



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.721638/2013-68
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-004.819 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 3 de março de 2020
Recorrente ALVORADA CARTOES, CREDITO, FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA SUMULADA. DESMUTUALIZAÇÃO. SUMULA CARF 118. NÃO CONHECIMENTO.

Nos termos do Regimento Interno do CARF, não se conhece de recurso especial de decisão que adote entendimento de súmula de jurisprudência do CARF, ainda que esta tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso. No caso concreto, a decisão recorrida adotou o entendimento posteriormente positivado na Súmula CARF nº 118 (“caracteriza ganho tributável por pessoa jurídica domiciliada no país a diferença positiva entre o valor das ações ou quotas de capital recebidas em razão da transferência do patrimônio de entidade sem fins lucrativos para entidade empresarial e o valor despendido na aquisição de título patrimonial”), não cabendo a interposição de recurso especial contra a posição adotada.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE ESTIMATIVAS. APÓS ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. CABIMENTO.

Cabível a multa exigida isoladamente, quando a pessoa jurídica sujeita ao pagamento mensal do IRPJ, determinada sobre a base de cálculo estimada, deixar de efetuar o seu recolhimento dentro do prazo legal de vencimento, por expressa previsão legal. A referida multa é aplicável quando a falta é detectada após o encerramento do exercício de apuração da base de cálculo destes tributos, por interpretação lógica do disposto no artigo 44, II, b da Lei 9.430/96.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. COBRANÇA CONCOMITANTE. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007. NOVA REDAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 105. INAPLICABILIDADE.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo

diferentes. A multa de ofício aplicase sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoase ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula n.º 105 do CARF aplica-se somente aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, que foi alterada pela MP n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.489/2007.

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

Ano-calendário: 2008

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).

Quando não ocorre a extinção do investimento nem tampouco a confusão patrimonial entre a investidora e a investida originais o ágio é indedutível e não permite sua transferência a terceiros estranhos à operação que o ensejou.

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

A utilização de empresa veículo, de curta duração, constitui prova da artificialidade desta sociedade e das operações em que tomou parte, notadamente quando há transferência do ágio a terceiros. Não produzem o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo as operações que envolvam a transferência do ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, quando praticadas sem finalidade comercial ou societária.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2008

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INDEDUTIBILIDADE.

A neutralidade tributária da equivalência patrimonial se estende à CSLL, de forma que a amortização de ágio não pode ser deduzida na apuração dessa Contribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Votaram pelas conclusões as conselheiras Edeli Pereira

Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada). No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Caio Cesar Nader Quintella, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, apenas quanto às matérias (i) exigência de multa isolada após o encerramento do ano-base e (ii) cumulação da multa isolada com a multa de ofício e, no mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos a conselheira Livia De Carli Germano, que lhe dava provimento parcial em relação à cumulação das multas e os conselheiros Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Caio Cesar Nader Quintella, que lhe deram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de apreciar recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte, em face do acórdão nº **1302-002.001** (da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, fls. 921-996), proferido na sessão de 06/10/2016, através do qual o colegiado decidiu dar provimento parcial ao recurso voluntário, consoante ementa e resultado abaixo reproduzidos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA-IRPJ

Exercício: 2008

ÁGIO EM INVESTIMENTO. AMORTIZAÇÃO. REQUISITOS PARA DEDUTIBILIDADE.

A amortização do ágio, em regra geral, é indedutível na apuração do lucro real, a teor do disposto no art. 391 do RIR/99. Todavia, há a possibilidade de deduzi-lo quando verificada a hipótese ocorrida nos autos, em que a pessoa jurídica absorveu patrimônio de outra, em virtude de incorporação, na qual detinha participação societária adquirida com ágio fundamentado em rentabilidade da empresa coligada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros (prevista no art. 386, III, do RIR/99).

PERDAS EM OPERAÇÃO DE CRÉDITO. DEDUTIBILIDADE.

O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito.

INSTITUIÇÃO ISENTA. TÍTULOS PATRIMONIAIS. RESERVA DE ATUALIZAÇÃO AINDA NÃO TRIBUTADA. REALIZAÇÃO. ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO.

Em face da entrega dos títulos patrimoniais da CETIP pela contribuinte, em devolução de capital, deve ser adicionado ao lucro líquido, para fins de apuração do lucro real, o valor da reserva de atualização desses títulos que não sofreram tributação do imposto.

AUTO DE INFRAÇÃO. DESMUTUALIZAÇÃO DA CETIP. ASSOCIAÇÕES ISENTAS. DEVOLUÇÃO DE TÍTULO PATRIMONIAL E SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES DAS NOVAS EMPRESAS. SUJEIÇÃO À TRIBUTAÇÃO.

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

CSLL. DECORRÊNCIA.

O resultado do julgamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ estende seus efeitos sobre a CSLL lançada em decorrência das mesmas infrações.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. APÓS ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. CABIMENTO.

Cabível a multa exigida isoladamente, quando a pessoa jurídica sujeita ao pagamento mensal do IRPJ, determinada sobre a base de cálculo estimada, deixar de efetuar o seu recolhimento dentro do prazo legal de vencimento, por expressa previsão legal. A referida multa é aplicável quando a falta é detectada após o encerramento do exercício de apuração da base de cálculo destes tributos, por interpretação lógica do disposto no artigo 44, II, b da Lei 9.430/96.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS MENSAIS NÃO RECOLHIDAS. DECADÊNCIA.

A regra geral para contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário, no caso de penalidades, está prevista no artigo 173, I do CTN, apresentando-se regular a exigência formalizada dentro deste prazo.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. DUPLICIDADE DE INCIDÊNCIA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A multa de ofício, exigida por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, e a multa isolada, por falta de recolhimento das antecipações mensais calculadas sobre bases de cálculo estimadas, têm hipóteses de incidência e bases de cálculo distintas. De acordo com as expressas disposições legais, a incidência de multa isolada por falta de recolhimento das antecipações mensais, calculadas sobre bases de cálculo estimadas, é completamente autônoma em relação à eventual obrigação tributária principal a ser constituída no final do período.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é

regular a incidência dos juros de mora calculados pela taxa Selic, a partir de seu vencimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR a preliminar de decadência suscitada, e no mérito, I) em DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário: por maioria: a) **para CANCELAR a glosa da amortização de ágio**. Vencidos os Conselheiros Marcelo Calheiros Soriano, Ana de Barros Fernandes Wipprich e Luiz Tadeu Matosinho Machado e; b) **para CANCELAR a multa isolada**, proporcionalmente às exigências canceladas. Vencidos os Conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa e Talita Pimenta Felix que davam provimento integral; por unanimidade: para: c) **CANCELAR a exigência relativa a glosa de despesas com perdas no recebimento de créditos**; II) em NEGAR provimento ao recurso voluntário, por unanimidade: d) quanto ao **ganho de capital na desmutualização da CETIP**; e, e) **quanto a incidência de juros sobre a multa**; e, ainda, por unanimidade de votos, III) em NEGAR provimento ao recurso de ofício.

Dos autos se extrai que a fiscalização pretendeu verificar a dedutibilidade, para fins fiscais de IRPJ e CSLL, das despesas de amortização de ágio contabilizadas pelo contribuinte ALVORADA CARTÕES, que tiveram origem na incorporação das empresas Oregon e Banco BEC S/A, considerando que, a partir de uma reorganização societária, o contribuinte passou a amortizar contabilmente e considerar dedutível para fins de IRPJ e CSLL, no ano-calendário de 2008, o valor total de R\$ 109.995.409,68, decorrente da incorporação da Oregon e do BEC.

Houve autuação também quanto ao processo de desmutualização da CETIP - Câmara de Custódia e Liquidação (CETIP Associação), bem com de glosas de despesas a título de “Perdas dedutíveis em operações de crédito, consoante o art. 9º da Lei 9.430/96 e de multas isoladas de IRPJ e CSLL previstas no artigo 44, II, “b” da Lei 9.430/96.

Ao apreciar a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) de competência considerou-a parcialmente procedente, no tocante a erros de cálculo e reflexos de autuação anterior, mas mantendo na essência o crédito tributário exigido.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário contra a decisão, ao qual foi dado provimento parcial pela Turma Ordinária do CARF, nos termos da ementa acima transcrita.

Cientificada da decisão, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) interpôs recurso especial endereçado à 1ª Turma da CSRF, o qual foi admitido através de despacho de admissibilidade de fls. 1056-1062, no tocante às seguintes divergências:

1. Dedutibilidade de ágio - Transferência - IRPJ

Sobre a possibilidade de o contribuinte deduzir despesa com ágio gerado no momento em que o Banco Bradesco S/A adquiriu o Banco BEC S/A, o qual lhe foi transferido posteriormente, a recorrente defende a indedutibilidade da referida despesa e afirma que a decisão atacada diverge daquelas exaradas nos paradigmas abaixo:

Primeiro paradigma - Acórdão nº 1402-001.772:

IRPJ CSLL. INEXISTÊNCIA DE EXTINÇÃO DO INVESTIMENTO. REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO TRANSFERIDO. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO INDEVIDA.

O direito à contabilização do ágio não pode ser confundido com o direito à sua amortização.

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).

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).

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.

A utilização de sociedade veículo, de curta duração, constitui prova da artificialidade daquela sociedade e das operações nas quais ela tomou parte, notadamente a transferência do ágio.

Segundo paradigma - Acórdão nº 9101-002.188 (caso “BIOSINTÉTICA”):

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, tendo em vista a ausência de normatização própria que amplie os aspectos pessoal e material a outras pessoas jurídicas ou que preveja a possibilidade de intermediação ou de interposição por meio de outras pessoas jurídicas.

Não há previsão legal, no contexto dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e dos artigos 385 e 386 do RIR/99, para transferência de ágio por meio de interpоста pessoa jurídica da pessoa jurídica que pagou o ágio para a pessoa jurídica que o amortizar, que foi o caso dos autos, sendo indevida a amortização do ágio pela recorrida.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL - A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se ao lançamento decorrente, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

O despacho de admissibilidade consignou que o primeiro paradigma “*possui a particularidade de ter decidido sobre lançamento tributário contra o mesmo contribuinte do presente processo, realizado em razão das mesmas alegadas infrações, as quais dizem respeito às mesmas operações societárias, variando apenas em relação ao período de apuração em que o ágio foi amortizado.*” Ao final, admitiu o recurso por ambos os paradigmas.

2. Dedutibilidade de ágio - Transferência – CSLL

Sobre a dedutibilidade da amortização do ágio na base de cálculo da CSLL, insurge-se a recorrente contra a decisão recorrida que entendeu que não há previsão legal que obrigue o contribuinte a adicionar à base de cálculo da CSLL a despesa com ágio, ao contrário do que ocorre com o IRPJ.

No despacho de admissibilidade foi considerado como paradigma apenas o Acórdão n.º 1301-002.052, o qual adotou a seguinte ementa:

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. CONDIÇÃO. INOBSERVÂNCIA.

A amortização de ágio, nos termos da autorização trazida pelo inciso III do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, impõe que a pessoa jurídica beneficiária observe as condições previstas na legislação de regência. No caso vertente, ainda que se abstraíam fatos relacionados às operações que deram causa ao sobrepreço, resta fora de dúvida de que a apresentação da demonstração a que alude o parágrafo 3º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, com data posterior à aquisição da participação societária foi efetuada, revela evidente violação à condição explicitada na norma referenciada, tomando indedutível a despesa apropriada no resultado.

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE,

Em virtude da absoluta ausência de previsão legal o ágio incorrido na aquisição de participação societária não pode ser transferido por meio de aumento de capital.

CSLL. ÁGIO. AMORTIZAÇÃO.

Em conformidade com o disposto no art. 7º (caput) e inciso III da Lei nº 9.532, de 1997, a faculdade de amortização de ágio, nas condições ali referidas, limita-se à apuração do lucro real, base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica.

O despacho de admissibilidade considerou comprovada a divergência jurisprudencial, consignando que:

A leitura dos acórdãos paradigma e recorrido permite verificar que os quadros fáticos encontrados nos dois processos são semelhantes. Apesar disso, a autoridade julgadora do processo paradigma entendeu que a tributação da CSLL deveria seguir o destino da tributação do IRPJ, enquanto a autoridade julgadora do presente processo entendeu que a tributação da CSLL, em relação à amortização de ágio, deve ter tratamento próprio, em relação à tributação do IRPJ.

Cientificado do acórdão que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário e negou provimento ao Recurso de Ofício, do Recurso Especial interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial, o contribuinte apresentou embargos e contrarrazões.

Os embargos foram admitidos e ensejaram o seguinte acórdão:

Acórdão de Embargos nº 1302-002.373:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

DESMUTUALIZAÇÃO. GANHO DE CAPITAL. MULTA DE OFÍCIO ACRESCIDA DE JUROS.

O ganho de capital auferido na desmutualização enseja obrigação tributária compreendendo tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o principal e multa de ofício incidem juros de mora à taxa Selic (Súmulas CARF nº 4 e 5; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

PERDAS EM OPERAÇÕES DE CRÉDITO COM LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA. PDD.
CANCELAMENTO DO AUTO. RECOMPOSIÇÃO DO LUCRO REAL E BASE
CSLL

Desenvolvido e fundamentado no voto do acórdão embargado, contemplando-se os elementos necessários para que, no retornos dos autos, a DRF proceda à correta cobrança dos créditos tributários remanescentes, relativos à desmutualização, juros e multa de ofício, exonerando-se aqueles referentes ao ágio, não há omissão a ser reparada.

JURISPRUDÊNCIA DO CARF. DESMUTUALIZAÇÃO. AUSÊNCIA DE
EXPRESSA MANIFESTAÇÃO

O fato de não haver expressa referência no acórdão embargado, sobre os acórdãos colacionados, não significa que foram objeto de análise, sobretudo, para viabilizar a conclusão exarada que, no caso, foi em sentido diverso, concluindo-se e fundamentando-se pela ocorrência de ganho de capital e a devida incidência de juros e multa.

AMORTIZAÇÕES DE ÁGIO. QUADRO DEMONSTRATIVO. INDICAÇÕES DA
DRJ EM DESACORDO COM O ACÓRDÃO EMBARGADO. NECESSIDADE DE
EXCLUSÃO DO QUADRO

Diante de lapso material manifesto, ao se reproduzir o referido quadro apresentado pela DRJ, sem a necessária adequação para refletir as amortizações de ágio, cuja despesa havia sido glosada pela DRJ, ainda que o quadro, em si, não tenha o condão de modificar a conclusão do voto, a respeito de tal matéria, cabe a exclusão do referido quadro.

GANHO DE CAPITAL. VALORIZAÇÃO DE TÍTULOS PATRIMONIAIS.
EMBARGANTE CITA APENAS PARTE DO ACÓRDÃO

Não há contradição quando verificado que a Embargante transcreveu apenas parte do voto em questão, e o trecho a que se refere, em verdade, trata-se de transcrição do acórdão da DRJ, em que, de forma correta e precisa, indica a parte que concorda com as alegações da Embargante (trecho transcrito nos embargos de declaração), e parte em que a DRJ concorda com a Fiscalização.

Cientificada desse acórdão, a PGFN manifestou-se pelo prosseguimento do feito com o julgamento do seu recurso especial anteriormente interposto.

Em contrarrazões, o contribuinte, inicialmente, questiona a admissibilidade recursal, alegando, em síntese:

II.1 – Incompatibilidade do Acórdão Paradigma nº 9101-002.188 com a Matéria Discutida nos Presentes Autos

II.2 – Da Necessária Desconsideração do Acórdão Paradigma Adicional nº 1301-002.052

Em seguida, aponta razões de insubsistência do recurso especial da Fazenda Nacional, desenvolvendo os seguintes tópicos:

III.1 – Da Subsunção dos Fatos à Norma Contida no Artigo 7º da Lei 9.537/97

III.2 – Da Validade e do Propósito Negocial das Operações Efetivamente Realizadas

II.3 – Da Inexistência de Previsão Legal para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização

III.4 – *Ad argumentadum* – Da Necessidade de Conhecimento e Julgamento dos Demais Argumentos Desenvolvidos no Recurso Voluntário da Recorrida na Hipótese de o Recurso Especial ser Conhecido e Provido: II.1.3 – Da Iliquidez e Incerteza da Base de Cálculo Autuada II.12 – Da Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa

Em seu recurso especial, o contribuinte aponta divergência em relação às seguintes matérias (fl.1309):

1) Substituição de títulos por ações no processo de *desmutualização* e a ausência de devolução patrimonial - não enquadramento no art. 17, da Lei nº 9.532/97;

2) Exigência de Multa Isolada Após o Encerramento do Ano-base;

3) Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício;

4) Incidência de juros sobre a multa de ofício.

O Presidente da Câmara da 1ª Seção do CARF recorrida deu **seguimento parcial** ao recurso interposto, apenas em relação aos itens 2) Exigência de Multa Isolada Após o Encerramento do Ano-base e 3) Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício, decidindo que não restou caracterizada divergência relativamente à matéria denominada "1) *Desmutualização e a ausência de devolução patrimonial - art. 17, da Lei nº 9.532/97*".

O agravo apresentado dessa decisão foi acolhido para dar seguimento ao recurso especial relativamente à matéria intitulada "1) *Desmutualização e a ausência de devolução patrimonial - art. 17, da Lei nº 9.532/97*".

Em contrarrazões, a PGFN sustenta o não conhecimento do recurso do contribuinte no tocante às matérias "1) *Desmutualização e a ausência de devolução patrimonial - art. 17, da Lei nº 9.532/97*", pedindo para ratificar as razões expostas no r. Despacho nº S/N – 3ª Câmara de 09 de outubro de 2018 para negar seguimento ao recurso;

- Quanto à aplicação da multa isolada após o encerramento do ano-base e em relação à aplicação concomitante de multas, observa-se que se trata de matéria sobre a qual a Câmara Superior sedimentou entendimento contrário, citando diversos precedentes (acórdãos nº 9101-004291, 9101-004106, 9101-003469, 9101-003467, 9101-002414, 9101-002434, 9101-002438).

Aponta que o acórdão nº 1301-001.492, apresentado como paradigma, foi especificamente reformado pelo Acórdão 9101-003.867.

No mérito, defende que não há reparos a serem feitos no lançamento fiscal realizado e acertadamente mantido pela DRJ e pelo acórdão ora recorrido, tanto no tocante à devolução de patrimônio no processo de desmutualização quanto ao cabimento de multa isolada

ainda que ao final do período não exista tributo a recolher e à possibilidade de cumulação da multa de ofício com a multa isolada.

É o relatório.

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora.

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

Conhecimento

Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF.

O recurso especial fazendário apresenta divergência em face de decisão que permitiu a dedutibilidade do ágio transferido na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Em contrarrazões, o contribuinte sustenta o não conhecimento do recurso fazendário, alegando, em síntese:

- a) a incompatibilidade do Acórdão Paradigma nº 9101-002.188 com a Matéria Discutida nos Presentes Autos
- b) a necessária Desconsideração do Acórdão Paradigma Adicional nº 1301-002.052

A primeira alegação não merece acolhimento, haja vista que o acórdão paradigma referido trata de situação similar à dos presentes autos. O trecho do voto condutor abaixo demonstra a situação concreta analisada à luz do ordenamento jurídico posto:

Em síntese, 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.

Na atual redação destes dispositivos e para o caso de incorporação "As avessas", exclusivamente no caso em que a investida **adquire a investidora original** (ou **adquire diretamente a investidora**, nessa linha de raciocínio as intermediárias não seriam investidoras de fato, apenas de direito) é que haverá o atendimento a esses aspectos, tendo em vista a ausência de normatização própria que amplie os aspectos pessoal e material a outras pessoas jurídicas ou que preveja a possibilidade de intermediação ou de interposição por meio de outras pessoas jurídicas. No caso dos autos, esses aspectos não foram satisfeitos, em especial dos aspectos pessoal e material, vejamos:

A utilização de uma pessoa jurídica interposta (Delta Participações Farmacêuticas S.A.) para transferência do ágio, que veio a ser adquirida pela investida (Biosintética), mas

que não foi investidora original (investidora de fato, a que pagou o ágio), implica no desatendimento dos aspectos pessoal e material e, conseqüentemente, na descaracterização da aplicação dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e dos artigos 385 e 386 do RIR/99, que resulta na impossibilidade da amortização do ágio.

A amortização do ágio seria devida apenas se a empresa investida (Biosintética) tivesse incorporado a investidora (Aché Laboratórios Farmacêuticos S.A. - investidora *strico sensu*), pois somente essa se enquadra nos aspectos pessoal e material.

Nesse passo, devem ser restabelecidas as autuações fiscais a título de IRPJ e CSLL. (grifos no original)

O acórdão recorrido, por seu turno, aprecia situação semelhante, como se extrai do seguinte seguimento em que é reproduzido trecho do acórdão da DRJ:

Entretanto, esta não é a hipótese dos autos. No caso ora em análise, o Banco Bradesco adquiriu ações do Banco BEC e as utilizou para integralização de capital na Oregon, empresa que não tinha atividades operacionais, conforme informado pela fiscalização. Em seguida, a impugnante incorporou a totalidade das ações da Oregon, que se tornou sua subsidiária integral. Dias depois, a impugnante, Alvorada Cartões, Crédito, Financiamento e Investimento S.A., incorporou a Oregon, tornando-se detentora da participação societária no Banco BEC. Dois meses depois, a impugnante incorporou o Banco BEC e passou a deduzir as despesas com amortização do ágio na apuração do IRPJ e da CSLL.

Verifica-se que a operação inicial (aquisição de ações do Banco BEC pelo Banco Bradesco) foi efetuada entre partes independentes, tendo o adquirente efetivamente pago nas aquisições valor superior ao patrimônio líquido, decorrendo daí um ágio. A regra especial prevista no art. 7º da Lei nº 9.532/97 somente poderia ser aplicada se a absorção patrimonial tivesse ocorrido entre eles. Entretanto, foram realizadas outras operações societárias entre empresas do Grupo Bradesco que tiveram como resultado a transferência da participação societária no Banco BEC para a impugnante.

A divergência resta bem caracterizada na medida em que se verifica que, enquanto o acórdão recorrido, ao interpretar os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, considerou inexistir óbice à dedução do ágio transferido da base de cálculo do IRPJ e da CSLL por terceiro que não participou da operação que gerou o ágio, o acórdão paradigma acima considerou que o ágio somente poderia ser deduzido por quem participou da operação original como investidor ou investido, e desde que tenha havido “confusão patrimonial” entre os participantes.

De toda a sorte, ainda que não fosse admitido esse paradigma, o conhecimento recursal não estaria prejudicado, haja vista que o primeiro paradigma apontado (acórdão nº 1402-001.772) corresponde ao julgamento de autuação, formalizada nos autos do processo nº 16327.720407/2012-56, sobre infração do mesmo contribuinte em relação ao mesmo ágio, como bem observou o despacho de admissibilidade. Acrescente-se que a própria autoridade fiscal faz referência, no Termo de Verificação Fiscal, ao acórdão da DRJ (único até então existente) que julgou a autuação anterior.

Em razão disso e presentes os pressupostos recursais, o recurso fazendário deve ser conhecido quanto à matéria **Dedutibilidade de ágio - Transferência – IRPJ**.

Para confrontar a decisão recorrida no tocante à matéria **Dedutibilidade de ágio - Transferência – CSLL**, a PGFN apresentou como paradigma o acórdão nº 1301-002.052 e o contribuinte ataca essa admissibilidade.

A recorrente, cautelarmente, apresenta paradigma para a matéria, assim justificando:

Ressalte-se que nos dois acórdãos indicados como paradigmas foram mantidas tanto as autuações de IRPJ quanto de CSLL, sob o entendimento de que há íntima relação de causa e efeito entre os lançamentos matriz (IRPJ) e decorrente (CSLL), circunstância que os vincula. Pois bem, esta Procuradoria entende que tal constatação já é suficiente para demonstrar a divergência jurisprudencial em relação aos dois tributos mencionados. Todavia, como foi apresentada no voto recorrido argumentação em separado para o fim de cancelar a CSLL, colaciona-se, por precaução, acórdão paradigma adicional, que contém tese subsidiária e que trata especificamente da questão da base de cálculo da CSLL.

O Colegiado *a quo* entendeu que a legislação do IRPJ contém previsões específicas relativamente aos efeitos da amortização do ágio, as quais não se aplicam à base de cálculo da CSLL. Acolheu, em suma, a argumentação do contribuinte de que, no caso de amortização de ágio, inexistia previsão legal que permita a adição da referida despesa na determinação da base de cálculo da CSLL.

Contrapondo tal entendimento, a Primeira Turma da Terceira Câmara da Primeira Seção do CARF concluiu que, ainda que se admitisse a tese dos contribuintes acerca da possibilidade de transferência do ágio, continuaria existindo óbice à sua dedução da base de cálculo da CSLL. Isso porque compreende que o foco não deve se dar na inexistência de autorização para adição dessa despesa na determinação da base de cálculo CSLL, mas sim na ausência de previsão legal para amortização do ágio da base de cálculo dessa contribuição.

De fato, o acórdão recorrido apontou fundamentos para afastar especificamente a glosa da despesa de ágio na base de cálculo da CSLL, conforme abaixo:

Vejo que, assiste razão à recorrida considero válidas as conclusões de que (i) a base de cálculo da CSLL é o lucro líquido com ajustes expressamente previstos em lei; (ii) amortização contábil do ágio sempre foi permitida pela legislação brasileira, até a edição da Lei nº 11.638/07, de modo que, em relação à CSLL, o ágio é dedutível; (iii) a base de cálculo do IRPJ, por sua vez, é o lucro real, para o qual existem previsões específicas relativamente aos efeitos da amortização do ágio que não se aplicam à base de cálculo da CSLL (nem as regras previstas no Decreto-Lei nº 1.598/77 que tratam da adição do ágio no lucro real, nem as regras previstas na Lei nº 9.532/97, que permite sua amortização em algumas hipóteses).

Diante disso, conclui-se que o despacho de admissibilidade corretamente apreciou o acórdão paradigma citado em função da manifestação do colegiado recorrido quanto ao tema, correspondente a outra matéria de decisão (dedutibilidade da transferência de ágio na CSLL), não havendo qualquer razão para a desconsideração do referido paradigma.

Em face ao exposto, o recurso especial da PGFN deve ser integralmente conhecido.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

Conhecimento

Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF.

O recurso especial do contribuinte obteve seguimento em relação às seguintes matérias:

1) Substituição de títulos por ações no processo de *desmutualização* e a ausência de devolução patrimonial - não enquadramento no art. 17, da Lei nº 9.532/97;

2) Exigência de Multa Isolada Após o Encerramento do Ano-base;

3) Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício;

No tocante à primeira matéria, a decisão recorrida decidiu sobre o tema nos termos da seguinte ementa:

AUTO DE INFRAÇÃO. DESMUTUALIZAÇÃO DA CETIP. ASSOCIAÇÕES ISENTAS. DEVOLUÇÃO DE TÍTULO PATRIMONIAL E SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES DAS NOVAS EMPRESAS. SUJEIÇÃO À TRIBUTAÇÃO.

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

Verifica-se que a decisão recorrida, apreciando o processo de desmutualização da CETIP, aplicou o entendimento consolidado na Súmula CARF abaixo reproduzida, aprovada na sessão do Pleno de 3 de setembro de 2018:

Súmula CARF nº 118

Caracteriza ganho tributável por pessoa jurídica domiciliada no país a diferença positiva entre o valor das ações ou quotas de capital recebidas em razão da transferência do patrimônio de entidade sem fins lucrativos para entidade empresarial e o valor despendido na aquisição de título patrimonial. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Inclusive, dentre os precedentes da referida súmula encontra-se exatamente o acórdão recorrido, de nº **1302-002.001**:

Acórdãos Precedentes:

1201-001.395, de 03/03/2016; 1301-002.432, de 16/05/2017; **1302-002.001, de 06/10/2016**; 1401-001.886, de 18/05/2017; 1402-002.404, de 15/02/2017; 9101-002.462, de 19/10/2016; 9101-002.696, de 16/03/2017; 9101-003.376, de 05/02/2018.

Nos termos do § 3º do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, é incabível recurso especial contra decisão administrativa que tenha adotado entendimento de súmula de jurisprudência do CARF, mesmo que esta tenha sido aprovada depois da interposição do recurso:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CAREF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

(...)

Diante disso, no que tange ao processo de desmutualização, em que pese a admissibilidade recursal, cumpre destacar que o seu não conhecimento se impõe neste momento, em face do disposto no §3º do art. 67 do Anexo II do RICAREF, acima.

Assim, não se conhece do recurso especial do contribuinte nessa matéria.

No que tange às demais matérias, presentes os pressupostos recursais, o recurso é conhecido, adotando-se as razões contidas no despacho de admissibilidade.

Em conclusão, vota-se por conhecer parcialmente do recurso especial do contribuinte, apenas quanto às matérias (i) exigência de multa isolada após o encerramento do ano-base e (ii) cumulação da multa isolada com a multa de ofício.

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

Mérito

O recurso fazendário questiona (i) a possibilidade de o contribuinte deduzir despesa com ágio gerado no momento em que o Banco Bradesco S/A adquiriu o Banco BEC S/A, o qual lhe foi transferido posteriormente, bem como (ii) a dedutibilidade da amortização desse ágio na base de cálculo da CSLL.

Como bem observado pelo despacho de admissibilidade, o primeiro paradigma (Acórdão nº 1402-001.772), refere-se a *lançamento tributário contra o mesmo contribuinte do presente processo, realizado em razão das mesmas alegadas infrações, as quais dizem respeito às mesmas operações societárias, variando apenas em relação ao período de apuração em que o ágio foi amortizado*.

O Acórdão nº 1402-001.772, prolatado nos autos do processo nº 16327.720407/2012-56, foi confirmado pelo **Acórdão nº 9101-003871**, julgado em 03/10/2018, da lavra desta relatora, que teve a seguinte ementa e resultado:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2007, 2008

RECURSO CONTRA MATÉRIA SUMULADA. NÃO CABIMENTO.

Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

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).

Quando não ocorre a extinção do investimento nem tampouco a confusão patrimonial entre a investidora e a investida originais o ágio é indedutível e não permite sua transferência a terceiros estranhos à operação que o ensejou.

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

A utilização de empresa veículo, de curta duração, constitui prova da artificialidade desta sociedade e das operações em que tomou parte, notadamente quando há transferência do ágio a terceiros. Não produzem o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo as operações que envolvam a transferência do ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, quando praticadas sem finalidade comercial ou societária.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2007

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Por compartilharem o mesmo suporte fático e matéria tributável, aplica-se à CSLL o quanto decidido em relação ao IRPJ.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2007, 2008

FALTA DE PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

Com o advento da Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, tornou-se juridicamente indiscutível o cabimento da incidência da multa isolada pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, ainda que cumulativamente haja imposição da multa de ofício proporcional ao imposto e à contribuição devidos ao final do respectivo ano-calendário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, apenas em relação ao ágio, não conhecendo das matérias da preclusão ou decadência e da ilegalidade da cobrança. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Gerson Macedo Guerra e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe deram provimento. Acordam, ainda, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencido o conselheiro

Luís Flávio Neto, que não conheceu do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Demetrius Nichele Macei e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe negaram provimento.

Trata-se de auto de infração lavrado em face do mesmo contribuinte, em relação a idêntica infração pertinente à dedutibilidade do ágio gerado em 2005, em distinto período de apuração (2007), em que se decidiu quanto ao tema pela manutenção da autuação, consoante os seguintes fundamentos:

Mérito

A apreciação das matérias relacionadas ao mérito - questão da amortização do ágio - refletirá a estruturação adotada no recurso do contribuinte e no despacho de admissibilidade do recurso, com registro de observações pertinentes em cada tópico.

a) Validade da transferência do ágio

Neste ponto, aduz a Recorrente que as operações discutidas nos autos foram implementadas nos exatos termos da legislação de regência. Contudo, teria prevalecido no acórdão questionado a equivocada interpretação de que a transferência do ágio não encontra abrigo no ordenamento, razão pela qual o correspondente efeito fiscal não foi admitido.

Defende a interessada, com base nos paradigmas indicados, que inexistente óbice para que um grupo econômico transfira 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 dos autos, o debate trata da amortização do ágio originalmente gerado na aquisição do BEC pelo Banco Bradesco, com posterior transferência para a Recorrente.

Embora não se discuta nos autos a natureza e a existência desse ágio, a decisão recorrida entendeu pela sua indedutibilidade, nos seguintes termos:

De fato, não se discute nos autos a existência do ágio registrado pelo Bradesco em razão da aquisição de participação societária no Banco BEC e posteriormente transferido à Recorrente, via empresa veículo, que passou a amortizá-lo.

A questão controvertida reside no direito à amortização do ágio pela Recorrente, pois se o próprio Banco Bradesco tivesse incorporado o Banco BEC não haveria dúvida quanto ao enquadramento da operação no art. 7º da Lei nº 9.532/97.

(...)

Desde o julgamento do processo nº 16561.720026/2011-13 (“Caso Bunge” – acórdão nº 1402-001.460), no qual fui designado redator do voto vencedor, esta turma, ainda que por voto de qualidade, alterou seu posicionamento.

Fixou-se o entendimento de que, 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/extinção de tal investimento (inteligência do art. 426 do Decreto nº 3.000/99 Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99).

Por decorrência, incluiu-se nova premissa para que a amortização do ágio por rentabilidade futura fosse possível, qual seja, a extinção do investimento em razão da absorção do patrimônio da investidora pela investida, ou vice-versa, conforme prevê o art. 386, e seu inciso III, do RIR/99.

Naquele caso a hipótese ainda tratava da utilização de empresa veículo cujo único objetivo foi possibilitar, mediante reestruturação societária meramente artificial e formal, a amortização do ágio. No presente caso, para seu deslinde, bastaria analisar o elemento fundamental para que o ágio pudesse ser amortizado: investida e investidora passaram a ser uma única pessoa jurídica? Não há dúvidas que tal reestruturação jamais ocorreu.

De acordo com o racional desenvolvido pelo voto condutor, o fato de investidora e investida jamais terem se tornado uma única entidade afasta, de plano, a possibilidade de amortização do ágio e, por via de consequência, qualquer aproveitamento mediante transferência a terceiros.

Com efeito, a matéria em debate encontra-se disciplinada nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, que dispõem sobre o registro e a amortização do ágio gerado em investimentos avaliados pelo patrimônio líquido:

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

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:

a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II do caput:

a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

b) poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§ 4º Na hipótese da alínea "b" do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente.

§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.

Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:

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

Já a sistemática de apuração do ágio deve seguir o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

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

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.

§ 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

- a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;
- b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;
- c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

À luz da legislação de regência, percebe-se que o ágio corresponde à diferença entre o custo de aquisição de um investimento e o seu valor patrimonial. Isso significa que 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 líquido. A expressão "pagar" pode ser entendida em sentido amplo, contemplando diversas modalidades, desde que todas impliquem algum tipo de desembolso ou ônus para o adquirente.

No caso dos autos constata-se, na esteira da decisão recorrida, 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:

Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior.

(...)

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

A matéria tem sido objeto de diversos julgados nesta Câmara Superior, com entendimento contrário à tese da Recorrente, a exemplo de recente decisão, formalizada pelo acórdão nº 9101-003.466, de 7 de março de 2018, que analisou caso semelhante ao do presente processo e cuja ementa, na parte que nos interessa, consignou:

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.

No mesmo sentido decidiu a turma no também recente acórdão nº 9101-003.468, de 7 de março de 2018, no qual foi negada a possibilidade de transferência do ágio, conforme se depreende da ementa a seguir transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

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.

b) Extinção do investimento nos casos de transferência do ágio

Embora o despacho de admissibilidade tenha reconhecido este e os demais argumentos como "matéria divergente", parece-me claro que aqui há relação direta e intrínseca com o tópico anterior, posto que a análise das operações não deve ficar restrita a apenas um dos aspectos jurídicos suscitados.

Por força da natural interconexão e relação de causa e efeito entre os argumentos (até porque *transferência do ágio/extinção do investimento/confusão patrimonial/ utilização de empresa veículo* são conceitos indissociáveis no presente caso) devo acrescentar algumas ideias às considerações já efetuadas no tópico anterior.

Como visto, a decisão recorrida entendeu, entre outros motivos, que a inocorrência de extinção do investimento em razão da absorção do patrimônio da investidora pela investida (ou vice-versa), ofende a previsão do art. 386, III do RIR e impossibilita o aproveitamento do ágio por terceiros estranhos à operação original.

Nesse contexto, o voto condutor, reproduzindo jurisprudência assentada na turma *a quo*, assinalou que:

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 os investimentos realizados, e adquiridos com ágio, comporiam o 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 encontra ressonância na melhor doutrina acerca da matéria. Ricardo Mariz de Oliveira, por exemplo, apresenta a racionalidade e os requisitos das normas relativas ao ágio nas passagens seguintes, extraídas das p. 763 e ss. da obra “Fundamentos do Imposto de Renda”:

A norma legal contida no artigo 7º e 8º foi promulgada com vistas a facilitar as privatizações levadas a cabo pelo Governo Federal, pois passou a permitir a dedução fiscal de certos ágios antes indedutíveis.

Todavia a norma não se restringiu ao programa de privatização, tendo se estendido a toda e qualquer situação que se subsuma às suas hipóteses fáticas de incidência.

(...)

Uma primeira observação é no sentido de que os art. 7º e 8º não revogaram o disposto no art. 25 do Decreto-lei n. 1.598, que continua a vigir e a declarar indedutíveis as amortizações de quaisquer ágios, quaisquer que sejam seus fundamentos econômicos, assim como declara não tributáveis as amortizações de quaisquer deságios, enquanto o respectivo investimento permanecer no ativo permanente da pessoa jurídica adquirente do mesmo.

Destarte, os efeitos fiscais dependem da realização das condições inseridas nos art. 7º e 8º da Lei nº 9.532, que são pressupostos para a dedução dos ágios, nos casos e circunstâncias em que admitida, assim como a tributação dos ágios.

(...)

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. 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.

O art. 8º, letra “b”, dá a alternativa de se inverter a ordem, ou seja, trata a absorção da investidora pela investida (a chamada “incorporação para baixo” ou “down stream merger”) do mesmo modo que a absorção da investida pela investidora (a “incorporação para cima” ou “up stream merger”), que está prevista no art. 7º.

Seja como for, o relevante para a lei é a substância da reunião das duas (ou mais de duas pessoas jurídicas), por um dos atos jurídicos nos dois artigos.

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 na lei, 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.

(...)

Realmente, os art. 7º e 8º da Lei n. 9532 têm um objetivo – a concessão do benefício de uma dedução especial do ágio – um requisito para tanto, que é a absorção do patrimônio onde esteja o ágio, ou do patrimônio que vai gerar o lucro ao o ágio se refira.

Isso inobstante, após a junção das pessoas jurídicas com os recursos financeiros relativos ao ágio participando do ativo da mesma pessoa jurídica (quando for o caso) poderem eles ser empregados para o pagamento de custo e despesas, o que não se confunde com a natureza do ágio mantido em ativo diferido e com a sua amortização, tanto quanto o capital social e os recursos derivados da sua integralização podem ser usados para pagar custos e despesas, mas não se transformam em custos e despesas.

Portanto, essa norma de concessão do direito à dedução fiscal da amortização é uma norma excepcional, baseada em motivações extra-tributárias de (1)conveniência da política fiscal no sentido de favorecer as privatizações, à época da promulgação da Lei n. 9532, e também de (2) justiça econômica contida na amortização do ágio pago na aquisição do negócio, paulatinamente à geração dos lucros que tenham dado lastro a ele, eis que estes são sujeitos à tributação quando surgidos. Este último dado é que justifica a extensão da norma a quaisquer aquisições, mesmo às feitas fora do programa de privatizações que estava em andamento na data da Lei n. 9532.

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. (*grifou-se*)

Destarte, o escopo implícito na lei, ao estabelecer a condição de realização de incorporação, fusão ou cisão, é unir o ágio e os lucros a que ele se refira, numa mesma pessoa jurídica e, portanto, num mesmo lucro tributável. Isso representa o cerne da exigência condicional da dedução do ágio e se manifesta através do requisito da absorção de um patrimônio pelo outro, o que não se verifica no caso dos autos.

Assim, firme na premissa supra mencionada e na interpretação conferida aos dispositivos legais entendo que, diante da não extinção do investimento por incorporação não há como acolher o argumento da interessada, razão pela qual deve ser mantida a decisão recorrida.

c) Validade da suposta "empresa veículo"

De acordo com os dispositivos legais já citados nos tópicos anteriores temos que a necessidade de incorporação da investida pela investidora (ou mesmo quando isso ocorre de maneira inversa) exige que a investidora seja aquela que participou da operação original, vale dizer, deve ser a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou o valor do ágio e assumiu os riscos do negócio com base na expectativa de rentabilidade futura.

Daí decorre a impropriedade no uso das chamadas "empresas-veículo", notadamente quanto não se comprova sua absoluta necessidade na operação (por força, por exemplo, de normas regulatórias específicas e incontornáveis).

O voto condutor do acórdão recorrido descreveu as operações praticadas e entendeu pela impossibilidade de utilização de empresa veículo na espécie, nos seguintes termos:

Outro ponto merece ainda análise: a utilização de empresa veículo para transferência de tal ágio.

No presente caso, Banco Bradesco adquiriu ações do Banco BEC em duas situações distintas (no período próximo a cinco meses entre as duas aquisições). Cerca de quatro meses depois, adquiriu quotas da Oregon, pessoa jurídica sem qualquer atividade operacional, conforme bem retratado pela autoridade fiscal autuante. Ato contínuo, deliberou-se o aumento de capital em Oregon, subscrito pelo próprio Banco Bradesco e integralizado mediante conferência das ações do Banco BEC avaliadas a valor contábil. Nesse passo, transferiu-se o ágio de Bradesco para Oregon.

Após 08 (oito) dias, deu-se o passo final para transferência do ágio: (i) a Recorrente realizou a incorporação de ações de Oregon, que, a partir de então, passou a ser sua subsidiária integral; (ii) uma semana depois, a Recorrente incorporou Oregon, tornando-se detentora do investimento no Banco BEC com o respectivo ágio, passando a amortizá-lo.

A meu ver, resta evidente a utilização de empresa veículo para transferência do ágio.

(...)

A respeito dos demais argumentos entabulados pela Recorrente sobre o sigilo da proposta e sua falta de capacidade financeira para participar do leilão, sobre a impossibilidade de conferência de bens em instituições financeiras, a necessidade de segregação do investimento em Oregon a fim de afastar riscos administrativos e, por fim, que os mesmos efeitos tributários seriam verificados em diversas outras operações, não me sensibilizam, porque o negócio levado a efeito, efetivamente, foi a aquisição do

investimento realizado por Bradesco em Banco BEC. E, como não houve extinção do investimento por meio incorporação, fusão e cisão entre tais empresas, não lhe socorre o direito de amortização do ágio, devendo o mesmo compor o custo do investimento para eventual apuração de ganho de capital em eventual futura alienação do investimento. A amortização somente seria possível se houvesse a efetiva incorporação do Banco BEC por Bradesco (ou, por hipótese, vice-versa).

Em resumo: inexistindo extinção do investimento mediante real 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.

À luz dos fatos narrados nos autos, a amortização promovida pela Recorrente não atendeu ao disposto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 nem tampouco aos critérios fixados pelos arts. 385 e 386 do RIR/1999, posto que o investimento realizado pelo Bradesco no BEC não foi extinto mediante reorganização societária (incorporação, fusão ou cisão) entre estas pessoas.

O entendimento aqui esposado é consistente com a jurisprudência desta Câmara, razão pela qual também não há como acolher a pretensão da Recorrente quanto a este tópico. Cite-se, a título de exemplo, a decisão proferida no acórdão nº 9101-003.371, de 17 de janeiro de 2017:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

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

A hipótese 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 a investidora real transferiu recursos a uma "empresa-veículo" com a específica finalidade de sua aplicação na aquisição de participação societária em outra empresa e se a "confusão patrimonial" advinda do processo de incorporação não envolve a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio, ainda que a operação que o originou tenha sido celebrada entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço.

d) Impossibilidade de se aplicar a teoria do propósito negocial

Neste ponto, aduz a Recorrente que a posição adotada pelo acórdão combatido contraria jurisprudência deste CARF, no sentido de que podem ser admitidas para fins fiscais operações societárias baseadas em motivação extratributária (propósito negocial).

Defende que não há previsão legal no ordenamento que respalde tal exigência, o que a tornaria "apenas uma teoria sem amparo no direito positivo".

O voto condutor do acórdão recorrido fez uma profunda análise da questão, que pela robustez dos argumentos merece ser reproduzida, ainda que parcialmente:

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.

Cabível assentar, também, que a orientação constitucional e jurisprudencial antes referida não representa novidade em termos internacionais. Nos Estados Unidos da América, meca do capitalismo e do liberalismo, a Suprema Corte, ao apreciar o caso *Gregory v. Helvering*, já em 1935, reconheceu o direito de planejamento do contribuinte, mas afastou a licitude de operações societárias nas quais presente choque entre a realidade e o artifício formal. Daquele julgado, que tratou de pretensa operação societária isenta do imposto de renda, colhe-se o seguinte excerto da decisão (“Interpretação Econômica do Direito Tributário: o caso *Gregory v. Helvering* e as doutrinas do propósito negocial (*business purpose*) e da substância sobre a forma (*substance over form*)”, Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy, *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, nº 43, págs. 55 a 62):

(...)

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 desconsideração 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.

Nos termos do racional e da doutrina propostos pelo voto condutor conclui-se que o intérprete deve atentar para as circunstâncias fáticas e jurídicas da operação, que incluem, entre outras, o *propósito negocial*, 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.

O cotejo entre a operação inicial que ensejou o ágio, entre o Bradesco e o BEC, e as operações posteriores, que permitiram a transferência deste para a Recorrente, permite concluir pela sua ineditabilidade.

Entendo que, no caso dos autos, a partir da decisão inicial sobre a aquisição dos ativos, procedeu-se de forma a evitar ou mitigar os efeitos tributários decorrentes da operação. Vislumbro, na espécie, a figura do abuso de direito veiculada pelo artigo 187 do Código Civil:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Entendo que a figura realmente se enquadra na hipótese dos autos, de sorte que a reorganização societária, mediante o emprego de empresa-veículo, teve como único propósito a obtenção de vantagem fiscal.

Ressalte-se que Marco Aurélio Greco, na já clássica obra *Planejamento Tributário*, 3ª edição, fls. 210 e 211, cuida especificamente da figura do abuso de direito em relação às possibilidades de auto-organização:

Nesse contexto é que vejo a inserção da temática do abuso do direito de auto-organização no âmbito tributário. Ou seja, a possibilidade de serem identificadas situações concretas em que os atos realizados pelos particulares, embora juridicamente válidos, não serão oponíveis ao Fisco quando forem fruto de um uso abusivo do direito de auto-organização que, por isso, compromete a eficácia do princípio da capacidade contributiva e da isonomia fiscal.

Aqui reside um ponto importante. Independente da validade jurídica do ato e do direito de organização das sociedades, a questão diz respeito, essencialmente, à oponibilidade das condutas em relação ao Fisco, notadamente quando o seu único objetivo é o de obter vantagens tributárias.

Recorde-se que em relação ao ágio a regra geral é de ineditabilidade e que as situações em que a amortização como despesas é possível exigem perfeita subsunção dos fatos às normas tributárias, o que efetivamente não ocorreu no caso sob análise.

Aliás, o próprio Marco Aurélio reconhece, na sequência do parágrafo acima reproduzido, que depois do Código Civil de 2002 o abuso de direito não é apenas caso de inoponibilidade perante o Fisco, mas hipótese de ato ilícito que destrói um dos requisitos indispensáveis para que se tenha um efetivo planejamento tributário.

Não cabe, portanto, acolher os argumentos da Recorrente.

e) Validade do propósito negocial em decorrência da motivação fiscal

Neste tópico, que é mero desdobramento do anterior (logo, não configura "matéria divergente", mas apenas argumento de reforço formulado pela Recorrente), a interessada repisa que no caso dos autos havia propósito negocial, consubstanciado na aquisição de uma importante instituição financeira no Estado do Ceará, como forma de expandir as atividades do Grupo Bradesco na região.

Ressalte-se que, como já demonstrado, adoto a posição do voto condutor recorrido no sentido de que descabe à fiscalização decidir quais os caminhos que devem ser seguidos pelos empresários, que possuem larga margem de manobra na condução lícita dos seus negócios.

O que não se admite é a oponibilidade dessas operações contra o interesse fazendário, que tem por expectativa o recolhimento dos tributos decorrentes da atividade econômica dos contribuintes.

Já restou comprovado, ao longo deste voto, que a artificialidade da operação decorreu da transferência do ágio para terceiro não envolvido no negócio original. Tal fato, por si só, fulmina o argumento da Recorrente, posto que não foram atendidos os preceitos legais previstos para a espécie (confusão patrimonial, identidade entre as partes e extinção do investimento, entre outros já mencionados).

Assim, além de não ter sido efetivamente indicado pela Recorrente nenhum óbice regulatório à incorporação direta ou reversa entre as partes originais, os supostos motivos alegados não me parecem conferir propósito negocial à operação.

De acordo com o entendimento esposado pela decisão recorrida e também neste voto, penso que o propósito negocial efetivamente integra o rol de requisitos para a admissibilidade, com efeitos tributários, das operações promovidas pelo contribuinte.

E, na esteira desse raciocínio, os argumentos formulados pela interessada (quebra do sigilo da proposta, falta de capacidade financeira para participar do leilão e impossibilidade de conferência de bens em instituições financeiras) são questões empresariais, que dizem respeito unicamente à forma de concretizar o negócio, do modo desejado pelo contribuinte.

Embora tenha liberdade de planejar suas atividades da maneira que julgar conveniente, o resultado artificialmente produzido pelas operações não é oponível ao interesse público nem atende aos preceitos legais.

Na medida em que livremente optou por entabular seus negócios da forma demonstrada nos autos, simplesmente não há como admitir a dedutibilidade do ágio, cabendo-lhe apenas, como bem destacado pelo acórdão recorrido, compor o custo do investimento para eventual apuração de ganho de capital numa futura alienação.

[...]

Pelas mesmas razões, aplicáveis ao presente caso, que se refere ao ano-calendário posterior (2008), deve ser dado provimento ao recurso especial da PGFN, nessa parte, para reformar o acórdão recorrido.

No tocante à CSLL, assim decidiu o acórdão recorrido:

Amortização do Ágio na CSLL

Na forma relatada, o acórdão recorrido conclui que é devida a adição das despesas de ágio na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL.

A recorrente sustenta que não há previsão legal para tanto, pois o legislador ao determinar a base de cálculo da CSLL de forma exaustiva (*numerus clausus*), fixando, taxativa e individualmente, cada um dos ajustes aplicáveis (art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88, citado pelo Agente Fiscal no TVF), não indicou, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

As razões da recorrente ainda se baseiam no entendimento de os únicos ajustes admitidos, por adição, à base de cálculo da CSLL, são aqueles que decorrem de Lei.

Salienta que, uma eventual despesa que tenha integrado o lucro líquido somente será considerada indedutível da base de cálculo da CSLL caso haja previsão expressa em lei para este tributo o que não ocorre para o caso específico. Concluiu no sentido de que não deveria prosperar o entendimento da DRJ ao consignar que a legislação relativa à CSLL adotou as mesmas regras previstas ao IRPJ.

Vejo que, assiste razão à recorrida considero válidas as conclusões de que (i) a base de cálculo da CSLL é o lucro líquido com ajustes expressamente previstos em lei; (ii) a amortização contábil do ágio sempre foi permitida pela legislação brasileira, até a edição da Lei nº 11.638/07, de modo que, em relação à CSLL, o ágio é dedutível; (iii) a base de cálculo do IRPJ, por sua vez, é o lucro real, para o qual existem previsões específicas relativamente aos efeitos da amortização do ágio que não se aplicam à base de cálculo da CSLL (nem as regras previstas no Decreto-Lei nº 1.598/77 que tratam da adição do ágio no lucro real, nem as regras previstas na Lei nº 9.532/97, que permite sua amortização em algumas hipóteses).

Com base em tais fundamentos, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para que não haja adição das despesas de ágio na base de cálculo CSLL.

A recorrente insurge-se contra essa decisão. De fato, não merece prosperar o entendimento adotado no acórdão recorrido.

A exemplo do que ocorre com o IRPJ, tais despesas não podem reduzir a base de cálculo da CSLL, por se tratar de despesas de amortização indedutível, como apontado no auto de infração ora guerreado.

Não se trata de falta de previsão legal para a adição de despesa na apuração da base de cálculo da CSLL, mas sim de ausência de norma específica que autorize a dedução dessa despesa no cálculo dessa contribuição.

Considera-se que a previsão legal de tal tratamento reside primordialmente no art. 2º da própria Lei nº 7.689/88, que instituiu a referida contribuição, determinando:

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

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

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

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

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

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

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

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

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de participações societárias em pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

§ 2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior. (grifou-se)

Portanto, o art. 2º da Lei nº 7.689/88 (expressamente citado no auto de infração sob julgamento como fundamento legal do lançamento) prevê que a base de cálculo da CSLL é o resultado do exercício, apurado com observância da legislação comercial, ajustado com as adições e exclusões previstas na alínea “c” do seu § 1º.

Nesse diapasão, cumpre referir a relevância do aspecto contábil, pela utilização do Método de Equivalência Patrimonial (MEP), determinado pelo art. 248 da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas) nos investimentos em empresas coligadas, controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum.

A partir disso, a legislação tributária estabelecida com o Decreto-Lei nº 1.598/77, prevê, como regra geral, a neutralidade dos efeitos da avaliação de investimentos pelo MEP nas contas de resultado, ressalvados os casos de alienação ou liquidação do investimento. E, por decorrência, isso deve ocorrer também em relação à amortização do ágio ou do deságio. Sendo regra geral a neutralidade na indedutibilidade da amortização do ágio, deve valer tanto para a apuração do IRPJ e quanto da CSLL.

A matéria foi objeto de excelente análise no **Acórdão nº 9101-003.398**, julgado na sessão de 5 de fevereiro de 2018, da lavra da i. Conselheira Presidente Adriana Gomes Rêgo, cujo teor, com a vênia do colegiado, merece ser reproduzido e adotado como razão de decidir:

A avaliação de investimentos em outras sociedades (participações societárias) pelo valor do patrimônio líquido, método da equivalência patrimonial (ou MEP), encontra-se regulada pela Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas). Com efeito, o art. 248

desse diploma legal estabelece a obrigatoriedade de avaliação dos investimentos em empresas coligadas, controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum por esse método e estabelece suas regras.

No âmbito tributário, coube ao Decreto-Lei nº 1.598/1977, como se vê de seu preâmbulo, "adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976)". Assim, no que toca ao método da equivalência patrimonial, o Decreto-Lei em questão dedicou à essa matéria a Subseção II da Seção II, intitulada "Investimento em Sociedades Coligadas ou Controladas Avaliado pelo Valor de Patrimônio Líquido".

Inaugurando a subseção em comento, o art. 20 do Decreto-Lei estabelece que o custo de aquisição da participação societária deve ser desdobrado em valor de patrimônio líquido na época da aquisição e ágio ou deságio na aquisição¹. O § 2º do artigo em questão fixa quais são os fundamentos econômicos possíveis a justificar o ágio/deságio (valor de mercado de bens do ativo superior/inferior ao registrado na contabilidade, rentabilidade de exercícios futuros e fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas).

Na sequência, os arts. 22, 23, 25 e 33, estabelecem os efeitos tributários que exsurgem da avaliação de investimentos pelo MEP. O que esses dispositivos estampam é que os efeitos que a avaliação de investimentos pelo MEP produz nas contas de resultado devem ser neutros para fins tributários (neutralidade), a exceção do caso de alienação ou liquidação (baixa) do investimento (art. 33). Tal neutralidade se estabelece tanto em relação à variação positiva ou negativa do valor do investimento em si por ocasião da avaliação pelo MEP (arts. 22 e 23), quanto em relação à amortização do ágio ou do deságio (art. 25).

Vale transcrever parcialmente os dispositivos em comento do Decreto-Lei nº 1.598/1977 (na redação anterior à trazida pela Lei nº 12.973, de 2014, aplicável aos fatos), cabendo registrar que tais disposições se encontram reproduzidas no RIR/1999, em seus arts. 385, 389, 391 e 426.:

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

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

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

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

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

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

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

§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

(...)

Art. 22 O valor do investimento na data do balanço (art. 20, I), depois de registrada a correção monetária do exercício (art. 39), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo 21, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento.

Parágrafo único Os lucros ou dividendos distribuídos pela coligada ou controlada deverão ser registrados pelo contribuinte como diminuição do valor de patrimônio líquido do investimento, e não influenciarão as contas de resultado.

Art. 23 A contrapartida do ajuste de que trata o artigo 22, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

Parágrafo único Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição, nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País. (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

(...)

Art. 25 As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

(...)

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

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

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

Ora, se a avaliação de investimento em sociedade controlada ou coligada obrigatoriamente deve ser feita pelo MEP e se o tratamento tributário dos efeitos da avaliação de investimentos pelo MEP é regido pelo Decreto-Lei nº 1.598/1977, o que inclui não só o ajuste do valor do investimento em si a cada do balanço (art. 22), mas também a amortização do ágio (ou deságio) pago na aquisição do investimento (art. 25), não há como dissociar o tratamento tributário da amortização do ágio das regras contidas no Decreto-Lei nº 1.598/1977, antes citadas. E o tratamento tributário estabelecido pelo Decreto é o da neutralidade.

Importante sublinhar aqui que, sendo o ágio desdobramento do investimento (art. 20) e tendo sua amortização o condão de reduzi-lo, a neutralidade da amortização do ágio/deságio é consequência lógica da neutralidade da avaliação do investimento pelo MEP em si.

Pois bem, no âmbito da amortização do ágio, a neutralidade se traduz na regra geral de indedutibilidade da amortização do ágio e essa regra se aplica tanto na apuração do IRPJ e quanto da CSLL.

Ora, não faz sentido defender que as disposições do Decreto-Lei nº 1.598/1977 sobre os efeitos tributários da avaliação de investimentos pelo MEP, inclusive no que toca à amortização do ágio, não encontram eco na apuração da CSLL, apenas por serem feitas algumas referências nos retrocitados dispositivos ao "lucro real".

Com efeito, o Decreto-Lei em questão, editado com o fim de adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações Lei nº 6.404/1976, antes da introdução da CSLL no sistema tributário nacional, cumpre função estruturante no regramento da avaliação de investimentos pelo MEP, estabelecendo regras gerais de contabilização que dizem com a neutralidade de seus efeitos na determinação do lucro tributável.

Correto, portanto, o Relator do acórdão recorrido quando expressa a impossibilidade de excluir da neutralidade aqui referida a apuração do lucro líquido, "ainda que sem menção expressa na lei".

Veja-se, por outro lado, que a neutralidade da avaliação dos investimentos pelo método da equivalência patrimonial em relação a CSLL está plasmada nas disposições do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, na medida em que os itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º do artigo em questão comandam a adição do resultado negativo e a exclusão do resultado positivo decorrentes da avaliação de investimentos pelo MEP.

Vale transcrever parcialmente o art. 2º em comento (sublinhei):

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

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

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

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

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

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

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

4- exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

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

6- exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base.

(...)

Nessa condição, sendo a neutralidade da amortização do ágio/deságio consequência lógica da neutralidade do MEP em si, uma vez que o ágio (ou deságio) é, como se viu, desdobramento do investimento, na medida em que o art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, traz a neutralidade da avaliação de investimento pelo MEP à CSLL, é de se concluir que nessa Contribuição também se verifica a neutralidade da amortização do ágio.

Veja-se, a propósito, como o Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior defende a indedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL com base nesse argumento no acórdão nº 1302001.170 (da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, de 11/09/2013, sublinhei):

Entendo que a despesa de amortização do ágio é despesa indedutível na apuração da base de cálculo da CSLL, 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).

Cumprе destacar a importante observação feita nesse julgado, no sentido de que, a afirmação de que a despesa decorrente da amortização do ágio é dedutível conduz, contrario sensu, à conclusão de que a receita decorrente da amortização do deságio é tributada, o que não é razoável, e nem vem sendo exigido.

De outra banda, tem-se que, como já foi dito em diversos julgados recentes desta 1ª CSRF (cite-se, por exemplo os acórdãos nºs 9101002.814, de 11 de maio de 2017; 9101-002.960, de 4 de julho de 2017; e 9101002.962, também de 4 de julho de 2017), a legislação tributária estabelece apenas duas situações (ou "eventos") em que o ágio contabilizado é "aproveitado" na redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. A primeira está contida no próprio Decreto-Lei nº 1.598/1977 (art. 33) e abarca o caso de alienação ou liquidação do investimento na investida pela investidora, em que o ágio contabilizado se soma ao valor de patrimônio líquido do investimento para compor o valor contábil a ser considerado na apuração do ganho de capital, reduzindo-o. A segunda é a estabelecida pela Lei nº 9.532/1997 (arts. 7º e 8º), por meio da qual é dito que, na hipótese de incorporação, fusão ou cisão em que investidora e investida passem a constituir uma mesma empresa, o ágio fundamentado em rentabilidade futura pode ser pode ser amortizado (e deduzido) à razão de no máximo um sessenta avos por mês.

Em nenhuma das duas situações se enquadra o caso presente.

Vale também trazer à colação o precedente do acórdão nº 1301001.067 (1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, 03/10/2012, Redator Designado Wilson Fernandes Guimarães), no sentido da indedutibilidade da amortização do ágio na determinação da CSLL por estar essa contribuição alcançada pelas disposições do Decreto-Lei nº 1.598/1977 sobre a matéria:

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO CONTÁBIL. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Em que pese a referência feita, em algumas das disposições, ao lucro real, e o disposto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, o preconizado pelos arts. 22, 23, 25 e 33 do Decreto-Lei nº 1.598/77 deixam claro que, para fins fiscais, os efeitos decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial nas contas de resultado só devem ser considerados na baixa do investimento. Assim, considerado o disposto no art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, não há que se falar em dedutibilidade do ágio amortizado contabilmente da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Excerto do Voto Condutor:

Aqui, o Colegiado alinhou-se ao registrado no acórdão recorrido, que, reproduzindo excertos do acórdão nº 25.455, de 16 de abril de 2009, da Delegacia de Receita Federal de Julgamento em Campinas, destacou que a indedutibilidade em questão “decorre da própria lógica contábil da metodologia de escrituração” dos investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

Como é cediço, não obstante as disposições trazidas pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, a legislação tributária foi edificada no sentido de emprestar absoluta neutralidade tributária aos ajustes e amortizações contábeis derivadas da aplicação do método de equivalência patrimonial. Assim, os efeitos fiscais decorrentes da aplicação do referido método, observadas, obviamente, as disposições da já citada Lei nº 9.532/97, só são verificados na apuração do resultado da alienação da participação societária.

Em que pese a referência feita, em algumas das disposições, ao lucro real, para o Colegiado, o preconizado pelos arts. 22, 23, 25 e 33 do Decreto-Lei nº 1.598/77, abaixo reproduzidos, deixam claro que, para fins fiscais, os efeitos decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial nas contas de resultado só devem ser considerados na baixa do investimento. Assim, considerado o disposto no art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, não há que se falar em dedutibilidade do ágio.

Some-se a essas razões o fato de a IN SRF nº 390/2004, que dispõe sobre a apuração e o pagamento da CSLL, ter sido expressa ao estabelecer em seu art. 44 que "aplicam-se à CSLL as normas relativas à depreciação, amortização e exaustão previstas na legislação do IRPJ, exceto as referentes a depreciação acelerada incentivada, observado o disposto nos art. 104 a 106".

Pelo todo exposto, não se pode afirmar, como faz a Recorrente, que a edição da Lei nº 12.973/2014, tornou incontroversa a anterior dedutibilidade da amortização do ágio no âmbito da CSLL.

Em verdade, a lei em questão, ao promover extensa reforma acerca da matéria do tratamento do ágio em investimentos avaliados pelo MEP e alterar grande número de dispositivos do ora debatido Decreto-Lei nº 1.598/1977, nada mais fez do que explicitar a neutralidade tributária da amortização do ágio no âmbito da CSLL.

Assim, também merece reforma nessa parte o acórdão recorrido.

Em face de todo o exposto, o voto é no sentido conhecer e dar provimento ao recurso especial da PGFN.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

Mérito

Alega o contribuinte que não caberia a aplicação da multa isolada após o encerramento do ano-calendário. Sem razão.

Existe um regramento legal claro e específico a ser aplicado às situações fáticas como a encontrada no presente caso.

O art. 44 da Lei nº 9.430/96 sofreu algumas alterações de redação ao longo dos anos e traz atualmente a seguinte previsão para a mesma multa isolada:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, **ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente**, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (grifou-se)

Observe-se que o dispositivo prevê expressamente a cobrança da multa isolada pelo descumprimento da obrigação de realizar recolhimentos mensais estimados dos tributos (conforme art. 2º da mesma Lei nº 9.430/96), **ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL ao final do ano-calendário correspondente**.

Por se tratar de lançamento referente às multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas, e não dos valores das estimativas propriamente, não se trata aqui de situação que atrairia a aplicação da **Súmula CARF nº 82**, que prevê:

Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Assim, compreende-se que a situação sob exame demanda a aplicação direta do art. 44 da Lei nº 9.430/96, que prevê a imputação de multa isolada pelo descumprimento da obrigação de realizar recolhimentos das estimativas mensais, ainda que, ao final do respectivo ano-calendário, sejam apurados prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

Esse entendimento, pelo cabimento da aplicação da multa isolada por não recolhimento de estimativas mensais após o encerramento do ano-calendário ou mesmo quando o contribuinte apura resultado negativo ao final do ano-calendário, já foi adotado por esta 1ª Turma da CSRF em julgamentos anteriores, conforme ilustra o voto condutor do Acórdão nº 9101-003.353, de relatoria da i.Conselheira Presidente Adriana Gomes Rêgo, cujos fundamentos transcrevem-se e adotam-se:

Pela lógica do argumento levantado pela recorrente, o dever de antecipar deixaria de existir quando o tributo passa a ser exigível ao final do ano-calendário, condição em que seria devido o próprio tributo, acrescido da multa de ofício pelo não recolhimento do ajuste anual. **Pela mesma lógica, a falta de recolhimento de estimativas não seria punível porque, se ao final do período nada foi apurado como devido, ou ainda,**

caso tenha sido experimentado prejuízo fiscal ou saldo negativo de IRPJ ou de CSLL, não haveria mais que se falar em dever de antecipar algo que não existe e, assim, não haveria conduta a ser punida.

Com a devida vênia, discorda-se desse entendimento.

Em verdade, a lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução.

(...)

Vê-se, então, que a pessoa jurídica, obrigada a apurar seus resultados de acordo com as regras do lucro real trimestral, tem a opção de fazê-lo com a periodicidade anual, desde que, efetue pagamentos mensais a título de estimativa. Essa é a regra do sistema.

No presente caso, a pessoa jurídica fez a opção por apurar o lucro real anualmente, sujeitando-se, assim, e de forma obrigatória, aos recolhimentos mensais a título de estimativas.

Nos autos de infração de CSLL e IRPJ (e-fls. 71 e 72; 85 e 86, do 2º Volume VI digitalizado), foram exigidas, com fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, multas isoladas relativas aos anos-calendário de 2006 e 2007. Parte da exigência teve fundamento no referido dispositivo legal, mais precisamente em seu inciso II, alínea "b", já com as modificações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007.

A vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resultam falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Assim, a exigência de multa isolada pela falta ou insuficiência de recolhimentos estimados visa punir a conduta do contribuinte que abandona a regra geral de tributação, que é o lucro real trimestral, sem cumprir o requisito para o ingresso na sistemática das estimativas mensais antecipatórias dever instrumental, e pode ser exigida, sim, mesmo que encerrado o ano-calendário, porque pune-se a conduta de não recolhimento de uma obrigação tributária.

Ora, a evidência suficiente de que a multa isolada pode ser aplicada depois do encerramento do ano-calendário permanece constando na redação atual do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no sentido do **cabimento da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. Nestes termos, a lei, desde a sua redação original, afirma a aplicação da multa ainda que a apuração final revele a inexistência de tributo devido sobre o lucro apurado.** Senão, vejamos:

(...)

Mas não é só isso que o legislador quis dizer. Em verdade, quando menciona que a multa é devida ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, está-se dizendo também que essa multa é aplicável após o encerramento do ano-calendário. Ora, com a devida vênia à tese defendida aqui pela contribuinte, se a multa não pudesse ser cobrada após o encerramento do ano-calendário, como ela poderia ser exigida ainda que tivesse sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa?

(...)

Consoante antes observado, o tributo apurado ao final do ano-calendário somente se sujeita a encargos a partir de seu vencimento. Logo, para desconstituir a infração de falta de recolhimento de estimativas, o sujeito passivo deve recolher as antecipações em atraso com os encargos pertinentes desde seu vencimento mensal. **O recolhimento do tributo devido no ajuste anual, mesmo acrescido dos correspondentes encargos, não repara o prejuízo causado ao fluxo de caixa da União que, na regra geral de tributação, receberia trimestralmente o ingresso dos tributos incidentes sobre o lucro. O mesmo prejuízo ocorre se o contribuinte deixa de recolher as antecipações e apura saldo negativo de IRPJ ou de CSLL ao final do período de apuração. Veja que o legislador não fez distinção alguma a esse respeito.** (grifou-se)

O argumento de que não seria cabível a exigência de multa isolada após o encerramento do ano-base também não encontra eco junto à jurisprudência mais recente deste Colegiado, como se extrai do julgado de lavra da i.Conselheira Livia De Carli Germano, vencedor e unânime nesse ponto (Acórdão nº 9101-004.106, julgado na sessão de 09 de abril de 2019), cujo trecho, com a devida vênia, se reproduz:

H) Impossibilidade de exigência de multa isolada após encerramento do ano-base

Quanto ao tema da impossibilidade de se exigir multa isolada após o encerramento do ano-calendário, a tese abraçada pelo acórdão paradigma é a de que, após o término do ano-base, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido e apurado com base no lucro. Dito de outra forma, a multa isolada pela ausência de recolhimentos de estimativa apenas poderia ser aplicada durante o ano-calendário, ou seja, antes do ajuste anual.

Compreendo que não é o caso. Embora se trate, essencialmente, do mesmo tributo (mesmo fato gerador), as condutas exigidas do contribuinte são distintas: a primeira é o dever de antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a segunda é o dever de pagar este mesmo tributo efetivamente apurado como devido ao final do ano-calendário (ajuste anual).

Uma conduta independe da outra, ou seja, o dever de recolher estimativas pode existir sem que haja tributo devido no ajuste anual, e vice-versa.

Além disso, tais condutas visam a atender bens jurídicos distintos, sendo uma destinada a manter o fluxo de caixa do governo durante o ano e outra dirigida ao recolhimento do tributo efetivamente devido. Daí porque tais condutas podem, sim, e de fato são, penalizadas especificamente, a primeira à razão de 50% do valor devido e a segunda, em regra, à razão de 75%.

De se notar que, ao contrário do que alega a recorrente, na verdade só faz sentido exigência isolada de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir o tributo devido (por estimativa) acrescido de multa de ofício e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, isolada) quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

Vale notar que a conclusão acima não contradiz o disposto no enunciado da Súmula CARF 82 (vinculante, conforme Portaria MF 277/2018), que diz:

Súmula CARF 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

A análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano-calendário.

Não obstante, a penalidade pelo descumprimento do dever de adiantar a estimativa permanece aplicável e, até por isso, é denominada "multa isolada": porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a estimativa devida). A título ilustrativo, vale destacar trecho do voto no acórdão 10196.353, de 17/10/2007:

A ação do Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas, uma vez que o valor não pago durante o período-base está contido no saldo apurado no ajuste efetuado por ocasião do balanço.

Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos.

Neste sentido, entendo que a tese defendida pelo contribuinte não serve de argumento para cancelar a exigência das multas isoladas em questão, razão porque devem os fundamentos da decisão recorrida serem mantidos nesta parte.

Da mesma forma decide-se neste julgado.

Diante de todo o exposto, conclui-se que o encerramento do ano-calendário não obsta a aplicação da multa isolada pela ausência de recolhimento das estimativas mensais dos tributos, nos termos dos arts. 2º e 44, II, 'b', da Lei nº 9.430/96, não merecendo reforma o acórdão recorrido quanto ao tema.

Sobre questão da concomitância entre multa isolada e multa de ofício, todavia, cumpre referir o mesmo precedente mais recente, agora na parte em que a i.relatora restou vencida, tendo o voto vencedor, de minha autoria, registrado que este Colegiado tem decidido, a exemplo de outras turmas do CARF, no sentido de que a multa isolada, **na anterior redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96**, deve ser afastada em observância ao princípio da consunção. Nesse sentido extrai-se a inteligência da Súmula CARF nº 105:

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

O entendimento prevalecente no Colegiado é no sentido de que o disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se apenas aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007.

O papel precípua do julgador nessa seara é o de analisar o conjunto normativo vigente e aplicável ao tempo dos fatos objeto de autuação, tendo em mente que o lançamento tributário é atividade vinculada aos ditames legais e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142, parágrafo único, do CTN.

Assim, na hipótese dos autos, destaca-se que houve alteração no comando original do art. 44 da Lei nº 9.430/96, oriunda da redação que lhe foi dada pela Lei nº 11.488, 15 de junho de 2007, fruto da conversão da Medida Provisória nº 351, de 2007.

A alteração buscou afastar a dubiedade e a imprecisão do comando anterior, circunstâncias que levaram à elaboração da Súmula CARF nº 105, que conferiu, à luz do art. 112, I, do CTN, interpretação jurídica mais favorável ao contribuinte.

Ocorre que, sob a ótica da estrita legalidade, a partir da nova redação não se vislumbra mais qualquer impedimento jurídico para a aplicação concomitante das multas previstas nos incisos I e II, "b", do art. 44 da Lei nº 9.430/96:

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

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

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

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Ademais, como bem observado nas contrarrazões, o acórdão nº.1301-001.492, apresentado como paradigma, foi especificamente reformado pelo Acórdão 9101-003.867, de 4.10.2018.

No caso dos autos, como as multas isoladas se referem à falta de pagamento de estimativas mensais em períodos posteriores à vigência da nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, entende-se ser jurídica e obrigatória a aplicação concomitante das infrações nele previstas, considerando-se que tais multas são completamente distintas e autônomas.

Ante o exposto, nega-se provimento ao recurso especial do contribuinte.

Conclusão

Em face do exposto, voto por:

- a) conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional e dar-lhe provimento;
- b) conhecer parcialmente do recurso especial do contribuinte, apenas quanto às matérias (i) exigência de multa isolada após o encerramento do ano-base e (ii) cumulação da multa isolada com a multa de ofício e, no mérito, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner

Fl. 40 do Acórdão n.º 9101-004.819 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 16327.721638/2013-68

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano

Optei por apresentar a presente declaração de voto **acerca do recurso especial da Fazenda Nacional**, para esclarecer as razões pelas quais, com o devido respeito, divergi da i. Relatora quanto à manutenção da cobrança em razão da glosa de amortização fiscal de ágio.

E o fiz por considerar que, no caso, a fiscalização questionou a amortização do ágio sob o **único** fundamento de que as condições previstas nos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/1997 apenas poderiam considerar-se cumpridas caso a operação de incorporação tivesse ocorrido entre a investida (Banco Bec) e o Banco Bradesco -- que foi quem originalmente adquiriu a participação societária no Banco Bec de um terceiro (no caso, da União Federal).

Neste sentido, transcrevo os pertinentes trechos do Termo de Verificação Fiscal (fls. 164-167):

7. Análise dos fatos e legislação aplicável

Trata a presente fiscalização de verificar a dedutibilidade, para fins fiscais de IRPJ e CSLL, das despesas de amortização de ágio contabilizadas no sujeito passivo, que tiveram origem na incorporação das empresas Oregon e Banco Bec. Nesse sentido, deverá ser analisada se esta reorganização societária implementada em parte do Grupo Bradesco, descrita nos itens precedentes, vista no seu todo, corresponde efetivamente a um planejamento tributário oponível ao Fisco, ou seja, se os efeitos tributários advindos desta sequência de operações societárias são válidos perante o ordenamento jurídico pátrio.

Descrita a reorganização societária acima, o fato é que do ponto de vista fiscal a Alvorada Cartões passou a amortizar contabilmente e considerar dedutível para fins de IRPJ e CSLL no ano-calendário de 2008 o valor total de R\$ 109.995.409,68, conforme informado em 21/11/2013, decorrente da incorporação da Oregon e do BEC. Considerou dedutível esta amortização, pois entendeu que o caso concreto se subsumia às

hipóteses abstratas tratadas nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, reproduzidas no artigo 386 do RIR/99 a seguir:

(...)

Esta fiscalização entende que as condições estipuladas nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 não estavam presentes no processo de reorganização societária aqui tratada. Isto porque a operação negocial/societária que deu ensejo ao surgimento do ágio foi a aquisição do Banco Bec S/A pelo Banco Bradesco. A princípio a regra especial dos artigos 7º e 8º apenas poderia ser aplicada se os fenômenos de absorção patrimonial tivessem ocorrido entre eles. Não existe previsão legal que autorize o aproveitamento deste "benefício fiscal" por pessoas jurídicas outras que não tivessem sido agentes do negócio jurídico de aquisição da participação societária, quer como adquirente, quer como adquirida. Nem tampouco existe previsão para que um investimento adquirido apenas indiretamente, como foi o caso da Alvorada ao final de um processo de planejamento tributário amortizar tal ágio indireto.

Em relação a esta temática já existe julgado na esfera administrativa de 1ª instância, Acórdão DRJ/REC nº 13347, de 16 de setembro de 2005, que por unanimidade considerou procedente o lançamento do crédito tributário. Destacamos um esclarecedor trecho do voto condutor do acórdão:

" 25. Malgrado o sobredito inciso III do art. 386 do RIR, de 1999, não se referir literalmente a investimentos diretos, não quer isso significar que seu regramento alcance as empresas coligadas e ou controladas cujos patrimônios não tenham sido objeto de participação societária adquirida com ágio. Tal particularidade resta evidente em face da exigência, por ele estabelecida, de haver previamente tal participação, com ágio apurado nos termos do art. 385 do mesmo regulamento. 26. À vista de tais dispositivos, estreme de dúvida é que apenas a investidora, nos termos do supradito inciso II do parágrafo 6º do artigo 386 do RIR/99, podem beneficiar-se da amortização do referido ágio, pois somente com relação a elas perfazem-se as condições ali estabelecidas "

Na mesma linha, se manifestou, em 29/04/13, a 10ª. Turma da DRJ/SP1, em ementa que reproduzimos a seguir:

Acórdão 16-46.122 - 10ª Turma da DRJ/SP1

Sessão de 29 de abril de 2013

Processo 16327.720407/2012-56

Interessado ALVORADA CARTÕES, CRÉDITO, FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO S.A.

CNPJ/CPF 74.552.142/0001-06

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

ÁGIO EM INVESTIMENTO. AMORTIZAÇÃO. REQUISITOS PARA DEDUTIBILIDADE.

A amortização do ágio, como regra geral, é indedutível para a apuração do lucro real, a teor do disposto no art. 391 do RIR/99. A possibilidade de deduzi-lo prevista no art. 386, III, do RIR/99 refere-se estritamente à hipótese em que a pessoa jurídica absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio fundamentado em rentabilidade da coligada ou controlada com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros. Não configurada tal hipótese, não é permitida a dedução.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

CSLL. ADIÇÃO DE DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

EXISTÊNCIA DE PREVISÃO NORMATIVA.

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

LANÇAMENTO REFLEXO. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido em relação ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Desta forma, a amortização do ágio na Alvorada Cartões não atende aos requisitos de dedutibilidade dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, devendo ser adicionada de ofício ao lucro líquido na determinação das bases tributáveis de IRPJ e CSLL.

Ressalta-se que, aplica-se à CSLL as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidos para o IRPJ, conforme dispõe o artigo 57 da Lei 8.981/95, cujo texto transcrevemos abaixo:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

(...)

Verifico que não há questionamento acerca substância da operação ou qualquer alegação de artificialidade, simulação, interposição de empresa veículo, falta de propósito negocial e similares. Inclusive, a multa de ofício não foi qualificada, tendo sido aplicada no percentual ordinário de 75%.

Também não se baseia o questionamento fiscal em qualquer aspecto formal relativo ao registro contábil do ágio ou à sua demonstração e base em rentabilidade futura. Assim, vale repisar, o questionamento fiscal reside unicamente no fato de que, para a autoridade autuante, o aproveitamento do ágio somente poderia ocorrer pela pessoa jurídica que originariamente adquiriu de um terceiro a participação societária no Banco Bec, tendo ela entendido que não haveria base legal para o aproveitamento de um dito “ágio indireto”.

Com a devida vênia, compreendo que o questionamento constante do auto de infração em questão é, no mínimo, insuficiente.

E observo que o vício é o mesmo do auto de infração objeto do processo: 16327.720663/2014-13, sendo as minhas razões de voto aqui expressadas também as do meu voto proferido oralmente na sessão de julgamento que analisou tal lançamento e resultou no acórdão 9101-004.277.

Pedindo licença para uma breve digressão, compreendo que o adjetivo “indireto”, empregado para qualificar o ágio no caso dos autos, apenas tem lugar se se considerar que, de fato, o Banco Bradesco foi quem originariamente adquiriu a participação societária no Banco Bec de um terceiro e, neste sentido, o Banco Bradesco foi quem apurou o, por assim dizer, “ágio direto”, isto é, aquele surgido de forma inaugural no grupo Bradesco referente ao Banco Bec. Todavia, não havia, na legislação em vigor à época dos fatos, nenhum tipo de impedimento, expresso ou tácito, para um tal registro e amortização fiscal de “ágio indireto”.

Nesse passo, é importante ressaltar que o ágio que se pretendeu amortizar no presente caso não foi aquele ágio apurado pelo Banco Bradesco na aquisição efetuada de um terceiro. Até porque isso sequer seria possível.

Digo isso porque o ágio é apenas um efeito, previsto na legislação fiscal, da aquisição de uma participação societária por um valor acima de seu valor patrimonial. Considerando a legislação vigente à época dos fatos, verifica-se que o ágio corresponde ao resultado da operação aritmética correspondente à diferença entre (i) o valor despendido na aquisição de uma determinada participação societária e (ii) o valor patrimonial da sociedade adquirida. Assim, cada vez que uma participação societária é adquirida por um valor acima do valor patrimonial, a adquirente registra “um ágio” -- da mesma forma que, se o valor negociado estiver abaixo do valor patrimonial, tal adquirente apuraria um deságio.

Assim, tecnicamente, exceto nos casos de sucessão, é impossível “transferir” um determinado ágio, já que, em regra, quando se transfere a participação societária adquirida com ágio, a então adquirente necessariamente apura um novo resultado (o qual será ágio ou deságio, a depender do valor da transferência bem como do valor, naquele momento, do patrimônio líquido da sociedade adquirida).

No caso dos autos, o ágio que se pretendeu amortizar – e que foi glosado pela fiscalização – corresponde à diferença positiva entre (i) o valor pago pela Oregon ao Banco

Bradesco (mediante emissão de capital próprio) para adquirir a participação societária no Banco Bec e (ii) o valor de patrimônio líquido da investida, isto é, do Banco Bec.

A Recorrente, a Alvorada, incorporou a Oregon e, por sucessão (cf. artigo 227 da Lei das S/A - Lei 6.404/1976), passou a deter a participação societária no Banco Bec, com ágio, tal como fora registrado pela Oregon. Em consequência, com a incorporação do Banco Bec, surgiu para a Alvorada o direito à amortização fiscal do ágio relativo a este investimento – assim como tal direito surgiria para a Oregon caso esta não tivesse sido incorporada pela Alvorada e, por sua vez, incorporasse o Banco Bec.

Ressalte-se que a fiscalização sequer questiona o fato de tal ágio ter sido gerado em operação ocorrida entre partes relacionadas. Não que isso fosse um problema, já que somente anos após a operação (com o advento da Medida Provisória 627/2013, convertida na Lei 12.973/2014), é que foram introduzidas no ordenamento jurídico tributário restrições específicas para o registro e amortização de ágio em aquisições ocorridas entre empresas pertencentes a um mesmo grupo.

Uma vez que todos os requisitos e condições impostos pela legislação tributária em vigor à época dos fatos tenham sido observados, a amortização fiscal do ágio não pode ser recusada pelas autoridades fiscais, a princípio. E apenas dizemos “a princípio” porque, como se sabe, as autoridades fiscais estão autorizadas a efetuar e rever de ofício o lançamento tributário nas hipóteses do artigo 149 do CTN, inclusive quando se comprova que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação (inciso VII).

No caso dos autos, é incontroverso que a Oregon adquiriu participação societária no Banco Bec e desdobrou o custo de aquisição em valor de patrimônio líquido e ágio, bem como é incontroverso que a Alvorada, ao incorporar a Oregon, a sucedeu inclusive nesse aspecto relativo ao investimento no Banco Bec, nos termos do artigo 227 da Lei das S/A. Resta, assim, verificar se foram cumpridos os demais requisitos legais para a amortização do ágio então vigentes (previstos na Lei 9.532/1997 e no Decreto-Lei 1.598/1977) e se tais operações efetivamente foram praticadas (isto é, ausência de simulação, conforme previsto no artigo 149, VII, do CTN).

Conforme já se ressaltou, não há qualquer acusação no Termo de Verificação Fiscal de que os requisitos legais para o registro e a amortização de ágio não tenham sido cumpridos, sendo que também não há qualquer acusação de simulação ou artificialidade das operações.

Portanto, à mingua de qualquer alegação (e prova) de inexistência de pagamento, de simulação de operações, ou de problemas quanto ao registro, ao demonstrativo de rentabilidade futura ou à operação incorporação, não vislumbro no presente caso qualquer fundamento **jurídico** para a glosa das amortizações de ágio em questão, devendo por tal motivo o auto de infração ser cancelado.

Outrossim, quanto ao lançamento de CSLL, é meu entendimento que o auto de infração dos presentes autos ainda padece de um segundo vício, consistente na ausência de base legal que autorize a glosa das despesas. Como tenho observado em meus votos (vencidos) sobre o tema -- a exemplo do 9101-004.769, sessão de 6 de fevereiro de 2020 -- a amortização fiscal do ágio é um efeito previsto na legislação do IRPJ, efeito este que independe do tratamento contábil

de tal despesa (e que, até por isso, é controlado na parte “B” do LALUR e não em livros contábeis), sendo que a neutralidade fiscal da amortização do ágio/deságio não pode ser tida meramente como uma “consequência lógica” da neutralidade fiscal do método de equivalência patrimonial, pelas diversas razões expostas em tal voto e às quais faço referência.

São estas as razões pelas quais, pedindo vênias aos entendimentos em sentido contrário, orientei meu voto para negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano