



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

Processo n° 16327.720724/2016-04
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-003.736 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2019
Matéria IRPJ/CSLL
Recorrente BANCO BRADESCO BERJ S/A (sucessor de Alvorada Cartões, Crédito, Financiamento e Investimento S/A)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

DECADÊNCIA. ÁGIO. CONTAGEM DO PRAZO. AMORTIZAÇÃO. DEDUÇÃO.

Inicia-se a contagem do prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários referentes a glosa do aproveitamento de ágio a partir da sua efetiva amortização pelo contribuinte, antes disso não há como se cogitar a inércia do Fisco. Inteligência da Súmula CARF nº116.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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, nos termos do entendimento consolidado pela Súmula CARF nº 108.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

IRPJ. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. PAGAMENTO EFETUADO POR CONTROLADORA. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.

A amortização do ágio, como regra geral, é indedutível para a apuração do lucro real, bem como da base de cálculo da CSLL. A possibilidade de deduzi-la prevista no art. 386, III, do RIR/99 - art. 7º, III, da Lei nº 9.532/97 e art. 10 da Lei nº 9.718/98 - não pode prevalecer quando, para sua configuração, é utilizada empresa veículo para, em nome dela e com recursos provenientes de sua controladora, serem adquiridas ações com ágio da empresa que vem a ser a incorporadora e que passa a amortizar ágio de si mesma.

A condição legal de ocorrência de uma operação de incorporação, mediante extinção da investida ou da investidora, e da consequente confusão patrimonial entre elas, não pode ser admitida apenas como uma exigência formal, mas deve ser considerada como um requisito de efetivo conteúdo econômico e societário, que reflita um verdadeiro propósito negocial e não apenas uma opção empresarial dos interessados.

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. IMPOSSIBILIDADE.

A subsunção aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos artigos 385 e 386 do RIR/99, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material. Exclusivamente no caso em que a investida adquire a investidora original (ou adquire diretamente a investidora de fato) é que haverá o atendimento a esses aspectos, o que não ocorre quando inserida no procedimento uma terceira pessoa jurídica com nítido caráter de empresa veículo.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A exigência decorrente deve seguir a orientação decisória adotada para o tributo principal, tendo em vista ser fundada nos mesmos fatos, mormente em face de norma prevendo, para a CSLL, iguais hipóteses e condições de dedutibilidade de amortização de ágio, existentes em relação ao IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos: i.i) rejeitar a arguição de decadência; i.ii) negar provimento ao recurso voluntário relativamente à aplicação de juros sobre a multa de ofício; e ii) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário relativamente ao mérito das glosas de amortização de ágio no âmbito do IRPJ e da CSLL, divergindo os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Eduardo Morgado Rodrigues.

(assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Presidente

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciccone, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Evandro Correa Dias, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Eduardo Morgado Rodrigues (suplente convocado) e Edeli Pereira Bessa (Presidente). Ausente o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, substituído pelo Conselheiro Eduardo Morgado Rodrigues.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte acima identificada em face de decisão exarada pela 8ª Turma da DRJ/SPO em sessão de 14 de junho de 2017 (fls. 571/597)¹, que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve os lançamentos de IRPJ e de CSLL perpetrados pelo Fisco, ano-calendário 2011 (AI – fls. 362/375):

DA ACUSAÇÃO FISCAL

Segundo o TVF (fls. 376/380), a acusação fiscal, bem resumida pela decisão recorrida, cujo relatório, com eventuais acréscimos, adoto, foi assim delineada:

“2. No Termo de Verificação Fiscal (TVF - fls. 376 a 380), o auditor fiscal autuante, em introdução, informa: (i) que a instituição financeira interessada sujeita-se às regras da legislação do imposto de renda com base no lucro real; (ii) que o TVF trata da amortização, no ano-calendário de 2011, pelo Alvorada CCFI S/A (Alvorada), do ágio pago pelo Banco Bradesco S/A (Bradesco) na aquisição do Banco BEC S/A (BEC), tendo sido o ágio transferido para o Alvorada com a utilização de uma empresa veículo, Oregon Holding Ltda (Oregon); e (iii) que a partir de 30/04/2014 o Banco Bradesco BERJ S/A (BERJ) passou a ser sucessor do Alvorada por incorporação.

2.1. Ao descrever os fatos, a autoridade fiscal, consigna inicialmente que a interessada já foi objeto de procedimento fiscal efetuado através do MPF nº 0816600- 2009-00532 sobre o mesmo tema, tendo apresentado respostas, em 15/12/2011 e 26/01/2012, cujo teor e documentos apresentados foram aproveitados por esta fiscalização, conforme consta do Termo de Ciência e Utilização de Documentos lavrado em 19/10/2016 (fls. 135 a 315).

2.2. Informa a fiscalização, quanto à aquisição do BEC pelo Bradesco, que, em leilão realizado em 21/12/2005, o Bradesco adquiriu da União o controle acionário do BEC, mediante a compra de 82.459.053 ações, representativas de 89,71% do seu capital social, pelo valor total de R\$700.000.000,00. Posteriormente, em 31/01/2006, adquiriu mais 44.982 ações pagando o preço de R\$381.854,98. E, em 22/05/2006, adquiriu 9.433.507 ações ON e 109.721 ações PN, pelo valor de R\$75.866.737,17. Relata, ainda, que ao final dessas aquisições, o Banco Bradesco possuía 99,54% das ações do Banco BEC, tendo desembolsado um valor total de R\$787.066.762,23 com as compras de ações, sendo que o valor patrimonial das ações adquiridas era de R\$85.385.961,27 e, assim, foi apurado ágio no valor de R\$668.034.512,70 (vide quadro à fl. 377).

2.2.1. Prossegue a autoridade fiscal relatando que:

- em 14/09/2006, o Bradesco tornou-se sócio da Oregon, CNPJ 65.691.818/0001-43, e aumentou seu capital social de R\$ 6.000,00 para R\$ 2.985.387.129,00, mediante a emissão de 2.985.381.129 cotas subscritas e integralizadas pelo sócio quotista Bradesco, mediante a conferência de 92.469.496 ações nominativas

¹ A numeração referida das fls., quando não houver indicação contrária, é sempre a digital

escriturais, sem valor nominal, de emissão do BEC, avaliadas pelo valor contábil em 31/08/2006 ao preço de R\$ 896.317.064,00, e de 11.248.493.707 ações ordinárias nominativas escriturais, sem valor nominal, de emissão do Banco Mercantil de São Paulo S.A., avaliadas pelo valor contábil em 31/08/2006, ao preço de R\$ 2.089.064.065,00.

- em 22/09/2006, o Alvorada incorporou a totalidade das ações da Oregon, tendo ocorrido, nessa mesma data, a incorporação desta por aquela (Patrimônio Líquido do Alvorada: R\$ 293.358.943,91; PL da Oregon – incorporada – R\$ 2.401.739.179,29);

- em 30/11/2006, o BEC foi incorporado pelo Alvorada, visando promover a reorganização societária, maximizando operações e recursos disponíveis e, conseqüentemente, a eliminação dos custos administrativos e legais advindos da manutenção do BEC, conforme o Instrumento de Protocolo e Justificação de Incorporação firmado entre o Alvorada e o BEC.

- O Alvorada excluiu da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, no ano-calendário de 2011, o valor total de R\$ 107.002.337,25 (R\$ 100.829.125,51 + R\$ 6.173.211,74) referente à amortização do ágio pago pelo Bradesco na aquisição do BEC (a explicação da contabilização da amortização do ágio no Alvorada encontra-se à fl. 378);

- Em 30/04/2014, o BERJ incorporou o Alvorada conforme consta do Instrumento de Protocolo e Justificação de Incorporação firmado entre o Alvorada e o BERJ em 29/04/2014.

2.2.2. A autoridade fiscal pondera que (i) a partir da incorporação do BEC, em 30/11/2006, o Alvorada passou a amortizar o ágio pago pelo Bradesco na aquisição do BEC, por entender enquadrar-se nas hipóteses tratadas nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997 (art. 386 do RIR/99) e que (ii) no que concerne à amortização do ágio, a regra geral é ditada pelo art. 391 do RIR/99 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso III) a qual prescreve não ser dedutível na apuração do lucro real a despesa de amortização de ágio, exceto nas hipóteses de incorporação, fusão e cisão, previstas nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997. A partir dessas ponderações, defende a fiscalização que essas hipóteses de incorporação, fusão e cisão não estavam presentes no processo de reorganização societária aqui tratada, pois a operação negocial/societária que deu ensejo ao surgimento do ágio foi a aquisição do BEC pelo Bradesco.

2.2.3. Registra ainda a fiscalização que, a princípio, a regra especial dos artigos 7º e 8º apenas poderia ser aplicada se os fenômenos de absorção patrimonial tivessem ocorridos entre o BEC e o Bradesco, não havendo previsão legal a autorizar o aproveitamento deste “benefício fiscal” por pessoas jurídicas outras que não fossem agentes do negócio jurídico de aquisição de participação societária, quer como adquirente, quer como adquirida.

2.2.4. Aponta também a autoridade fiscal que, a partir da data da aquisição do BEC pelo Bradesco, todas as operações societárias para transferir o ágio para o Alvorada foram feitas dentro do Grupo Bradesco, isto é, o Alvorada não realizou nenhum esforço econômico para adquirir o BEC que alterasse o patrimônio do Grupo Bradesco.

2.2.5. Frisando que as empresas tem autonomia para realizar operações intragrupos e contabilizá-las da forma que lhes aprouver, mas que os impactos tributários destas operações são controlados pelo Fisco, a autoridade fiscal expõe que, no caso, a amortização do ágio, fundamentado em rentabilidade futura, só seria dedutível caso ocorresse uma confusão patrimonial entre o BEC e o Bradesco (o real investidor que suportou o ônus financeiro do pagamento do ágio e alterou o patrimônio do Grupo Bradesco. O real investidor é o Bradesco e não o Alvorada. O grupo tentou apenas transferir um direito, a dedutibilidade da amortização do ágio, que seria originalmente do Bradesco para o Alvorada.

2.3. Por conseguinte, a autoridade fiscal aponta um valor tributável total de R\$ 107.002.337,25, assim constituído:

2.3.1. R\$ 100.829.125,51 – Despesa de amortização de ágio não dedutível da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL; e

2.3.2. R\$ 6.173.211,74 – Exclusão indevida de amortização de ágio da apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL”.

DA IMPUGNAÇÃO

Contraopondo-se ao trabalho fiscal, a autuada interpôs impugnação (fls. 388/454) na qual, depois de suscitar ter havido decadência ao direito do Fisco proceder aos lançamentos e ressaltar que o auto de infração deveria ser cancelado conforme já reconhecido pelo CARF nos autos do P.A. nº 16327.720663/2014-13, que trata da amortização do ágio nos anos de 2009 e 2010 e decorrentes da mesma aquisição societária, assentou (conforme descrição no relatório do Relator do Acórdão da DRJ (fls. 576/580):

“3.2. Quanto ao direito e sob o tópico “3- Da Efetiva Operação Realizada – aquisição do Banco BEC pelo Bradesco”, a impugnante alega:

- que a forma jurídica adotada pelo Grupo Bradesco para a aquisição do Banco BEC foi a mais direta, correta e adequada para atingir seu objetivo final: a expansão das atividades financeiras no território nacional, em especial na região Nordeste, com o consequente aproveitamento do ágio decorrente dessa aquisição, como inclusive já reconhecido pelo CARF nos autos do processo administrativo nº16327.720663/2014-13 (não basta ver os fatos como descritos em fotografias, mas sim o filme como um todo).

- no intuito de cumprir o seu planejamento estratégico de expansão das suas atividades em todo o território nacional, o Grupo Bradesco passou a ser detentor de 99,54% das ações do Banco BEC (aquisições em 31/12/2005, 31/01/2006 e 22/05/2006 – valor patrimonial das ações: R\$ 85.385.961,27), apurando um ágio no valor de R\$ 668.034.512,70, com fundamento na expectativa de rentabilidade futura que não foi questionado pela autoridade fiscal

- em 14/09/2006, o Banco Bradesco adquiriu cotas da empresa Oregon Holding Ltda. detidas pela União Participações, que se retirou da sociedade. Acrescenta que, nessa mesma data, foi deliberado o aumento de capital social da Oregon de R\$6.000,00 para R\$2.985.387.129,00 subscrito pelo próprio Banco Bradesco e integralizado mediante conferência de ações do Banco Mercantil de São Paulo, avaliadas a valor contábil, e ações do Banco BEC, também avaliadas a valor contábil. Assim, o investimento no Banco BEC passou a ser detido pela Oregon;

- o Banco Bradesco era a única instituição do Grupo que reunia condições patrimoniais para participar do leilão (a capitalização de outra instituição comprometeria o sigilo da proposta) entretanto, não pretendia permanecer com o investimento no Banco BEC durante longo período em razão do risco de assunção de investimentos. Assim, em 22/09/2006, o Alvorada realizou a incorporação de ações da Oregon, que passou a ser sua subsidiária integral e, em 29/09/2006, o Alvorada incorpora a Oregon, passando a ser a detentora do investimento no Banco BEC com o respectivo ágio. Em 30/11/2006, incorporou o Banco BEC, passando a amortizar o ágio.

3.3. Sob o tópico “4- Dos Fundamentos Econômicos da Operação Realizada – “Propósito Negocial” – a impugnante, traçando um contexto histórico, desde a fundação do Banco Bradesco em 1943, enfatiza que a aquisição do Banco BEC, pelo Grupo Bradesco, em 2005, deu-se dentro de um processo de expansão, dando início a uma importante etapa de investimento e desenvolvimento da atividade financeira no Estado do Ceará. Nesse contexto passa a analisar os fundamentos para a aquisição do BEC e a reestruturação societária (“transferência do investimento e do ágio para o Alvorada):

3.3.1. A aquisição do Banco BEC se deu por meio de Leilão, no qual o Bradesco poderia arrematá-lo, sem a necessidade de realizar lances a viva voz, caso não houvesse nenhum lance igual ou superior a 80% do valor do seu lance nos demais envelopes. Daí decorrendo a necessidade de sigilo da proposta (além de garantir igualdade entre os participantes). O Alvorada não preenchia as condições patrimoniais exigidas no Edital de Abertura de Processo de alienação das ações do Banco BEC (item 2.4 “a”) e o aporte de recursos em capitalização no Alvorada significaria revelar aos concorrentes o valor da proposta que seria apresentada. Esta foi a razão pela qual o participante do leilão foi o Banco Bradesco S/A.;

3.3.2. Não seria viável a incorporação do Banco BEC pelo Banco Bradesco, em razão de riscos regulatórios, administrativos e fiscais. Se realizada, tal incorporação colocaria em risco a própria operação do Banco Bradesco, em face da dificuldade de obtenção de certidões negativas, além de riscos decorrentes de contingências existentes na empresa adquirida. A título exemplificativo, cita o fato de ter sido apurado um “rombo” de mais de R\$900 milhões no Banco BEC antes da privatização;

3.3.3. A participação da Oregon foi necessária para recepcionar as ações do Banco BEC adquiridas pelo Banco Bradesco dentro dos ditames legais, pois não foi possível ao Alvorada recepcionar diretamente essas ações, via aumento de capital, em razão da vedação contida nas normas do BACEN. A Holding teve por finalidade deter os investimentos e legitimar a sua transferência para o Alvorada. Concluindo que as operações realizadas são providas de evidente propósito negocial e foram realizadas de forma direta e eficiente para atender aos objetivos almejados pelo Grupo Bradesco;

3.4. *Reclama a impugnante que a autoridade fiscal deixou de fazer questionamentos cujas respostas o levariam a entender o real propósito comercial das operações em questão e, conseqüentemente, a sua legalidade. A contribuinte repisa, em forma de resposta a quesitos, os argumentos até aqui apresentados (fls. 414 a 417).*

3.5. *Defende a impugnante que o procedimento fiscal não poderia prosperar em face da licitude das operações e do conseqüente aproveitamento fiscal do ágio no presente caso, conforme já recentemente reconhecida pelo E. CARF nos autos do Processo Administrativo nº 16327.720663/2014-13. Sustenta que as transferências do investimento, acompanhado do respectivo ágio, realizadas no presente caso, são legítimas, estando plenamente amparadas pela legislação de regência, em vigor à época dos fatos, e pela recente jurisprudência administrativa. Ainda segundo a peça de defesa:*

- a legalidade da operação estaria atestada pelo fato de o auto de infração não ter sido lavrado com a multa de ofício agravada e também porque os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997 não estariam a restringir a transferência do ágio;

- o ágio pago com base em expectativa de rentabilidade futura está intrinsecamente associado à expectativa de lucros futuros gerados por determinado investimento, devendo acompanhar o investimento que lhe é subjacente, pois só assim será possível a amortização desse ágio contra os lucros futuros que o justificaram;

- a amortização do ágio é a forma contábil de se registrar a perda de valor no tempo de um ativo intangível em função de seu uso, da mesma forma que ocorre com os ativos tangíveis da sociedade, que têm seu valor ajustado no tempo pela depreciação ou pela exaustão. Exemplificando a aquisição de uma máquina por uma pessoa jurídica que adquire uma máquina e a confere em integralização de capital em outra, conclui que o ágio deverá sempre seguir o investimento, da mesma forma que a depreciação da máquina sempre será registrada na empresa que a detém;

- considerando-se que no caso em questão (i) a operação de compra e venda do Banco BEC S.A. ocorreu entre partes independentes em meio ao processo de privatização; (ii) houve o pagamento integral em dinheiro e (iii) a formação do ágio em nenhum momento foi questionada pelo Sr. Agente Fiscal; deverá ser aplicado, ao caso, o entendimento já pacificado na jurisprudência, com o conseqüente cancelamento integral das autuações em questão.

3.6. *Argumenta a impugnante reporta-se a da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF relativamente aos casos de ágio gerado nas privatizações ou em outras aquisições (fls. 423 a 428), por meio da qual entende restará evidente a legitimidade e usualidade da organização societária realizada para aquisição do BEC.*

3.7. *Sustenta ainda a impugnante que, dentre as possíveis operações entre “adquirente” e “adquirido” (1-BEC sendo incorporado diretamente pelo Bradesco; 2- Bradesco capitalizaria o Alvorada que adquiriria o BEC e o incorporaria), o mesmo efeito fiscal seria obtido: a dedução do ágio. Teriam por conseqüência o mesmo resultado fiscal obtido com as operações questionadas nos autos de infração originários do presente processo administrativo, e que somente não foram realizadas por impeditivos estritamente comerciais e econômicos. Acusa ser um contrassenso se cogitar que se buscou uma economia fiscal indevida.*

3.7.1. Neste diapasão, com base em princípios constitucionais, a impugnante defende que não pode o Fisco adentrar à liberdade individual dos contribuintes (no caso, liberdade de auto-organização), por não possuir poder de ingerência sobre os negócios particulares realizados entre partes contratantes que visam sempre o sucesso de sua atuação no mercado, mesmo que, reitere-se, a alternativa adotada pelos contribuintes seja a menos onerosa fiscalmente por meio de um planejamento tributário lícito. Transcreve ementas de acórdãos proferidos pelo CARF para corroborar sua tese.

3.8. Sobre o tratamento tributário do ágio, argumenta a impugnante que a amortização do ágio (que tem como fundamento a rentabilidade futura da participação societária adquirida) atendeu plenamente ao disposto nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 (art. 385, II, § 6º e art. 386, III, § 6º, do RIR/99). Acrescenta que tais dispositivos tiveram como objetivo incentivar as situações como as do presente caso, tornando mais atraente a realização de vultosos investimentos necessários para a aquisição de sociedades, especialmente nos processos de privatização.

3.8.1. Entende a contribuinte que, com a incorporação do BEC pelo Alvorada, deu-se o encontro do ágio com o investimento em razão do qual este foi pago, revelando-se, portanto, a denominada "confusão patrimonial" entre os patrimônios da controladora e da controlada, devendo as despesas com a amortização do ágio ser deduzidas, na mesma medida em que são gerados os lucros esperados e que justificaram o seu desembolso.

3.8.2. Acrescenta ainda que (i) tais dispositivos tiveram como objetivo incentivar as situações como as do presente caso, tornando mais atraente a realização de vultosos investimentos necessários para a aquisição de sociedades, especialmente nos processos de privatização e que (ii) a reorganização societária em comento sequer pode ser considerada como planejamento tributário, pois se trata de mera fruição de um tratamento fiscal previsto em lei.

3.9. A contribuinte, na hipótese, de se considerar que a transferência do ágio não é válida, alega ad argumentandum que a integralização de capital na Oregon dá ensejo ao nascimento de um "novo ágio" que estaria a preencher todos os requisitos de validade e sua amortização fiscal seria plenamente legítima. Registra que o valor conferido às ações no ato de integralização de capital correspondia ao valor efetivamente pago pelo investidor (Bradesco) pelas ações adquiridas do Banco BEC junto a terceiros (União), descontadas as parcelas já amortizadas contabilmente (efetivo valor do investimento pago no processo de privatização – único valor a ser atribuído às ações na integralização do capital). E, assim, tanto pela legislação societária quanto sob a ótica fiscal, o valor utilizado para a conferência das ações do Banco BEC na integralização do capital da Oregon estaria regular, motivo pelo qual o ágio nela registrado é válido, assim como a sua posterior amortização fiscal pelo Alvorada.

3.10. Sob o tópico "Da Teoria do propósito Negocial – Aplicabilidade às Operações Praticadas" alega a impugnante que, ainda que se considere que o caso em questão se configura como planejamento tributário, os requisitos necessários para que os atos sejam considerados válidos foram atendidos. Argumenta que, de acordo com a doutrina de Marco Aurélio Greco, o motivo e a finalidade do negócio jurídico não podem ser eminentemente tributários e, além disso, devem ser congruentes entre si, para que o mesmo seja válido perante o Fisco. No caso, sustenta que tais requisitos estão presentes, não podendo o Fisco

desconsiderar o negócio jurídico. Acrescenta que a aquisição do Banco BEC encontra-se claramente inserida no planejamento estratégico do Grupo Bradesco.

3.11. Sob o tópico “Da inexistência de previsão legal para a adição da despesa com amortização de ágio à base de cálculo da CSLL”, a contribuinte interessada argumenta que, tendo sido demonstrado que o Alvorada possui direito à amortização do ágio decorrente da aquisição do BEC pelo Bradesco, cuja legitimidade quanto à formação não foi questionada pela autoridade fiscal, não se poderia falar, igualmente, de “exclusão indevida de amortização da apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL” que havia sido amortizado contabilmente, antes da incorporação da Oregon pelo Alvorada, razão pelas qual todos os argumentos apresentados também são aplicáveis ao cancelamento da infração no valor de R\$ 6.173.211,74.

3.11.1. Fazendo uma retrospectiva da legislação já anteriormente comentada (art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e Lei nº 9.532, de 1997, defende que a legislação (i) não estabelece o desconto, para fins de dedutibilidade fiscal, da parcela do ágio já amortizado contabilmente, antes dos eventos de incorporação, fusão ou cisão e (ii) não faz qualquer diferenciação entre o ágio amortizado contabilmente e aquele ainda não amortizado, devendo-se conferir a ambos o mesmo tratamento previsto no art. 7º da Lei 9.532, de 1997.

3.11.2. Menciona que na MP 627, de 2013, posteriormente convertida na Lei nº 12.973/14, houve expressa menção à possibilidade de amortização fiscal apenas do saldo do ágio existente na contabilidade na data da incorporação. Entretanto, na Lei nº 12.973/14, acabou por prevalecer a seguinte redação, com referência ao saldo do ágio “existente na contabilidade na data da aquisição da participação societária”. A justificativa para esse tratamento é clara: de acordo com as normas contábeis atuais, o ágio por rentabilidade futura não é passível de amortização na contabilidade societária, devendo ser submetido à aplicação anual do teste de recuperabilidade (impairment test – expressão esta não prevista na legislação vigente à época dos fatos ora tratados).

*3.11.3. Conclui a impugnante pela legitimidade da exclusão do valor de R\$ 6.173.211,74 da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, seja pela validade da amortização do ágio como abordado nos tópicos anteriores, seja pelo fato de que há época dos fatos inexistia qualquer vedação legal determinando o desconto, para fins de dedutibilidade fiscal, da parcela do ágio já amortizado contabilmente, bem como a própria legislação atual prevê que o ágio a ser considerado para fins fiscais é o montante do “**ágio existente na contabilidade na data da aquisição da participação societária**”. Ou seja, o valor integral do ágio sem qualquer dedução dos valores ajustados contabilmente.*

3.12. Ad argumentandum, caso não sejam acolhidos os argumentos anteriormente expostos, a impugnante alega que deve ser cancelado o auto de infração relativo à CSLL por absoluta ausência de previsão legal para a adição das despesas em comento à base de cálculo da CSLL.

3.12.1. Defende a interessada que o legislador, ao determinar a base de cálculo da CSLL, fixando taxativa e individualmente cada um dos ajustes aplicáveis (art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88), não elencou, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial. Eventual despesa que tenha integrado o lucro líquido somente será considerada indedutível da base de cálculo

da CSLL se houver previsão expressa em lei, o que não ocorre no presente caso. Reporta-se a ementas de acórdãos do CARF no sentido da tese apresentada.

3.13. Por fim, requer a impugnante o cancelamento da exigência dos juros de mora sobre as multas de ofício por falta de previsão legal. Argumenta que o art. 13 da Lei nº 9.065/95, que prevê a cobrança de juros moratórios com base na taxa Selic, remete ao art. 84 da Lei nº 8.981/95 que, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre os tributos. Ressalta que multa é penalidade pecuniária, estando excluída do conceito de tributo previsto no art. 3º do CTN, pois tem natureza sancionatória. Ressalta que o art. 113, §1º, do CTN também diferencia tributo de penalidade pecuniária.

3.13.1. Deste modo, a impugnante alega que a cobrança de juros sobre a multa desrespeita o princípio da legalidade, previsto nos artigos 5º, II, e 37 da Constituição Federal, devendo ser cancelada sua cobrança”.

DA DECISÃO RECORRIDA

Submetido o litígio ao crivo da 8ª Turma da DRJ/SPO, o Acórdão recorrido, em decisão unânime, depois de trazer elucidativo demonstrativo das alterações societárias das empresas envolvidas nas operações que levaram ao surgimento do ágio cuja amortização foi objeto de glosa fiscal, discorrer sobre o instituto do ágio, e afastar a decadência levantada pela impugnante, decidiu no mérito (fls.581/597):

“7. O caso em pauta, relativo à amortização, no ano-calendário de 2011, pela contribuinte interessada, do ágio oriundo da aquisição das ações do Banco BEC pelo Banco BRADESCO. O processo de reorganização societária dentro do grupo econômico Bradesco que propiciou a transferência do ágio, pode ser visualizado no quadro abaixo:

DATA	EVENTO	FORMA/VALOR
21/12/2005	Aquisição do controle acionário do Banco BEC pelo Banco Bradesco	Compra em leilão na Bolsa de Valores de 82.459.053 ações ordinárias (89,71%) ao preço de R\$ 700 milhões (Ágio de R\$ 592.167.775,53)
31/01/2006	Aquisição de mais 44.982 ações	Aquisição ao preço de R\$ 381.854,98 (Ágio transferido: R\$ 332.423,81)
22/05/2006	Aquisição de mais 9.433.507 ações ON e 109.721 ações PN, de emissão do BEC	Aquisição (Oferta Pública) ao Preço de R\$ 75.866.737,17 milhões (Ágio de R\$ 75.534.313,36)
14/09/2006	O Bradesco ingressa como sócio-quotista da empresa Oregon. No Instrumento de Alteração Contratual, decidiu-se elevar o capital da Oregon de R\$ 6 mil para R\$ 2.595.387.129,00 (emissão de 2.595.387.129 quotas subscritas e integralizadas).	Subscrição e integralização mediante conferência de 92.469.496 ações nominativas escriturais de emissão do BEC, avaliadas pelo valor contábil de R\$ 896.317.064,00, em 31/08/2006, e 11.248.493.707 ações ordinárias nominativas escriturais de emissão do Banco Mercantil de São Paulo S/A, avaliadas, em 31/08/2006, pelo valor contábil de R\$ 2.089.064.065,00
22/09/2006	Incorporação das ações dos acionistas da Oregon pelo Alvorada Incorporação da Oregon pelo Alvorada	Oregon passou a ser subsidiária integral do Alvorada. No sistema CNPJ consta baixa por incorporação da Oregon na mesma data de incorporação de suas ações. PL Alvorada (incorporadora) – R\$ 293.358.943,91; PL Oregon (incorporada) – R\$ 2.401.739.179,29
30/11/2006	Alvorada incorporou o BEC	Instrumento de Protocolo e Justificação de Incorporação

7.1. Em apertada síntese, conforme relatado, a autoridade fiscal defende a impossibilidade do Banco Alvorada amortizar o ágio gerado na aquisição do Banco BEC pelo Banco BRADESCO (i) porque não atenderia aos termos do art. 386 do RIR/99 (o ágio deveria ter sido pago de fato por uma das pessoas jurídicas que participaram da incorporação), e (ii) a partir da data da aquisição do BEC pelo Bradesco, todas as reorganizações societárias para

transferir o ágio para o Alvorada foram feitas dentro do Grupo Bradesco (o Alvorada não realizou nenhum esforço econômico para adquirir o BEC que alterasse o patrimônio do Grupo Bradesco).

7.2. Por outro lado, a impugnante defende (i) que o ágio foi gerado em negócio (operação de aquisição do Banco BEC pelo Banco Bradesco) inserido no planejamento estratégico de expansão de atividades do Bradesco em todo o território nacional; firmado entre partes independentes, (ii) que a aquisição foi feita pelo Bradesco que era a única instituição que reunia condições patrimoniais para participar do leilão (não poderia ser aportado recursos no Alvorada pois isso equivaleria à quebra do sigilo da proposta); (iii) que o Bradesco não pretendia permanecer com o investimento durante longo período em razão do riscos regulatórios, administrativos e fiscais (iv) que Oregon adquiriu o BEC porquanto não foi possível ao Alvorada recepcionar diretamente as ações do BEC, via aumento de capital, em razão da vedação contida nas normas do BACEN; (v) a operação de compra e venda do Banco BEC S.A. ocorreu entre partes independentes em meio ao processo de privatização; (vi) houve o pagamento integral em dinheiro e (vii) a formação do ágio em nenhum momento foi questionada pelo Sr. Agente Fiscal.

7.3. De uma maneira bastante objetiva, o primeiro ponto do litígio assenta-se em responder se a legislação tributária autoriza que o ágio transferido entre empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico possa ser objeto de amortização dedutível para fins de IRPJ e de CSLL, quando ocorrer a situação descrita no art. 7º, caput e inciso III, da Lei nº 9.532, de 1997 (absorção do patrimônio da empresa adquirida por incorporação/fusão/cisão – ágio cujo fundamento seja expectativa de rentabilidade futura) combinado com o art. 8º, alínea “b” do mesmo artigo (a empresa incorporada for a que detinha a propriedade da participação societária), base legal do art. 386, inciso III, § 6º, II, do RIR/99.

7.4. No caso cabem algumas considerações:

7.4.1. Conforme acima exposto, a regra geral é a indedutibilidade das contrapartidas da amortização de ágio. A regra geral é que o ágio faça parte do custo do investimento e seja computado na apuração do ganho de capital e, conseqüentemente do lucro do exercício em que se der a alienação ou baixa do investimento;

7.4.2. A norma excepcional que autoriza a dedução da amortização do ágio, diz textualmente: “A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação (...), na qual detenha participação societária adquirida com ágio (...) poderá amortizar o valor do ágio” cujo fundamento seja rentabilidade futura, à razão de 1/60, no máximo, para cada mês do período de apuração posteriores ao evento de incorporação;

7.4.3. É consenso, que o ágio deva ter origem em negócio firmado entre partes independentes e, neste caso, o único negócio celebrado entre partes independentes foi a aquisição pelo Banco Bradesco das ações do Banco BEC, em 21/12/2005, 31/01/2006 e 22/05/2006;

7.4.4. O adquirente que de fato suportou o ônus do investimento (aquisição com ágio) foi o Banco Bradesco;

7.4.5. Também não se contesta ter havido o efetivo pagamento do preço de aquisição de ações do Banco BEC pelo Banco Bradesco;

7.4.6. Segundo a legislação brasileira, são contribuintes do IRPJ e da CSLL as pessoas jurídicas (e as que lhe são equiparadas nos termos da legislação tributária) e as empresas individuais (art. 146 do RIR/99 e art. 4º da Lei nº 7.689, de 1988). Não consta que o Grupo Econômico, como um todo, seja sujeito passivo do IRPJ e da CSLL. Cada uma das empresas componentes de um Grupo Econômico, sim, e deveriam apresentar suas correspondentes DIPJ contendo a apuração do IRPJ e da CSLL, assim como, manter sua escrituração contábil fiscal em ordem para suportar a informação prestada.

7.5. Feitas as considerações acima, entendo que o ágio formado na operação de compra de uma pessoa jurídica adquirida com ágio por uma das empresas de um grupo econômico, para ser dedutível, não pode ser transportado para outras pessoas desse mesmo grupo econômico. A amortização do ágio, para ser considerada dedutível, deveria se dar necessariamente entre a adquirente da participação societária com ágio (no caso o Banco Bradesco) e a investida adquirida (Banco BEC)”.

Reporta-se ao Ac. nº 1101-000.899, Sessão de 11 de junho de 2013, da lavra da Conselheira Edeli Pereira Bessa, do qual transcreve a ementa e excertos do voto, para prosseguir:

“7.7. Pelo que se vê, resta corroborada a afirmação da autoridade fiscal de que “A amortização do ágio, fundamentado em rentabilidade futura, só seria dedutível caso ocorresse uma confusão patrimonial entre o BEC e o Bradesco, o real investidor que suportou o ônus financeiro do pagamento do ágio e alterou o patrimônio do Grupo Bradesco” (“O real investidor era o Bradesco e não o Alvorada, o Grupo Bradesco tenta apenas transferir um direito, a dedutibilidade da amortização do ágio, que seria originalmente do Bradesco para o Alvorada”).

7.8. Por todo o acima exposto, conclui-se que, para a amortização do ágio ser considerada dedutível, a incorporação deveria se dar, necessariamente, entre a adquirente da participação societária com ágio (no caso o Banco Bradesco) e a investida adquirida (Banco BEC).

(...)

Apesar de já se poder considerar praticamente solucionado o resultado deste voto quanto à amortização do ágio, deve-se prosseguir na análise dos demais pontos em controvérsia, para evidenciar a improcedência dos argumentos apresentados na peça de defesa.

