório e a ampla defesa. Assim, ao não apreciar devidamente os argumentos do recorrente em primeira instância, impossibilita a autoridade julgadora o exercício do poder de defesa em toda a sua plenitude, o que enseja a nulidade da mesma.

E, conforme art. 32, inciso II, da Portaria MPAS nº 520/04, são nulas as decisões proferidas com preterição do direito de defesa.

Acórdão paradigma nº 1301-001.123, de 2012:

**NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.
CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E DO CONTRADITÓRIO.**

A não apreciação, pelo órgão julgador “a quo”, de todos os argumentos e documentos apresentados na fase impugnatória constitui preterição do direito de defesa e determina a declaração de nulidade da decisão de primeiro grau, a teor do disposto no artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972.

[...].

Ao impugnar a exigência e aduzir as razões pelas quais entende que seu procedimento estaria correto ao retificar as DIPJs, mesmo após intimada, a contribuinte tem direito a que seus argumentos sejam apreciados.

A Turma Julgadora a quo assim não entendeu e, ao deixar de conhecer os argumentos da interessada, quanto a esta matéria, cerceou seu direito à ampla defesa e ao contraditório. Trata-se de vício que não pode ser suprido por este colegiado, sob pena de supressão de instância e, mais uma vez, embora por outra via, cerceamento do mesmo direito.

[...].

Por todo o exposto, voto pelo acolhimento da nulidade da decisão recorrida, ou seja, para declarar nulo o Acórdão/DRJ/JFA) nº 09-20.358, de 21/08/2008, devendo nova decisão ser prolatada, com a indispensável apreciação dos argumentos de mérito que deixaram de ser conhecidos na decisão anterior, acerca das retificações das DIPJ's e recolhimento da diferença apurada pela ora recorrente.

Entendeu o despacho de admissibilidade que não há dissenso jurisprudencial em relação à essa matéria.

Com relação à segunda matéria “impossibilidade da incidência do IRPJ e da CSLL na desmutualização – ausência de devolução de patrimônio”, apresentou a Recorrente os seguintes Acórdãos paradigmas:

Acórdão paradigma nº 1103-001.047, de 2014:

BOLSAS DE VALORES CONSTITUÍDAS SOB A FORMA DE ASSOCIAÇÕES CIVIS. DESMUTUALIZAÇÃO. POSSIBILIDADE DE CISÃO.

Os acréscimos de valor dos títulos patrimoniais decorrentes de valorização do patrimônio social das bolsas de valores constituídas sob a forma de associações civis sem fins lucrativos não constituem receita nem ganho de capital das sociedades corretoras associadas, autorizando-se a sua exclusão na apuração do lucro real desde que não sejam distribuídos e formem reserva para oportuna e compulsória incorporação ao capital. As associações civis são passíveis de cisão, não se limitando tal instituto apenas às pessoas jurídicas reguladas especificamente pela Lei Societária (Lei 6.404/1976). A desmutualização das bolsas de valores - processo de reorganização da sua estrutura societária, alterando-as de associações civis sem fins lucrativos para sociedades anônimas não resulta em receita tributável sujeita à incidência de IRPJ e CSLL nas corretoras decorrente da valorização dos títulos patrimoniais (avaliados pelo valor contábil atualizado pelo patrimônio líquido das bolsas) permutados por ações. Descabida a alegação do Fisco de devolução de patrimônio das bolsas às corretoras associadas.

Acórdão paradigma nº 9303-004.183, de 2016:

COFINS. DESMUTUALIZAÇÃO DA BOVESPA E DA BM&F. ALIENAÇÃO ONEROSA DAS AÇÕES RECEBIDAS EM SUBSTITUIÇÃO DOS ANTIGOS TÍTULOS PATRIMONIAIS DAS BOLSAS.

A receita auferida por Instituição Financeira na alienação das ações recebidas em substituição dos títulos patrimoniais das antigas Bovespa e BM&F não é passível de tributação pela Cofins.

Cabe trazer que, tendo o STF manifestado, quando da inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, que faturamento é a receita bruta derivada exclusivamente das vendas de mercadorias e da prestação de serviço, resta tratar como isenta da Cofins tal receita, considerando não ser decorrente das atividades atribuídas às Instituições Financeiras.

A receita das atividades próprias das Instituições Financeiras é aquela decorrente da intermediação financeira de seus clientes ou seja, taxas e comissões auferidas por essas instituições. O que, cabe enfatizar que as Instituições Financeiras não têm como atividade própria a compra e venda de suas ações.

[...].

PIS. DESMUTUALIZAÇÃO DA BOVESPA E DA BM&F. ALIENAÇÃO ONEROSA DAS AÇÕES RECEBIDAS EM SUBSTITUIÇÃO DOS ANTIGOS TÍTULOS PATRIMONIAIS DAS BOLSAS.

A receita auferida por Instituição Financeira na alienação das ações recebidas em substituição dos títulos patrimoniais das antigas Bovespa e BM&F não é passível de tributação pela Cofins (sic).

Cabe trazer que, tendo o STF manifestado, quando da inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, que faturamento é a receita bruta derivada exclusivamente das vendas de mercadorias e da prestação de serviço, resta tratar como isenta da Cofins (sic) tal receita, considerando não ser decorrente das atividades atribuídas às Instituições Financeiras.

A receita das atividades próprias das Instituições Financeiras é aquela decorrente da intermediação financeira de seus clientes ou seja, taxas e comissões auferidas por essas instituições. O que, cabe enfatizar que as Instituições Financeiras não têm como atividade própria a compra e venda de suas ações.

[...].

Sendo assim, torna-se claro que a receita decorrente da alienação das ações recebidas em substituição aos títulos patrimoniais não deve ser tributada pelo PIS e pela Cofins.

Entendeu o Despacho de Admissibilidade que, ocorre o alegado dissenso jurisprudencial apenas no que se refere ao primeiro acórdão paradigma (Acórdão nº 1103-001.047).

E, finalmente, com relação à terceira matéria, “ilegalidade de incidência de juros sobre a multa”, apresenta os Acórdão paradigmas que seguem:

Acórdão paradigma nº 9101-000.722, de 2010:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa ofício aplicada.

Acórdão paradigma nº 1202-001.118, de 2014:

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE.

Não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei nº 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício.

No tocante a essa terceira matéria, o despacho de admissibilidade alega que não ocorre dissenso jurisprudencial, por absoluta perda de objeto.

Processo nº 16327.720476/2011-89
Acórdão n.º **9101-003.964**

CSRF-T1
Fl. 2.483

Assim, foi admitido em parte o Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

Inconformada, a Contribuinte interpôs Agravo (e-fls. 2403 a 2414), que foi rejeitado pelo CARF em despacho de e-fls. 2441 a 2447.

Intimada do Recurso Especial interposto pela Contribuinte, a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (e-fls. 2454 a 2469), alegando, em síntese, que os lançamentos de IRPJ e de CSLL relativos à desmutualização da CETIP encontram-se em consonância com as normas que regem a matéria, e devem ser mantidos”.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Demetrius Nichele Macei - Relator

Conhecimento

Ambas as partes apresentaram recurso especial dirigido a este Colegiado.

O recurso especial da Procuradoria é tempestivo (p. 1986/2000). Insurge-se em relação ao afastamento de glosa com despesas de ágio pela utilização de “empresa veículo”. Foi indicado apenas um acórdão paradigma (1402-001.404).

No r. despacho de admissibilidade (p. 2003/2007), a comprovação da divergência e da similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma é feita indicando-se trechos do v. acórdão recorrido (p. 2006/2007), no qual são relatadas as operações societárias que redundaram na criação da sociedade Trancoso Participações Ltda., utilizada como a “empresa veículo” para a transferência do ágio, fato que, na r. decisão recorrida, não seria suficiente para afastar a dedutibilidade das despesas com ágio pelo contribuinte, uma vez constatada que a “aquisição do investimento efetivamente ocorreu, não sendo fruto de operações entre empresas do mesmo grupo econômico (ágio interno)”.

Já no v. acórdão paradigma, o entendimento foi no sentido de que “após sucessivas operações de incorporação, o ágio fora criado artificialmente, não sendo possível, portanto, sua dedução na conta de resultado da empresa fiscalizada, sendo indevida a amortização”, concluindo o r. despacho de admissibilidade que “em ambos os casos ocorreu a participação de empresa veículo”, evidenciando a similitude dos fatos e a divergência jurisprudencial.

O contribuinte, em suas contrarrazões (p. 2076/2109), questiona o r. despacho de admissibilidade.

Aponta, inicialmente, nulidade do r. despacho em razão da análise da admissibilidade ter sido feita por “pessoa que não possui tal atribuição”, observando que o Presidente da Câmara recorrida apenas após o seu “de acordo”. Com a devida vênia, o despacho de admissibilidade foi formulado pelo Presidente da Segunda Câmara da Primeira Seção do CARF que, tomando o relatório feito por auditor fiscal, deu a sua decisão, de acordo com o Regimento Interno do CARF, não havendo a dita nulidade apontada.

A questão, a meu ver não é tributária nem processual, mas resolvida pelo Direito Administrativo. Dentre as diversas manifestações de autoridades administrativas temos as meramente técnicas e as decisórias. Aqui o auditor especialista atua como técnico, e o presidente de Câmara no exercício efetivo de sua competência.

Prossegue o contribuinte em suas contrarrazões apontando ausência de similitude fática do acórdão paradigma em relação aos fatos que redundaram na r. decisão recorrida, o que justificaria as decisões divergentes.

Com a devida vênia, a possibilidade de dedução de ágio, prevista na legislação aplicável (art. 7º, da Lei nº 9.532/97 e arts. 385 e 386, RIR/99), pressupõe a absorção de patrimônio de uma empresa por outra. A empresa absorvida, usualmente, é tratada pela fiscalização como “empresa veículo”, notadamente quando não é a empresa diretamente investida ou a investidora.

Assim, apesar das objeções trazidas pelo contribuinte em suas contrarrazões, entendo que há similitude fática entre o acórdão recorrido e o paradigma em relação à existência de “empresa veículo” na operação societária que permite, ao final a dedução de ágio. E, se há similitude, a divergência foi regularmente demonstrada, permitindo-nos concluir que a questão posta, ao final, é se a utilização da empresa veículo, por si só, seria motivo para, a exemplo do acórdão paradigma, inviabilizar a dedutibilidade de despesas com ágio. Preenchidos os requisitos de admissibilidade, conheço do recurso especial interposto pela Procuradoria.

Quanto ao recurso especial interposto pelo contribuinte (p. 2183/2217), verifica-se, inicialmente, que é tempestivo.

No r. despacho de admissibilidade (p. 2389/2397), dos três tópicos apontados contra o v. acórdão recorrido, apenas um foi admitido, vinculado à questão da “impossibilidade de incidência de IRPJ e CSLL na desmutualização”. O contribuinte apresentou dois acórdãos paradigmas – 1103-001.047 e 9303-004.183. O dissenso jurisprudencial, contudo, só foi reconhecido em relação ao primeiro paradigma, na medida em que a similitude fática foi confirmada e no paradigma decidiu-se que, na desmutualização não resulta em receita tributável sujeita à incidência do IRPJ e CSLL e, no v. acórdão recorrido, decidiu-se exatamente ao contrário, pela incidência de ambos os tributos sobre referida receita.

A Procuradoria apresentou contrarrazões (p. 2454/2469), mas não levantou questões preliminares em relação ao conhecimento do recurso especial do contribuinte.

Contudo, recentemente foi editada a Sumula CARF 118, que prevê:

"Caracteriza ganho tributável por pessoa jurídica domiciliada no país a diferença positiva entre o valor das ações ou quotas de capital recebidas em razão da transferência do patrimônio de entidade sem fins lucrativos para entidade empresarial e o valor despendido na aquisição de título patrimonial."

Desta forma, mesmo que preenchidos os requisitos de admissibilidade à época de seu exame, deixo de conhecer do recurso especial do Contribuinte, por imposição do Regimento Interno deste Tribunal em virtude da posterior edição de Súmula a respeito.

MÉRITO

DO RECURSO ESPECIAL DO PROCURADORIA – Divergência quanto à amortização do ágio

Em síntese, o v. acórdão recorrido reconheceu, quanto à possibilidade de amortização do ágio no caso concreto, que “se o ágio na aquisição do investimento

efetivamente ocorreu, não sendo fruto de operações entre empresas do mesmo grupo econômico (ágio interno), incabível a glosa da despesa com sua amortização fundada no emprego da assim chamada ‘empresa veículo’ ”.

Esclarece, ainda, que através do processo administrativo nº 16327.001743/2010-34, já havia sido lavrado auto de infração de IRPJ e CSLL referentes aos ano-calendários 2008 e 2009 e que o presente processo se restringe ao ano de 2010, ressaltando que, em relação ao referido processo, ocorreu a definitividade da decisão administrativa favorável ao contribuinte.

O v. acórdão paradigma, por sua vez, traz textualmente que “a utilização de sociedade veículo, de curta duração, colimando atingir posição legal privilegiada, quando ausente o propósito negocial, constitui prova da artificialidade daquela sociedade e das operações nas quais ela tomou parte, notadamente a antecipação de exclusões do lucro real e da base de cálculo da CSL. A operação levada a termo nesses moldes deve ser desconsiderada para fins tributários”.

Para defender seu posicionamento, a Procuradoria sustenta que “o ágio utilizado pela Contribuinte não existiu de verdade, fora criado apenas no papel, pois não apresenta propósito negocial e substrato econômico que justifique o seu surgimento”, repetindo as razões da fiscalização, apresentadas no Termo de Verificação Fiscal, para defender a falta de propósito negocial e a artificialidade do ágio.

Acrescenta que, para existir, “o ágio ou deságio deve sempre ter como origem um propósito negocial (aquisição de um investimento) e, assim, um substrato econômico (transação comercial). Somente registros escriturais, por exemplo, não podem ensejar o nascimento dessa figura econômica e contábil”.

Cita, ainda, o Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, que, em apertada síntese, trata de operações de reestruturação societária de grupos econômicos que resultam na geração artificial de ágio, e o item 50 da Orientação Técnica OCPC 02/2008, que, também em síntese, esclarece que o ágio só pode ser reconhecido se embasado em expectativa de rentabilidade futura e se o ativo for adquirido por terceiros, nunca o gerado pela própria entidade.

Tive a oportunidade, durante esse tempo que atuei como Conselheiro nas turmas ordinárias e, agora, perante este Colegiado, de analisar diversas operações em que o fundamento do auto de infração de IRPJ e CSLL é a glosa de despesas com amortização de ágio e, em diversos momentos, votei pela indedutibilidade dessas despesas por não vislumbrar, nos casos analisados, a independência das partes vendedora e compradora, o efetivo pagamento do preço ou, ainda, não se verificar que o ágio tenha por fundamento a expectativa de rentabilidade futura, conforme exigido pela legislação de regência.

Por outro lado, nas poucas oportunidades em que me deparei com a ocorrência CUMULATIVA dos requisitos acima, me posicionei pelo atendimento do disposto na legislação de regência e, portanto, pela dedutibilidade do ágio.

Isso posto, transcrevo abaixo a ementa do referido acórdão 1402-002.454 (TECNOS DA AMAZÔNIA), por mim relatado, na qual estão, a meu ver, os requisitos essenciais para a verificação da dedutibilidade de despesas com ágio:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. ÁGIO INTERNO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Os requisitos previstos nos artigos 7º, inciso III e 8º da Lei nº 9.532/97 são autorizadores da amortização do ágio com base na expectativa de rentabilidade futura. São eles: *i)* o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; *ii)* a realização das operações originais entre partes não ligadas; e *iii)* seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura. Restando suficientemente comprovado nos autos o atendimento adequado a todos os requisitos, não deve subsistir a glosa fiscal equivocada em enquadrar tal operação idônea como aparente abuso de planejamento fiscal, ainda mais sem efetiva comprovação do alegado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010

AUTOS REFLEXOS. CSLL.

A decisão referente às infrações do IRPJ aplica-se à CSLL, no que couber.

Analisando o recurso especial interposto pela Procuradoria, ora em julgamento, observa-se que o mesmo não diverge do entendimento acima disposto quanto aos requisitos para que uma despesa de amortização de ágio seja dedutível para fins fiscais. Veja-se:

Tal regra, todavia, não se aplica a certas hipóteses de incorporação, fusão ou cisão, quando a inclusão da amortização do ágio ou deságio na base de cálculo do IRPJ e da CSLL será admitida independentemente da alienação ou liquidação do investimento. De acordo com o artigo 386 do RIR/99, o qual repete os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, quando uma pessoa jurídica absorve patrimônio de outra em consequência de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o artigo 385 do RIR/99, e o valor de mercado utilizado for embasado na previsão dos resultados de exercícios futuros, é possível desde já a dedução ou tributação da amortização do correspondente ágio ou deságio na apuração do IRPJ e da CSLL. Considera a legislação tributária que o investimento foi extinto com a incorporação, fusão ou cisão. Tal dedução ou tributação, contudo, observará certas condições estipuladas na legislação (por exemplo, 1/60 no mínimo para cada mês do período de apuração).

Vale destacar, por último, que, **para existir**, o ágio ou deságio deve sempre ter como origem um propósito negocial (aquisição de um investimento) e, assim, um substrato econômico (transação comercial). **Somente registros escriturais, por exemplo, não podem ensejar o nascimento dessa figura econômica e contábil.**

Entende-se por **propósito negocial** a lógica econômica que levou ao surgimento do ágio ou deságio, ou seja, **a razão negocial que ensejou a aquisição de um investimento por valor superior ou inferior àquele que custou originalmente ao alienante**. Há esse propósito quando, por exemplo, uma empresa adquire participação societária de outra com ágio com o intuito de auferir os prováveis resultados positivos que esta última terá no futuro; ou quando uma empresa adquire participação societária de outra com deságio porque a alienante precisava aumentar emergencialmente a liquidez de seu ativo.

(...)

Outrossim, para que ocorra a efetiva aquisição de um investimento, com o correspondente surgimento do ágio ou deságio, é imprescindível a existência de **substrato econômico** à sua realização, ou seja, de transação econômica que materialize o **valor de aquisição ao mesmo tempo pago pelo adquirente e recebido pelo alienante**. A aquisição de um investimento, assim como de qualquer bem ou direito, deve sempre importar o **dispêndio de um gasto (econômico ou patrimonial) pelo adquirente e o ganho (também econômico ou patrimonial) pelo alienante**. Sem essa troca de riquezas e da titularidade do investimento, não há que se falar em aquisição, e, como consequência, no surgimento de ágio ou deságio.

Qual a razão, então, que levou a Procuradoria a apresentar recurso especial, ora em julgamento? Penso que se resume ao parágrafo adiante transcrito:

Assim, a transferência de ágio para empresa veículo somente admite a dedutibilidade do ágio quando houver a confusão patrimonial entre a investida e a real investidora.

Mais uma vez, este assunto não é novo e este Colegiado já se posicionou, em diversas outras oportunidades, sobre dedutibilidade ou não de despesas de ágio nas tantas circunstâncias que os inúmeros casos concretos propiciam ocorrer.

Contudo, este é o primeiro caso em que sou Relator e, em consequência, a primeira oportunidade que posso externar meu entendimento sobre o assunto.

A legislação que rege a dedutibilidade do ágio, no caso em exame, está disposta no art. 7º e seguintes, da Lei 9.532/97, regulamentados pelos arts. 385 e 386, do RIR/99, vigentes à época dos fatos:

A partir daí, como sabemos, são três os requisitos essenciais para a verificação da dedutibilidade, ou não, de uma despesa com ágio:

- i) O efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio;
- ii) A realização de operações originais entre partes não ligadas;
- iii) Lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura.

Da análise do v. acórdão recorrido, em perspectiva com o disposto no recurso especial da Procuradoria, cujas principais partes foram acima transcritas, observa-se que foi confirmado que as partes contratantes eram independentes, foi feito o pagamento do preço de aquisição, inclusive ágio e, embora houvesse dúvida num primeiro momento, restou demonstrado que havia laudo prévio de avaliação que sustentou as negociações levadas a termo para a venda do controle do Banco Cacique... dúvida afastada no decorrer do processo.

O único ponto trazido pela Procuradoria, para justificar a “artificialidade” do ágio, seria a utilização de “empresa veículo”, no caso, a Trancoso Participações Ltda.

Veja-se que, no início da operação, havia três empresas envolvidas: a Societe Brasil (adquirente); a Cacipar, que era a proprietária do Banco Cacique, o e próprio Banco Cacique, que era o motivo de interesse da Societe Brasil adquirir a Cacipar.

Em novembro/2007, a Societe Brasil aporta capital na Trancoso Participações que, com os recursos aportados, adquire a Cacipar.

Apenas em outubro/2008, a Cacipar é incorporada pelo Banco Cacique, que também incorporou a Trancoso na mesma data.

Ao final, portanto, restaram a Societe Brasil e o Banco Cacique.

Se na estruturação da operação comercial ficou registrado um ágio pela aquisição do investimento na Trancoso, é fato que os proprietários da Cacipar tiveram ganho de capital na venda de suas participações e, em decorrência, tributado.

No início da operação, os controladores do Banco Cacique eram os sócios da Cacipar; ao final da operação, o controlador passou a ser a Societe Brasil, demonstrando a efetiva troca de controle e a independência das partes.

A origem dos recursos aportados na Trancoso não foi questionada pela fiscalização, presumindo-se que o aporte de capital feito pela Societe Brasil seguiu os trâmites legais.

Em que pese os contornos e delineamentos que envolveram o processo da reorganização societária em comento permitir inferir tratar-se de um caso típico de planejamento tributário, não se pode taxá-lo de abusivo sem comprovar os abusos evidentes, notadamente porque, apesar de o uso da despesa com ágio proporcionar uma redução do IRPJ e CSLL devidos pelo Banco Cacique, fato é que, na outra ponta da equação, os vendedores recolheram os impostos devidos pelo ganho de capital na venda que realizaram. Há propósito

negocial na operação como um todo e não se pode concordar que o ágio em questão tenha sido “gerado artificialmente”.

Não se discorda que a Trancoso foi criada com o intuito de ser, ao final da reorganização, incorporada e extinta. Fez, de fato, papel de uma holding patrimonial, que era seu objetivo e, paralelamente, de uma "empresa veículo"; mas, ao contrário dos casos típicos de ágio interno ou de sociedade de duração efêmera, neste as partes compradora e vendedora não são relacionadas e houve o efetivo desembolso de dinheiro na aquisição de participação societária, sem deixar de se observar especialmente que entre o início da reorganização e sua finalização decorreram onze meses.

A sociedade "veículo" aqui, a meu ver, prestou-se a viabilizar o negócio, não o ágio.

Por fim, é importante ressaltar também que o “modus operandi”, com a utilização de uma “empresa veículo” para se atingir os fins tributários almejados, era normal à época dos fatos, notadamente pelo disposto no art. 8º, da Lei 9.532/97.

Muito usual utilizar-se da expressão "é preciso ver o filme, e não a foto" da operação. Concordo! Contudo, é preciso voltar no tempo, colocar-se no lugar dos atores desse filme para ver se era razoável exigir deles conduta diversa daquela tomada, ou ainda, se a conduta tomada era vista, naquele momento do tempo, como contrária a lei.

Soma-se a tudo, o fato de que este mesmo ágio foi objeto de outro processo administrativo (AC 2009), e a amortização foi mantida pelo CARF. Esta decisão não se deu no âmbito desta CSRF, tão pouco nos vincula, mas vejo aqui uma oportunidade para reforçar o postulado da Segurança Jurídica, evitando decisões conflitantes deste tribunal para o mesmo ágio, em consequência para a mesma operação societária.

Finalmente, da operação não resultou economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo.

Concluo, assim, que a simples presença de uma empresa veículo numa operação de reestruturação societária, de duração razoável, não efêmera, sem qualquer outro elemento questionável aliado a isso, com compra e venda de participação societária com ágio, devidamente pago, com preço firmado entre partes independentes e não relacionadas e lastreado em laudo de perspectiva de rentabilidade futura, não é suficiente, isoladamente, para afastar a dedutibilidade do ágio corretamente escriturado nos moldes da legislação contábil e fiscal.

Ante o exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, mantendo íntegro o v. acórdão recorrido.

É o voto

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator designado.

Não obstante a substancial argumentação apresentada pelo i. Relator, abro divergência em relação ao mérito do recurso especial da PGFN.

No caso, foi devolvida para apreciação a matéria "possibilidade de utilização empresa veículo para amortização do ágio".

Propõe-se, inicialmente, discorrer sobre uma análise histórica e sistêmica sobre o tema, para depois tratar do caso concreto.

1. Conceito e Contexto Histórico

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

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

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

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

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

Isso porque positivou no art. 20 do mencionado decreto-lei que o denominado ágio poderia ter três fundamentos econômicos, baseados: (1) no sobrepreço dos ativos; e/ou (2) na expectativa de rentabilidade futura do investimento adquirido e/ou (3) no fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas. E, posteriormente, os arts. 7º e 8º

da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, autorizaram a amortização do ágio nos casos (1) e (2), mediante atendimento de determinadas condições.

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

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

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

Em duas situações.

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

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

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

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

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

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

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

2. Aproveitamento do Ágio. Hipóteses

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

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

Art. 219. Extingue-se a companhia:

I - pelo encerramento da liquidação;

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

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

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

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

3. Aproveitamento do Ágio. Separação de Investidora e Investida

No primeiro evento, trata-se de situação no qual a investidora aliena o investimento para uma terceira empresa. Nesse caso, **o ágio passa a integrar o valor patrimonial** do investimento para fins de apuração do ganho de capital e, assim, reduz a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A situação é tratada pelo Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977, arts. 391 e 426 do RIR/99:

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

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

(...)

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

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

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

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

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

4. Aproveitamento do Ágio. Encontro entre Investidora e Investida

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

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

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

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

I - somente será dedutível como perda de capital a diferença entre o valor contábil e o valor de acervo líquido avaliado a

preços de mercado, e o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, optar pelo tratamento da diferença como ativo diferido, amortizável no prazo máximo de 10 anos; (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

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

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

b) 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. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

E esclarece o art. 385 do RIR/99 que se a pessoa jurídica adquirir um investimento avaliado pelo MEP por valor superior ou inferior ao contabilizado no patrimônio líquido, deverá desdobrar o custo da aquisição em (1) valor do patrimônio líquido na época da aquisição e (2) **ágio** ou **deságio**. Para a devida transparência na mais valia (ou menor valia) do investimento, o registro contábil deve ocorrer em contas diferentes:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do § 2º do artigo anterior, em

contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

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

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

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

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

5. Amortização. Despesa.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

6. Despesa Em Face de Fatos Construídos Artificialmente

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

7. Hipótese de Incidência Prevista Para a Amortização

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Em relação ao aspecto **material**, há que se consumir a **confusão de patrimônio** entre investidora e investida, a que faz alusão o *caput* do art. 386 do RIR (*A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão,*

na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio...)). Com a confusão patrimonial, aperfeiçoa-se o **encontro de contas** entre o real investidor e investida, e a amortização do ágio passa a ser autorizada, com repercussão direta na **base de cálculo** do IRPJ e da CSLL.

Na realidade, o requisito expresso de que investidor e investida passam a compor o mesmo patrimônio, mediante evento de transformação societária, no qual a investidora absorve a investida, ou vice versa, encontra fundamento no fato de que, com a confusão de patrimônios, o lucro auferido pela investida passa a integrar a mesma universalidade da investidora. SCHOUERI⁸, com muita clareza, discorre que, antes da absorção, investidor e investida são entidades autônomas. O lucro auferido pela investida (que foi a motivação para que a investidora adquirisse a investida com o sobrepreço), é tributado pela própria investida. E, por meio do MEP, eventual acréscimo no patrimônio líquido da investida seria refletido na investidora, sem, contudo, haver tributação na investidora. A lógica do sistema mostra-se clara, na medida em que não caberia uma dupla tributação dos lucros auferidos pela investida.

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

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

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

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

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

Isso porque, partindo-se da construção da norma conforme operação no qual "Se A é, B deve-ser", onde a primeira parte é o antecedente, e a segunda é o consequente, a consumação da hipótese de incidência localiza-se no antecedente. Ou seja, "Se A é", indica que a hipótese de incidência, no caso concreto, mediante aperfeiçoamento dos aspectos pessoal,

⁸ SCHOUERI, 2012, p. 62.

material e temporal, concretizou-se em sua plenitude. Assim, passa-se para a etapa seguinte, o conseqüente ("B deve-ser"), no qual se aplica o regime de tributação a que encontra submetido o contribuinte (lucro real trimestral ou anual), efetua-se o **lançamento fiscal** com base na repercussão que as glosas despesas de ágio indevidamente amortizadas tiveram na apuração da base de cálculo, e, por conseqüência, determina-se o **termo inicial para contagem do prazo decadencial**.

8. Consolidação

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

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

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

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

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

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

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

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

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

9. Sobre o Caso Concreto

Feitas as considerações, passo a analisar o caso concreto.

Trata-se de transação com o BANCO SOCIETE como adquirente, e a CACIPAR como alienante do seu investimento BANCO CACIQUE.

Em fevereiro de 2007 é firmado contrato de compra e venda entre as partes.

Em março de 2007, firmado termo aditivo de cessão de direitos à TRANCOSO pelo BANCO SOCIETE, sendo a TRANCOSO empresa constituída com capital social de R\$1.000,00.

Em novembro de 2007, o BANCO SOCIETE aporta capital (recursos financeiros) na TRANCOSO. A TRANCOSO adquire a CACIPAR.

Assim, restou consolidada estrutura societária no qual o BANCO SOCIETE controla a TRANCOSO (que registra o ágio da aquisição), a TRANCOSO controla a CACIPAR, e a CACIPAR controla o BANCO CACIQUE.

Em outubro de 2008, ocorrem sucessivos eventos societários, em que tanto a CACIPAR quanto a TRANCOSO são incorporados pelo BANCO CACIQUE, que entendeu ter se consumado a hipótese de incidência prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, que permitiria o aproveitamento da despesa do ágio para fins fiscais.

O que se observa é que tal interpretação não encontra amparo na legislação.

A transação efetivamente ocorrida envolveu o adquirente BANCO SOCIETE e a alienante CACIPAR, em relação ao investimento BANCO CACIQUE, adquirido com ágio. A empresa TRANCOSO, de "prateleira", criada com capital social de R\$1.000,00, efêmera, artificial, serviu deliberadamente para transportar o ágio relativo à aquisição do BANCO CACIQUE. A TRANCOSO é **precisamente a "empresa-veículo" denominada nos presentes autos**. E logo depois, precisamente a TRANCOSO foi incorporada pelo investimento, o BANCO CACIQUE, para provocar ocorrência de situação que se enquadraria na hipótese permissiva de amortização do ágio.

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

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

A pessoa jurídica **investidora** é o BANCO SOCIETE que efetuou o aporte de recursos para aquisição do investimento (valendo-se da empresa-veículo TRANCOSO) com pagamento de sobrepreço, por ter sido realizado em valor superior ao do patrimônio líquido. O fato de os recursos para aquisição do investimento terem passado de **maneira efêmera** pela TRANCOSO, denominada como "empresa-veículo", **não lhe conferem a condição de investidora** exigida pela legislação. É incontestável que foi o BANCO SOCIETE a empresa **que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, coordenou e comandou os estudos de rentabilidade futura do investimento a ser adquirido e desembolsou os recursos para a aquisição** (vide item 7 do presente voto).

Ocorre que o evento de incorporação não contou com a participação do o BANCO SOCIETE, ou seja, não estava presente a pessoa jurídica **investidora**.

A utilização da empresa TRANCOSO (denominada "empresa-veículo") tornou impossível a concretização da hipótese de incidência da norma, pois afastou a pessoa jurídica investidora do evento de incorporação.

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

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

Mas ainda vale dizer que o caso em tela retrata, com nitidez, **a construção artificial do suporte fático**, para que se pudesse amoldar à hipótese de incidência de despesa de amortização do ágio (**item 6** do presente tópico). Resta evidente o deliberado intuito de **fabricar uma despesa** com repercussão na base tributável. As transações ocorreram com utilização de empresa sem substância, de "prateleira", a TRANCOSO, a denominada "empresa-veículo".

Diante do exposto, voto no sentido de **dar provimento** ao recurso especial da PGFN.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

Declaração de Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa

Com a devida vênia ao entendimento do Relator, entendo pela subsistência da decisão do Presidente de Turma pela aplicação do artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/1999. É o teor deste dispositivo legal:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando: (...)

V - decidam recursos administrativos;

VI - decorram de reexame de ofício; (...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Com efeito, o referido §1º do artigo 50, da Lei nº 9.784/1999, autoriza que a motivação da análise de conhecimento, pelo Presidente de Câmara, adote “anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.”

O Regimento Interno do CARF (RICARF, Portaria MF 343/2015) determina que compete ao Presidente de Câmara admitir o recurso especial, por decisão fundamentada, *verbis*:

Art. 68. O recurso especial, da Fazenda Nacional ou do contribuinte, deverá ser formalizado em petição dirigida ao presidente da câmara à qual esteja vinculada a turma que houver prolatado a decisão recorrida, no prazo de 15 (quinze) dias contado da data da ciência da decisão.

§ 1º Interposto o recurso especial, compete ao presidente da câmara recorrida, em despacho fundamentado, admiti-lo ou, caso não satisfeitos os pressupostos de sua admissibilidade, negar-lhe seguimento.

Assim, o Presidente de Câmara tem autorização legal adotar a manifestação prévia constante dos autos, para a motivação de sua decisão,, conforme artigo 50, §1º, acima reproduzido.

Nesse sentido, acompanho o Conselheiro Relator pelas conclusões, votando pelo **conhecimento do recurso da Procuradoria** e rejeitando alegação de nulidade da decisão que admitiu o recurso especial, por força do citado artigo 50, §1º.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa