



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

**Processo nº** 16561.720040/2011-17  
**Recurso nº** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9101-002.892 – 1ª Turma  
**Sessão de** 07 de junho de 2017  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrentes** TICKET SERVIÇOS S/A  
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

PREMISSA. INSTITUTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO.

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

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

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

DESPEAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO.

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

DESPEAS. FATOS ESPONTÂNEOS.

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

CONDIÇÕES PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TESTES DE VERIFICAÇÃO.

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

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

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

#### CSLL. DECORRÊNCIA.

Aplica-se à CSLL o decidido no IRPJ, vez que compartilham o mesmo suporte fático e matéria tributável.

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

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 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 aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se 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 nº 105 do CARF aplica-se 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.

#### JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento (i) por voto de qualidade, quanto ao ágio, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento; (ii) por maioria de votos, em relação à multa isolada quanto às estimativas mensais, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe deram provimento; e (iii) por voto de qualidade, quanto aos juros de mora sobre multa de ofício, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Votaram pelas conclusões, em relação à multa isolada, os conselheiros Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator designado

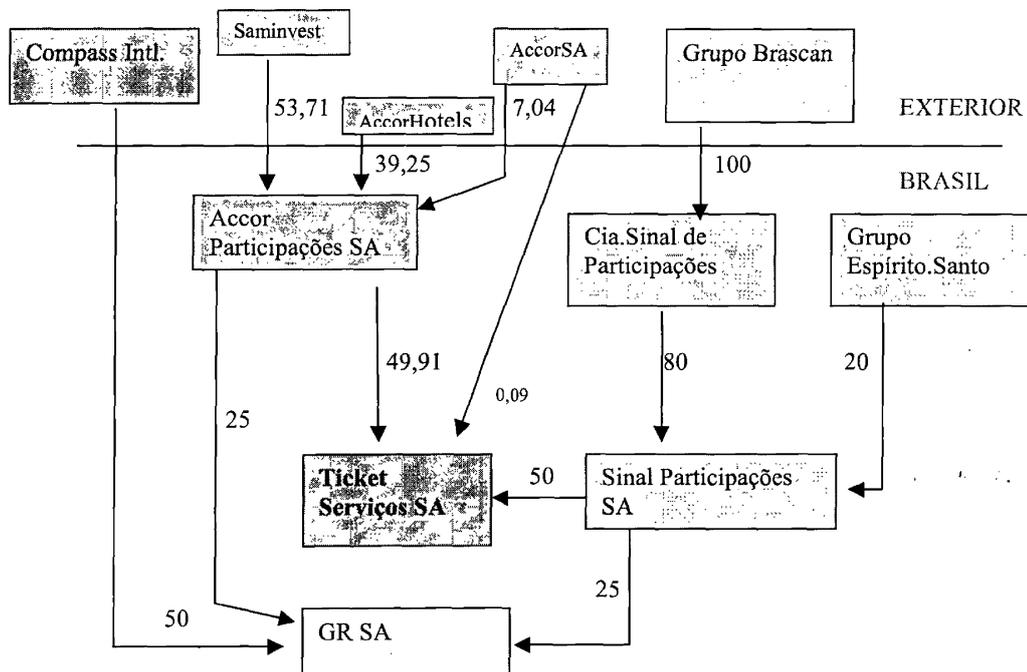
Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício).

## **Relatório**

Trata-se de processo originado pela lavratura de Auto de Infração de IRPJ e CSLL quanto aos anos de 2007, 2008, 2009 e 2010, com imposição de multa de 150% sobre o crédito tributário, além de multas sobre estimativas mensais de setembro a dezembro de 2007 e janeiro a novembro de 2008 (fls. 2075).

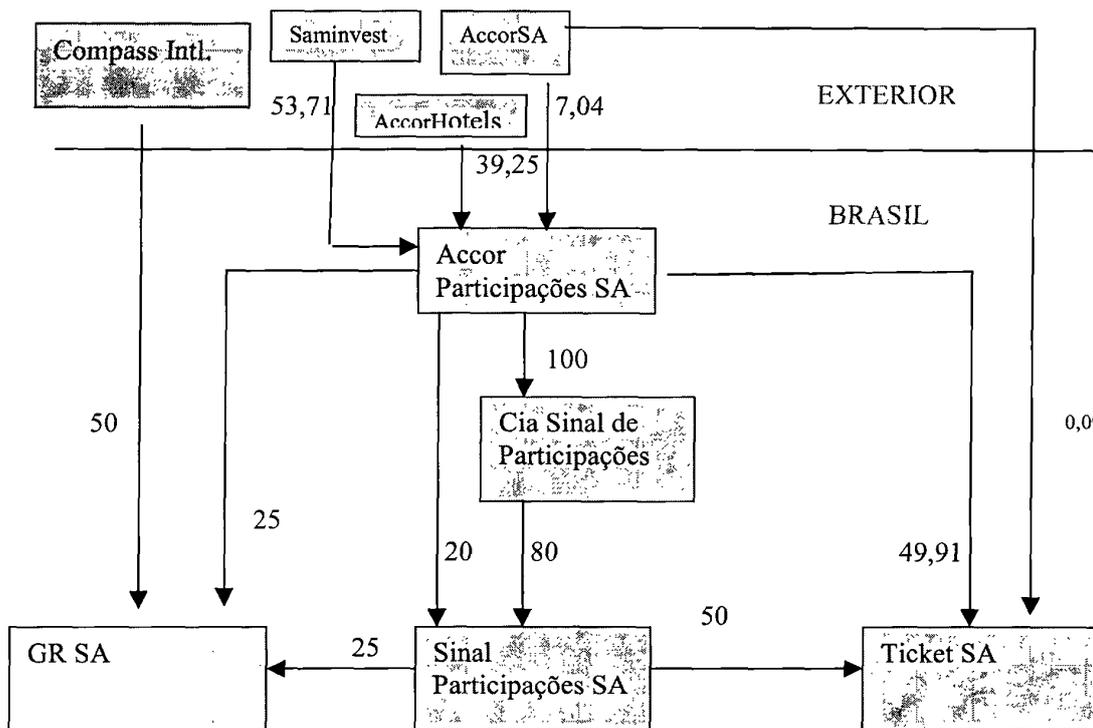
Consta do Termo de Verificação Fiscal que acompanha o Auto de Infração (fls. 2011/2074) os organogramas que revelam a estrutura societária analisada pela fiscalização e a justificativa para a autuação fiscal:

**3.1 - novembro de 2006 – posição inicial antes da aquisição das ações da Cia. Sinal e da Sinal S.A. pela Accor Participações S.A.**



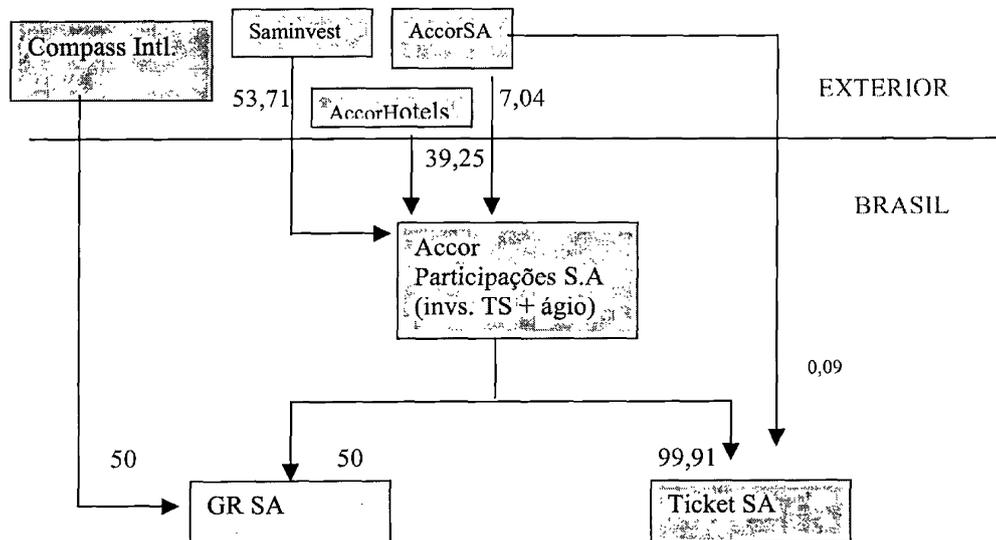
Obs.: Cia. Sinal de Participações – único ativo - ações da Sinal Participações correspondentes a 80% do C.S.

**3.2 - após a Accor Participações adquirir a totalidade das ações da Cia. Sinal de Participações e da Sinal Participações S.A, pertencentes a Brascan e ao Grupo Espírito Santo, em 01/12/2006**

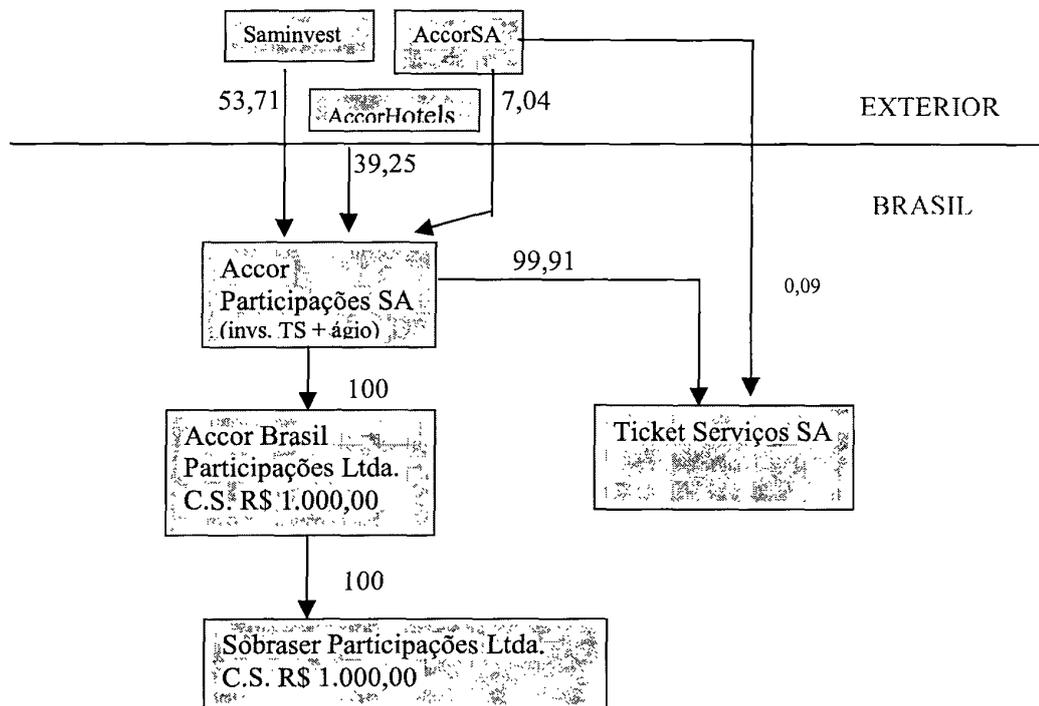


Obs.: Nesse momento do processo, o ágio está contabilizado na Accor Participações S.A

**3.3 - após as incorporações da Sinal Participações S.A. e da Cia. Sinal de Participações pela Accor Participações S.A. em 21/05/2007**

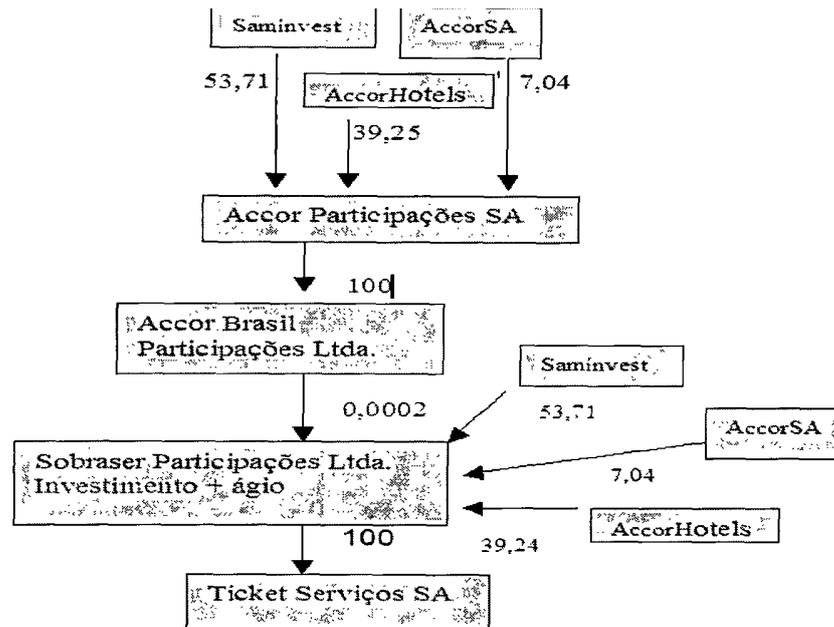


**3.4 - após a constituição das empresas Sobraser e Accor Brasil Participações em abril de 2007.**



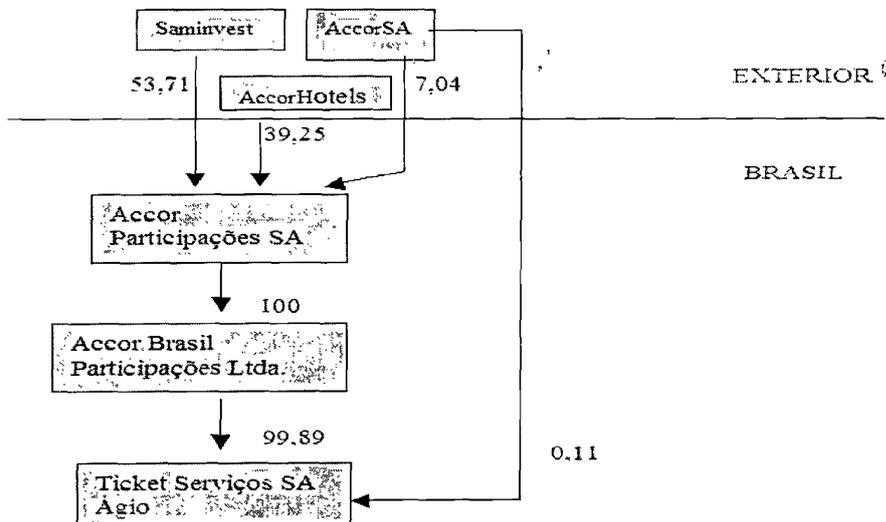
Obs.: Deixamos de representar graficamente a GR S.A., pois essa participação não está relacionada ao presente trabalho. Por motivos didáticos, a representação gráfica do controle da Ticket Serviços nesse momento está simplificada (50% do controle era indireto através da Sinal S.A. e Cia Sinal, como demonstrado no item 3.2)

**3.5 - após a cisão parcial ocorrida em 10/08/2007** quando a Accor Participações S.A. destacou o investimento Ticket Serviços e o ágio; o patrimônio cindido foi utilizado para integralização de capital na Sobraser. Na Sobraser a contabilização do investimento Ticket com seu ágio se deu da mesma forma que estava contabilizado na Accor Participações S.A. As quotas foram atribuídas para as sócias da Accor Participações, na mesma proporção (tais fatos serão minuciosamente analisados/descritos na seqüência deste termo)



**3.6 - Organograma – final de agosto de 2007**

Após a incorporação da Sobraser pela Ticket Serviços S.A. (sem aumento de capital) as empresas sócias da Sobraser integralizam capital na Accor Brasil Participações Ltda. com as ações da Ticket Serviços. Ato contínuo, as quotas da Accor Brasil Participações foram utilizadas para integralizar aumento de capital na Accor Participações S.A. A configuração societária ficou como demonstrado abaixo:

**4.1.1 - Segundo declarações da fiscalizada (doc 14)::**

i) a Ticket Serviços S.A. incorporou em 20/08/2007 a Sobraser Participações LTda. CNPJ 08.767.306/0001-80, sua controladora. Como pode ser verificado na DIPJ de evento especial da Sobraser (Doc 75) há um ágio registrado no valor de R\$ 360.523.377,70 e, após a incorporação, a partir de setembro de 2007, esse ágio passou a ser amortizado na razão de 1/60 ao mês pela Ticket Serviços;

ii) desde os anos 80 a Ticket Serviços S.A. tinha o seu controle compartilhado entre o Grupo Accor (França), com 50% do capital detido pela sociedade brasileira Accor Participações S/A, e os Grupos Brascan e Espírito Santo com os outros 50% do capital, participação detida pelas Cia. Sinal de Participações e Sinal Participações S.A.

iii) verifica-se pelos organogramas apresentados (Doc 7 e 18) que quando a fiscalizada cita o Grupo Accor ela está se referindo às sociedades domiciliadas no exterior Accor Hotels Belgium, Saminvest e Accor S.A.;

iv) em dezembro de 2006 a Accor Participações S.A. adquiriu dos grupos Brascan e Espírito Santo, a totalidade das ações do capital social das sociedades Cia Sinal de Participações e Sinal Participações S.A. (Doc 47 e 48), sendo que o valor global do negócio foi de R\$ 538.152.000,00;

v) a Interatlântico S.A. vendeu 20% da sua participação no capital da Sinal Participações S.A por R\$ 107.630.400,00. No

*item 4.1.3 verificamos a contabilização do pagamento na Accor Participações (dados obtidos através dos arquivos digitais da escrituração contábil apresentados pela Accor);*

*vi) a Bracan Brasil Holdings LLC vendeu a sua participação no capital da Companhia Sinal (a qual detinha 80% das ações do capital da Sinal Participações) por R\$ 430.521.600,00. No item 4.1.3 verificamos a contabilização do pagamento na Accor Participações (dados obtidos através dos arquivos digitais da escrituração contábil apresentados pela Accor). Foi apresentada cópia do contrato de câmbio e do comprovante de retenção do IRF no valor de R\$ 47.691.433,14 referente ao pagamento à Bracan Brasil Holdings LLC (Doc 49);*

*vii) a Cia Sinal de Participações tinha como único ativo ações ordinárias de emissão da Sinal Participações, correspondentes a 80% do capital social da Sinal Participações sendo que esses 80 somados aos 20% adquiridos diretamente pela Accor Participações da Interatlântico (Grupo Espírito Santo) resultaram em 100% das ações do capital da Sinal Participações;*

*viii) por sua vez, a Sinal Participações tinha como únicos ativos ações representativas de 50% do capital social da GR S.A.;*

*ix) após essas aquisições, a Accor Participações S.A. passou a deter, de forma direta e indireta, 99,91% das ações do capital da Ticket Serviços e 50% das ações do capital da GR S.A (os 0.09% restantes eram detidos pela Accor S.A., uma das sócias da Accor Participações S.A., domiciliada no exterior). (...)*

*Como se viu, a incorporação reversa é operação prevista no art. 264, da Lei das S.A., mas não pode olvidar que a operação pode estar sendo realizada abusivamente ou como negócio indireto em fraude à lei, fraude esta associada não só à lei societária, mas também à lei tributária.*

*A incorporação às avessas deve ser analisada sob a ótica objetiva do instituto jurídico, razão pela qual deve ser justificada por motivações que afastem a estranheza da operação e se coadunem com a perfeita adequação à realidade fática do caso. (...)*

*Em matéria tributária, tão ou mais importante do que o preenchimento das formalidades legais para sua constituição é a identificação do empreendimento que justifica sua existência. **O que se quer dizer é que a criação de uma pessoa jurídica tem sentido na medida em que está associada à ideia de empreendimento econômico ou profissional, onde haja propósito negocial.** Ou seja, a ideia de empresa é o núcleo a ser investigado.*

### **5.2.3 - Utilização de empresa veículo**

*Embora a possibilidade de amortização do ágio antes que ocorra a alienação ou liquidação do investimento se caracterize*

**como benefício fiscal, outorgado pela Lei nº 9.532/97, é óbvio que o benefício se aplica às reais hipóteses de aquisição de investimento com ágio, não àquelas em que tenha havido uma artificial estruturação para possibilitar a transferência do ágio a ser amortizado em futura incorporação, com o único objetivo de criar despesas dedutíveis.**

*Questiona-se, no presente caso, o cabimento da dedutibilidade, na apuração do IRPJ e da CSLL, da amortização de ágio transferido entre entidades no mesmo grupo econômico, **através uso de uma empresa veículo** criada exclusivamente para esse fim.*

*A empresa Accor Participações S.A que tinha registrado em seu ativo o investimento representado pela quase totalidade das ações representativas do capital da Ticket Serviços S.A. mais o ágio oriundo da aquisição das ações que estavam em poder dos grupos Brascan e Espírito Santo, **transferiu**, após uma cisão parcial, esse investimento juntamente com o respectivo ágio para a empresa Sobraser Participações Ltda. a qual, na sequência, após um lapso temporal de dez dias, foi incorporada pela sua controlada a Ticket Serviços S.A.*

*A cisão parcial na Accor Participações S.A com a versão do patrimônio cindido (ações da Ticket Serviços S.A. mais o ágio) ocorreu no dia 10/08/2007. No dia 20/08/2007 a Ticket Serviços S.A. incorporou a Sobraser Participações S.A. passando a amortizar (a partir de setembro) o ágio recebido de R\$ 360.523.377,70 em parcelas 1/60 ao mês reduzindo os montantes devidos de IRPJ e CSLL.*

*Como pode ser verificado na DIPJ e nos assentamentos contábeis da Sobraser, os únicos eventos registrados são referentes à integralização de capital com as ações da Ticket Serviços S.A., o ágio e o reconhecimento de resultado de equivalência patrimonial.*

*Pela análise dos esclarecimentos e da documentação apresentada, verifica-se que as sócias da Accor Participações S.A. (Saminvest, Accor Hotels e Accor S.A.) mantiveram, durante todo o processo de reestruturação, a mesma participação percentual e o controle total, mesmo que algumas vezes indireto, de todo o processo. Constata-se, pelos atos afetos ao processo de reorganização, que há uma coincidência entre os administradores, procuradores e contador de todas as sociedades envolvidas.*

*No início de agosto tinha-se o investimento na Ticket Serviços S.A. mais o ágio contabilizados na Accor Participações S.A.; no final daquele mês tínhamos a Accor Participações S.A controlando a Ticket Serviços S.A indiretamente através da Accor Brasil Participações Ltda. Abaixo fazemos uma demonstração gráfica desse processo (...)*

*Segundo alegou a fiscalizada, essa reestruturação teria sido adotada por exigência do Banco Central do Brasil (Bacen), pois*

*havia intenção em transformar a Ticket Serviços em instituição financeira; seria necessário o controle por uma holding exclusiva (no caso a Accor Brasil Participações Ltda.); Fato é que, independentemente de ser uma exigência do BAcen como alegou, além da criação de uma holding exclusiva, uma empresa veículo foi criada e utilizada para a transferência do ágio para a Ticket Serviços S.A., o que supostamente legitimaria sua amortização com fundamento no inciso III do artigo 386 do RIR/99. (...)*

*No caso concreto, o **antes** representava o controle de quase 100% da Ticket Serviços S.A. pela Accor PARTICIPAÇÕES (...); o **depois** é representado pelo controle da Ticket Serviços S.A. pela Accor Participações S.A., ainda que de forma indireta através da Accor Brasil Participações Ltda., uma holding constituída para esse fim. O Capital Social da Ticket Serviços S.A. permaneceu inalterado, durante todo o processo, porém ela teria agora o suposto direito de se beneficiar, mesmo que forçando artificialmente a condição de **dedutibilidade** do ágio estabelecida no inciso III art. 386 do RIR, da redução do IRPJ e da CSLL nos próximos cinco anos. (...)*

*Em relação ao elemento tempo, tem-se a criação e a curta existência da Sobraser Participações Ltda., empresa que foi criada em abril de 2007 com capital social de R\$ 1.000,00 e que recebeu todas as ações do investimento Ticket Serviços S.A. e o ágio em 10/08/2007, sendo incorporada pela sua controlada após 10 dias, em 20/08/2007. (...)*

*A criação de uma sociedade para posterior extinção por incorporação revela evidente falta de propósito negocial, ou seja, inexistência de fundamento econômico da transformação societária. (...)*

*Nesse contexto, qual foi o papel da empresa Sobraser Participações Ltda.? Respondemos: transferir o ágio antes contabilizado na Accor Participações S.A. para a Ticket Serviços S.A. através da incorporação reversa da Sobraser e se beneficiar INDEVIDAMENTE da amortização (verdadeiro benefício fiscal) do inciso III do artigo 389 do RIR/99. (...)*

*O artigo 72 da Lei 4.502/64 conceitua fraude do seguinte modo (...)*

*As peças probatórias revelam que a principal conduta adotada foi a de impedir, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador, excluir ou modificar suas características essenciais, de modo a reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tendo como consequência a falta de pagamento dos referidos tributos (...)  
(grifos e negritos originais)*

A contribuinte apresentou Impugnação Administrativa, decidindo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo pela manutenção integral do lançamento, conforme acórdão do qual se destaca ementa (fls. 2.685):

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010*

*DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.*

*O pedido de realização de diligência é indeferido, tanto por estar em desacordo com os requisitos legais, quanto por ser desnecessária.*

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

*Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010*

*GLOSAS. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS.*

*Não são dedutíveis as amortizações de ágios apurados por meio operações societárias que revelam a prática de artifícios dolosos evidenciados pelo “planejamento tributário” efetuado por meio da utilização de pessoas jurídicas criadas para esse fim e que não se caracterizam como sociedades empresárias.*

*MULTAS ISOLADAS. ESTIMATIVAS.*

*Mantém-se a multa aplicada, dada expressa previsão na legislação vigente.*

*MULTAS DE OFÍCIO QUALIFICADAS.*

*Justificam as multas de 150% a reincidência no procedimento e a prática de artifícios dolosos evidenciados pelo “planejamento tributário” efetuado por meio de pessoas jurídicas criadas para esse fim e que não se caracterizam como sociedades empresárias.*

*JUROS SOBRE MULTAS.*

*Não conheço do argumento a respeito de ilegalidade de futura aplicação de juros sobre a multa, pois tais juros não fazem parte do litígio, visto que não constam do Auto de Infração.*

*AUTOS REFLEXOS. CSLL.*

*O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação dele decorrente.*

Sendo apresentado recurso voluntário, a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais deu-lhe provimento apenas para desqualificação da multa de ofício, conforme ementa a seguir reproduzida:

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

*Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010*

*TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO PARA EMPRESA VEÍCULO SEGUIDA DE SUA INCORPORAÇÃO PELA INVESTIDA.*

*SUBSISTÊNCIA DO INVESTIMENTO NO PATRIMÔNIO DA INVESTIDORA ORIGINAL.*

*Para dedução fiscal da amortização de ágio fundamentado em rentabilidade futura é necessário que a incorporação se verifique entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio. Não é possível a amortização se o investimento subsiste no patrimônio da investidora original.*

*MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. FRAUDE. INOCORRÊNCIA.*

*Existindo ágio pago em regular aquisição de investimento entre empresas privadas, a interpretação equivocada do sujeito passivo acerca da possibilidade de sua amortização não é suficiente para a qualificação da penalidade aplicável aos tributos que deixaram de ser recolhidos em razão da amortização daquele valor.*

*MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.*

*O não-recolhimento de estimativas sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada, ainda que encerrado o ano-calendário.*

*CUMULAÇÃO COM MULTA DE OFÍCIO. COMPATIBILIDADE. É compatível com a multa isolada a exigência da multa de ofício relativa ao tributo apurado ao final do ano-calendário, por caracterizarem penalidades distintas.*

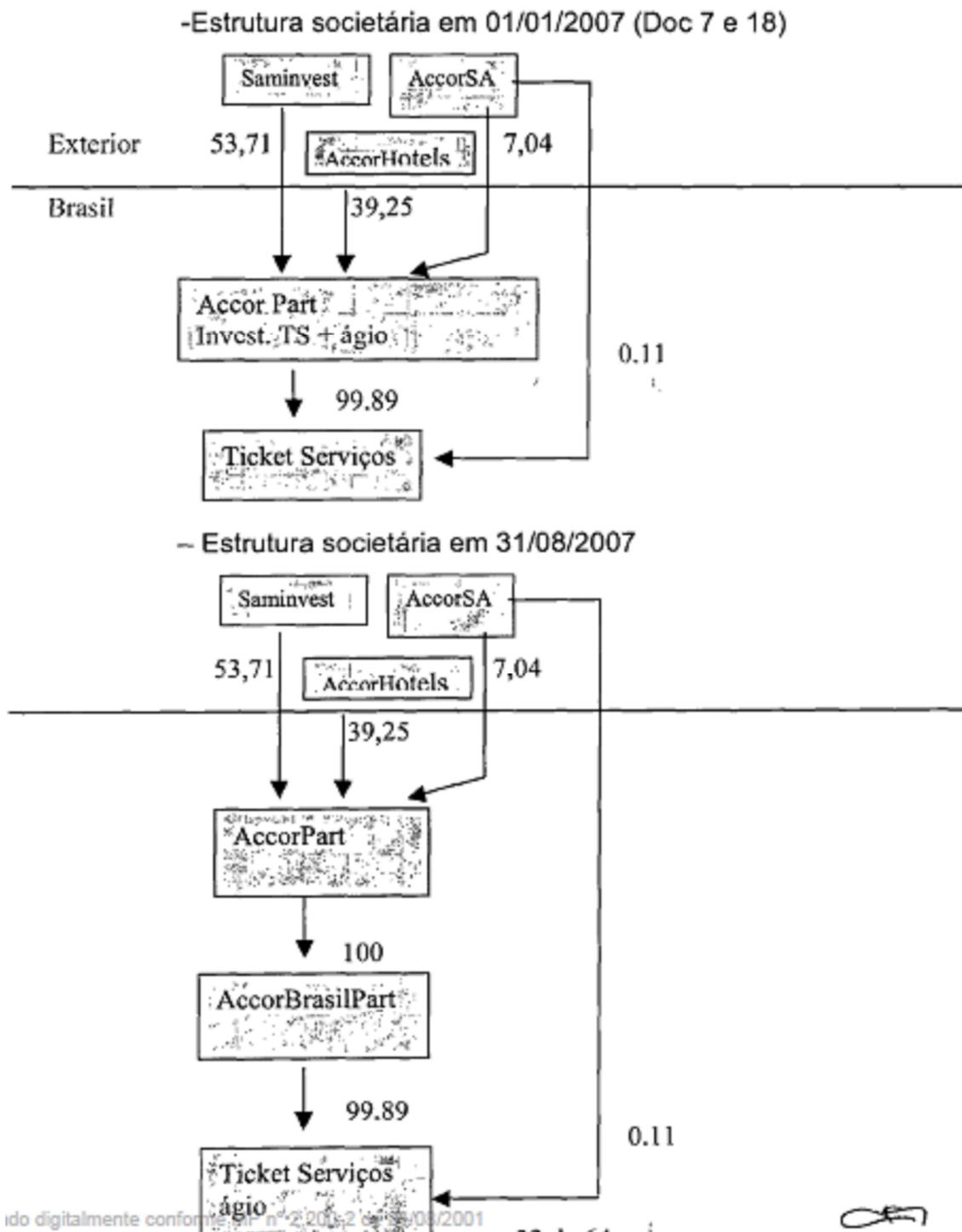
*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.*

Destaco trecho do voto da Conselheira Redatora do voto vencedor a respeito da exigência principal, multas isoladas e juros de mora sobre a multa de ofício, ex-Conselheira Edeli Pereira Bessa

*As amortizações aqui em debate referem-se a ágio pago por Accor Participações S/A ao adquirir Cia. Sinal de Participações e Sinal Participações S/A, **holdings** que possuíam como únicos ativos ações das empresas Ticket Serviços S/A e GR S/A. Por meio destas operações, Accor Participações S/A passou a deter a parcela do capital de Ticket Serviços S/A até então detida pelos Grupos Brascan e Espírito Santo. O ágio foi fundamentado em rentabilidade futura, e a Fiscalização não questiona este aspecto. (...)*

*Significa dizer que, ao longo das operações realizadas, o controle da Ticket Serviços S/A passou da Accor Participações S/A para a Sobraser Participações Ltda, mas sempre esteve sob o Grupo Accor, que ao final transfere este controle para a Accor Brasil Participações Ltda, e submete esta ao controle da Accor Participações S/A.*

O quadro a seguir sintetiza o cenário vislumbrado pela Fiscalização para opor-se à amortização do ágio:



Significa dizer que Ticket Serviços S/A permanece submetida ao controle de Accor Participações Ltda, muito embora o ágio por ela pago na aquisição das participações societárias que os Grupos Brascan e Espírito Santo detinham na Ticket Serviços S/A tenha sido transportado para o patrimônio da investida, e a partir daí amortizado com efeitos fiscais.

*A autoridade fiscal, frente a tais circunstâncias, anota que a incorporação da controlada pela controladora está prevista em lei, mas pode ser realizada abusivamente, em fraude à lei tributária e societária; que a criação de uma pessoa jurídica tem sentido na medida em que está associada a idéia de empreendimento econômico ou profissional, quando haja propósito negocial; que a dedutibilidade do ágio está restrita a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio, fundamentado na rentabilidade futura da coligada ou controlada; e que a amortização não está autorizada nas hipótese em que tenha havido uma artificial estruturação para possibilitar a transferência do ágio a ser amortizado em futura incorporação, com o único objetivo de criar despesas dedutíveis. (...)*

*Conclui que a utilização da via indireta (constituição de empresa veículo) teve como único objetivo contornar a restrição da legislação tributária para operacionalizar a amortização do ágio originalmente registrado na companhia que realizou o investimento, buscando, assim, os benefícios fiscais de se pagar menos tributos. Por esta razão, enfatizando a ausência de propósito societário e reportando-se ao art. 72 da Lei nº 4.502/64, a autoridade fiscal formaliza a exigência com aplicação de multa qualificada, bem como impõe multa isolada sobre as estimativas não recolhidas nos períodos fiscalizados. (...)*

*Assim, tem razão a Fiscalização quando conclui que a Accor Brasil Participações Ltda seria a holding constituída para atender às exigências do BACEN. Por sua vez, para nela aportar o investimento devido na autuada por Accor Participações S/A, e promover a pretendida segregação de atividades, bastaria que a cisão promovida em 10/08/2007 vertesse o correspondente patrimônio em favor de Accor Brasil Participações Ltda, e não de Sobraser Participações Ltda.*

*De outro lado, para ter direito à amortização com efeitos fiscais, necessária seria a extinção do investimento adquirido com ágio. Ou seja, a adquirente (Accor Participações S/A) deveria incorporar ou ser incorporada pela investida (Ticket Serviços S/A), ou mesmo ser realizada uma fusão entre elas. Todavia, como insiste a interessada em sua defesa, não havia interesse negocial em promover esta extinção, de um lado porque as atividades da Ticket Serviços S/A não poderiam agregar outras que prejudicassem seu interesse de se tornar uma instituição financeira, e de outro porque a extinção do CNPJ da Ticket Serviços S/A causaria transtornos operacionais em razão do volume de contratados por ela mantidos.*

*Não está em discussão a efetiva aquisição do investimento na autuada, até então devido pelos Grupos Espírito Santo e Brascan, e o pagamento de ágio, nesta ocasião, fundamentado em rentabilidade futura. Apenas não se verificou a condição*

*exigida no art. 386 do RIR/99 para dedutibilidade da amortização do ágio antes da alienação do investimento.*

*Esta Relatora já se manifestou contrariamente a este tipo de operação, que busca superar os impedimentos práticos verificados no atendimento às condições legais para dedução, na apuração do IRPJ e da CSLL, da amortização do ágio antes da alienação do investimento. Neste sentido é o voto no Acórdão nº 1101000.835 (...)*

*Por fim, a recorrente enuncia outras formas que poderia ter adotado para beneficiar-se da amortização fiscal do ágio. Contudo, o fato é que elas não foram implementadas, optando-se por fórmula, em razão de interesses negociais diversos, e por meio da qual subsistiram ativas investidora e investida, em afronta ao requisito essencial da lei, que é a unificação patrimonial destas entidades.*

*Assim, resta comprovada a conduta contrária à lei, intencionalmente praticada pelo contribuinte, mas que no entender da Fiscalização seria, inclusive, hábil a justificar a qualificação da penalidade. Ocorre que, se de um lado não apenas as omissões de dados e informações constituem o dolo necessário para caracterização da fraude, verificando-se esta também quando o sujeito passivo constrói um cenário falso para aparentar a presença dos requisitos legais que autorizariam a dedução por ele pretendida, não é possível afirmar que a conduta da autuada, no presente caso, tenha alcançado estes contornos. O grupo empresarial buscou usufruir do que entendia ser um benefício fiscal constituindo empresa veículo para, a partir dela, formalizar uma incorporação que não realizou o objetivo final da lei, qual seja, a união patrimonial entre investida e investidora. De outro lado, porém, o ágio efetivamente existiu e foi pago, apenas não se verificando a efetiva incorporação entre investidora e investida.*

*Na medida em que somente a adquirente original do investimento detinha as condições necessárias para a aquisição, a impossibilidade de aproveitamento do ágio era uma desvantagem a ser considerada nas decisões empresariais. Mas, interpretando de forma diversa a legislação, o grupo empresarial praticou os atos que reputou válidos para amortizar o ágio pago aos Grupos Brascan e Espírito Santo, atos que devem ser reprovados com a conseqüente exigência do crédito tributário. Contudo, mesmo valendo-se da Sobraser Participações Ltda apenas para atribuir efeitos fiscais à amortização do ágio, não se vislumbra dolo suficiente à caracterização da fraude tributária, na medida em que o ágio existe e foi pago, à semelhança de outros casos práticos que ensejaram o aproveitamento do disposto no art. 7º da Lei nº 9.532/97, a motivar a equivocada interpretação da contribuinte.*

*Encerrando, quanto à multa isolada, a recorrente questiona o fato de ela ter sido formalizada concomitantemente com a multa*

*de ofício aplicada sobre o ajuste anual, em decorrência da mesma infração.*

*Ocorre que a legislação fixa como regra a apuração trimestral do lucro real ou da base de cálculo da CSLL, e faculta aos contribuintes a apuração destes resultados apenas ao final do ano-calendário caso recolham as antecipações mensais devidas, com base na receita bruta e acréscimos, ou justifiquem sua redução/dispensa mediante balancetes de suspensão/redução.*

*Se assim não procedem, desde a redação original da Lei nº 9.430/96 estava assim disposto: (...)*

*Conclui-se, daí, que o legislador estabeleceu a possibilidade de a penalidade ser aplicada mesmo depois de encerrado o ano-calendário correspondente, e ainda que evidenciada a desnecessidade das antecipações, nesta ocasião, por inexistência de IRPJ ou CSLL devidos na apuração anual. Para exonerar-se da referida obrigação, cumpria à contribuinte levantar balancetes mensais de suspensão, e evidenciar a inexistência de base de cálculo para recolhimento das estimativas durante todo o ano-calendário. (...)*

*Observe-se, ainda, que a norma antes citada recebeu a seguinte redação pela Medida Provisória n.º 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007: (...)*

*Nestes termos, em ambos os dispositivos estão presentes idênticos elementos para aplicação da penalidade: permanece ela isolada, aplicável aos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL por pessoa jurídica (art. 2º da Lei nº 9.430/96), mesmo se apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL ao final do ano-calendário. A única distinção é o percentual aplicado, agora de 50% e não mais de 75%, como aplicado pela autoridade lançadora.*

*Impróprio, assim, falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: o fato ilícito que justifica a multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais – obrigação acessória imposta aos optantes pela apuração anual das bases tributáveis – e o fato ilícito que motiva a multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período.*

*E, quanto aos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício, adoto as razões de decidir da I. Conselheira Viviane Vidal Wagner expressas em voto vencedor em julgamento proferido em 11/03/2010 na Câmara Superior de Recursos Fiscais, formalizado no Acórdão nº 910100.539: (...)*

A multa qualificada foi afastada por unanimidade pelo Colegiado *a quo*, pelas razões do voto do Relator:

*Por mais que me esforce, não consigo enxergar a má-fé aventada pela fiscalização, que inclusive gerou a qualificação da multa de ofício.*

A Redatora do voto vencedor menciona a qualificação da multa em trecho do seu voto:

*Assim, resta comprovada a conduta contrária à lei, intencionalmente praticada pelo contribuinte, mas que no entender da Fiscalização seria, inclusive, hábil a justificar a qualificação da penalidade. Ocorre que, se de um lado não apenas as omissões de dados e informações constituem o dolo necessário para caracterização da fraude, verificando-se esta também quando o sujeito passivo constrói um cenário falso para aparentar a presença dos requisitos legais que autorizariam a dedução por ele pretendida, não é possível afirmar que a conduta da autuada, no presente caso, tenha alcançado estes contornos. O grupo empresarial buscou usufruir do que entendia ser um benefício fiscal constituindo empresa veículo para, a partir dela, formalizar uma incorporação que não realizou o objetivo final da lei, qual seja, a união patrimonial entre investida e investidora. De outro lado, porém, o ágio efetivamente existiu e foi pago, apenas não se verificando a efetiva incorporação entre investidora e investida.*

A Procuradoria recebeu os autos do processo em 08/11/2013 (fls. 2.994), interpondo recurso especial em 12/11/2013 (fls. 4.544), no qual alega divergência na interpretação da lei tributária a respeito da **multa qualificada**, tratando-a sob os seguintes enfoques:

**(i) omissão significativa da receita**, sendo indicados como paradigmas os acórdãos:

**(i.a) 101-96.668** (processo administrativo nº 19647.000259/2007-68), no qual se decidiu que "*deixar de escriturar parcela significativa dos seus rendimentos, torna notório o intuito de retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, das circunstâncias materiais da obrigação tributária, justificando a aplicação da multa majorada*"; e

**(i.b) 101-96.757** (13971.000968/200785), constando desta decisão que "*De acordo com as planilhas de fls. 1761 e 1762, os valores contabilizados não chegam a 10% dos valores movimentados em instituições financeiras de titularidade da contribuinte, caracterizando, dessa maneira, a intenção fraudulenta da contribuinte*".

**(ii) prática reiterada da infração**, com os seguintes paradigmas apontados:

**(ii.a) 101-94.095** (10166.014821/200183), do qual se extrai: "*A prática reiterada de infrações definidas como falta de recolhimento e/ou de declaração inexata, por diversos anos seguidos, caracteriza indício veemente da ocorrência de irregularidades definidas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 e justifica a aplicação da multa qualificada*", e

ii) 9101-001.002 (10980.003004/2004-49), *verbis*: "durante períodos de apuração sucessivos, visando a retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal pela autoridade fazendária, caracteriza-se a figura da sonegação descrita no art. 71 da Lei nº 4.502/196, impondo-se a aplicação da multa de ofício qualificada"

O Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento (Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão) deu seguimento ao recurso especial relativamente a dois paradigmas (101-96.668 e 101-96.757), em decisão da qual se reproduz trecho a seguir:

*Nos paradigmas, a multa qualificada foi imposta e mantida em decorrência de reiterada omissão de receitas ante a existência de conduta dolosa em lançamento de IRPJ com a intenção de fraudar o Fisco. No caso presente, a multa foi afastada. Há, portanto, de início, situações com resultados diferentes. Há que se considerar que em juízo de prelibação, como é a admissibilidade de recurso especial, sem adentrar profundamente nas questões a serem discutidas, vislumbra-se o antagonismo entre o acórdão recorrido e os paradigmas no que tange à aplicação da lei que trata da qualificação da multa em casos em que há a ocorrência de conduta que pode ser considerada como dolosa, por resultar em redução do imposto devido, com reiteração. Daí que o recurso especial deve ser admitido em vista da divergência suscitada.*

*A Recorrente, quanto à mesma matéria, traz outros dois paradigmas, o que lhe oportunizaria a apreciação de quatro paradigmas, ferindo, assim, o Regimento Interno, que limita a análise a dois paradigmas por matéria. Deixo, portanto, de apreciar os Acórdãos nºs 101-94.095, 9101-001.002 e 107-07.937 por expressa vedação regimental. (...)*

*Em razão de terem sido preenchidos os requisitos do art. 67 do RICARF, DOU SEGUIMENTO AO RECURSO ESPECIAL POR DIVERGÊNCIA.*

Em 14/08/2015 o contribuinte foi intimado quanto ao acórdão do recurso voluntário, recurso especial e sua admissibilidade (fls. 3025).

O contribuinte, assim, apresentou embargos de declaração em face do acórdão da Turma *a quo* em 20/08/2015, no qual sustentou a existência de duas contradições no acórdão: (i) voto vencedor "afirma que não era possível a amortização do ágio no momento em que a Accor Participações, adquirente, incorporou as empresas Cia. Sinal de Participações e Sinal Participações, adquiridas porque o ágio teria sido fundamentado na rentabilidade futura da embargante". "Logo em seguida, afirma que 'as empresas envolvidas na incorporação devem ser, necessariamente, a adquirente da participação societária e a investida adquirida'", (ii) o voto vencedor reconhece que as "ações da embargante pertenciam a três diferentes grupos" e, a despeito disso, menciona que "ao longo das operações realizadas, o controle da Ticket Serviços S/A .... sempre esteve sob o Grupo Accor".

Os embargos de declaração foram rejeitados por decisão da Presidente de Câmara (fls. 3.075/3.078), com a intimação do contribuinte em 18/01/2016.

Nesse contexto, o contribuinte apresentou recurso especial em 02/02/2016 (fls. 3.085/3.130), no qual sustenta divergência na interpretação da lei tributária a respeito dos seguintes temas:

**(i) dedutibilidade do ágio apurado em aquisição de investimentos**, indicando como paradigmas os acórdãos:

**(i.a) 1201-001.242**, do qual se extrai: *"Se o ágio na aquisição do investimento efetivamente ocorreu, não sendo fruto de operações entre empresas do mesmo grupo econômico (ágio interno), incabível a glosa da despesa com sua amortização fundada no emprego da assim chamada 'empresa veículo'"*

**(i.b) 1402-001.264**, constando deste acórdão que: *"As premissas básicas para amortização de ágio, com fulcro nos art. 7º, inciso III, e 8º, da Lei 9.532 de 1997, são: i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; ii) a realização das operações originais entre partes não ligadas; iii) seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura. Cumpridas essas premissas, cancela-se a glosa."*

**(ii) aplicação da multa isolada sobre estimativas mensais**, com a identificação dos seguintes acórdãos paradigmas :

**(ii.a) 1402-001.948**, verbis: *"É improcedente a aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou Contribuição Social sobre o Lucro Líquido apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício. Ademais, não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de tributo por estimativa, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre uma mesma infração"*.

**(ii.b) 1103-001.153**, do qual consta: *"Multa isolada para as estimativas descabida. Apenado o continente, incabível apenar o conteúdo. Penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos. Princípio da consunção em matéria apenatória."*

**(iii) incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício**, sendo apresentados os seguintes acórdãos paradigmas:

**(iii.a) 9101-00.772**, no qual se decidiu: *"Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa ofício aplicada"*.

**(iii.b) 1202-001.118**, verbis: *"Não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei nº 9.730/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente não incidem os juros prebistos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício."*

Este recurso especial também foi admitido pelo Presidente da Primeira Câmara (Conselheiro André Mendes Moura):

*Assim, passo à análise da admissibilidade do recurso especial quanto à matéria - **Dedutibilidade, para fins fiscais, das quotas de amortização de ágio apurado em aquisição de investimento** - a que se refere o item "a". (...)*

*Como se vê, enquanto o acórdão recorrido negou o direito à dedutibilidade da amortização fiscal do ágio "transferido" a outra empresa do grupo mediante o uso de "empresa veículo", ambos os acórdãos paradigmas consignaram ser regular a utilização de "empresa veículo", desde que o ágio seja fruto de operação ocorrida entre partes independentes e desde que haja efetivo pagamento.*

*O confronto dos fundamentos expressos nos votos condutores dos acórdãos recorrido e paradigmas evidencia que o contribuinte logrou comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.*

*Desse modo, comprovada a divergência jurisprudencial, deve-se **DAR seguimento ao recurso especial quanto a essa matéria tratada no item "a"**.*

*A seguir, passo a análise da matéria a que se refere o **item "b" - Impossibilidade de aplicação da multa isolada por falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, concomitante com a multa lançada de ofício**. (...)*

*O confronto dos fundamentos expressos nos votos condutores dos acórdãos recorrido e paradigmas evidencia que o contribuinte logrou comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.*

*Desse modo, comprovada a divergência jurisprudencial, deve-se **DAR seguimento ao recurso especial do contribuinte, também em relação ao item "b"**.*

*Quanto à matéria tratada no item "c" - **Incidência de juros sobre a multa de ofício**, o acórdão recorrido possui a seguinte ementa: (...)*

*O confronto dos fundamentos expressos nos votos condutores dos acórdãos recorrido e paradigmas evidencia que o contribuinte logrou comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.*

*Desse modo, comprovada a divergência jurisprudencial, deve-se **DAR seguimento ao recurso especial também quanto a essa matéria tratada no item "c"**.*

*Do exame dos requisitos de admissibilidade, verifico que os acórdãos paradigmas apresentados como divergentes foram proferidos por colegiado distinto do acórdão recorrido e restou demonstrada a divergência apontada, razão pela qual **DOU SEGUIMENTO ao Recurso Especial do contribuinte**. (negritos originais)*

A Procuradoria foi intimada, apresentando contrarrazões (fl. 3349/3376), nas quais pleiteia não seja conhecido o recurso, eis que: **(i)** não demonstrado no recurso qual a legislação interpretada de forma divergente, como exigiria o artigo 67, §1º, do RICARF; **(ii)**

também não deveria ser conhecido quanto à multa isolada relativa às estimativas mensais, pois os paradigmas indicados - tratando de multa aplicada posteriormente à vigência da Lei nº 11.488/2007 - contrariariam a Súmula CARF 105. No mérito, a Procuradoria sustenta a improcedência dos argumentos do contribuinte, notadamente porque (i) teriam sido realizadas operações societárias unicamente para reduzir a base de cálculo do IRPJ e CSLL, sem propósito negocial; (ii) a interpretação dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 impediria a dedutibilidade de ágio como o destes autos; (iii) seria possível aplicar cumulativamente multa de ofício e isolada sobre estimativas mensais, nos termos do artigo 44, II, da Lei nº 9.430/1996; e (iv) seria legítima a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora.

### Recurso Especial do contribuinte

O recurso especial do contribuinte é tempestivo, tendo sido demonstrada a divergência na interpretação da lei tributária, conforme despacho que admissibilidade cujas razões adoto no presente voto.

Passo a enfrentar os requerimentos da Recorrida para não conhecimento do recurso.

Com efeito, a Procuradoria pede seja negado conhecimento ao recurso especial pois não teria sido demonstrada a legislação interpretada de forma divergente como exigiria o artigo 67, §1º, do RICARF. Afasto o argumento pois o recurso especial do contribuinte é claro ao mencionar os dispositivos legais cuja interpretação divergente foram objeto de recurso especial. A título de exemplo, consta às fls. 6 do recurso que

*"o v. acórdão, analisando o artigo 7º da Lei n. 9532/97, e transcrevendo trecho do acórdão n. 1101-000.835, assim concluiu....*

*Veja-se que, analisando as mesmas normas jurídicas, o acórdão recorrido entendeu que a participação da chamada empresa veículo invalida a amortização do ágio, em contraposição ao acórdão n. 1201-001.242, que reconheceu expressamente que esse aspecto, por si só, não autoriza a gloa das amortizações de ágio.*

*A evidência da divergência aparece também no que se refere à interpretação feita pelas decisões sobre o conceito de 'investidor original'. De fato, a decisão recorrida entende que a norma do art. 7º da Lei n. 9532 aplica-se somente para a pessoa jurídica que possuía os recursos utilizados para aquisição, a qual é chamada de 'investidor original', não sendo aplicável quando há*

*participação de terceira pessoa na operação (empresa veículo), enquanto o acórdão paradigma entende que esse entendimento 'ensejaria uma interpretação restritiva dessas normas no tocante à ideia de 'verdadeiro investidor', a qual é 'frontalmente contrária à finalidade para a qual foram criados os arts. 7º e 8º da Lei n. 9532'." "*

Assim, rejeito o pedido de não conhecimento do recurso especial quanto ao mérito (ágio).

A Procuradoria ainda alega que não deveria ser conhecido o recurso especial do contribuinte quanto à multa isolada relativa às estimativas mensais, pois os paradigmas indicados - tratando de multa aplicada posteriormente à vigência da Lei nº 11.488/2007 - contrariariam a Súmula CARF 105.

Lembro que o presente processo trata da imposição de multa por estimativas mensais relativas ao período de setembro a dezembro de 2007 e janeiro a novembro de 2008. Os acórdãos paradigmas indicados pelo contribuinte a respeito do tema são os de número **1402-001.948** e **1103-001.153**.

Destaco trecho de ementa de tais acórdãos:

**Acórdão 1402-001.948:**

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Exercício: 2009 (...)*

*MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. VERIFICAÇÃO APÓS O ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido efetivamente devido pelo contribuinte surge com o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano-calendário. É improcedente a aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou Contribuição Social sobre o Lucro Líquido apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício. Ademais, não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de tributo por estimativa, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre uma mesma infração.*

**Acórdão 1103-001.153**

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008*

*(...)*

*MULTA ISOLADA E MULTA SOBRE IRPJ E CSLL EFETIVOS  
-  
CONCOMITÂNCIA*

*Multa isolada para as estimativas descabida. Apenado o continente, incabível apenar o conteúdo. Penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos. Princípio da consunção em matéria apenatória. A aplicação da multa de ofício de 150% sobre IRPJ e CSLL exigidos exclui a aplicação da multa de ofício de 50% sobre IRPJ e CSLL por estimativa dos mesmos anos-calendário.*

Note-se que os acórdãos paradigmas tratam de fatos contemporâneos aos analisados nestes autos e, assim, trataram do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996 com redação vigente ao tempo dos fatos ora em discussão. Além disso, não há qualquer ofensa à Súmula CARF 105. Diante disso, rejeito a alegação da Procuradoria, conhecendo o recurso especial do contribuinte.

Por tais razões, voto por **conhecer o recurso especial do contribuinte**.

Passo, assim, à análise do **mérito** deste recurso.

Dedutibilidade do ágio

Em síntese, o acórdão recorrido entendeu pela manutenção da glosa da despesa com ágio porque: "*para a dedução fiscal da amortização de ágio fundamentado em rentabilidade futura é necessário que a incorporação se verifique entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio. Não é possível a amortização se o investimento subsiste no patrimônio da investidora original*" (trecho da ementa). O acórdão recorrido, assim, manteve o lançamento pelo seu fundamento, já que neste foi identificado como causa da glosa:

*A criação de uma sociedade para posterior extinção por incorporação revela evidente falta de propósito comercial, ou seja, inexistência de fundamento econômico da transformação societária. (...)*

*Nesse contexto, qual foi o papel da empresa Sobraser Participações Ltda.? Respondemos: transferir o ágio antes contabilizado na Accor Participações S.A. para a Ticket Serviços S.A. através da incorporação reversa da Sobraser e se beneficiar INDEVIDAMENTE da amortização (verdadeiro benefício fiscal) do inciso III do artigo 389 do RIR/99. (...)*

Diante disso, tratarei no presente voto da possibilidade de surgimento de ágio com a utilização de holding de investimento, denominada informalmente de "empresa veículo".

O lançamento tributário e o acórdão recorrido tratam da interpretação dos artigos 7º e 8º, da Lei nº 9.532/1997. Lembro o teor do artigo 7º, da Lei nº 9.532/1997:

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

dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)

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

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

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

*§ 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.*

E a previsão do artigo 8º, da Lei nº 9.532/1997, *verbis*:

*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.*

Em comentários aos citados dispositivos legais, Marcos Vinicius Neder e Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira tratam da possibilidade de holding e incorporação reversa, sem prejuízo do reconhecimento do ágio dedutível:

*A Lei nº 9.532/1997 expressamente veio a permitir a dedução do ágio, no caso da "incorporação reversa", algo que não estava claro na legislação anterior. Ou seja, o ágio passou a ser dedutível também no momento em que a investida incorpora a investidora. Trata-se, claramente, da incorporação da investidora direta. Essa permissão expressa que autoriza deduzir o ágio na "incorporação reversa" teve como objetivo estimular o interesse da iniciativa privada na aquisição de participação societária em empresas públicas em fase de privatização. (...)"*

*A Lei não proibiu o aproveitamento do ágio no caso de incorporação de empresas holdings, constituídas pelos controladores indiretos com o propósito de adquirir, consolidar e gerir a participação na empresa investida. Não apenas isso não foi proibido como foi expressamente autorizado, na medida em que a Lei permitiu a dedução do ágio no caso da incorporação reversa pela empresa investida na empresa que nela detém a participação acionária e estimulou os processos de privatização (...)*

*A norma tributária, ao conceder o incentivo tributário de aproveitamento do ágio na Lei 9.532/1997, não fez restrição ao uso de holdings, muito pelo contrário as incentivou, como comentamos anteriormente, inclusive ao permitir a dedução do ágio na incorporação reversa. Assim, a mera existência da Instrução CVM 349/2001, que dispõe sobre o tratamento contábil do ágio na incorporação reversa de holdings em empresas de capital aberto, e a existência dos procedimentos contábeis nela sugeridos não afetam em nada a possibilidade de dedução do ágio na incorporação reversa da holding. (...)*

*A Lei não restringiu a apuração ou a dedução fiscal de ágio quando a empresa incorporada, adquirente do investimento, fosse empresa pura de holding, ou quando a empresa tivesse recebido recursos de seu sócio ou acionista em aumento de capital, ou ainda quando tivesse recebido a participação acionária em subscrição de ações de sua emissão. Logo, o tratamento de todas essas hipóteses, quando da incorporação reversa da holding Y, é alcançado, de forma equivalente, pela Lei" (Análise do Tratamento Contábil e Fiscal do Ágio em*

*Estrutura de Aquisição ou Titularidade de Sociedades quanto há a Interposição de Holding, in Controvérsias Jurídico-Contábeis, 4ª Volume, São Paulo, Dialética, 2013, fls. 161, 162 e 179).*

Destaco ainda voto vencido do acórdão recorrido, apresentado pelo ex-Conselheiro Benedito Celso Benício Júnior:

Considerando o detalhamento dos fatos e do direito feito por meio do relatório, principalmente quanto à diagramação das operações societárias ocorridas permito-me ir direto ao ponto nevrálgico que permeou o presente lançamento, qual seja, a utilização de operações societárias sucessivas que culminaram na passagem de ágio anteriormente constituído na empresa ACCOR Participações S/A (ACOPART) para a autuada, com sua consequente amortização fiscal.

*Digo isto, pois, como evidenciado, restou incontroversa e, portanto, impassível de questionamento, a origem e a formação dos ágios objeto de transferência para a Recorrente. Os mesmos pautaram-se em aquisições feitas pela Cia Sinal de participações em 1999 (ágio na aquisição do investimento na Sinal Participações) e em 2006 (ágio na aquisição dos investimentos nas empresas “Cia Sinal” e “Sinal” junto aos grupos Brascan e Espírito Santo, respectivamente), dispensando-se assim maiores comentários acerca de sua procedência. Sustenta a Recorrente, que o intuito da reorganização societária ocorrida dentro do grupo ACCOR, que envolveu a criação da SOBRASER, visou segregar ativos relacionados a suas atividades financeiras e não-financeiras, considerando a futura intenção do grupo à época em transformá-la uma sociedade de crédito, investimento e financiamento (instituição financeira), que apesar de não levado a cabo após a reestruturação ocorrida, por alegadas questões conjunturais de ordem legislativo-tributária e econômica, foi objeto de amplo estudo interno conforme denota prospecto anexado aos autos (fls 2773 a 2898).*

*Por outro lado, o fisco ataca as sucessivas operações societárias ocorridas internamente no grupo ACCOR após a incorporação pela ACOPART das adquiridas “Cia Sinal” e “Sinal Participações” (detentoras de investimento na autuada), principalmente a criação e efemeridade da empresa SOBRASER Participações Ltda, para a qual foi vertido por meio de cisão o investimento na Recorrente e os ágios anteriormente constituídos.*

*Em suma, a acusação que paira sobre a Recorrente (itens 5.2.3 e 6 do TVF, fls 2059 a 2065) foi de ter constituído empresa sem efetiva finalidade empresarial (exercício de atividade econômica, representada pela produção de bens e/ou serviços) em desrespeito a preceitos do Código Civil (arts 966, 981 e 982) para tão somente transferir o ágio da ACOPART a autuada, possibilitando nela sua amortização fiscal. Seria um clássico exemplo de ocorrência da alcunhada “empresa veículo”, tão combatida em vários julgados deste colegiado.*

*Segundo o fisco não haveria causa econômica além da economia fiscal para a criação da SOBRASER em 19.04.07 por representantes legais da ACCOR Participações S/A e pela própria ACOPART, que teria sido utilizada apenas como artifício para a dedutibilidade na autuada do ágio pago pelas aquisições efetuadas pela ACOPART no ano anterior, tanto que em um período de 10 dias (entre 10.08.2007 e 20.08.2007) teria recebido parte do acervo patrimonial da ACOPART relativo ao investimento na autuada, bem como o ágio oriundo de operações com terceiros, e sido incorporada por sua própria investidora (a Recorrente) de forma reversa.*

*A DRJ corrobora o entendimento da autoridade lançadora, concluindo que apenas um contrato social regular e um CNPJ não significam a existência de uma sociedade empresária.*

*Enaltece que o uso de uma empresa veículo como a SOBRASER em sua acepção corriqueira em dissonância aos ditames do Código Civil para a mera transferência artificial do ágio, representa o alardeado **abuso de direito**.*

*A Recorrente por sua vez, destaca que o grupo ACCOR poderia ter alcançado o mesmo resultado de outras formas, qual seja de amortização do ágio na autuada, inclusive de forma direta sem a criação da ACOBRASPART e da SOBRASER, uma vez que a partir da incorporação da “Cia Sinal” e da “Sinal” em 21.05.2007 a ACOPART já faria jus a sua dedução, bastando, por exemplo, apenas incorporar a autuada para que o benefício fiscal em debate pudesse ser gozado legitimamente no âmbito de suas atividades. Só não o fez por uma série de entraves burocráticos que decorreriam da extinção do CNPJ da autuada junto a órgãos públicos, fornecedores (incluindo credenciados) e clientes, bem como organizacionais, no âmbito do grupo ACCOR.*

*Em suma, sustenta que a SOBRASER foi uma sociedade de propósito específico, para a qual não eram necessários empregados, nem a realização de outros negócios desconectados de sua razão de existir, não sendo necessário que tivesse longa existência. (...)*

*Tenho acompanhado nesta casa as mais variadas discussões acerca do direito a amortização fiscal de ágio lastreado em rentabilidade futura previsto nos arts 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 (regulamentado pelo art. 386,III do RIR/99), que surgiu à sua época como forma de incentivo às privatizações.*

*Já foram trazidos a julgamento inúmeros debates acerca da legitimidade de sua formação, inclusive pela utilização de empresas veículo, análise das partes envolvidas (ágio de si mesmo), questionamento acerca de sua forma de pagamento (incorporação de ações), contendas sobre os critérios dos laudos de avaliação que o suportam, e como no presente no caso a análise de litígios que envolvem o uso de sucessivas operações societárias visando implementar seu aproveitamento.*

*Pois bem. Particularmente entendo que deve ser reprimida a utilização de reorganizações societárias para fins de amortizações fiscais de ágio quando o resultado delas provenientes propicia de forma simulada a obtenção de resultados que não seriam lícitos pelas vias normais e diretas, sem a aplicação de métodos heterodoxos.*

*Todavia, no presente caso enxergo que o direito a amortização do ágio fiscal no CNPJ da autuada, não necessitaria da estrutura utilizada pelo grupo ACCOR e atacada pela fiscalização, podendo realmente ser obtido de forma direta, uma vez que com a incorporação das “Cia Sinal” e da “Sinal” a ACOPART teria o legítimo de direito de amortizar o ágio pago nestas aquisições, inclusive aquele já carregado pela Cia Sinal.*

*Neste cenário, bastaria apenas incorporar a autuada, o que seria plenamente possível, de forma a proceder a amortização fiscal do ágio no âmbito das atividades operacionais da TICKET.*

*O resultado obtido pela reorganização societária engendrada teve o mesmo efeito do cenário ortodoxo acima descrito.*

*Não vejo como usar o verbo simular para operação em que o resultado obtido é o mesmo independente das vias eleitas para sua obtenção.*

*A mim resta muito claro, que os motivos que levaram a criação da ACOBRASPART e principalmente da SOBRASER tiveram nítido intuito organizacional e não sonegatório como tentar fazer crer a fiscalização.*

*Os indícios apontados pela autoridade fiscal e o suposto desrespeito a dispositivos do Código Civil quanto a uma suposta falta de propósito negocial e econômico da SOBRASER somente perfariam prova contra a Recorrente, se por meio da reorganização realizada o resultado obtido fosse defeso pelas vias ordinárias. Não é o que ocorre.*

*Nesta ordem de considerações, filio-me à corrente jurisprudencial deste pretório e ao entendimento dos pareceristas que assessoram a Recorrente no sentido de que o uso de roupagem jurídica diferenciada, mas que não interfere no resultado obtido é um direito disponível e acessível ao contribuinte, sem que tal exercício possa ser oposto pelas autoridades fiscais, sob pena de ingerência na atividade econômica do contribuinte.*

*Peço vênia inclusive, para a transcrição de outras possíveis operações societária elencadas pela Recorrente que levariam ao mesmo fim obtido, sem ofensa a legislação instituidora do guerrado benefício fiscal. (...)*

*A norma legal prevê a possibilidade de transferência de ágio entre empresas na ocorrência de fusão, cisão e incorporação. Assim, o patrimônio da empresa sucedida passa para o*

*patrimônio da sucessora, representado pelos bens, direitos e obrigações. No caso da existência de ágio no patrimônio da empresa sucedida, será o mesmo transferido para o patrimônio da sucessora. (...)*

*Para mim ficou meridianamente claro que a ACOBRASPART e a SOBRASER foram criadas para evitar contratempos organizacionais e burocráticos que seriam enfrentados pela autuada, caso fosse incorporada diretamente pela ACOPART e não para redução ilícita da carga tributária, posto que tal empresa já fazia jus a dedução fiscal do ágio em razão das incorporações da “Cia Sinal” e da “Sinal”, bastando somente, como destacado, incorporar a autuada para que os efeitos fiscais da amortização também se irradiassem para suas atividades.*

Adoto as razões do voto vencido, acima colacionado, para confirmar a **legitimidade do ágio** tratado nos autos, sem que se vislumbre artificialidade na criação das empresas acima citadas.

Acrescento que é legítima a transferência de ágio em operação societária, fundamentando-se a hipótese no artigos 248, da Lei nº 6.404/1976 e no artigo 20, do Decreto nº 1.598/1976.

O artigo 248, da Lei nº 6.404/1976 teve redação alterada nos anos de 2007 (Lei nº 11.638/2007) e 2008 (Medida Provisória nº 449/2008). Como tratamos nos autos de fatos ocorridos entre 2007 a 2010 reproduzo a seguir a redação vigente do dispositivo legal em cada um dos anos calendários.

No ano-calendário de 2007, a redação do artigo 248, da Lei nº 6.404/1976 era a seguinte:

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas sobre cuja administração tenha influência significativa, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante, em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

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

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

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

- a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;
- b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;
- c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

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

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

No ano de 2008 e seguintes, aplica-se a redação conferida pela Medida Provisória nº 449/2008, publicada em 03 de dezembro daquele ano e posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009:

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

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

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

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

- a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;
- b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;

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

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

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

De toda sorte, respeitadas as condições tratadas pelo dispositivo da Lei nº 6.404/1976, desde a original redação, a Lei nº 6.404/1976 obrigava que o investimento adquirido fosse avaliado pelo método de equivalência patrimonial.

O artigo 20, do Decreto nº 1.598/1976 tinha a seguinte redação ao tempo dos fatos tratados nestes autos (anos de 2006 a 2008), regulando o desdobramento do custo de aquisição em ágio por rentabilidade futura:

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.

Consta do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999) reprodução da disposição legal em seu artigo 385, *verbis*:

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

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

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

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

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

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

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

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

Ao tratar do ágio sobre expectativa de rentabilidade futura, o artigo 20, do Decreto nº 1.598/1976 - como também sua reprodução no RIR/99 - trata indistintamente das hipóteses de aquisição da participação, sem qualquer restrição. Portanto, a exigência da aplicação do método de equivalência patrimonial decorre da própria lógica do artigo 248, da Lei nº 6.404/1976, como também do conceito adotado pelo artigo 20, do Decreto nº 1.598/1976.

A transferência de ágio efetuada pela Recorrida - em operações societárias descritas no relatório deste acórdão -, portanto, decorre da regular transferência de investimento em observância a estas normas.

Ressalto que o artigo 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, ao tratar da confusão patrimonial como condição da amortização do ágio não tem qualquer referência ao "investidor original", ao contrário do que entendeu a nobre prolatora de voto vencedor no acórdão recorrido. A exigência legal é de investimento adquirido com ágio, que poderá ser deduzido quando houver a confusão patrimonial pela empresa que detenha o investimento adquirido, ou mesmo pela própria investida caso ocorra incorporação reversa.

Tenho manifestado neste Colegiado a minha posição sobre a dispensabilidade de confusão patrimonial (fundada pelos artigos 7º e 8º, acima citados) entre investidora original e investida original, na medida em que a legislação não atribui interpretação restritiva nesse sentido. Afinal, há que se ponderar se a origem do ágio é legítima (com a existência de partes independentes, pagamento, demonstração da rentabilidade futura, etc.). Nesse contexto, um vez demonstrada a legítima origem do ágio, não há restrição legal ou contábil à sua transferência juntamente com o investimento a ele relacionado.

Diante disso, voto por **conhecer e dar provimento ao recurso especial do contribuinte**, adotando razões de decidir do voto vencido acima reproduzido.

#### Multa isolada quanto às estimativas mensais

O contribuinte alega a impossibilidade de cobrança cumulada da multa isolada, calculada sobre estimativas mensais, com a multa de ofício. Entendo que merece acolhimento o recurso especial nessa matéria.

A impossibilidade de cobrança cumulada de multa de ofício calculada sobre o saldo do tributo ao pagar no final do ano calendário e da multa sobre estimativas mensais tem por principal fundamento a lógica empregada na sistemática de antecipação por estimativas. Isto porque as estimativas mensais não configuram obrigação tributária autônoma, mas mera técnica de arrecadação.

A esse respeito, destaque-se artigo 231, do RIR/1999 (Decreto 3.000/1999), que estabelece a compensação dos valores antecipados a título de estimativa mensal ao final do ano:

Art. 231. Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 4º): (...)

IV - do imposto pago na forma dos arts. 222 a 230. (grifamos)

De acordo com o dispositivo do Regulamento do Imposto de Renda, a pessoa jurídica que tenha recolhido estimativas poderá, ao final do ano-calendário, deduzi-las do saldo a pagar do IRPJ. Tal mecanismo demonstra a relação inafastável entre as estimativas mensais e a apuração ao final do período, confirmando que não se tratam de relações jurídicas tributárias autônomas, mas apenas uma técnica de arrecadação.

Considerando a natureza de mera antecipação da estimativa, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais consolidou entendimento sobre a impossibilidade de sua cobrança após o encerramento do ano calendário, conforme Enunciado n. 82 de sua Súmula:

Súmula CARF 82:

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

O E. Superior Tribunal de Justiça também decidiu que as estimativas mensais são meras antecipações do fato gerador, que ocorre ao final do período de apuração, *verbis*:

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei nº 9.430/96. (Superior Tribunal de Justiça, AgRg no Resp 694.278, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 03/08/2006)

Nesse contexto, seria legítima a cobrança de multa isolada sobre estimativas mensais se efetuado o lançamento antes do encerramento do ano-calendário, o que não ocorreu no caso do presente processo administrativo.

São precisas as considerações de Paulo de Barros Carvalho tratando da relação indissociável entre o tributo pago ao final do ano e a estimativa mensal:

Prescreve o art. 2º da Lei n. 9.430/969 que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento dos tributos, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada. Feita essa opção, tem-se recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa, em que os valores devidos a título de imposto e

de contribuição são determinados mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos em lei.

Essa opção não exclui, contudo, a obrigação de calcular a renda e o lucro líquido no final do ano-calendário, e de efetuar o pagamento dos tributos sobre ele incidentes. O §3º do dispositivo acima transcrito não deixa dúvidas a respeito do assunto (...). E o §4º segue a mesma linha de raciocínio, ao estipular que o tributo pago no regime de estimativa deve ser deduzido para fins de determinação do saldo de tributo a pagar.

Em sentido semelhante, também, é a disposição do art. 6º da Lei n. 9.430/96, a qual permite entrever a indissociabilidade do tributo pago no regime de estimativa e aquele devido ao final do ano-calendário. (...)

Os referidos preceitos legais nos levam a concluir que o regime de estimativa não veicula tributos distintos do IRPJ e da CSLL anuais. Trata-se de técnica de tributação que implica antecipação do recolhimento de valores presumidamente devidos em 31 de dezembro de cada ano. Por isso, na apuração dos tributos no último dia do ano-calendário (critério temporal do IRPJ e da CSLL) devem ser consideradas as quantias antecipadas e, ainda, se estas forem superiores ao débito efetivo, cabe sua restituição

(Derivação e Positivização no Direito Tributário, Volume 1, 2ª edição, São Paulo, Noeses, 2014, fl. 289/290)

Sobreleva considerar que o E. Superior Tribunal de Justiça entende indevida a multa isolada quando já imposta multa de ofício, exatamente como ocorrido nos presentes autos, aplicando o princípio da consunção. Destaca-se ementa de acórdão nesse sentido:

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

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção. Recurso especial improvido.

(Superior Tribunal de Justiça, Resp 1.496.354, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 24.03.2015 - grifamos)

Na mesma linha, é o teor do Enunciado nº 105, da Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda:

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

Como o Enunciado de Súmula explicita que está tratando de lançamentos efetuados sob a vigência do artigo 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/1996, entendo que não seja o caso de simples aplicação deste Enunciado ao caso dos autos, lançado com fundamento no mesmo artigo 44, mas com alteração posterior, isto é, pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007. De toda sorte, o racional que originou a Súmula CARF referida (consunção) deve implicar na mesma conclusão, isto é, na impossibilidade de exigência cumulada destas penalidades.

É importante anotar que o artigo 44, da Lei nº 9.430/1996 sofreu pequena alteração pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, para dispor que:

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

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

A exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351/2007, que foi convertida na Lei nº 11.488 e alterou o artigo 44 a respeito da multa isolada, atesta que a única alteração veiculada por aquela norma foi quanto ao percentual da multa de ofício, *verbis*:

A alteração do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa de mora.

Portanto, após a alteração pela lei nº 11.488/2007, a norma de imposição da multa isolada permanece idêntica - salvo quanto ao percentual aplicado, agora de 50%, quando anteriormente era de 75%. Exatamente por isso deveria ser afastada sua cobrança diante da evidente ilegalidade de cumulação de multa isolada sobre estimativas mensais com a multa de ofício.

Assim, voto por **dar provimento ao recurso especial do contribuinte** para afastar a exigência de multa isolada calculada sobre estimativas mensais.

### Juros de Mora sobre a Multa de Ofício

Entendo, ainda, pela impossibilidade de juros de mora sobre a multa de ofício. Isto porque o *caput* do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, trata apenas dos débitos de tributos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal, *verbis*:

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)*

O *caput* acima colacionado, ao dispor sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições tratou dos débitos decorrentes dos fatos geradores que originam a cobrança destes tributos e contribuições, isto é, os débitos dos tributos. Não tratou, assim, das penalidades decorrentes do descumprimento da obrigação tributária.

Acrescente-se que o §3º deste dispositivo legal trata da possibilidade de incidência de juros de mora sobre os débitos a que se refere o citado artigo, isto é, débitos de tributos e contribuições devidas à Receita Federal do Brasil - expressamente tratados pelo *caput* -, confirmando que não há previsão para incidência de juros sobre a multa de ofício.

Ressalte-se que os parágrafos de um artigo expressam aspectos complementares à norma enunciada no *caput* do artigo, ou exceções à regra por ele estabelecidas, conforme artigo 11, III, alínea "c", da Lei Complementar nº 95/1998:

*Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas: (...)*

*III - para a obtenção de ordem lógica: (...)*

*c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;*

Assim, a disposição do §3º, do artigo 61 deve se conformar ao *caput* deste dispositivo, regulando, assim, os débitos de tributos, contribuições e multa de mora.

É oportuno lembrar que o legislador expressamente previu a incidência de juros sobre multas isoladas, como se depreende do artigo 43, da mesma Lei nº 9.430/1996:

*Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

Ao regular a multa de ofício, em sentido contrário, o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 não estabeleceu expressamente a incidência de juros. Nesse sentido, destaca-se a , redação do citado dispositivo, com redação vigente ao tempo do fato gerador tratado nestes autos (2007 a 2010):

*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; (...)*

Ressalte-se que o Código Tributário Nacional trata de crédito tributário com dois sentidos diferentes, em alguns dispositivos tratando da obrigação tributária e a penalidade pelo descumprimento desta obrigação, como se observa dos artigos 121, 139, 142, em outros apenas como a obrigação tributária principal, como se verifica dos artigos 161 e 164.

Colaciona-se o artigo 164, do Código Tributário Nacional:

*Art. 164. A importância de **crédito tributário** pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:*

*I - de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;*

*II - de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;*

*III - de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.*

*§ 1º A consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe pagar.*

Ao dispor que cabe a consignação na hipótese de recusa ao pagamento "outro tributo ou de penalidade" evidencia que no crédito tributário tratado pelo artigo 164 não está incluída penalidade.

No mesmo sentido, dispõe o artigo 161, do Código Tributário Nacional:

*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*

Note-se que o artigo 161, do Código Tributário Nacional, define a incidência de juros de mora, "sem prejuízo das penalidades", revelando que estas penalidades não compõem o crédito tributário na acepção expressa por este dispositivo.

O §1º do artigo 161 expressa "aspectos complementares à norma enunciada no *caput*" (conforme artigo 11, III, alínea "c", da Lei Complementar nº 95/1998) e, portanto, não infirma a conclusão que a penalidade não está incluída no crédito como definido por este dispositivo.

Nesse contexto, **voto por dar provimento ao recurso especial do contribuinte** também para afastar a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

#### Recurso Especial da Procuradoria: Multa Qualificada

O recurso especial da Procuradoria trata da multa qualificada, afastada pelo Colegiado *a quo*.

O Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento deu seguimento ao recurso especial relativamente a dois paradigmas (**101-96.668** e **101-96.757**). A Fazenda Recorrente apontou outros 2 acórdãos, que não foram apreciados pelo Presidente de Câmara, mas tal análise é dispensável diante do artigo 67, do RICARF (Portaria MF 343/2015), como também previa o RICARF anterior (Portaria MF nº 256/2009).

Ocorre que o primeiro paradigma admitido (**101-96.668**) tem o seguinte quadro fático descrito seu relatório:

*A empresa foi acusada de ter omitido receitas em 2001, representadas por receitas declaradas pelas companhias seguradoras em suas DIRF e que não foram registradas em sua contabilidade nem justificadas. Além disso, constatou a fiscalização que, em relação às receitas escrituradas, o valor devido do IRPJ, após a compensação dos prejuízos fiscais conforme LALUR não foram declarados em DCTF nem recolhidos.*

O segundo acórdão paradigma (**101-96.757**) tem o seguinte quadro fático descrito seu relatório:

*O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 8.620.804,23, já inclusos juros e multa de ofício de 150%, e tem origem na omissão de receitas,*

*apurada com base e depósitos bancários de origem não comprovada, nos anos-calendário de 2002 a 2004.*

Diante deste quadro fático relatado pelos acórdãos paradigmas, **não há similitude fática** que possa justificar o conhecimento do recurso especial da Procuradoria. Portanto, **não conheço do recurso especial da Procuradoria.**

### **Conclusão**

Pelas razões expostas, voto **por conhecer o recurso especial do contribuinte**. No mérito, voto por **dar provimento ao recurso especial do contribuinte** para reconhecer a legitimidade do ágio; cancelar a multa imposta quanto às estimativas mensais e afastar a incidência de juros sobre a multa de ofício.

Ademais, voto por **não conhecer o recurso especial da Procuradoria.**

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

### **Voto Vencedor**

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator designado.

A princípio, registro que acompanhei a I. Relatora em relação ao não conhecimento do recurso especial da PGFN, e ao conhecimento do recurso especial da Contribuinte.

Contudo, não obstante o substancioso voto da I. Relatora, a quem sempre renderei homenagens, peço vênias para **divergir** no exame do **mérito do recurso da Contribuinte**, no qual foram tratadas as matérias:

- 1º) despesa de amortização do ágio;
- 2º) multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas mensais;
- 3º) juros de mora sobre multa de ofício.

Passo ao exame do mérito em relação a cada uma delas.

#### **I. Despesa de Amortização do Ágio.**

O voto apresenta análise histórica e sistêmica sobre o tema, para depois tratar do caso concreto.

#### **1. Conceito e Contexto Histórico**

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

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

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

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

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

Isso porque positivou no art. 20 do mencionado decreto-lei que o denominado ágio poderia ter três fundamentos econômicos, baseados: (1) no sobrepreço dos ativos; e/ou (2) na expectativa de rentabilidade futura do investimento adquirido e/ou (3) no fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas. E, posteriormente, os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, autorizaram a amortização do ágio nos casos (1) e (2), mediante atendimento de determinadas condições.

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

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

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

Em duas situações.

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

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

Naturalmente, no Brasil, em relação ao ágio, a contabilidade empresarial pautou-se pelas diretrizes da contabilidade fiscal, até a edição da Lei nº 11.638, de 2007. O novo diploma norteou-se pela busca de uma adequação aos padrões internacionais para a contabilidade, adotando, principalmente, como diretrizes a busca da primazia da essência sobre a forma e a orientação por princípios sobrepondo-se a um conjunto de regras detalhadas baseadas em aspectos de ordem escritural<sup>1</sup>. Nesse contexto, houve um realinhamento das normas contábeis no Brasil, e por consequência do conceito do *goodwill*. Em síntese, ágio contábil passa (melhor dizendo, volta) a ser a diferença entre o valor da aquisição e o valor patrimonial justo dos ativos (patrimônio líquido ajustado pelo valor justo dos ativos e passivos).

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

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

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

## 2. Aproveitamento do Ágio. Hipóteses

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

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

*Art. 219. Extingue-se a companhia:*

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

*I - pelo encerramento da liquidação;*

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

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

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

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

### **3. Aproveitamento do Ágio. Separação de Investidora e Investida**

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

#### **4. Aproveitamento do Ágio. Encontro entre Investidora e Investida**

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

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

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

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

*I - somente será dedutível como perda de capital a diferença entre o valor contábil e o valor de acervo líquido avaliado a preços de mercado, e o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, optar pelo tratamento da diferença como ativo diferido, amortizável no prazo máximo de 10 anos; (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

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

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

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

*b) manter, no livro de que trata o item I do artigo 8º, conta de controle do ganho de capital ainda não tributado, cujo saldo ficará sujeito a correção monetária anual, por ocasião do balanço, aos mesmos coeficientes aplicados na correção do ativo permanente. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

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

O que se pode observar é que o único requisito a ser cumprido, como perda de capital, é que o acervo líquido vertido em razão da incorporação, fusão ou cisão estivesse avaliado a preços de mercado. Contudo, para que se consumasse a perda de capital prevista no inciso I, o valor contábil deveria ser maior do que o acervo líquido avaliado a preços de mercado, e tal situação se mostraria viável, especialmente, quando, imediatamente após à aquisição do investimento com ágio, ocorresse a operação de incorporação, fusão ou cisão<sup>2</sup>.

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

E, nesse contexto, o aproveitamento do ágio, nas situações de transformação societária, sofreu alteração legislativa. Vale transcrever a Exposição de Motivos da MP nº 1.602, de 1997<sup>3</sup>, que, posteriormente, foi convertida na Lei nº 9.532, de 1997.

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

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

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

Não vacilou a doutrina abalizada de LUÍS EDUARDO SCHOUER<sup>4</sup> ao discorrer, com precisão sobre o assunto:

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

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

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

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

*(...)*

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

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

Merece transcrição o Relatório da Comissão Mista<sup>5</sup> que trabalhou na edição da MP 1.602, de 1997:

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

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

Percebe-se que, em razão de um completo desvirtuamento do instituto, o legislador foi chamado a intervir, para normatizar, nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997,

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

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

sobre situações específicas tratando de eventos de transformação societária envolvendo investidor e investida.

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Como se pode observar, a formação do ágio não ocorre espontaneamente. Pelo contrário, deve ser motivado, e indicado o seu fundamento econômico, que deve se

amparar em pelo menos um dos três critérios estabelecidos no § 2º do art. 385 do RIR/99, (1) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade, (2) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros (3) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

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

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

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

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

*I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do § 2º do artigo anterior, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;*

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

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

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

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

## 5. Amortização. Despesa.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## 6. Despesa Em Face de Fatos Construídos Artificialmente

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## 7. Hipótese de Incidência Prevista Para a Amortização

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*(...)*

*III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços*

*correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (...) (grifei)*

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

A conclusão é **ratificada** analisando-se a norma em debate sob a perspectiva da hipótese de incidência tributária delineada pela melhor doutrina de GERALDO ATALIBA<sup>7</sup>.

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

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

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

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

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

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

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

Mais uma vez, não é o que prevê o aspecto pessoal da hipótese de incidência da norma em questão. A pessoa jurídica que adquiriu o investimento, que acreditou na mais

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

valia e que desembolsou os recursos para a aquisição foi, de fato, **a pessoa jurídica A (investidora)**. No outro pólo da relação, a pessoa jurídica adquirida com ágio foi a pessoa jurídica B. Ou seja, o aspecto pessoal da hipótese de incidência, no caso, autoriza o aproveitamento do ágio a partir do momento em que a pessoa jurídica A (investidora) e a pessoa jurídica B (investida) passem a integrar a mesma universalidade.

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

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

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

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

Em relação ao aspecto **material**, há que se consumir a **confusão de patrimônio** entre investidora e investida, a que faz alusão o *caput* do art. 386 do RIR (*A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio...*). Com a confusão patrimonial, aperfeiçoa-se o **encontro de contas** entre o real investidor e investida, e a amortização do ágio passa a ser autorizada, com repercussão direta na **base de cálculo** do IRPJ e da CSLL.

Na realidade, o requisito expresso de que investidor e investida passam a compor o mesmo patrimônio, mediante evento de transformação societária, no qual a investidora absorve a investida, ou vice versa, encontra fundamento no fato de que, com a confusão de patrimônios, o lucro auferido pela investida passa a integrar a mesma universalidade da investidora. SCHOUERI<sup>8</sup>, com muita clareza, discorre que, antes da absorção, investidor e investida são entidades autônomas. O lucro auferido pela investida (que foi a motivação para que a investidora adquirisse a investida com o sobrepreço), é tributado pela própria investida. E, por meio do MEP, eventual acréscimo no patrimônio líquido da investida seria refletido na investidora, sem, contudo, haver tributação na investidora. A lógica do sistema mostra-se clara, na medida em que não caberia uma dupla tributação dos lucros auferidos pela investida.

Por sua vez, a partir do momento em que se consuma a confusão patrimonial, os lucros auferidos pela então investida passam a integrar a mesma universalidade da investidora. Reside, precisamente nesse ponto, o permissivo para que o ágio, pago pela investidora exatamente em razão dos lucros a serem auferidos pela investida, possa ser

<sup>8</sup> SCHOUERI, 2012, p. 62.

aproveitado, vez que **passam a se comunicar, diretamente, a despesa de amortização do ágio e as receitas auferidas pela investida.**

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

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

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

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

Isso porque, partindo-se da construção da norma conforme operação no qual "Se A é, B deve-ser", onde a primeira parte é o antecedente, e a segunda é o consequente, a consumação da hipótese de incidência localiza-se no antecedente. Ou seja, "Se A é", indica que a hipótese de incidência, no caso concreto, mediante aperfeiçoamento dos aspectos pessoal, material e temporal, concretizou-se em sua plenitude. Assim, passa-se para a etapa seguinte, o consequente ("B deve-ser"), no qual se aplica o regime de tributação a que encontra submetido o contribuinte (lucro real trimestral ou anual), efetua-se o **lançamento fiscal** com base na repercussão que as glosas despesas de ágio indevidamente amortizadas tiveram na apuração da base de cálculo, e, por consequência, determina-se o **termo inicial para contagem do prazo decadencial.**

## 8. Consolidação

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

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

Quem tomou a decisão de adquirir um investimento com sobrepreço? Respondo: a **investidora originária**.

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

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

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

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

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

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

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

## 9. Sobre o Caso Concreto

Feitas as considerações, passo a analisar o caso concreto.

Para fins didáticos, os números envolvidos nas operações serão arredondados.

Trata-se de operação no qual o Grupo Accor (ACCOR) adquiriu participação societária da TICKET, com sobrepreço (ágio).

Transcrevo as operações descritas no relatório da decisão de primeira instância (DRJ/São Paulo), apresentadas de maneira didática (e-fls. 2687/2688).

"1 - a Ticket Serviços S.A. (TICKET) tem como objetivo social, dentre outras atividades, a prestação de serviços de administração de sistemas e/ou convênios para fornecer vale-refeição, vale-alimentação, vale-farmácia, etc., às empresas e seus empregados;

2 - a ação fiscal teve por escopo a análise da incorporação efetuada, em 20/08/2007, pela TICKET, da sua controladora, a Sobraser Participações Ltda., CNPJ 08.767.306/000180 (SOBRASER), constituída em 17/04/2007, que declarou no Balanço Patrimonial de sua única DIPJ apresentada (a de evento especial) um investimento de R\$ 104.622.166,80, capital de R\$ 450.315.522,02, e ágio de R\$ 360.523.377,70, acerca do qual cabem os seguintes esclarecimentos:

a) a TICKET, desde os anos 80, era controlada, de forma compartilhada, pelo Grupo Accor (entenda-se: Accor Hotels Belgium, Saminvest e Accor S.A., todas domiciliadas no exterior), da França por meio, majoritariamente, da Accor Participações S.A. (ACOPART), esta domiciliada no Brasil, e pelos Grupos Brascan, do Canadá, e Espírito Santo, de Portugal, estes dois por meio da Cia. Sinal de Participações e da Sinal Participações S.A.;

b) em 01/12/2006, o Grupo Accor, por meio da ACOPART adquiriu a Cia. Sinal de Participações e a Sinal Participações S.A., contabilizando o investimento por equivalência patrimonial, reconhecendo o ágio pago na aquisição, fundamentando-o na expectativa de rentabilidade futura;

c) em 05/04/2007, ambas foram incorporadas pela ACOPART, que passou a registrar em seu ativo permanente, investimentos adicionais na TICKET e na GR S.A.; o valor do ágio ficou assim registrado na ACOPART: R\$ 360.523.377,70, referente à TICKET, e R\$ 74.838.749,82, referente à GR S.A.;

d) por conta de estudos para transformar a TICKET em instituição financeira, esta deveria ser controlada por uma holding exclusiva; para isso, foram constituídas a SOBRASER e a Accor Brasil Participações Ltda.(ACOBRA SPART), com capital simbólico de R\$ 1.000,00 cada, subscrito e integralizado pelo Grupo Accor, devendo vir a ser a ACOBRASPART essa holding exclusiva;

e) as quotas do capital da SOBRASER foram adquiridas pela ACOBRASPART, que, por sua vez, teve suas quotas adquiridas pela ACOPART;

f) em 10/08/2007, a ACOPART sofreu cisão parcial, vertendo o investimento na TICKET (mais o ágio) para a SOBRASER, que, na sequência (após dez dias), foi incorporada pela sua controladora, a TICKET;

g) em razão do patrimônio necessário para transformar a TICKET em instituição financeira, na qual não se admitiria como ativo o valor do ágio, a TICKET incorporou a sua controladora, a SOBRASER, em 20/08/2007;

h) para atender o BACEN, as empresas estrangeiras que passaram a deter ações da TICKET após a cisão parcial da ACOPART conferiram essas participações em aumento de capital na ACOBRASPART;

i) por conta da incorporação da SOBRASER, a TICKET iniciou a apropriação de 1/60 do ágio por mês a partir de setembro de 2007, e, conforme Lei nº 11.638/2007, baixou contra o patrimônio líquido o valor integral do ágio;

j) o ágio foi baixado na SOBRASER contra a conta Lucro e Prejuízos acumulados, mantendo-se, entretanto, na incorporadora, o seu valor registrado na parte B do LALUR;

3 - já havia o registro, na Cia Sinal, de um ágio de R\$ 45.315.079,48 atrelado ao investimento na Sinal Participações que se originara em 1999 na aquisição de ações e que ainda não havia sido amortizado e que na incorporação pela ACOPART foi adicionado ao ágio proveniente da aquisição da Cia. Sinal e da Sinal Participações S.A.."

São os fatos.

O que se observa é que, após a aquisição do investimento (ações da TICKET), ocorrem uma série de reorganizações societárias **internas, dentro grupo econômico da adquirente (ACCOR)**.

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

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

A pessoa jurídica **investidora** é a ACCOR que efetuou o aporte de recursos para aquisição do investimento TICKET com pagamento de sobrepreço, por ter sido realizado em valor superior ao do patrimônio líquido. É incontestável que foi a ACCOR a empresa **que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, coordenou e comandou os estudos de rentabilidade futura do investimento a ser adquirido e desembolsou os recursos para a aquisição** (vide item 7 do voto).

Por sua vez, a pessoa jurídica **investida** foi a empresa TICKET.

E, como visto, o evento de incorporação deu-se entre a SOBRASER e a TICKET. Ou seja, não houve participação da **investidora** ACCOR.

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

Na realidade, apreciando-se as operações realizadas no âmbito do grupo econômico (ACCOR), constata-se, com nitidez, a **construção artificial do suporte fático**, para que se pudesse amoldar à hipótese de incidência de despesa de amortização do ágio (item 6 do voto). Resta evidente o deliberado intuito de **fabricar uma despesa** com repercussão na base tributável.

Para tanto, criou-se empresa de papel, sem substância, com capital social irrelevante para uma empresa do porte do grupo (R\$1.000,00), de brevíssima duração (10 dias), especificamente para viabilizar o evento de incorporação previsto pela norma que autoriza a amortização do ágio.

Transcrevo novamente as constatações da decisão de primeira instância (e-fl. 2689):

*5 - quanto ao TEMPO, tem-se a criação e a curta existência da SOBRASER, criada em abril de 2007 com capital social de R\$ 1.000,00 e que recebeu todas as ações da TICKET mais o ágio em 10/08/2007, sendo incorporada pela sua controlada após 10 dias, em 20/08/2007;*

*6 - outro tipo de sociedade citada pelo referido tributarista é a "sociedade efêmera" ou de curta duração, que é a que nasce para ser extinta tão logo cumpra seu papel em certa operação. Exatamente como ocorreu com a SOBRASER;*

*7 - a criação de uma sociedade para posterior extinção por incorporação revela evidente falta de propósito negocial, ou seja, inexistência de fundamento econômico da transformação societária; não se concebe, nas operações normais dos agentes econômicos, que se crie empresas para extingui-las em seguida, pois são entidades criadas para explorar uma atividade econômica e, como regra geral, têm como premissa a continuidade de suas operações;*

*8 - no caso em exame, não houve outra causa econômica, além da economia fiscal, para a criação da SOBRASER, de modo que não há, no caso da SOBRASER, a presença de um dos elementos essenciais ao negócio jurídico: a vontade, o ânimo, de exercer atividade econômica;*

*9 - qual foi, então, o papel da SOBRASER? Resposta: transferir o ágio antes contabilizado na ACOPART para a TICKET, através da incorporação reversa da SOBRASER, para que a TICKET se beneficiasse, indevidamente, da dedução da amortização do ágio;*

*10 - assim, o ágio transferido para a SOBRASER, que foi criada exclusivamente para tal operação e sem motivação econômica empresarial que justificasse a sua existência (art. 966 do Código Civil), e que logo desapareceu por ter sido incorporada pela investida, não poderia ter sido por ela amortizado tributariamente;*

Repito: a construção do sistema tributário parte de premissa de que a pessoa jurídica tem um efeito **multiplicador** na sociedade. Gera empregos, contrata fornecedores, viabilizando um ciclo virtuoso, gerando rendimentos que, por sua vez, são tributáveis e propiciam os recursos necessários para a manutenção do Estado.

Por isso, a pessoa jurídica tem regimes de tributação diferenciados, podendo optar por aquele que se mostre o mais eficiente para a sua operação.

O caso concreto demonstra com clareza o **desvirtuamento** do instituto da pessoa jurídica, criando-se empresa de papel, fictícia, com capital social irrelevante, sem operação, com o único intuito de se fabricar uma despesa.

Empresa se presta a fabricar produtos, e não a fabricar despesas.

Portanto, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso da Contribuinte quanto à matéria despesa de amortização de ágio.

## **II. Multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas mensais.**

O lucro real é um dos regimes de tributação existentes no sistema tributário, atualmente regido pela Lei nº 9.430, de 1996, aplicado a partir do ano-calendário de 1997:

### *Capítulo I*

#### *IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA*

##### *Seção I*

###### *Apuração da Base de Cálculo*

###### *Período de Apuração Trimestral*

*Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas **será determinado com base no lucro real**, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei. (grifei)*

No lucro real, pode-se optar pelo regime de apuração trimestral ou anual. Vale reforçar que é uma **opção** do contribuinte aderir ao regime anual ou trimestral.

E, no caso do regime anual, a lei é expressa ao dispor sobre a apuração de estimativas mensais. Transcrevo redação vigente à época dos fatos geradores objeto da autuação:

###### *Lei nº 9.430, de 1996*

*Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a **tributação com base no lucro real** poderá optar pelo **pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada**, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.*

###### *Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995*

*Art. 35. A pessoa jurídica poderá **suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês**, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.*

###### **§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:**

***a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;***

*b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.*

*§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário. (grifei)*

Observa-se, portanto, com base em lei, a obrigatoriedade de a contribuinte optante pelo regime de lucro real anual, apurar, mensalmente, imposto devido, a partir de base de cálculo estimada com base na receita bruta, ou por balanço ou balancete mensal, esta que, inclusive, prevê a suspensão ou redução do pagamento do imposto na hipótese em que o valor acumulado já pago excede o valor de imposto apurado ao final do mês.

Contudo, a hipótese de não pagamento de estimativa deve atender aos comandos legais, no sentido de que os balanços ou balancetes deverão ser levantados com **observância das leis comerciais e fiscais** e transcritos no livro Diário.

Trata-se de obrigação imposta ao contribuinte que optar pelo regime do lucro real anual. E o legislador, com o objetivo de tutelar a conduta legal, dispôs penalidade para o seu descumprimento. No caso, a prevista no art. 44 da mesma Lei nº 9.430, de 1996 (redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)):

*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. (grifei)***

A sanção imposta pelo sistema é claríssima: caso descumprido o pagamento da estimativa mensal, cabe imputação de multa isolada, sobre a totalidade (caso em que não se pagou nada a título de estimativa mensal) ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário. Penaliza-se a conduta de descumprimento de obrigação tributária, de pagamento de tributo de maneira antecipada conforme determinação expressa da legislação.

A sanção tem base legal.

E mais: expressamente dispõe que é cabível ainda que a pessoa jurídica **tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.**

E se trata de **multa, gênero, isolada, espécie**, a ser **lançada de ofício e cujo prazo decadencial é regido pelo art. 173, inciso I do CTN. Pode sim ser efetuado lançamento após o ano-calendário**, naturalmente dentro do período não atingido pela decadência.

Fato é que o descumprimento de norma que determina o pagamento do tributo em regime de antecipação proporciona substancial prejuízo, por permitir uma liberalidade no ordenamento jurídico sem base legal, por fomentar um tratamento desigual entre os contribuintes, e por implicar em não ingresso de recursos aos cofres do Estado.

Consumar-se-ia situação de exceção, e um prêmio para as pessoas jurídicas que descumprissem deliberadamente a lei tributária. Por qual razão a pessoa jurídica que descumpre conduta prevista em lei deve receber tratamento diferente (e vantajoso) daquela que cumpriu com suas obrigações, apurou mensalmente a estimativa mensal a pagar e efetuou os recolhimentos?

Como acolher conduta de contribuinte que **ignorou** a legislação tributária vigente, e se considerou apto a receber um tratamento especial, diferente das demais pessoas jurídicas que cumpriram com suas obrigações?

Não se trata de legalidade por legalidade. O sistema jurídico-tributário deve ser respeitado, assim como os contribuintes que seguem suas determinações.

Não se deve fomentar lacunas para se ignorar a lógica do sistema, para conceder tratamentos vantajosos para condutas lesivas, em afronta à proporcionalidade e razoabilidade.

Enfim, a nova redação para imputação de multa isolada em debate, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 22/01/2007 (o caso em debate), afastou qualquer dúvida sobre a possibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e das multas isoladas por insuficiência de estimativa mensal. As hipóteses de incidência que ensejam a imposição das penalidades da multa de ofício e da multa isolada em razão da falta de pagamento da estimativa são distintas, cada qual tratada em inciso próprio no art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996.

Observa-se que os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tratam 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 aplica-se sobre o resultado apurado **anualmente**, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário. Por sua vez, a multa isolada é apurada conforme balancetes elaborados **mês a mês** ou, ainda, mediante receita bruta acumulada **mensalmente**. Ou seja, são **materialidades independentes**, não havendo que se falar em concomitância.

A matéria foi tratada exaustivamente no mencionado Acórdão nº 9101-002.438. de relatoria da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, que de maneira precisa e objetiva, apresentou uma interpretação histórica, teleológica e sistêmica do dispositivo normativo. Transcrevo excerto no qual trata da não aplicação do princípio da consunção, no qual menciona entendimento da ex-Conselheira Karem Jureidini Dias.

*Há argumentos no sentido de que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Dizem seus adeptos que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do ano-calendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria bis in idem, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN.*

*Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do Acórdão nº 9101001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:*

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.

Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a

obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo. Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:

“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo-constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza

montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSSL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. "É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96" (AgRg no REsp 694278RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.”

(Recurso Especial 529570 / SC Relator Ministro João Otávio de Noronha Segunda Turma Data do Julgamento 19/09/2006 DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por

estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ 17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo.

Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

*Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de "pagamento de tributo", dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos e exigidas de forma isolada.*

Enfim, transcrevo parte de conclusão do didático voto:

*A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de*

*aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação original não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". Ademais, quando o legislador estipula na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade mesmo se apurado lucro tributável e, por consequência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.*

*Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de bis in idem sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário. A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de bis in idem.*

Portanto, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso da Contribuinte quanto a matéria multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas mensais.

### **III. Juros de mora sobre multa de ofício.**

Sobre o assunto, vale transcrever, inicialmente, o artigo 113, do CTN, que predica que o objeto da obrigação tributária principal é o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária:

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de **tributo ou penalidade pecuniária** e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. (grifei)*

*§ 2º (...)*

Por sua vez, o crédito tributário decorre da obrigação principal, conforme o artigo 139 do CTN:

*Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.*

A penalidade pecuniária tem base no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, materializada na multa de ofício aplicada sobre o tributo.

E, como se pode observar a penalidade pecuniária, decorrente da infração, compõe a obrigação tributária principal e, por conseguinte, **integra o crédito tributário**.

Por sua vez, o CTN, ao discorrer sobre o pagamento, informa que devem incidir **juros** sobre o **crédito** tributário não integralmente adimplido no vencimento, *verbis*:

*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. (grifei)*

§ 1º (...)

E a correção estipulada pelo mencionado art. 161, a partir da Lei nº 9.065, de 1995, segue a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, questão já pacificada pela Súmula CARF nº 4:

*A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Verifica-se, assim que **tanto tributo quanto a multa de ofício estão sujeitos à atualização prevista no art. 161 do CTN, mediante aplicação da taxa SELIC**.

Portanto, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso especial da Contribuinte em relação a matéria incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

Enfim, aplica-se à CSLL o decidido no IRPJ, vez que compartilham o mesmo suporte fático e matéria tributável.

#### **IV. Conclusão.**

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e negar provimento** ao recurso especial da Contribuinte. Em relação ao recurso especial da PGFN, acompanho a relatora no sentido de não conhecê-lo.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

Processo nº 16561.720040/2011-17  
Acórdão n.º **9101-002.892**

**CSRF-T1**  
Fl. 3.445

---