9. Conforme disposto na peça de defesa às fl. 412/413, a impugnante também defende que a utilização da Oregon Holding foi uma etapa intermediária e necessária e, às fls. 431/432, reclama que o Fisco não pode adentrar à liberdade individual dos contribuintes de se auto-organizar.

9.1. Cumpre contudo registrar que a autoridade fiscal, quanto à reorganização societária realizada pelo Grupo Bradesco, observou, com propriedade, que (fl. 380):

“Repisamos que as empresas têm autonomia para realizar operações intragrupos e contabilizá-las da forma que lhes aprouver, porém os impactos tributários destas operações são controlados pelo fisco.”

9.2. *Frise-se que a autoridade fiscal apontou que a amortização do ágio transferido do Banco Bradesco para o Banco Alvorada, por meio da empresa (veículo) Oregon Holding, não possui autorização legal para ser deduzido/excluído das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL apuradas pelo Banco Alvorada. A autoridade fiscal não considerou ilegítimos os negócios jurídicos societários praticados pelo Grupo Bradesco, mas apenas afastou o impacto tributário intentado pelo Grupo por absoluta falta de amparo legal, na forma em que realizado.*

9.3. *Registre-se ainda que o fato de o auto de infração não ter sido lavrado com multa de ofício qualificada apenas corrobora o entendimento de que a Fiscalização não interferiu nos negócios atinentes à reorganização societária, mas apenas afastou o efeito tributário da transferência do ágio advindo da reorganização realizada pelo Grupo Bradesco na aquisição do Banco BEC.*

9.4. *Também não socorre à impugnante o argumento de que a integralização de capital na Oregon daria ensejo ao lançamento de um “novo ágio” que estaria a preencher todos os requisitos de validade. De pronto, as razões acima expostas já afastariam este alegado “novo ágio” porquanto ficou clara a transferência do ágio nas operações e, também, porque este alegado “novo ágio” já estaria contaminado pois tratar-se-ia de um ágio “intragrupo”.*

10. *Também há de se pontuar que, não altera em nada as conclusões até aqui expostas, o fato de a forma jurídica adotada pelo Grupo Bradesco para a aquisição do Banco BEC ter sido a mais direta, correta e adequada para atingir seu objetivo final: a expansão das atividades financeiras no território nacional.*

10.1. *Os motivos que levaram o Grupo Bradesco a realizar a reorganização societária da forma como efetuada não autorizam a dedução do ágio pela interessada, conforme já explicado. Aliás o art. 7º da Lei 9.532, de 1997, não deixa margem a dúvidas: a amortização de ágio fundamentado em rentabilidade futura está autorizada apenas quando a incorporação ocorrer entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio.*

10.2. *Também cumpre frisar que a autoridade fiscal não queria impor um caminho para o Grupo realizar a sua reorganização societária, mas demonstrou, com acuidade, que o caminho escolhido para realizá-la não autoriza, à luz da legislação tributária, a dedução/exclusão da amortização do ágio em comento.*

10.3. *Com efeito, o Fisco não pode proibir o contribuinte de realizar um “ato lícito” que o fará pagar menos imposto. Entretanto, quanto à exigência do tributo que deixar de ser recolhido em decorrência de tal procedimento, dependerá da análise da(s) circunstância(s) e efeito(s) do referido ato. Melhor explicando, se a realização de uma operação lícita não guardar coerência ou correspondência com o que verdadeiramente resultou de sua prática, revelando ter servido apenas para ocultar, mascarar ou nublar o fato (imponível) que realmente ocorreu, deve o Fisco proceder de ofício ao lançamento do tributo que deixou assim de ser recolhido.*

10.4. Desta maneira, quando a autoridade fiscal se depara com figuras clássicas de planejamento tributário (tais como: operações estruturadas em seqüência; a utilização de empresa veículo; e reorganização societária com amortização de ágio) é natural que empenhe seus melhores esforços na busca do que verdadeiramente se pretendeu com aquele determinado procedimento (caminho) escolhido pelo contribuinte.

10.5. No caso, como já acima explicitado, a amortização do ágio, para ser considerada dedutível, a fusão patrimonial/incorporação deveria se dar necessariamente entre a adquirente da participação societária com ágio (no caso o Banco Bradesco) e a investida adquirida (Banco BEC), o que não ocorreu.

11. No que concerne aos argumentos apresentados pela impugnante sob o tópico “Exclusão da Amortização de Ágio da Apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL”, por todo o acima exposto, resta incontestemente a autuação a título de “exclusão indevida de amortização de ágio da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL”. (R\$ 6.173.211,74).

11.1. Com efeito, a legislação vigente à data do fato gerador aqui tratado não faz qualquer diferenciação entre o ágio amortizado contabilmente e aquele ainda não amortizado, exatamente porque, obviamente, a parcela do ágio que já foi objeto de amortização não poderá mais ser amortizado.

11.2. Aliás, o fato de o caput do art. 22 da Lei nº 12.973, de 2014, prescrever que “poderá excluir para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes o saldo do referido ágio existente na contabilidade na data da aquisição da participação societária, à razão de 1/60 ...”, apenas ratifica que a exclusão para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL somente poderá se dar quando a absorção do patrimônio (confusão patrimonial) se der entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio (no caso entre o Banco Bradesco e o Banco BEC). Isto porque, a amortização dar-se-à 1/60 avos do saldo do ágio existente na data da aquisição da participação societária, como sempre foi autorizado. O que não se pode concordar é com a leitura equivocada que a impugnante faz deste texto legal.

(...)

11.3. Assim, também em relação à alegada legitimidade da exclusão do valor de R\$ 6.173.211,74, da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, não cabe razão à impugnante.

(...)

12. A impugnante também alega que a exigência fiscal de CSLL haveria de ser cancelada por falta de previsão legal para a adição ao lucro líquido do valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

12.1. A respeito da matéria, cabe reproduzir o art. 57 da Lei nº 8.981/1995, com a redação dada pela Lei nº 9.065/1995, e o art. 28 da Lei nº 9.430/1996:

(...)

12.2. Da leitura dos dispositivos acima reproduzidos, extrai-se que a lei determina a aplicação à CSLL das mesmas normas de apuração e pagamento do IRPJ.

12.3. Também a Instrução Normativa SRF nº 390/2004, ao consolidar as regras relativas à apuração e pagamento da CSLL, dispôs em seus artigos 38, 44 e 75:

(...)

12.4. Deste modo, conclui-se que a legislação relativa à CSLL adotou o mesmo disciplinamento contido na legislação do IRPJ quanto ao registro e ao tratamento a ser dispensado ao ágio, inclusive no que concerne à sua amortização (artigos 384 e seguintes do RIR/99). Por isso, tudo o que foi até aqui discutido relativamente à exigência de IRPJ, aplica-se igualmente à CSLL.

12.5. Aliás, não haveria como ser outra a conclusão acima enunciada.

12.6. Assim, tal como ocorre com o IRPJ, a dedução fiscal da amortização do ágio somente fará sentido quando houver a posterior confusão de patrimônios entre a investida e a investidora, nos moldes explicitados nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997.

12.7. Isto posto, deve permanecer incólume o lançamento também em relação à CSLL”.

Segue o Acórdão recorrido tratando e afastando as alegações da contribuinte acerca da impossibilidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício e a aplicação de julgados administrativos ao caso em análise.

Finalmente, refere-se a outro processo da mesma contribuinte (PA nº 16327.720663/2014-13) envolvendo os mesmos fatos (apenas com períodos diferentes – 2009 e 2010) e que teria decisão favorável à recorrente alertando que ainda não se prolatou decisão definitiva no âmbito do CARF, estando distribuído para relatoria na CSRF e aguardando julgamento de Recurso Especial interposto pela Fazenda Pública.

Diz ainda sobre a existência de outro processo (nº 16327.720407/2012-56) que, igualmente cuida da mesma situação fática (apenas alterando-se os anos-calendário para 2007 e 2008) e que, contrariamente ao anterior, foi decidido na Turma Ordinária desfavoravelmente à pessoa jurídica, inclusive já tendo acórdão prolatado na Câmara Superior (mantendo a decisão da Turma *a quo*), estando aguardando julgamento de Embargos de Declaração da contribuinte.

Tendo concluindo (fls. 597) no sentido de “considerar **IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO** apresentada, devendo ser **mantido** o lançamento consubstanciado nos autos de infração de fls. 362/363 e 369/371”. (destaque no original)

A decisão recorrida está assim ementada:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
- IRPJ**

Data do fato gerador: 31/12/2011

FATOS CONTABILIZADOS COM REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS. EFEITOS TRIBUTÁRIOS. DECADÊNCIA.

No caso de fato que produza efeito em períodos diversos daquele em que ocorreu, como por exemplo o ágio originado em aquisição societária, a decadência não tem por referência a data do evento registrado na contabilidade, mas sim, a data de ocorrência dos fatos geradores em que esse evento produziu o efeito de reduzir o tributo devido.

IRPJ. AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO. ÁGIO. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. TRANSFERÊNCIA DO ÁGIO DENTRO DO GRUPO ECONÔMICO.

A legislação tributária autoriza a dedução fiscal da amortização de ágio fundamentado em rentabilidade futura quando a incorporação ocorrer entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Data do fato gerador: 31/12/2011

CSLL. ADIÇÃO DE DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO NORMATIVA.

O decidido quanto ao IRPJ repercute igualmente no tocante à exigência de CSLL, no que for cabível. 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: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, porquanto parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

*Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido*

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada do R. *decisum* em 19/07/2017 (fls. 602), a recorrente interpôs Recurso Voluntário em 25/07/2017 (fls. 606/686), no qual busca rebater os argumentos expendidos na decisão recorrida e, ao mesmo tempo, demonstrar a correção de seu procedimento, servindo-se, para tanto, basicamente, dos argumentos já expendidos na impugnação inaugural e reproduzidos no relatório naquilo que foi mais relevante, destacando-se:

- a) a preliminar de decadência suscitada;
- b) no mérito, que houve a efetiva operação, baseada em fundamentos econômicos;
- c) ter sido legítima a aquisição do BEC pelo Bradesco;

- d) ter havido substrato econômico na operação;
- e) restar provado o propósito negocial.

E, adicionalmente, disserta sobre a possibilidade de operações entre adquirente e adquirido (que apresentariam o mesmo efeito fiscal), cuida da teoria do propósito negocial, fala sobre a motivação, finalidade e congruência que entende ter havido no negócio jurídico, dizendo ter ficado patente a coerência com o planejamento estratégico do empreendimento econômico.

Para concluir discorrendo sobre a amortização fiscal do ágio, da impossibilidade de aplicar-se à CSLL as glosas imputadas ao IRPJ por falta de previsão legal, reforça os dizeres de que, no PA nº 16327.720663/2014-13 teria obtido decisão favorável no CARF, bate-se contra a possível incidência de juros sobre a multa de ofício, por entendê-la ilegal e encerra requerendo o provimento do recurso voluntário.

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo (ciência da decisão recorrida em 19/07/2017 – fls. 602 – protocolização do RV em 25/07/2017 – fls. 605), a representação da contribuinte está corretamente formalizada (fls. 687/692) e os demais pressupostos exigidos para admissibilidade foram atendidos, de modo que o recebo e dele conheço.

BREVES PONDERAÇÕES INICIAIS

Antes de adentrar à apreciação do tema presente nos autos, entendo ser relevante as observações que se seguem.

Os lançamentos ora em discussão prendem-se ao derradeiro período em que a contribuinte apropriou como despesa dedutível, a amortização relativa ao ágio aqui tratado, ou seja, 2011.

Com relação aos demais 4 períodos (que completam o interregno de 5 anos (60 meses, ou 1/60/mês), as formalizações respectivas deram-se nos Processos abaixo discriminados:

- PA nº 16327.720407/2012-56 – anos-calendário 2007 e 2008
- PA nº 16327.720663/2014-13 – anos-calendário 2009 e 2010

Esta situação fática foi lembrada pela defesa (apenas em relação ao PA final 2014-13) e pela decisão recorrida (neste caso, fazendo referência a ambos).

Pois bem, pesquisas efetuadas por este Relator mostram que os dois processos, depois de passarem pela 1ª Instância (DRJ), subiram ao CARF e foram apreciados por duas Turmas Ordinárias diferentes da 1ª Seção, com resultados divergentes no seu pronto nevrálgico, ou seja, a possibilidade ou não do aproveitamento da despesa com amortização do ágio aqui presente.

As decisões foram prolatadas no seguinte caminho:

→ PA nº 16327.720407/2012-56 – anos-calendário 2007 e 2008 – julgado por esta 2ª Turma da 4ª Câmara (com composição diferente) em data de 26/08/2014, Ac. 1402-001.772, tendo sido negado provimento ao recuso voluntário, ou seja, mantidos os lançamentos de glosa das despesas com amortização do ágio;

→ PA nº 16327.720663/2014-13 – anos-calendário 2009 e 2010 – julgado pela 2ª Turma da 3ª Câmara em 10/08/2016, Ac. 1302-001.954, tendo sido dado provimento ao recurso voluntário para cancelar os lançamentos de glosa de despesas com amortização do ágio.

De fato, levando-se em conta esta fase do julgamento, como suscitado pela defesa, no PA final 2014-13 os argumentos da recorrente foram acolhidos e os lançamentos cancelados.

Todavia, igual sorte não lhe aproveitou no que tange ao PA final 2012-56, quando a decisão lhe foi desfavorável e a glosa mantida.

Ou seja, embora tratando do mesmo assunto (apenas com períodos diferentes), as decisões foram antagônicas o que acabaria fatalmente por levar – como de fato levou – a que fossem manejados Recursos Especiais e o dissenso acabasse por desembocar na Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, órgão a quem cabe consolidar e dirimir as dissidências processuais.

Deste modo, tanto um como outro acabaram por subir à Câmara Alta e se encontram, nada data deste julgamento (fevereiro/2019), na seguinte situação:

- PA nº 16327.720407/2012-56, no qual foi negado provimento ao recurso voluntário pela Turma Ordinária, foi confirmada a decisão pela CSRF – Ac. 9101-003.871, de 03/10/2018; desta decisão, a contribuinte interpôs Embargos de Declaração;
- PA nº 16327.720663/2014-13, com provimento ao RV, encontra-se distribuído ao Conselheiro da CSRF, Rafael Vidal de Araujo para relatar Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e previamente admitido.

Em suma, tanto um como outro ainda não têm decisão definitiva em âmbito administrativo.

Feitas estas considerações, passo à apreciação do que consta destes autos.

PRELIMINARMENTE

Sem necessidade de maiores digressões, afasto de plano os reclamos da contribuinte acerca de, i) decadência; e, ii) incidência de juros sobre a multa de ofício, ambas matérias já sumuladas por este Tribunal Administrativo Tributário Federal, a saber:

Súmula CARF nº 116

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança.

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Desse modo, por se tratar de tema objeto de Súmula e, portanto, de observância obrigatória pelos Conselheiros (art. 45, VI, do RICARF), descabe acolher o pleito da recorrente, impondo NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário neste aspecto.

MÉRITO

No mérito, o tema é recorrente no CARF e, especificamente neste caso, já teve duas apreciações por Turmas diferentes e pela Câmara Superior sobre a matéria.

Embora não tenha participado do julgamento do recurso relativo ao Processo nº 16327.720407/2012-56 realizado por esta 2ª Turma da 4ª Câmara com composição diferente, tive oportunidades de relatar e participar de outros casos em que tratada matéria em tudo semelhante à que aqui se traz à apreciação deste Colegiado.

E nessas oportunidades, sempre que constatada a presença de “empresa veículo” no bojo das operações, meu entendimento (e da Turma, por unanimidade, maioria ou voto de minerva), sempre foi pela impossibilidade de se permitir a dedução fiscal da despesa com amortização do ágio assim gerado.

Assim foi, por exemplo no Ac. 1402-002.827 – Processo 10660.721994/2013-12, sob minha relatoria e Ac. 1402-003.607 – Processo nº 10600.720017/2017-28, relatoria Conselheiro Marco Rogério Borges.

Pois bem, o presente processo apresenta diversas nuances que exigem apreciação.

Inicialmente, cuido da presença, suscitada na acusação, de uma “empresa veículo” nas operações havidas e, na sequência dos demais aspectos envolvidos nos autos.

Nesta senda, não posso deixar de concordar com o Fisco (TVF – fls. 376) e com a posição assumida pela decisão *a quo* (fls.589) quando perfilam nessa linha, ou seja, da indubitosa presença de uma empresa veículo, no caso a Oregon Holding Ltda.

Além disso – e até como reflexo disto – **não consigo visualizar o propósito negocial exigido na operação, tudo conforme se verá adiante.**

Antes, porém, imperativo se mostre um breve histórico dos fatos.

Segundo a acusação (TVF – fls. 376), “*o Bradesco foi quem efetivamente adquiriu com ágio o BEC, posteriormente este ágio foi transferido para a Alvorada utilizando-se de uma empresa veículo, denominada Oregon Holding Ltda (doravante denominada Oregon)*”, sendo que, “*a partir de 30/04/2014 o Banco Bradesco BERJ S/A (doravante denominado BERJ), passou a ser o sucessor de Alvorada por incorporação*”.

Para melhor verificar a procedência da acusação do Fisco ou a tentativa de recorrente de considerar como dedutível a despesa de amortização de ágio à razão de 1/60 mês este ágio surgido em razão do seu pagamento em leilão de privatização do Banco do Estado do Ceará – BEC (Banco BEC), ocorrido em 21 de dezembro de 2005, insta ver como a operação se implementou.

Como se estampa nos autos, a aquisição do Banco BEC, realizada pelo Banco Bradesco no citado leilão, ocorreu de forma direta, sem intermediários, de forma que, a princípio, não haveria qualquer objeção à sua dedução fiscal.

Todavia, para implementar o aproveitamento do ágio pago em razão da citada aquisição, o Grupo Bradesco utilizou-se da seguinte estrutura societária, apresentada abaixo em forma de linha do tempo:

- Em **21/12/2005 Bradesco** adquire da União 82.459.053 ações, representativas do capital social do **BEC** em leilão público de privatização com inversão de R\$ 700.000.000,00, passando a deter seu controle acionário (89,71%) do seu capital;
- Posteriormente, em **31/01/2006**, adquiriu mais 44.982 ações ao preço de R\$ 381.854,98 e, em **22/05/2006**, por meio de Oferta Pública de Ações, adquiriu 9.433.507 ações ON e 109.721 ações PN, pelo valor total de R\$ 75.866.737,17;
- Ao final dessas aquisições, o Banco Bradesco possuía 99,54% das ações do Banco BEC. Acrescenta que o Banco Bradesco desembolsou um valor total de R\$ 787.066.762,23 com as compras das ações;
- Como o valor patrimonial das ações adquiridas era de R\$ 85.385.961,27, apurou-se ágio no valor de R\$ 668.034.512,70;

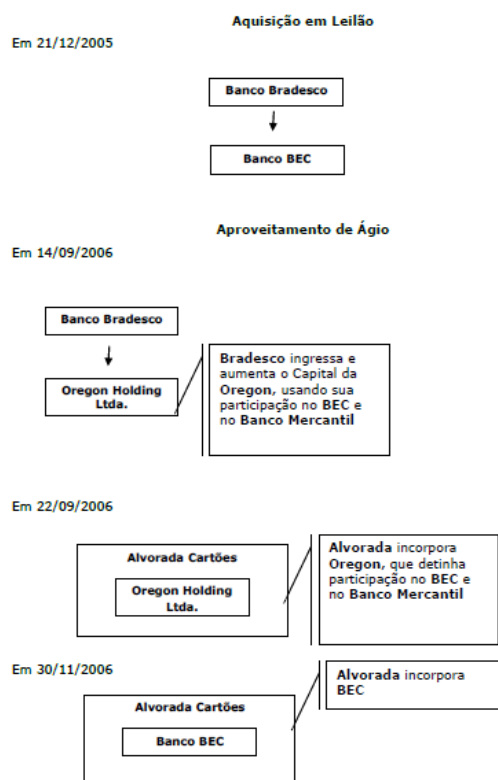
Nesta fotografia estática, o ágio apurado, desde que obedecidos os demais requisitos legais exigidos para sua dedutibilidade, poderia passar a ser amortizado pelo Bradesco à razão de 1/60 mês.

Todavia – e é aí que ocorre o aparecimento da “empresa veículo” – a operação não se finalizou desta forma.

- De fato, logo em seguida, mais precisamente em **14/09/2006**, portanto menos de quatro meses após a aquisição do último lote de ações (22/05/2006), o Bradesco (que suportou o ágio e que dele poderia usufruir como contrapartida à dedução fiscal de IRPJ e de CSLL à razão de 1/60 mês), resolveu – por motivos de natureza estritamente comercial e de cunho logístico do grupo e que não podem ser opostos à Fazenda – ao invés de utilizar tal despesa, ingressar como sócio de Oregon Holding Ltda., cujo capital eram irrisórios 6 mil reais e se encontrava praticamente paralisada há anos, para tanto aportando suas participações no Banco Mercantil e BEC), levando junto, com esta operação, o ágio de que dispunha e poderia amortizar como despesa dedutível;
- Com este procedimento, o capital social de Oregon foi elevado estratosféricamente de meros R\$ 6.000,00 para R\$ 2.985.387.129,00, pela emissão de 2.985.381.129 cotas de valor nominal de R\$ 1,00 cada uma, subscritas e integralizadas pelo sócio Banco Bradesco, mediante a conferência, i) de 92.469.496 ações nominativas escriturais, sem valor nominal, de emissão do Banco BEC, avaliadas pelo valor contábil em 31/08/2006 ao preço de R\$ 896.317.064,00; e, ii) de 11.248.493.707 ações ordinárias nominativas escriturais, sem valor nominal, de emissão do Banco Mercantil de São Paulo S/A, avaliadas pelo valor contábil em 31/08/2006, ao preço de R\$ 2.089.064.065,00;

- E assim, como em um passe de mágica, o **BEC**, adquirido em leilão pelo **Bradesco** por mais de 787 milhões de reais e que era seu controlador absoluto (e quem efetivamente fez o dispêndio financeiro), passou às mãos de uma empresa que, minutos antes, tinha um capital pouco superior a 6 salários mínimos, não era operacional, estava sem movimento há décadas e não tinha registro de qualquer atividade operacional, comercial ou econômica;
- Em **22/09/2006**, oito dias após a engenharia societária acima descrita, surge em cena a Alvorada Cartões, Crédito, Financiamento e Investimento S/A e assume a totalidade das ações da Oregon, que passou a ser sua subsidiária integral;
- Logo a seguir, apenas 7 dias depois, em **29/09/2006**, a Alvorada incorporou a Oregon, passando a ser, por força destas operações, **a detentora do investimento no Banco BEC com o respectivo ágio**, ágio este que, como visto – e **indivíduo** – pertencia a quem assumiu o ônus financeiro e acreditou no investimento feito, **no caso, o Bradesco**;
- Em **30/11/2006**, a Alvorada incorporou o **Banco BEC**, passando a amortizar o ágio com base nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 pelos períodos de 2007 a 2011.
- Finalmente, em **30/04/2014**, o Banco Bradesco BERJ S/A passou a ser o sucessor de Alvorada por incorporação.

Esquemáticamente:



Fica claro, portanto, que o Banco Bradesco adquiriu o Banco BEC de maneira direta, mas utilizou-se da empresa veículo Oregon Holding Ltda. para viabilizar o aproveitamento, na Alvorada Cartões, de ágio por ele (Bradesco) pago.

Diga-se, no final de todo o cenário, quem assumiu o ônus de quitar o leilão e tinha o direito de amortizar o ágio não o fez e quem nunca pagou por ele, dele usufruiu!

E isso só foi possível justamente pela presença de uma “empresa” que hibernou durante décadas, possuidora de poucos recursos e capital insuficiente para a realização de qualquer atividade empresarial minimamente complexa e que, de repente, sai de sua letargia e assume posição extraordinariamente relevante em todo o processo recebendo aportes de bilhões de reais e, surpreendentemente, **15 dias após o seu retumbante reaparecimento em 14/09/2006 com a entrada do Bradesco em seu quadro social, quedou extinta ao ser incorporada pela Alvorada em 29/09/2006.**

Ora, como o direito, especialmente o administrativo-fiscal, no qual se persegue a verdade material, não é feito apenas de formalismo, é de se perguntar com a necessária ênfase: **qual a necessidade** – material, efetiva, concreta, verdadeira – de uma empresa que estava comprovadamente inativa e possuidora de microcômico patrimônio, **ter sido utilizada em toda esta operação?** A resposta, data vênia, ao entendimento da recorrente, só pode ser vista como meio de se conseguir transferir para a Alvorada um ágio que era do Bradesco e ser por aquela (Alvorada) aproveitado em termos de amortização ao longo de 60 meses.

Acerca da utilização de “empresas veículos, vale reproduzir, a título exemplificativo, ementa relativa a recente decisão que contou com voto condutor do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto:

ÁGIO ORIUNDO DE AQUISIÇÃO COM USO DE RECURSOS FINANCEIROS DE OUTREM. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE. UTILIZAÇÃO DE EMPRESAS VEÍCULO.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da "confusão patrimonial" a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na "mais valia" do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.

Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se, além da utilização de uma holding necessária para a concretização da operação, é criada uma segunda holding, com todas as características de "empresa-veículo", com a específica finalidade de viabilizar uma artificial confusão patrimonial entre investida e investidora (Ac. 1301003.655 – 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária Sessão de 22 de janeiro de 2019).

Pelo exposto, certo que há uma **total ausência de propósito negocial** nas operações, todas feitas de forma estruturada e cujos resultados tributários foram matematicamente calculados desde o início, não sendo crível imaginar-se que já não tinha sido programada a futura incorporação da Oregon e do Banco BEC pela Alvorada Cartões com vistas à dedutibilidade de ágio, único e real propósito da engenharia societária.

Trocando em miúdos, a tentativa de transferir para a Alvorada o benefício fiscal de amortização do ágio foi o único fundamento para a estruturação societária que culminou por verdadeiramente fazer ressurgir das cinzas, como a mitológica Fênix, a **Oregon Holding Ltda.**, empresa mantida inativa desde 1993, repita-se, com **capital social** pífio de **R\$ 6.000,00**, que seria incorporada, dias depois, pela **Alvorada Cartões** (Contribuinte Recorrente), sempre lembrando que, a partir de 2014, a Alvorada foi sucedida pelo BANCO BRADESCO BERJ S/A.

Com isso, ainda que acentue peremptoriamente ter havido “*propósito negocial*” (RV – fls. 673/677) e que os objetivos da operação “*não eram predominantemente tributários*” (RV – fls. 674 – último parágrafo), penso que a única e exclusiva motivação de se ter inserido a Oregon no negócio foi a busca de vantagem tributária.

A dizer, mesmo que não proibida a execução da engenharia da forma como feita, por certo seus reflexos na seara do IRPJ e da CSLL regem-se por outros princípios que não podem ser ignorados e que, no caso, foram claramente afrontados.

Assim, para os fins de aproveitamento da despesa de amortização do ágio está-se diante de artificialidade de uma operação, cujo fim exclusivo foi a obtenção de benefício fiscal, valendo lembrar, como suscitado pela defesa, as lições de Marco Aurélio Greco para quem o motivo e a finalidade do negócio jurídico não podem ser predominantemente tributários (citado pela recorrente – RV – fls. 674, *caput*).

Pela profunda análise, sirvo-me do voto do I. Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto exarado no Processo nº 16327.720407/2012-56, de interesse da mesma contribuinte e tratando do mesmo tema, apenas em ano-calendário diferente (Acórdão nº 1402-001.772):

“A artificialidade da operação está, justamente, no passo intermediário utilizado pela Recorrente a fim de que o ágio, que deveria compor o custo do investimento, talvez nunca alienado, pudesse ser amortizado: a criação de empresas veículos, a fim de que pudesse ser realizada uma operação de reestruturação com incorporação reversa permitindo, no entender da Recorrente, o início da amortização dos valores de ágio. Não há dúvida que a pessoa jurídica que, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, absorver patrimônio de outra pessoa jurídica que dela detenha participação societária adquirida com ágio, cujo fundamento seja a rentabilidade futura, poderá amortizá-lo nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração, pois assim possibilita o art. 386 do RIR/99.

De igual forma, não se pode olvidar que o contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio de maneira que melhor lhe convém, com vistas à redução de custos e despesas, inclusive à redução dos tributos, sem que isso implique, necessariamente, qualquer ilegalidade.

Entretanto, o que não se admite atualmente é que os atos e negócios praticados se baseiem numa aparente legalidade, sem qualquer finalidade empresarial ou negocial, para disfarçar o real objetivo da operação, quando unicamente almeje reduzir o pagamento de tributos.

(...)

Nota-se, assim, que o direito ao planejamento tributário não pode ser absoluto, há que haver uma conformação entre a existência do direito e o modo como se exerceu esse direito, sob pena de incorrer-se em abuso de direito.

Ricardo Lobo Torres, a esse respeito, esclarece que “a proibição da elisão abusiva no campo tributário nada mais é que a especificação do princípio geral, jurídico e moral, da vedação do abuso de direito”.

(...)

O pagamento de tributos é a contrapartida à proteção estatal que cada cidadão aspira. Ele tem muita importância para a coletividade e, por isso, pode ser exigido. Não se pode ter uma fixação por direitos, sob o aspecto individualista, esquecendo-se dos deveres, que também são importantes e que cada cidadão deve cumprir em função da posição que ocupa na sociedade.

(...)

Portanto, o procedimento adotado pela autoridade fiscal encontra-se em total sintonia com os princípios da legalidade e da livre iniciativa, encontrando eco não só na doutrina, mas também na jurisprudência, inclusive do Pretório Excelso.

Também não há que se falar em descon sideração da personalidade jurídica ou de atos jurídicos. O que houve, na prática, foi uma requalificação dos atos realizados pelo contribuinte, prática adotada como regra de calibração do sistema (conforme Tércio Sampaio Ferraz Júnior), ou de “neutralização de esperteza”, nas palavras de Marco Aurélio Greco.

No caso concreto, ressaltam aos olhos o posicionamento artificial da Recorrente em face das leis de regência de cunhos societário e fiscal.

A estrutura negocial montada pela Recorrente caracteriza o que a doutrina denomina de “operação estruturada em sequência”.

(...)

Salienta-se que sem a utilização das denominadas “empresas veículo” não haveria amortização do ágio, pois tais valores deveriam compor o custo do investimento, conforme já abordado. Nesse contexto, é de pouco relevo se as “empresas veículos” efetivamente operavam, ou se suas existências foram efêmeras. O importante para a caracterização como “conduit company” foi a efemeridade de suas participações no negócio, em si. Em curto lapso, simplesmente por sua interposição em negócio jurídico, foi capaz de causar efeitos tributários, não em si mesma, mas na pessoa jurídica que efetivamente ocupava um dos polos da operação negocial perpetrada”.

Claro, pois, que o propósito negocial exige o efetivo pagamento ou desembolso pela aquisição, a sequência cronológica das operações, a adequada avaliação da rentabilidade futura e, sobretudo, a análise entre as posições inicial e final de cada interveniente.

Demais disso, há outro ponto a ser levado em conta e que é relevante: independentemente da validade jurídica do ato e do direito assistido aos contribuintes de

organizarem-se da forma que lhes aprouver, desde que lícitas, tal fato não pode ser argumento para oposição ao Fisco, mormente nos casos em que envolve ágio, cuja regra geral é de indedutibilidade, de forma que as situações em que a amortização como despesa é possível exigem perfeita subsunção dos fatos às normas tributárias, o que efetivamente não ocorreu no caso sob análise.

Por isso, em face do que foi relatado e restou demonstrado ao longo deste voto, a artificialidade da operação decorreu da transferência do ágio para terceiro não envolvido no negócio original, o que, de plano, destrói o argumento da Recorrente, posto que não atendidos os preceitos legais previstos para a espécie (confusão patrimonial, identidade entre as partes e extinção do investimento, dentre outros já mencionados).

Acresça-se, de uma forma ou outra, inequívoco que as operações societárias envolvendo o aumento de capital da Oregon, com conferência de participação detida pelo Banco Bradesco no Banco BEC, seguida de incorporação da Oregon e do Banco BEC pela Alvorada Cartões deu-se entre partes ligadas, subordinada ao controle comum.

Pensamento consonante com a jurisprudência administrativa:

REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. CISÃO PARCIAL. TRANSFERÊNCIAS DE ATIVOS MOBILIÁRIOS. PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA E SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. EMPRESA VEÍCULO. ÁGIO DE SI MESMO GERADO INTRAGRUPPO.

A outorga da dedutibilidade da amortização do ágio de cisão parcial inserida em um contexto de operações estruturadas e coordenadas em sequência no âmbito de reestruturação societária demanda que as transações estejam regularmente amparadas em atos empresariais não atingidos por manobras artificiais ou vícios sociais albergados por práticas abusivas entre companhias participantes do mesmo grupo societário.

Demonstrada a irregularidade do arranjo societário ante a ausência de propósito negocial e da artificialidade de transações engendradas intragrupo, torna imperativo a manutenção dos efeitos da glosa promovida em decorrência da configuração de ágio de si mesmo gerado derivado de operações de cisão parcial entre partes relacionadas. (Ac 1302003.160-3ª Câmara/2ª Turma Ordinária Sessão de 17 de outubro de 2018).

No mesmo caminho:

“INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE “EMPRESA VEÍCULO”.

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade negocial ou societária, especialmente quando a incorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e, ato contínuo, o evento da incorporação ocorreu no dia seguinte. Nestes casos,

resta caracterizada a utilização da incorporada como mera "empresa veículo" para transferência do ágio à incorporadora." (Data da Sessão: 05/12/2007; Relator: Aloysio José Percínio da Silva ; Acórdão 103-23290)

Apesar de entender já estar praticamente solucionado o resultado deste voto quanto à amortização do ágio, deve-se prosseguir na análise dos demais pontos em controvérsia, para evidenciar a improcedência dos argumentos apresentados na peça de defesa, especialmente aspectos relacionados a:

- 1. validade da transferência do ágio; e,**
- 2. extinção do investimento nos casos de transferência da mais valia surgida.**

Nesse campo, a defesa alega que, na forma de decisões do CARF (que cita) inexistiria óbice para que um grupo econômico transferisse o ágio efetivamente pago para outra de suas empresas, com o correspondente aproveitamento do benefício fiscal em outra entidade de sua estrutura societária.

No caso, já visto antes, está-se diante de ágio ocorrido quando da aquisição do BEC pelo Banco Bradesco, com posterior transferência para a Recorrente (então Alvorada).

Na verdade, no caso tratado, investidora e investida **jamais** se tornaram uma única entidade, o que já afasta, preliminarmente, a possibilidade de amortização do ágio e, por via de consequência, qualquer aproveitamento mediante transferência a terceiros.

Como consequência, à luz da legislação de regência, o ágio corresponde à diferença entre o custo de aquisição de um investimento e o seu valor patrimonial, ou seja, a figura do ágio decorre do fato de uma das partes se comprometer a pagar à outra, pela aquisição do investimento, um valor superior àquele registrado no patrimônio, com a posterior extinção da adquirida.

Todavia, no caso dos autos, constata-se que não houve a extinção do investimento em razão da absorção do patrimônio da investidora pela investida, como estabelece o caput do art. 386, e seu inciso III, do RIR/99.

Neste segmento, como já tive oportunidade de me manifestar no Processo nº 16561.720020/2016-51, de minha relatoria, Ac. 1402-003.263, sessão de 24 de julho de 2018:

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. IMPOSSIBILIDADE.

A subsunção aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos artigos 385 e 386 do RIR/99, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material. Exclusivamente no caso em que a investida adquire a investidora original (ou adquire diretamente a investidora de fato) é que haverá o atendimento a esses aspectos, sendo descabida a utilização de empresas veículos que se prestem a exercer este papel de intermediárias na tentativa de transferir o ágio.

Quadro complementado com diversas decisões da Câmara Superior, exemplificativamente:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. APROVEITAMENTO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da "confusão patrimonial" a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na "mais valia" do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição. Ainda que o ágio tenha sido criado em operação envolvendo terceiros independentes, se houver a transferência do ágio registrado na investidora originária para outra empresa, pertencente ao mesmo grupo econômico, por meio de operações meramente contábeis e sem circulação de riqueza, não mais se torna possível o pretendido aproveitamento tributário do ágio. (Ac. acórdão nº 9101-003.466, de 7 de março de 2018).

Igualmente, Ac. CSRF nº 9101-003.468, de 7 de março de 2018, no qual foi negada a possibilidade de transferência do ágio:

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. PLANEJAMENTO FISCAL.

O caput do artigo 7º da Lei nº 9.532/1997 remete a dedutibilidade da amortização do ágio, fundado em expectativa de rentabilidade futura, para fins de cálculo do lucro real, à exigência de que a participação societária na pessoa jurídica incorporada tenha sido adquirida com esse ágio pela incorporadora. Já o artigo 8º da Lei nº 9.532/1997 permite a dedução da despesa de amortização do ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura, nos casos em que a pessoa jurídica incorporadora adquirir a participação societária na incorporada com a referida mais valia. Ademais, sobreleva-se dos citados dispositivos legais que a influência do ágio no resultado tributável pelo IRPJ só tem amparo legal se houver a confusão patrimonial entre a investidora e a investida, momento em que o investimento adquirido com ágio torna-se extinto.

Do mesmo modo, no presente caso, na medida em que não houve a necessária reorganização necessária, nem tampouco a confusão patrimonial e a correspondente extinção do investimento, inexistente qualquer reparo a fazer na decisão recorrida, que é convergente com a jurisprudência firmada no âmbito desta Câmara Superior, razão pela qual não há como acolher a pretensão da recorrente também em relação a este item.

Acerca da necessária extinção da investida e do investimento valho-me do voto condutor do Acórdão pertinente ao Processo nº 16327.720407/2012-56, da mesma recorrente (Ac. 1402-001.772), relatoria do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto:

“Constata-se, assim, que, em regra geral, o ágio deverá ser ativado e utilizado como custo somente no momento da alienação do investimento, obviamente se essa vier a ocorrer, o que, frise-se, não há qualquer notícia de que tais alienações tenham ocorrido no caso concreto.

Nesse sentido, compulsando os autos, percebe-se claramente que ativo da Recorrente, provavelmente, por tempo indeterminado, haja vista a continuidade das operações antes realizadas pelas investidas em novas empresas, segregadas de acordo com o ramo de atividade a que se dedicavam e, ao que tudo indica, ainda se dedicam, com exceção da hipótese de fechamento de capital.

A artificialidade da operação foi justamente buscar o contorno de tais normas imperativas, que impunham a ativação do ágio, buscando posicionar a Recorrente diante de normas de contorno, quais sejam, o art. 386, III, e seu § 6º, II, do RIR/99, transcritas a seguir, mediante operações societárias meramente com fins fiscais:

(...)

Isso porque o fato de a formação do ágio ter cumprido os requisitos legais estabelecidos, em especial aqueles em que essa turma firmou entendimento serem necessários (o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; a realização das operações originais entre partes não ligadas; seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura), não possui o condão de permitir que a regra geral seja desrespeitada, qual seja, a de que o ágio deverá compor o custo do investimento para fins de apuração de ganho de capital em eventual alienação (inteligência do art. 391 c/c art. 426, II, ambos do RIR/99).

Nessa senda, para que o ágio com fundamento em rentabilidade futura possa compor o resultado do período, o regulamento do imposto de renda impõe ou a alienação do investimento – nesse caso, na forma de custo de aquisição, ou mediante amortização, desde que haja incorporação, fusão ou cisão entre investidora e investida (art. 386, caput e inciso III), ainda que de forma reversa (art. 386, § 6º, II).

Assim sendo, com base em tal entendimento, entendo que já seria possível negar-se provimento ao recurso em tal ponto, haja vista jamais ter existido a extinção do investimento via incorporação, ainda que reversa, entre Banco Bradesco e Banco BEC”. (grifou-se)

O entendimento esposado está consoante a melhor doutrina acerca, valendo ver a posição do Professor Ricardo Mariz de Oliveira a respeito (pgs. 763 e seguintes da obra “Fundamentos do Imposto de Renda”), com destaques acrescidos:

“Voltando ao primeiro e principal requisito para que a amortização seja dedutível, haver absorção de patrimônio por meio de incorporação, fusão ou cisão, deve-se ter presente que, a despeito da largueza de opções dadas pela Lei n. 9532 para a consecução do seu desiderato, trata-se de condição a ser cumprida em sua substância, e não apenas formalmente, até tendo em vista a continuidade da vigência da norma de proibição de dedução da amortização se não houver um desses atos, prevista no art. 25 do Decreto-lei n.º 1598.

Com razão, a dedução fiscal da amortização é admitida a partir do momento em que “a pessoa jurídica [...] absorver patrimônio de outra”, segundo o “caput” do art. 7º, o que deve representar uma ocorrência efetiva. Outrossim, não se trata de absorção de patrimônio de qualquer pessoa jurídica, pois o mesmo dispositivo

acrescenta que deve ser a pessoa jurídica “na qual detenha participação societária adquirida com ágio”. E, ademais, o dispositivo ainda restringe a forma de absorção, dizendo que ela deve ocorrer “em virtude de incorporação, fusão ou cisão”.

Essa disposição legal evidencia acima de qualquer dúvida que a exigência é de reunião total (por incorporação ou fusão) ou parcial (por cisão) da pessoa jurídica investidora e da pessoa jurídica investida.

(...)

Esta exigência decorre não apenas da literalidade dos art. 7º e 8º, mas também, e principalmente, do espírito (a “mens legis” ou “ratio legis”) da norma por eles veiculada.

Realmente, a racionalidade da norma está em que, por ter havido a reunião da pessoa jurídica a que se refira a expectativa da rentabilidade com a pessoa jurídica pagadora do ágio, este seja deduzido daqueles mesmos lucros esperados ou o mesmo se dê quando o ágio for referente ao valor de mercado dos bens do patrimônio da pessoa jurídica a que se refere a participação adquirida.

O objetivo da norma legal é permitir que o ágio fundado em expectativa de rentabilidade, pago na aquisição de um negócio através da aquisição de participação societária na pessoa jurídica que explore esse negócio, seja lançado contra os lucros desse negócio, de modo a que os tributos devidos sobre tais lucros sejam calculados após a dedução da amortização do ágio.

O espírito dessa norma é inequívoco, pois a lei permite a amortização do ágio quando ele tenha por fundamento econômico a expectativa de lucros futuros daquele negócio, o que bem justifica a consideração do ágio como dedutível na proporção da realização desses lucros, estabelecida na demonstração desse fundamento, e observado o limite máximo anual previsto nas leis, embora, como dito, não haja absoluta e mandatória correlação entre as quotas de amortização de cada período-base fiscal e o lucro nele apurado efetivamente (correlação de resto impossível de ser matematicamente determinada).

Por isso mesmo, para que esse objetivo seja atingido, é necessário trazer o lucro para dentro da pessoa jurídica que tenha adquirido a participação societária com a expectativa de rentabilidade do mesmo (situação descrita no art. 7º) ou levar o ágio para dentro da pessoa jurídica produtora do lucro esperado (situação descrita no art. 8º), o que se faz por incorporação ou cisão de uma delas e absorção pela outra. Ou, ainda, o mesmo objetivo pode ser alcançado levando-se o ágio e o lucro para dentro de uma nova pessoa jurídica, o que se faz por fusão das duas pessoas jurídicas.

(...)

O segundo aspecto apresenta-se exatamente a partir do primeiro e da condição legal para a dedução fiscal da amortização (que é a absorção de patrimônio através da incorporação, fusão ou cisão), consistindo na exigência de que a amortização se processe contra os próprios lucros cuja expectativa tenha dado

fundamento econômico ao ágio, exigência esta não expressa na lei, mas decorrente de um imperativo lógico que se pode dizer estar implícito na lei.

Realmente, a exigência de incorporação, fusão ou cisão não é uma condição vazia de sentido, que possa ser cumprida apenas formalmente, como, por exemplo, deixar o ágio na investidora e incorporar a ela, por cisão parcial da cindida, uma atividade que não é a geradora de lucro cuja expectativa tenha gerado o lucro”.

Concluindo, o que o legislador pretendeu com o texto legal foi estabelecer, como *conditio sine qua non* a que o ágio pudesse passar a ser amortizado e a despesa fosse dedutível, que houvesse incorporação, fusão ou cisão das envolvidas e união do ágio e os lucros a que ele se refira, numa mesma pessoa jurídica e, portanto, num mesmo lucro tributável.

Esse o âmago, o centro, o ponto nevrálgico da exigência condicional da dedução do ágio e se manifesta através do requisito da absorção de um patrimônio pelo outro, o que, como visto, não se fez presente neste processo.

É nesse horizonte que se fixa a jurisprudência do Colegiado de 2º Grau:

INVESTIMENTO NÃO EXTINTO. REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO TRANSFERIDO. AMORTIZAÇÃO INDEVIDA. *A possibilidade excepcional de amortização do ágio pago, veiculada pelo caput do art. 386 e seu inciso III, pressupõe uma efetiva reestruturação societária na qual a investidora absorve parcela do patrimônio da investida ou vice-versa (§6º,II, do citado dispositivo); se não ocorre a extinção do investimento nem tampouco a confusão patrimonial entre a investidora e a investida originais o ágio é indedutível. (Ac. 1201002.671 – Relatoria Eva Maria Los – destaquei)*

IRPJ/CSLL. INEXISTÊNCIA DE EXTINÇÃO DO INVESTIMENTO. REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO TRANSFERIDO. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO INDEVIDA. 1. *O direito à contabilização do ágio não pode ser confundido com o direito à sua amortização.*

2. *Em regra, o ágio efetivamente pago - em operação entre empresas não ligadas e calcadas em laudo que comprove a expectativa de rentabilidade futura - deve compor o custo do investimento, sendo dedutível somente no momento da alienação de tal investimento (inteligência do art. 426 do RIR/99).*

3. *A exceção trazida pelo caput do art. 386, e seu inciso III, pressupõe uma efetiva reestruturação societária na qual a investidora absorve parcela do patrimônio da investida, ou vice-versa (§6º, II).*

4. *Inexistindo extinção do investimento mediante reestruturação societária entre investida e investidora não há que se falar em amortização do ágio, não se admitindo sua transferência para terceiros para que usufruam de tais despesas. (Ac. 1402001.876 – Relator Carlos Pelá)*

Enfim, inexistindo a absorção do patrimônio da investida pela investidora (ou vice-versa), o requisito legal exigido não se completa, por isso a despesa gerada pela amortização, ainda que despesa “tecnicamente” possa ser, não será “dedutível” à luz da legislação fiscal do IRPJ e da CSLL, sempre lembrando a lição do Prof. Mariz (op. cit.) de que, “*trata-se de condição a ser cumprida em sua substância, e não apenas formalmente*”, e que, “*não se trata de absorção de patrimônio de qualquer pessoa jurídica, pois o mesmo dispositivo acrescenta que deve ser a pessoa jurídica “na qual detenha participação societária adquirida com ágio”*”.

E, no caso concreto, **as partes envolvidas foram o Bradesco e o BEC**, não fazendo sentido que a Alvorada, pelos meios já exaustivamente vistos, se locuplete indevidamente de um ágio cujo ônus não assumiu.

Assim, desatendida a norma impositiva em relação à validade da transferência do ágio e extinção do investimento nos casos de transferência da mais valia surgida, o pleito da recorrente não pode ser acolhido.

SOBRE A INFRAÇÃO EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL (Segunda Infração do AI – fls. 363)

Residualmente, o Fisco imputou a seguinte infração:

EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL		
INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS (Amortização indevida de ágio)		
Amortização de ágio excluído indevidamente do Lucro Líquido do período na determinação do Lucro Real, conforme consta do Termo de Verificação Fiscal, parte integrante e indissociável deste auto de infração.		
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2011	6.173.211,74	75,00
Enquadramento Legal		
Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:		
art. 3º da Lei nº 9.249/95.		
Arts. 247, 250, 386 e 391 do RIR/99		

Em seu RV (fls.677/680), a contribuinte contesta esta imputação por entendê-la indevida, assentando que, “*uma vez demonstrado acima que o Recorrente possui direito a amortização do ágio decorrente da aquisição do BEC pelo Banco Bradesco, cuja legitimidade quanto à sua formação em nenhum momento foi questionada pelo Sr. Agente Fiscal e pela DRJ, não se pode falar, igualmente, em suposta “exclusão indevida de amortização de ágio da apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL”, que havia sido amortizado contabilmente, antes da incorporação pelo Recorrente, razão pela qual todos os argumentos acima apresentados também são aplicáveis ao cancelamento desta suposta infração no montante de R\$ 6.173.211,74”*

Penso que razão não lhe cabe.

Exatamente na linha oposta do entendimento da recorrente, parece-me incontestado que a autuação a título de “exclusão indevida de amortização de ágio da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL”. (R\$ 6.173.211,74) levou em conta todo o cenário presente nos autos, diga-se, a legislação vigente à data do fato gerador (31/12/2011) não faz qualquer diferenciação entre o ágio amortizado contabilmente e aquele ainda não amortizado,

exatamente porque, obviamente, a parcela do ágio que já foi objeto de amortização não poderá mais ser amortizada.

Como bem alertado pela decisão recorrida (Ac. DRJ – fls. 590), “o fato de o caput do art. 22 da Lei nº 12.973, de 2014², prescrever que “poderá excluir para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes o saldo do referido ágio existente na contabilidade na data da aquisição da participação societária, à razão de 1/60 ...”, apenas ratifica que a exclusão para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL somente poderá se dar quando a absorção do patrimônio (confusão patrimonial) se der entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio (no caso entre o Banco Bradesco e o Banco BEC). Isto porque, a amortização dar-se-á a 1/60 avos do saldo do ágio existente na data da aquisição da participação societária, como sempre foi autorizado”.

Deste modo, o lançamento mostra-se irretocável e deve ser mantido.

Concluindo, e voltando ao recurso voluntário (fls. 412/413) onde a recorrente defende que a utilização da Oregon Holding foi uma etapa intermediária e necessária e, mais, (fls. 431/432), analiso sua reclamação de que o Fisco não pode adentrar à liberdade individual dos contribuintes de se auto-organizar.

Em relação ao primeiro ponto, já manifestei minha discordância e o que penso sobre a utilização da Oregon. Quanto ao segundo, a afirmação da recorrente é verdadeira, ou seja, na forma da própria Carta Maior, os contribuintes e pessoas em geral, podem se organizar da forma que melhor lhes aprouver, tanto que o fato de o auto de infração não ter sido lavrado com multa de ofício qualificada apenas corrobora o entendimento de que a Fiscalização não interferiu nos negócios atinentes à reorganização societária, mas apenas afastou o efeito tributário da transferência do ágio advindo da reorganização realizada pelo Grupo Bradesco na aquisição do Banco BEC.

Assim, o que o Fisco assentou nos lançamentos e nos AI é que a transferência do resultado econômico do ágio (surgido pela aquisição do BEC pelo Bradesco) para um terceiro que nada tinha a ver com essa operação não poderia ter efeitos tributários. Dizendo diferentemente, se as partes resolveram (social, comercial e societariamente) trilhar este caminho para migrar o ágio que era do Bradesco para a Alvorada), é assunto intramuros e interpartes, ou seja, operações levadas a efeito sob o domínio do Direito Privado que, por evidente, não trazem reflexos automáticos no Direito Tributário (ramo do Direito Público), com regras e tratamentos específicos que devem ser observados para que a despesa com amortização da mais valia surgida possa ser oposta ao Erário.

Em suma, o Fisco não pode proibir o contribuinte de realizar um “ato lícito” que o fará pagar menos imposto. Todavia, se a concretização da operação formalmente lícita não guardar coerência ou correspondência com o que verdadeiramente resultou de sua prática, revelando ter servido apenas para ocultar, mascarar ou nublar o fato (imponível) que

² Art. 22. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ágio por rentabilidade futura (goodwill) decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes, apurado segundo o disposto no inciso III do caput do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, poderá excluir para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes o saldo do referido ágio existente na contabilidade na data da aquisição da participação societária, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração.

realmente ocorreu, deve o Fisco proceder de ofício ao lançamento do tributo que deixou de ser recolhido.

Assim, deparando-se a autoridade fiscal com as conhecidas e clássicas figuras sempre presentes em um planejamento tributário, operações estruturadas em sequência; utilização de empresa veículo; transferência de ágio por quem não o suportou, etc. natural que empenhe seus melhores esforços na busca do que verdadeiramente se pretendeu com aquele determinado procedimento (caminho) escolhido pelo contribuinte e que, no caso aqui tratado, exigiria o cumprimento de todos os requisitos, dentre eles a fusão obrigatória de BEC com Bradesco (e não com Alvorada), visto que foi aquele (e não essa última) quem efetivamente realizou o sacrifício patrimonial que amparou o surgimento e o registro do ágio.

Por fim, até por consequência lógica de tudo o que já se discorreu neste voto, descabe a alegação da recorrente de que a operação, na eventualidade de não ser considerada válida a transferência do ágio, poderia ser vista como um novo ágio, mais não fosse, por dois contundentes motivos: 1. Que “novo ágio” seria se a Alvorada (que dele se beneficiou), por ele não pagou? 2. Que partes independentes realizaram a avença, se Alvorada, Bradesco e Oregon são todas pessoas jurídicas unidas entre si, compondo um mesmo grupo empresarial?

Desse modo, em relação aos lançamentos de IRPJ tratados nestes autos, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

DOS LANÇAMENTOS REFLEXOS DE CSLL

Bate-se a recorrente contra os lançamentos envolvendo a CSLL (RV – fls. 680/683), assentando, basicamente, inexistência de previsão legal para sua adição à base de cálculo da contribuição.

Data vênua aos bem articulados argumentos da defesa, simplesmente não vejo como prosperar a alegação de que inexistente previsão legal que determine a adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas de amortização de ágio que sejam indedutíveis para fins de apuração do lucro real.

Os §§ do art. 2º da Lei nº 7.689/88, que constam como fundamento legal do lançamento, trazem explicitamente um impedimento para essa dedução:

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

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

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço; legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

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

(...)

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

Observe-se, o artigo **determina adição ao resultado negativo e exclusão do resultado positivo** decorrentes da avaliação de investimentos pelo MEP, cenário perspicazmente delineado pelo voto do Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, que aqui acolho e adoto como razões de decidir (Ac. nº 1302-001.170, de 11/09/2013):

Diz o I. Conselheiro:

"Entendo que a despesa de amortização do ágio é despesa indedutível na apuração da base de cálculo da CSSL, por força dos itens 1 e 4 do dispositivo acima transcrito, os quais deixam claro a finalidade da norma de tornar o MEP neutro na apuração da CSLL. A avaliação do investimento pelo MEP influencia o cálculo da CSLL em caso de alienação ou liquidação do investimento, já que esse seria o valor contábil do investimento a ser considerado.

Além disso, se assim não fosse, contrario sensu, a receita decorrente da amortização do deságio seria tributada, o que não me parece razoável, mas seria inevitável chegar a tal conclusão caso se entenda dedutível a despesa de amortização do ágio.

Note-se que, se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento, logo, é lógico que a amortização que reduz o ágio/deságio compõe "lato sensu" o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, o qual seja positivo ou negativo não deve impactar a base da CSLL, como dispõe expressamente o dispositivo legal acima (itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/88)".

Consequência lógica e imediata: se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento; logo, é certo que a amortização que reduz o ágio/deságio compõe "lato sensu" o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, o qual, seja positivo ou negativo, não deve impactar a base da CSLL, conforme os itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/1988

Adicionalmente, não se olvide, a CSLL tem como base de cálculo o lucro líquido do período com os ajustes determinados na respectiva legislação, conforme dicção dos artigos 248 e 277, RIR/1999:

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei

nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

Art. 277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11).

De outro giro, também pacífico, o lucro operacional resulta do confronto das receitas operacionais com as despesas operacionais (artigo 299, RIR/1999).

Da interpretação sistemática destes dispositivos, extrai-se que somente poderão reduzir o lucro líquido as despesas operacionais que preencham os requisitos previstos no artigo 299, acima transcrito, quais sejam, as despesas necessárias, de forma que, dispêndios que violem as regras de dedutibilidade do IRPJ, não podem reduzir o lucro líquido que é, também, a base de cálculo da CSLL, com os ajustes previstos na sua legislação específica.

Como ato final, dispêndios glosados afetam o próprio resultado do exercício, diga-se, a própria base de cálculo da Contribuição Social, como definida no art. 2º da Lei 7.689, de 1988, com as alterações do art.2º da Lei 8.034, de 1990.

Mais a mais, o art. 13, da Lei nº 9.249/951, quando trata das despesas indedutíveis das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL, é **taxativo ao dispor que tais vedações de dedutibilidade se aplicam independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.502/64**, justamente a base legal do art. 299 do RIR/99.

Linha absolutamente perfilada com pacífica jurisprudência co Colegiado, inclusive na Câmara Superior de Recursos Fiscais, exemplificativamente:

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

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, conforme os itens 1 e 4 da alínea “c” do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/88. (Ac. 9101-003.839 – 1ª Turma da CSRF – sessão de 03/10/2018)

Assim, NEGOU PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente aos lançamentos de CSLL.

E) CONCLUSÃO

Pelas razões expostas, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário para, **i)** afastar as alegações de decadência e a suposta exigência indevida de juros sobre a multa de ofício, tudo conforme Súmulas CARF nºs 116 e 108; e, **ii)** no mérito, manter integralmente os lançamentos de glosa despesas de amortização de ágio tanto em relação ao IRPJ quanto à CSLL.

É como voto.

Processo nº 16327.720724/2016-04
Acórdão n.º **1402-003.736**

S1-C4T2
Fl. 767

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone