



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720052/2014-94
ACÓRDÃO	1402-006.969 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ACHÉ LABORATÓRIOS FARMACÊUTICOS S/A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. GLOSA. LANÇAMENTO PROCEDENTE.

Correta a glosa de despesas de amortização de ágio, na situação em que referido ágio decorre de reorganizações societárias levadas a efeito dentro de um mesmo grupo empresarial, em curto espaço de tempo, constatando-se ainda que o alegado “pagamento” pela suposta aquisição de mais mais-valia na verdade se tratou de mera transferência de recursos internamente ao grupo econômico. Não se pode admitir que o cumprimento de um alegado objetivo empresarial interno tenha o condão de produzir um fato capaz de reduzir as bases tributáveis, sem que qualquer nova riqueza tenha sido criada ou algum custo de fato assumido para a aquisição de riqueza externa.

ÁGIO. COMPLEMENTARIDADE DAS LEGISLAÇÕES COMERCIAIS E FISCAIS. EFEITOS.

Os resultados tributáveis das pessoas jurídicas, apurados com base no Lucro Real, têm como ponto de partida o resultado líquido apurado na escrituração comercial, regida pela Lei nº 6.404/1976, conforme estabelecido pelo DL. 1.598/1977. O ágio é fato econômico, cujos efeitos fiscais foram regulados pela lei tributária com substrato nos princípios contábeis geralmente aceitos. Assim, os princípios contábeis geralmente aceitos e as normas emanadas dos órgãos fiscalizadores e reguladores, como Conselho Federal de Contabilidade, Comitê de Pronunciamentos Contábeis e Comissão de Valores Mobiliários, têm pertinência e devem ser observadas na apuração dos resultados contábeis e fiscais.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2008

ÁGIO INTERNO. MODIFICAÇÃO DAS CARACTERÍSTICAS ESSENCIAIS DO FATO GERADOR. CONDUTA INTENCIONAL. MULTA QUALIFICADA. PROCEDÊNCIA.

O conjunto de operações praticadas para constituição, transferência e posterior amortização de ágio interno, despesa artificialmente criada, por intentar conferir aparência de legalidade à redução de tributos devidos, modificando as características essenciais do fato gerador tributário, constitui ação dolosa determinante da imposição da multa de ofício qualificada.

Tendo em vista a nova redação do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, trazida pelo artigo 8º, da Lei nº 14.689, de 2023 e em obediência à retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, “c”, do CTN, o seu percentual deve ser reduzido de 150% para 100%

DECADÊNCIA. ALCANCE. INOCORRÊNCIA.

Constatado o ato doloso que levou à aplicação da multa de ofício qualificada, a contagem do prazo decadencial submete-se ao artigo 173, I, do CTN, iniciando-se a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ser efetivado. Referindo-se o lançamento perpetrado ao ano-calendário de 2008, regime do Lucro Real Anual, o início do lustro decadencial deu-se em 01/01/2010, findando-se em 31/12/2014. Cientificada a recorrente em 14/07/2014, não se estampou a decadência suscitada.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic, nos termos do entendimento consolidado pela Súmula CARF nº 108.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por i) por voto de qualidade, na forma do artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 e artigo 25, § 9º, do PAF (Decreto nº 70.235 de 1972), negar provimento ao recurso voluntário para, i.i) afastar a preliminar de decadência suscitada; i.ii) manter integralmente os lançamentos perpetrados relativamente ao ano-calendário de 2008; i.iii)

manter a multa de ofício qualificada aplicada, reduzindo seu percentual a 100% por força da atual redação do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, trazida pelo artigo 8º, da Lei nº 14.689, de 2023 e em obediência à retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, “c”, do CTN, vencidos os Conselheiros Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Ricardo Piza Di Giovanni e Alessandro Bruno Macêdo Pinto que davam provimento; ii) por unanimidade de votos, manter a incidência dos juros sobre a multa de ofício, nos termos da Súmula CARF nº 108. O Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macêdo Pinto e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima identificada em face de decisão exarada pela 3ª Turma da DRJ/RPO, sessão de 14 de setembro de 2018 (fls. 3135/3155)¹, que julgou improcedente a impugnação apresentada perante aquele Órgão (fls. 2393/2468) e manteve os lançamentos de IRPJ e CSLL perpetrados pelo Fisco, infrações “valores não amortizáveis – AC/2008/2009” e “compensação indevida de prejuízo operacional com resultado da atividade geral – AC/2009”, conforme autos de infração (fls. 2355/2381).

O AI de IRPJ está abaixo reproduzido (fls. 2357), sendo que o de CSLL tem a mesma conformação, observadas as respectivas especificidades e tipificações legais:

0001 AMORTIZAÇÃO
VALORES NÃO AMORTIZÁVEIS

Amortização indedutível em função da natureza do bem ou do direito ou da despesa, que não é amortizável, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2008	116.649.496,56	150,00
31/12/2009	70.923.302,03	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2009:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 249, inciso I, 251, 299, 324, §§ 2º e 4º, e 325 do RIR/99

0002 SALDO INSUFICIENTE
COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO OPERACIONAL COM RESULTADO DA ATIVIDADE GERAL

O sujeito passivo compensou prejuízos operacionais em montante superior ao saldo desse prejuízo, conforme detalhamento nos demonstrativos de apuração e no relatório fiscal anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2009	32.639.574,64	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247 e 250, inciso III, 251, 509 e 510 do RIR/99

O valor total dos lançamentos somou R\$ 202.315.11,06 (inclusos multa de ofício de 150% e juros demora à taxa Selic, calculados até julho/2014), conforme abaixo reproduzido (fls. 2379):

O presente procedimento resultou na constituição do crédito tributário descrito abaixo:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA	R\$ 151.125.313,74
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	R\$ 51.189.802,32
	<hr/>
	R\$ 202.315.116,06

DA ACUSAÇÃO FISCAL

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

Segundo o TVF (fls. 2277/2331), estes os principais tópicos das acusações imputadas pelo Fisco:

- a) *Em 27/03/2003, os então sócios da Aché Laboratórios Farmacêuticos S/A, a Marvic's Par Empreendimentos Farmacêuticos e Imobiliários Ltda., CNPJ: 05.330.276/0001-51, a Partage Comércio e Representações Ltda, CNPJ: 04.226.043/0001-40 e Ventura Capital Ltda, CNPJ: 02.968.919/0001-07 transferem sua participação nesta empresa para a Magenta Participações S/A, conforme Ata da AGE anexa.*
- b) *Há indícios de que esta transferência tenha sido realizada com ágio, pois foi atribuído um valor de R\$ 1.075 milhões para esta participação societária, montante muito superior ao Patrimônio Líquido da Aché em dezembro de 2002.*
- c) *Em 01/04/2003, a Magenta realiza uma cisão parcial a favor da Aché, transferindo as ações que possui nesta para ela mesma. Neste momento, a Aché recebe suas próprias ações com ágio rentabilidade futura de R\$ 613 milhões, que deverá ser amortizado fiscalmente, gerando assim um suposto "benefício fiscal" de R\$ 208 milhões, conforme detalhado no protocolo de cisão da Magenta.*
- d) *Ao final desta reorganização societária, a Aché volta a ser controlada pelos seus antigos sócios, Marvic's, Partage e Ventura.*
- e) *Esta sequência de operações indica para uma criação artificial de ágio interno, com a finalidade de gerar um benefício fiscal para Aché.*

3. DO PROCESSO ADMINISTRATIVO Nº 16561.000027/2007-61

Neste ponto, faz-se premente discorrer sobre a existência do processo administrativo nº 16561.000027/2007-61, resultante de Fiscalização em 2007, junto a esta mesma empresa fiscalizada, cujos autos se referem a lançamento de IRPJ/CSLL, com relação a diversos itens verificados, entre os quais o referente à glosa de amortização de ágio. Toda a situação descrita no tópico anterior já foi alvo da Fiscalização, no tocante ao ágio "surgido" quando da transferência das ações da empresa Aché para a empresa Magenta. Os lançamentos com respeito ao ágio foram realizados, glosando-se as amortizações efetuadas nos ACs 2003 e 2004.

Não poderíamos deixar de trazer aos autos, portanto, em caráter de complementação e subsídio ao presente procedimento fiscal, a íntegra do trecho do Termo de Verificação, acerca da amortização do ágio, no supracitado processo (todos os documentos citados no texto abaixo se encontram nos volumes V3 e V4 copiados do processo antigo para o processo atual como docs. 64 e 65, respectivamente):

“2- ÁGIO

Em procedimento de verificação constatamos durante o ano calendário de 2003, no diferido, valor na ordem de R\$ 613.257.482,99 como ágio e valor de R\$ 17.250.000,00 como amortização do ágio. A partir daí fomos coletando documentos e informações pertinente ao caso, que passamos a primeiramente descrever por ordem cronológica dos fatos e a seguir comentar:

(...)

Tendo em vista que no presente processo estão sendo analisadas as amortizações de ágio efetuadas pela empresa nos ACs 2008 e 2009, as quais não foram objeto de lançamento do processo de 2007, apesar do fato gerador ser o mesmo, esta Fiscalização não poderia se eximir de tecer considerações adicionais quanto ao caso, sem para tanto, deixar de fazer alusões àquele processo.

(...)

4.2. DAS OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA

O caso em foco é composto de operações estruturadas em sequência, vale dizer, de uma sequência de etapas em que cada uma corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial, encadeado com o subsequente para obter determinado efeito fiscal mais vantajoso. Neste caso, cada etapa só tem sentido se existir a que lhe antecede e se for deflagrada a que lhe sucede.

Uma operação estruturada como a que ora está sendo examinada indica a existência de um objetivo único, predeterminado à realização de todo o conjunto, indicando, também, uma causa jurídica única. Nesta hipótese, cumpre examinar se há motivos autônomos ou não, pois se estes inexistirem, o fato a ser enquadrado é o conjunto e não cada uma das etapas.

No caso examinado, nenhum motivo autônomo se apresenta nos autos que venha a justificar a realização de cada uma das etapas da operação (reavaliação da empresa Aché, transferência das ações, cisão parcial da Magenta e incorporação da parte cindida pela Aché). Isto é, não existia uma finalidade diferente para cada etapa das operações que as justificasse. A finalidade era uma única e somente seria obtida ao término de todas as etapas. Tais circunstâncias nos levam, assim, a apreciar a operação como um todo, sem que se percam de vista, no entanto, as peculiaridades de cada etapa de que a operação se compõe.

(...)

4.3. DA AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL

Inobstante a possibilidade de amortização do ágio após a ocorrência da alienação ou liquidação do investimento se caracterize como benefício fiscal outorgado pela lei, 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 amortização de um ágio “surgido a partir de si mesmo”, com o único objetivo de criar despesas dedutíveis.

A reorganização societária, para ser legítima, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. E essa análise não há que ser feita para cada negócio isoladamente, mas em relação ao conjunto de negócios encadeados, como um todo.

Fixando-se na natureza do método por meio do qual os fatos efetivamente ocorreram, o que encontramos?

Apenas uma operação que não tinha nenhum objetivo empresarial. Um mero mecanismo pelo qual se utilizou a fórmula de uma reorganização empresarial, como disfarce para se encobrir seu objetivo real, e o único objeto e resultado do qual fora a realização de um plano preconcebido, e não a reorganização de uma empresa.

A situação presente de reorganização societária claramente demonstra não existir propósito negocial. Sustentar-se de outro modo seria uma exaltação ao artifício em desfavor da realidade.

(...)

4.4. DO “ÁGIO DE SI MESMO”

No contexto geral, não houve, portanto, decisão independente pela incorporação de ações da empresa Aché Laboratórios Farmacêuticos S/A na empresa Magenta Participações S/A, com sobrepreço patrimonial e pela sucessiva cisão da Magenta e incorporação da parte cindida pela empresa Aché, que indicasse propósito negocial.

Registrado nessas condições, o ágio seria inadmissível contabilmente, pois não houve a formação de um preço justo dos ativos, bem como observamos grave imperfeição negocial.

Resta justificado, dessa forma, pelo exposto, que, definitivamente, à luz da Teoria da Contabilidade, é inadmissível o surgimento de ágio em uma operação realizada dentro de um mesmo grupo econômico. Não é permitido contabilmente o reconhecimento de “ágio gerado de si mesmo”, tampouco o lucro resultante.

(...)

5. DA INDEDUTIBILIDADE DA DESPESA

Ao contrário do que ocorre para fins contábeis, no âmbito tributário nem todas as despesas feitas pela pessoa jurídica são dedutíveis. A legislação tributária estabelece regras específicas para que as despesas possam ser deduzidas, quais sejam: (i) as despesas no podem ser custos; (ii) as despesas têm de ser necessárias à atividade da empresa, além de usuais ou normais às operações desempenhadas; (iii) as despesas têm de ser computadas no período base competente; (iv) as despesas têm de ser escrituradas e comprovadas.

Despesa necessária é toda aquela intrínseca, essencial a qualquer operação, demandada pela exploração das atividades principais ou acessórias de uma certa pessoa jurídica. Nota-se que a necessidade da despesa varia de acordo com a atividade desenvolvida por cada pessoa jurídica. Logo não há como existir um rol fechado, preestabelecido, de despesas necessárias a toda e qualquer empresa.

Uma vez que a empresa consiga comprovar, por meios hábeis e idôneos, que certa despesa é necessária a sua atividade, pode haver a dedução para fins de IRPJ.

A legislação que trata sobre o IRPJ, em especial a Lei nº 4.506/64 — que serviu de base para o disposto no artigo 299 do RIR - e este Regulamento (Decreto nº 3.000/99) em si, é clara e inequívoca ao determinar que as despesas dedutíveis são aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora e usuais no tipo de operações da empresa. Nota-se que não existe nesses diplomas legais qualquer tipo de enumeração, listagem, exemplificação de quais despesas podem ser consideradas necessárias. Ou seja, em última análise, não há restrições predeterminadas relacionadas à especificidade das despesas na qual cada pessoa jurídica possa vir a incorrer, de onde se depreende que o conceito de despesa dedutível é qualitativo, isto é, prende-se à natureza da despesa. Se a despesa, por sua natureza (não por seu valor) for inerente à atividade da empresa, ou dela decorrente, ou com ela relacionada, ou surgir em virtude da simples existência da empresa e do papel social que ela desempenha, será necessária e dedutível.

A despesa de amortização de "ágio de si mesmo" sem fundamento legal, evidentemente não se enquadra no conceito de despesa necessária.

Na sequência, o Fisco elaborou a planilha demonstrativa dos valores apurados a título de glosa das despesas com amortização de ágio e que serviram como base de cálculo para a consecução dos lançamentos aqui tratado (fls. 2322)

5.1. DAS BASES DE CÁLCULO

Em virtude de todo o exposto, esta Fiscalização procedeu à glosa das despesas amortizadas de ágio. Estas despesas foram deduzidas mensalmente a partir de dezembro de 2003. Segundo as DIPJs (fls. 2 a 111), os Livros de Apuração do Lucro Real dos ACs 2008 e 2009 (docs. 52 e 10, respectivamente) e documentos apresentados pela empresa (docs. 15, 37, 40 e 53), tivemos os seguintes valores deduzidos (para 2008 e 2009):

Meses	2008	2009
Jan	9.720.791,38	9.720.791,38
Fev	9.720.791,38	9.720.791,38
Mar	9.720.791,38	9.720.791,38
Abr	9.720.791,38	9.720.791,38
Mai	9.720.791,38	9.720.791,38
Jun	9.720.791,38	9.720.791,38
Jul	9.720.791,38	9.720.791,38
Ago	9.720.791,38	2.877.762,37
Set	9.720.791,38	0,00
Out	9.720.791,38	0,00
Nov	9.720.791,38	0,00
Dez	9.720.791,38	0,00
Total	116.651.504,56	70.925.311,03

Finalmente, acerca da multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, dissertou a Autoridade Fiscal que *“A intenção das operações realizadas foi, claramente, o aproveitamento do “ágio de si mesmo” pela Aché Laboratórios Farmacêuticos S/A com a dedução dos encargos de amortização daquele ágio através de atos elaborados quase que simultaneamente (em decisões com lapso de dias apenas, tudo para convergir a vontade real das partes), que, embora atendendo a algumas formalidades legais, tiveram a função de distorcer o resultado final que se daria naturalmente caso as partes não engendrassem elaborado planejamento”*.

Para prosseguir:

“A fundamentação legal da multa qualificada encontra-se no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que menciona intuito de fraude em sua redação original e que, na atual, limita-se a remeter aos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, e que têm a seguinte redação: (...) Portanto, pode-se concluir que as definições de sonegação e fraude que dão suporte à qualificação da multa implicam ações tendentes a provocar a emissão de um juízo errôneo por parte da autoridade fiscal quando diante da amortização do ágio. Em princípio, ao se deparar com a amortização do ágio, a Fiscalização está diante de um valor dedutível por força da previsão legal, já que, tanto o surgimento do ágio quanto a reestruturação societária são

aceitos pelo ordenamento. No entanto, existem circunstâncias que, como visto, permitem a glosa da amortização. Nesse sentido, o contribuinte, ao formalizar seus registros contábeis e societários de forma a dar uma aparência de correção a uma amortização em que estejam presentes o ágio interno e reestruturação sem propósito negocial, pretende induzir a fiscalização a avaliar uma operação que, nessas circunstâncias, seria inoponível à Fazenda”.

E concluir:

“Ademais, o fato dos atos societários terem sido formalmente praticados, com registro nos órgãos competentes, escrituração contábil, etc. não retira a possibilidade da operação em causa se enquadrar como simulação, isso porque faz parte da natureza da simulação o envolvimento de atos jurídicos lícitos. Afinal, simulação é a desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizam determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais (lícitos) de declaração de vontade. Não é razoável esperar que alguém tente dissimular um negócio jurídico dando-lhe a aparência de um outro ilícito. (...) A empresa Aché estava perfeitamente consciente da falta de propósito negocial do “ágio de si mesmo” registrado apesar da ausência de custo, e elaborou todo seu planejamento tributário na forma de “reestruturação societária”, visando maquiagem sua verdadeira intenção, a de amortizar este ágio, justificando-se plenamente a aplicação da multa qualificada”.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada, a contribuinte interpôs impugnação (fls. 2393/2468), na qual, conforme bem resumido pela Relatoria de 1º Piso, aduziu, concluiu e requereu:

“CRÉDITO TRIBUTÁRIO RELATIVO AO ANO-CALENDÁRIO 2008

(i) DECADÊNCIA: O lançamento relativo ao ano-calendário de 2008 está atingido pela decadência, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN, haja vista que a Impugnante apurou e pagou imposto nesse período, bem como inexistiu dolo, fraude ou simulação que pudesse justificar a aplicação do artigo 173,1, do CTN. Portanto, tem-se que para o ano-calendário de 2008 o fato gerador ocorreu em 31/12/08, de modo que o crédito tributário deveria ter sido constituído até 31/12/13. Apesar disso, o Auto de Infração apenas foi lavrado em 02/07/14, tendo a notificação da Impugnante ocorrido em 14/07/14, ou seja, após o decurso do prazo decadencial de 5 (cinco) anos.

(ii) LEGITIMIDADE DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

a. Inexistiu a criação de ágio artificial dentro do mesmo grupo econômico considerando, sobretudo, que: (i) o ágio já se encontrava contabilizado nas Holdings Familiares muito antes da reorganização societária ocorrida; (ii) as operações foram todas documentadas e tiveram o propósito de segregar as atividades farmacêuticas e imobiliárias, sendo justificadas por razões empresariais e econômicas, precedentes e independentes de qualquer efeito fiscal da amortização de ágio; (iii) o legítimo direito à amortização do ágio subsistiria mesmo que a Impugnante tivesse seguido outras formas societárias para a mencionada segregação de

atividades; (iv) a configuração do Grupo Aché não era a mesma antes e depois da reestruturação, assim como a Impugnante não passou a ser detida pelos mesmos sócios antes e depois da reestruturação; e (v) a Magenta não foi utilizada como “veículo para a reestruturação do Grupo Aché, uma vez que a empresa continua ativa e lucrativa, sendo o braço do Grupo nesse mercado até a presente data;

b. O ágio amortizado pela Recorrente estava integralmente respaldado Relatório de Avaliação elaborado pela Ernst&Young, com base metodologia do fluxo de caixa descontado;

c. Inexistia à época dos fatos qualquer vedação legal quanto à dedutibilidade de valores de ágios registrados em operações com sociedades do mesmo grupo econômico. Essa restrição apenas adveio com a edição da M P I 2 7, convertida na Lei nº 12.973, que trouxe limitações ao reconhecimento e amortização do chamado “ágio intragrupo”, confirmando a inexistência de qualquer base legal para o presente lançamento que viola frontalmente o princípio da legalidade e da tipicidade cerrada;

d. As normas contábeis indicadas pela autoridade lançadora não se aplicam ao caso, como é o caso do Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007 que diz respeito exclusivamente às operações específicas de “reavaliação espontânea” de sociedades controladas ou coligadas, usuais na vigência do hoje revogado artigo 36 da Lei nº 10.637, dispositivo que também não tem qualquer aplicação ao caso presente;

e. As pessoas jurídicas são tratadas como entidades autônomas e individualizadas pela legislação fiscal e societária brasileira, gozando de identidade distinta em relação aos seus acionistas, quotistas ou em relação a outras pessoas jurídicas que estejam sob controle comum;

f. Inexistia dispositivo legal à época dos fatos que impeça a dedutibilidade do ágio da base de cálculo da CSLL, tampouco qualquer norma que estendesse a essa contribuição às disposições relativas ao IRPJ, motivo pelo qual não há qualquer óbice ou limitação quanto à amortização do ágio para a CSLL.

(iii) IMPOSSIBILIDADE DA MULTA QUALIFICADA

a. Houve clara violação ao artigo 106, inciso I do CTN, uma vez que a autoridade lançadora acaba por aplicar retroativamente à restrição trazida pela MP 627 e pela Lei nº 12.973, mas mantém a imposição da multa de ofício;

b. É patente no Auto de Infração a alteração no critério jurídico até então adotado pelo Fisco, uma vez que a reestruturação societária em exame, bem como todos os aspectos relacionados ao registro do ágio glosado já foi objeto do processo administrativo nº 16561.000027/2007-61, no qual não se verificou a ocorrência de qualquer conduta fraudulenta, dolosa ou simulada capaz de ensejar a qualificação da multa de ofício;

c. O Auto de Infração aplicou a multa majorada de 150% indevidamente, já que em momento algum se demonstrou a prática de fraude, dolo ou simula nas operações realizadas;

(iv) JUROS SOBRE MULTA: Finalmente, deve ser cancelada a cobrança dos juros) de mora, calculados com base na taxa SELIC, sobre a multa de ofício lançada no Auto de Infração.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO RELATIVO AO ANO-CALENDÁRIO 2009

(i) REEXAME DE PERÍODO JÁ FISCALIZADO: Nulidade do Auto de Infração com relação ao ano-calendário de 2009, em razão do reexame de período já fiscalizado, sem a observância do disposto no artigo 906 do RIR, que exige autorização por escrito do Delegado da Receita Federal responsável, inexistente no caso presente;

(ii) DUPLICIDADE DE VALORES: O Item 2 do Auto de Infração constituiu lançamento em duplicidade ao lançamento objeto dos Processos Administrativos nº 16095.720.083/2013-16 e 16095.720099/2013-11, ao glosar as compensações de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa realizadas no ano-calendário de 2009.

(iii) LEGITIMIDADE DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

a- inexistiu a criação de ágio artificial dentro do mesmo grupo econômico considerando, sobretudo, que: (i) o ágio já se encontrava contabilizado nas Holdings Familiares muito antes da reorganização societária ocorrida; (ii) as operações foram todas documentadas e tiveram o propósito de segregar as atividades farmacêuticas e imobiliárias, sendo justificadas por razões empresariais e econômicas, precedentes e independentes de qualquer efeito fiscal da amortização de ágio; (iii) o legítimo direito à amortização do ágio subsistiria mesmo que a Impugnante tivesse seguido outras formas societárias para a mencionada segregação de atividades; (iv) a configuração do Grupo Aché não era a mesma antes e depois da reestruturação, assim como a Impugnante não passou a ser detida pelos mesmos sócios antes e depois da reestruturação; e (v) a Magenta não foi utilizada como “veículo” para a reestruturação do Grupo Aché, uma vez que a empresa continua ativa e lucrativa, sendo o braço do Grupo nesse mercado até a presente data;

b ágio amortizado pela Recorrente estava integralmente respaldado no laudo de avaliação elaborado pela Ernst&Young, com base na metodologia do fluxo de caixa descontado;

c. Inexistia à época dos fatos qualquer vedação legal expressa quanto à dedutibilidade de valores de ágios registrados em operações com sociedades do mesmo grupo econômico. Essa restrição apenas adveio com a edição da MP 627, convertida na Lei nº 12.973, que trouxe limitações ao reconhecimento e amortização do chamado “ágio intragrupo”, confirmando a inexistência de qualquer base legal para o presente lançamento que viola frontalmente o princípio da legalidade e da tipicidade cerrada;

d. As normas contábeis indicadas pela autoridade lançadora não se aplicam caso, como é o caso do Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2007 que respeito exclusivamente às operações específicas de “reavaliação espontânea” de sociedades controladas ou coligadas, usuais

na vigência hoje revogado artigo 36 da Lei nº 10.637, dispositivo que também não tem qualquer aplicação ao caso presente;

e. As pessoas jurídicas são tratadas como entidades autônomas e individualizadas pela legislação fiscal e societária brasileira, gozando de identidade distinta em relação aos seus acionistas, quotistas ou em relação a outras pessoas jurídicas que estejam sob controle comum;

f. Inexistia dispositivo legal à época dos fatos que impeça a dedutibilidade do ágio da base de cálculo da CSLL, tampouco qualquer norma que estendesse a essa contribuição às disposições relativas ao IRPJ, motivo pelo qual não há qualquer óbice ou limitação quanto à amortização do ágio para a CSLL.

(iv) IMPOSSIBILIDADE DA MULTA QUALIFICADA

a. Houve clara violação ao artigo 106, inciso I do CTN, uma vez que a autoridade lançadora acaba por aplicar retroativamente à restrição trazida pela MP 627 e pela Lei nº 12.973, mas mantém a imposição da multa de ofício;

b. E patente no Auto de Infração a alteração no critério jurídico até então adotado pelo Fisco, uma vez que a reestruturação societária em exame, b como todos os aspectos relacionados ao registro do ágio glosado já foi objeto do processo administrativo nº 16561.000027/2007-61, no qual não verificou a ocorrência de qualquer conduta fraudulenta, dolosa ou simulada capaz de ensejar a qualificação da multa de ofício.

c. O Auto de Infração aplicou a multa majorada de 150% indevidamente, já que em momento algum se demonstrou a prática de fraude, dolo ou simulação nas operações realizadas;

(v) JUROS SOBRE MULTA:

Finalmente, deve ser cancelada a cobrança juros de mora, calculados com base na taxa SELIC, sobre a multa de ofício lançada no Auto de Infração”.

DA DECISÃO RECORRIDA

Os autos subiram à apreciação da 5ª Turma da DRJ/RPO que, em sessão de 29 de abril de 2015, prolatou decisão (fls. 2943/2960) negando provimento integral à impugnação, mantendo os lançamentos e a qualificação da multa de ofício.

Com a interposição de RV pela recorrente (fls. 2976/3050), o processo foi encaminhado a CARF, à responsabilidade da 1ª Turma 4ª Câmara 1ª Seção (1401) que, de forma unânime, ANULOU a decisão de 1º Piso, Acórdão 1401-002.291 (fls. 3119/3126):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DE PISO. NULIDADE.

Considera-se nula a decisão formulada sem a demonstração dos motivos que a fundamentaram. Anula-se a decisão consignada desta forma, a fim de que seja emitida nova decisão com a devida fundamentação.

Com o seguinte dispositivo de Acórdão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, declarar nula a decisão de piso por falta de fundamentação da manutenção da multa qualificada. Participou do julgamento o Conselheiro Suplente Ailton Neves da Silva em substituição ao Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

Instada, a Turma *a quo* proferiu nova decisão (fls. 3135/3155) suprimindo a omissão apontada, mas mantendo o improvimento da peça recursal.

A decisão teve a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRINCÍPIO DA DECORRÊNCIA. APLICAÇÃO.

Tratando-se de lançamento reflexo ou decorrente, qual seja, aquele calcado nas mesmas operações atuadas em outro processo, dito principal, cumpre aplicar no julgamento deste o princípio da decorrência, repercutindo a mesma decisão daquele quanto ao mérito. Uma vez que a matéria de fundo em litígio neste processo, relativa a amortização, já foi apreciada na decisão de 1ª instância do processo 16561.000027/2007-61, cumpre aqui replicá-la.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

Às instâncias administrativas não compete apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. ABSORÇÃO DO ÁGIO PAGO DO SEU PRÓPRIO CONTROLE, POR MEIO DE ATOS SOCIETÁRIOS DIVERSOS SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. SIMULAÇÃO. REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA.

Não são válidos por si sós os negócios formalizados a título de "planejamento fiscal" ou "negócio jurídico indireto". Provada de atos

societários sem qualquer propósito comercial, a despesa com a amortização do ágio é indedutível.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009

CSLL. DECORRÊNCIA.

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

Constatada pela Fiscalização operação planejada entre as empresas de um mesmo grupo que "propiciou" a criação de uma motivação artificial para o pagamento de ágio e foi engendradora com o evidente intuito de "criar" despesas de amortização em uma delas, diminuindo ilegalmente sua base tributável pelo IRPJ e para CSLL, não há como afastar a imputação de simulação e a consequente aplicação da multa qualificada.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, encontra-se prevista em legislação válida e vigente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada do R.*decisum* em 09/10/2018 (fls. 3160), a recorrente acostou recurso voluntário (fls. 3163/3231), rebatendo o quanto firmado pela DRJ e, no mais, repisando o arguido na impugnação, com acréscimos de tópicos pontuais, na forma assim resumida:

1 – Inicia informando que o presente litígio trata apenas dos débitos originados no ano de 2008, haja vista que a empresa apresentou desistência parcial do recurso em relação aos débitos do ano de 2009 e os incluiu para pagamento no âmbito do REFIS, por meio do processo nº 10875.723651/201440.

2 – Nulidade da decisão recorrida em razão de a decisão recorrida ter reproduzido acórdão de outro processo relativo ao caso em ano anterior, deixando de analisar alguns pontos levantados na impugnação como, por exemplo, inexistência de vedação legal de ágio intragrupo, impossibilidade de alteração do critério jurídico, existência de quadros definidos antes e após a operação e pré-existência do ágio.

3 – Apresenta o histórico do processo de reorganização e suas ilações a respeito do mesmo.

4 – Decadência do direito de constituir os créditos tributários relativos ao ano de 2008. Alega que não restou caracterizada a existência de dolo, simulação ou fraude, assim deve-se aplicar a regra do art. 150, § 4º, do CTN e não a do art. 173 do mesmo CTN.

5 – No mérito, que inexistente vedação legal ao aproveitamento de ágio gerado em empresas do mesmo grupo. Impossibilidade de aplicação retroativa da Lei nº 12.973/2014. Inexistência de restrição contábil ao registro do ágio em operações do mesmo grupo. Que a empresa Magenta não era empresa veículo vez que possuía papel específico na reestruturação. Deve ser considerada regular a operação e os registros do ágio, sendo cancelada a autuação em relação ao IRPJ e em relação aos reflexos da CSLL.

6 – Impossibilidade de aplicação retroativa das normas da Lei nº 12.973/2014 e a manutenção da multa qualificada. Tal manutenção implicaria em violação ao art. 106, do CTN.

7 - Alteração do critério jurídico do lançamento anterior ao impor a qualificação da multa.

8 - Inaplicabilidade da multa qualificada em conformidade com a jurisprudência do CARF.

9 – Impossibilidade de incidência de juros SELIC sobre a multa de ofício, tema ao qual dedicou diversas páginas de seu RV.

A PGFN acostou contrarrazões (fls. 3079/3114) discorrendo longamente sobre os fatos e a legislação, doutrina e jurisprudência aplicáveis e chancelando *in totum* a ação fiscal e a decisão recorrida.

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

VOTO

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo (ciência da decisão recorrida em 09/10/2018 – fls. 3160 – protocolização do RV em 07/11/2018 – fls. 3161) a representação processual da recorrente está corretamente formalizada (fls. 2469/2501), e os demais pressupostos para sua admissibilidade foram atendidos, pelo que o recebo e dele conheço.

DELIMITAÇÃO DA LIDE

De preâmbulo, insta delimitar o que ainda está em discussão neste momento dos autos.

Como visto no extenso relato, os lançamentos originalmente perpetrados referiam-se a despesas com amortização de ágio realizadas pela recorrente nos anos-calendário de 2008 e 2009, glosadas pela Fiscalização, e compensação indevida de prejuízo operacional com resultado da atividade geral, neste caso, somente do período 2009.

Durante o trâmite do presente processo, a recorrente aderiu ao “REFIS” (Leis nºs 12.996/14 e 13.043/14, que reabriram prazo para adesão ao programa de regularização fiscal originalmente instituído pela Lei nº 11.941/09), e desistiu da discussão dos débitos relativos ao ano-calendário de 2009, sendo tal procedimento controlado no PA nº 10875.723.651/2014-40, e, portanto, não enfrentado no recurso interposto.

Veja-se (fls. 2361, 2372 e 2396, respectivamente):

SUJEITO PASSIVO

CNPJ 60.659.463/0001-91	Período de Apuração do Tributo 01/01/2009 a 31/12/2009
Nome Empresarial ACHE LABORATORIOS FARMACEUTICOS SA	

PARCELA DO LUCRO NÃO SUJEITA AO ADICIONAL

(+) Parcela Não Sujeita ao Adicional Definida em Lei	240.000,00
(-) Parcela Não Sujeita ao Adicional Utilizada pelo Sujeito Passivo	240.000,00
(=) Parcela Não Sujeita ao Adicional Utilizada de Ofício	0,00

CÁLCULO DO IMPOSTO ADICIONAL POR PERCENTUAL DE MULTA

Multa	Valor Apurado	Parcela Não Sujeita ao Adicional	Base de Cálculo	Alíquota	Imposto Adicional Devido
150,00%	70.923.302,03	0,00	70.923.302,03	10,00%	7.092.330,20
75,00%	32.639.574,64	0,00	32.639.574,64	10,00%	3.263.957,46
Total	103.562.876,67	0,00	103.562.876,67		10.356.287,66

IMPOSTO DEVIDO ANTES DAS DEDUÇÕES

Multa	Descrição	Valor
150,00%	Imposto	10.638.495,30
150,00%	Imposto Adicional	7.092.330,20
Subtotal	(1)	17.730.825,50
75,00%	Imposto	4.895.936,20
75,00%	Imposto Adicional	3.263.957,46
Subtotal	(2)	8.159.893,66
Total		25.890.719,16

SUJEITO PASSIVO

CNPJ 60.659.463/0001-91	Período de Apuração do Tributo 01/01/2009 a 31/12/2009
Nome Empresarial ACHE LABORATORIOS FARMACEUTICOS SA	

RESULTADO DAS ATIVIDADES EM GERAL DECLARADO

Base de Cálculo das Atividades em Geral antes da Compensação	108.410.296,76
BC Negativa de Períodos Anteriores Compensada	32.523.089,03

INFRAÇÕES EM BASE DE CÁLCULO SUJEITAS À COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA

Multa	Infração	Valor Tributável
150,00%	Das Atividades em Geral (1)	70.923.302,03

COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA

	Valor Tributável	Base Negativa do Período Compensada	Base Negativa de Períodos Anteriores Compensada	Valor Tributável após Compensação
(1)	70.923.302,03	0,00	0,00	70.923.302,03

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BC NEGATIVA

Multa	Valor Tributável
75,00%	32.523.089,03

CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO

Multa	Valor Tributável	Alíquota	Contribuição Apurada
150,00%	70.923.302,03	9,00%	6.383.097,18
75,00%	32.523.089,03	9,00%	2.927.078,01
Total	103.446.391,06		9.310.175,19

Processo: **16561-720.052/2014-94**
 Interessado: **ACHE LABORATORIOS FARMACEUTICOS SA**
 CNPJ: **60.659.463/0001-91**

Termo de Transferência de Crédito Tributário

Informo que em 03/12/2014 foi(foram) transferido(s) deste para o processo nº 10875-723.651/2014-40, o(s) crédito(s) tributário(s) discriminado(s) abaixo:

02/07/2014 - CSLL									
CT/Componentes						Valor inicial		Valor transferido	
Receita	PA/EX	Período	Expr. Monet.	Vcto do Principal	Vcto da Multa	Valor do Principal	% Multa Vinculada	Valor do Principal	% Multa Vinculada
2973	2009	ANUAL	REAL / BRASIL	31/03/2010	13/08/2014	2.927.078,01	75,00%	2.927.078,01	75,00%
2973	2009	ANUAL	REAL / BRASIL	31/03/2010	13/08/2014	6.383.097,18	150,00%	6.383.097,18	150,00%

02/07/2014 - IRPJ									
CT/Componentes						Valor inicial		Valor transferido	
Receita	PA/EX	Período	Expr. Monet.	Vcto do Principal	Vcto da Multa	Valor do Principal	% Multa Vinculada	Valor do Principal	% Multa Vinculada
2917	2009	ANUAL	REAL / BRASIL	31/03/2010	13/08/2014	8.159.893,66	75,00%	8.159.893,66	75,00%
2917	2009	ANUAL	REAL / BRASIL	31/03/2010	13/08/2014	17.730.825,50	150,00%	17.730.825,50	150,00%

Com isso remanesceram tão somente os lançamentos de IRPJ e de CSLL de 2008, infração “glosa de despesas – amortização de ágio”.

BREVES PONDERAÇÕES INICIAIS

Há preliminares a enfrentar.

Antes, porém, cabem algumas observações iniciais

Como se observa no relatório atrás reproduzido, a ação fiscal finalizada em 14/07/2014 (TVF – fls. 2277/2331) e que culminou nos lançamentos de glosa de amortização de ágio dos anos-calendário de 2008 e 2009 tratados neste Processo (nº 16561.720052/2014-94) foi tão somente continuação (embora independente na sua execução) **do mesmo procedimento** levado a efeito e encerrado em 27/03/2007 com lançamentos formalizados no PA nº 16561.000027/2007-61, englobando fatos geradores dos anos de 2003 e 2004.

Esse cenário está claramente exposto nos autos e todos os partícipes (Fisco, recorrente e julgadores) reconheceram tal ocorrência diversas vezes durante o trâmite processual, pelo que qualquer alegação de espanto ou estranheza quando houver citação do PA nº 16561.000027/2007-61 nesta decisão não tem suporte.

Feitos estes contornos iniciais, passo a apreciar as preliminares suscitadas.

PRELIMINAR DE NULIDADE

Como relatado acima, a ligação umbilical deste processo (nº 16561.720052/2014-94) com o PA nº 16561.000027/2007-61 é indiscutível e homogênea, de tal modo que eventuais referências, transcrições ou reproduções deste último no primeiro não deverá, como dito antes, ser causa de qualquer nulidade ou inovação, antes apenas subsídios que podem auxiliar na análise e elucidação dos fatos aqui tratados.

Com esta visão, afastou liminarmente a preliminar de nulidade suscitada pela defesa de que o Acórdão de 1º Grau “*apenas transcreveu os fundamentos adotados na decisão do dito “processo principal” (RV – fls. 3228), como se se estivesse diante de um absurdo, não se devendo olvidar os claros dizeres do artigo 50, V, § 1º, da Lei nº 9.784/1999 que cancelam tal procedimento (“Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando: (...) V - decidam recursos administrativos; (...) § 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato”*”.

Posição solidamente retratada na escoreita manifestação do Relator original deste Processo, quando da condução do voto vencedor do Ac. 1401-002.291, de 13/03/2018 que anulou a decisão original da DRJ/RPO (fls. 3119/3126):

“Ao iniciar a análise do presente recurso voluntário causou-me estranheza a insistência do recorrente quando à existência de nulidade da Decisão de Piso ao não tratar de alguns pontos levantados pela defesa em sua impugnação, como, por exemplo, a multa qualificada, inexistência de vedação legal de ágio intragrupo, impossibilidade de alteração do critério jurídico, existência de quadros definidos antes e após a operação e pré-existência do ágio.

Como estas alegações tratam de nulidades que devem ser analisadas preliminarmente ao mérito do processo e dado, repito, a insistência do recorrente em que diversas alegações não foram analisadas no acórdão realizei minuciosa verificação dos termos em que foi emitido o acórdão da Delegacia de Julgamento.

Nesta verificação pude observar que em relação inexistência de vedação legal ao ágio intragrupo, impossibilidade de alteração do critério jurídico e da existência de quadros definidos antes e após a operação, nos termos em que foi prolatado o acórdão constata-se, mesmo que tangencialmente, estes aspectos foram analisados pela decisão. **Mais ainda, como o julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os argumentos apresentados, quando puder fundamentar seu julgamento em outros aspectos, não seria o caso de nulidade da decisão**”. (destaque acrescido)

Mais a mais, como pontuado pela PGFN em suas contrarrazões “*Em sede de preliminar, o recorrente ataca a validade da decisão recorrida com base em sua fundamentação. Segundo afirma, a decisão é nula por cerceamento do direito de defesa, uma vez que não enfrentou todos os pontos de insurgência contidos na impugnação, assim como adotou a fundamentação adotada em outro processo administrativo fiscal (mas que abordava os mesmos fatos e o mesmo efeito fiscal). Em que pese a tentativa do contribuinte, suas alegações não merecem prosperar. Acerca da fundamentação das decisões administrativas, vale destacar que o julgador não é obrigado a abordar todos os aspectos levantados pelas partes, mas sim fundamentar de maneira suficiente o seu posicionamento. Assim, a legitimidade de uma decisão não decorre da sua abrangência de sua fundamentação, mas sim da sua suficiência. Portanto, a*

necessidade de suficiência de fundamentação não deve ser confundida com a abrangência de todos os pontos que envolvem a controvérsia. Isso porque o julgador pode muito bem demonstrar o seu posicionamento sobre determinado tema, mas sem ter que abordar todos os aspectos levantados pelas partes”.(fls. 3083)

E, de toda sorte, matéria pacificada no judiciário:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535, II, DO CPC. INEXISTÊNCIA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 211/STJ E 282/STF. RESPONSABILIDADE CIVIL DO ESTADO. JUROS MORATÓRIOS E CORREÇÃO MONETÁRIA. OMISSÕES CONFIGURADAS. SÚMULAS 54 E 362/STJ. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. PRECEDENTES DO STJ. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA PARTE, PARCIALMENTE PROVIDO.

1. Não há falar em violação do art. 535, II, do Código de Processo Civil quando o aresto recorrido adota fundamentação suficiente para dirimir a controvérsia, sendo desnecessária a manifestação expressa sobre todos os argumentos apresentados pelos litigantes. (...) (REsp 850799 / PR; Relator(a) Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES; Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 21/10/2010 Data da Publicação/Fonte DJe 05/11/2010)

Preliminar rejeitada.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

Neste caso, a matéria confunde-se com o mérito (glosa de despesas com amortização de ágio) e também com o procedimento do Fisco de qualificar a multa de ofício, elevando-a ao patamar de 150%, isso porque, o que vier a ser decidido pelo Colegiado em relação à penalidade, implicará na definição da contagem do prazo de decadência, diga-se, se os parâmetros temporais serão os do artigo 150, § 4º, ou os do artigo 173, I, ambos do CTN.

Dito isso, passo ao mérito.

MÉRITO – “DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO INTERNO”

A matéria de mérito é recorrente neste Tribunal Administrativo Tributário Federal – ágio interno ou ágio de si mesmo -, a Fazenda Pública pugna pela indedutibilidade integral da despesa de amortização eventualmente registrada e assumida pelos sujeitos passivos e estes entendendo exatamente de forma oposta.

Pois bem, impende um breve resumo dos fatos concretos e que culminaram nas operações que geraram o ágio em face da transferência da totalidade das ações da Aché dos três acionistas originais (holdings) para a Magenta e, apenas cinco dias depois, a nova transferência dessas mesmas ações novamente para os três acionistas originais

Em uma resumida linha do tempo, tem-se que, na data de **04/03/2003** fez-se avaliação econômico-financeira da contribuinte, ora recorrente, pela consultoria Ernst&Young (fls.

393/425), cabendo destacar que, dessa avaliação, dentre todas as empresas controladas pela Aché, a única a sofrer alteração de valor foi a empresa Prodome Farmacêutica. Esse investimento teve seu valor aumentado com base no laudo efetuado pela empresa Richard Ellis, laudo esse que reavaliou o ativo imobilizado dessa empresa e o valor da realização dos estoques, concluindo pela valoração desse ativo em R\$ 30.010.000,00. Esse relatório da Emst&Young considerou também os resultados obtidos pela Prodome no primeiro trimestre de 2003.

Na sequência, em **27/03/2003**, as três empresas acionistas, Ventura Ltda., Partage Empreendimentos e Participações Ltda. e Marvic's Empreendimentos e Participações S/A, que detinham o controle acionário da Aché, passaram a ser acionistas da empresa Magenta Participações S/A com os mesmos 33,3% de participação. Concomitantemente, Magenta passou a ter 100% das ações da Aché pela capitalização da Magenta com as ações da Aché.

Ou seja, clara e simples permuta de ativos.

Posteriormente, em **exatos cinco dias depois**, ou seja, **01/04/2003**, a Magenta foi cindida parcialmente, com retorno do controle acionário da ora recorrente (Aché) para os mesmos acionistas anteriores e nas mesmas proporções do controle que detinham antes da primeira transferência, sendo que, nessa engenharia processual, societária, econômica, jurídica e contábil, **o ágio obtido na primeira transação foi transferido para a Aché que, ao passar a efetuar sua amortização, reduziu os lucros e, conseqüentemente, diminuiu o valor a ser tributado de IRPJ e de CSLL.**

Cabe um pequeno parêntese para analisar quem é (ou foi) a Magenta e o porquê de sua participação em todo o esquema, com destaque para alguns aspectos relevantes.

A empresa Magenta tem os mesmos administradores que os da Aché, fato evidenciado pelo Protocolo de Cisão Parcial e Incorporação (fls. 448 456) firmado entre as duas empresas cinco dias após a transferência da totalidade das ações da Aché para a empresa Magenta, cujos signatários do acordo são os mesmos para as duas empresas.

A Magenta, até 2003, apresentou DIPJ como inativa (o que denota, no mínimo, uma empresa com estrutura administrativa deficiente) e, mesmo assim, foi aceita como sócia das três empresas holdings sócias da Aché, que transferiram a totalidade de seu capital votante para essa empresa [Magenta]. Nesse interregno temporal, relevante destacar, embora tenha sido intimada pela Fiscalização, a Magenta nunca esclareceu de onde retirou o dinheiro necessário para aquisição das ações da Aché.

Se, como parece ter sido a tônica negocial, as ações foram transferidas somente com a contrapartida da emissão de ações da Magenta, cujos diretores são os mesmos da Aché, então chega-se ao ponto nevrálgico da refrega: **não houve ágio efetivo!**, ficando claro, pois, que a “missão” da Magenta foi tão somente permitir que, em brevíssimos cinco dias (menos de uma semana) as ações saíssem por valor “x”, circulassem abstratamente por ela e depois retornassem aos seus verdadeiros e sempre proprietários, só que pelo valor de “x + o plus” que convenientemente foi a elas agregado.

Para que não parem dúvidas e vozes se levantem no sentido de que a Magenta não saiu da operação sem que tenha recebido nenhum bem ou não tenha tido qualquer benefício, registre-se que, com a cisão parcial, a parte imobiliária ficou com a Magenta a título de “dividendos pagos”, evento que em nada modifica ou autoriza a super-avaliação das ações da Aché mas parece ter o efeito de tentar mostrar a regularidade da referida pessoa jurídica (regularidade que aparentemente não tinha, posto que sequer DIPJ entregava).

Então, resumindo e relembrando, cinco dias depois de toda uma complexa operação, cujo procedimento até foi justificado pela existência de possível dissonância e divergência entre os sócios (“52. No início da década de 2000, a história das empresas do Grupo Aché foi fortemente marcada por divergências e desentendimentos entre os sócios, fato de conhecimento público veiculado, inclusive, pela imprensa à época (Doc.07 da Impugnação), motivados especialmente pela participação de familiares na administração da sociedade e pela coexistência, no Recorrente, dos negócios relacionados ao ramo farmacêutico, seu “core business”, e negócios absolutamente desvinculados desse negócio central, principalmente relacionado às atividades imobiliárias e rurais” - RV – fls. 3177:), fato é que, repita-se, **APENAS cinco dias depois**, parece que tudo se acalmou e permitiu se voltar ao *status quo ante*, ou seja, as ações retornaram de onde parece que nunca deveriam ter saído, diga-se, a seus iniciais – e sempre - possuidores.

Mais claramente falando, com a cisão da Magenta cinco dias após a suposta aquisição, os antigos acionistas da Aché **receberam de volta as mesmas cotas de ações que possuíam nesta empresa, e, como num passe de mágica, com essa “devolução” veio o conveniente bônus de R\$ 613.257.482,99**, identificado pela contribuinte como ágio resultante da operação, que passou a ser amortizado e deduzido das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Tudo isso poderia não ter – e não havendo prática fraudulenta efetivamente não teria - vedação alguma sob o ângulo societário ou entre as partes signatárias.

Mas teria – e tem, sim – sob o ângulo tributário, criando uma mais valia de ativos que poderiam permitir (e a recorrente fez uso disso) amortizar referidos montantes avaliados para “mais”, em contrapartida a contas de resultados (despesas), com diminuição das bases impositivas dos tributos federais que se sustentam no “lucro”, no caso, IRPJ e CSLL.

Então, por mais que a defesa da recorrente – brilhante, diga-se – discorra longamente sobre a operação engendrada, buscando dar-lhe a devida sustentação na seara tributária, é impensável se possa aceitar tal procedimento como normal sob o ângulo tributário, isso porque, mesmo muito antes da vigência da Lei nº 12.973/2014, este Tribunal Administrativo, na imensa maioria de suas decisões, inclusive da Câmara Superior, já havia consolidado entendimento no sentido de **não haver qualquer substância econômica nos valores que, formados internamente ao grupo econômico em operações desta espécie, passam a reduzir as bases tributáveis dos tributos federais (IRPJ e CSLL).**

Tudo, repise-se, independentemente da vedação expressa posteriormente veiculada na Lei nº 12.973/2014 ou mesmo nos casos em que, antes da revogação pela Lei nº

11.196/2005, da “opção legal” no art. 36 da Lei nº 10.637/2002. A esse respeito, dentre outros, o Ac. 9101-002.300, de 07 de abril de 2016, da 1ª Turma da CSRF.

No caso em pauta, o resultado obtido foi a criação de ágio expressivo que, convenientemente retomou à empresa, quando o controle da empresa voltou aos antigos proprietários, cinco dias após a transferência das ações. Esse ágio serviu, inclusive para mascarar a valorização do investimento representado pela empresa Prodome, vendida quinze dias depois, fato analisado no processo administrativo nº16561.000025/2007-72.

Resumindo, é óbvio que as pessoas jurídicas podem avaliar e reavaliar seu patrimônio da maneira que quiserem, pelo método que acharem melhor, com a empresa que lhes aprover, podem ser cindidas, incorporadas, aceitar novos sócios, serem vendidas, enfim tudo o que entenderem aproveitar a seus interesses negociais. Só não podem infringir a lei tributária. Ocorrendo esse evento – como no caso aqui tratado – a consequência é inevitável: **a glosa das despesas surgidas por um ágio artificialmente nascido.**

Concluindo e como complemento às razões de decidir aqui já expostas, assumo como minhas e como se de minha lavra pessoal fossem, na forma do artigo 50, V, § 1º, da Lei nº 9.784/1999² e artigo 114, § 12, I, do RICARF vigente (Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023)³, o voto condutor proferido pela ex-Conselheira Adriana Gomes Rêgo no Acórdão nº 9101-002.388 (“Caso Gerdau”), cujos fundamentos, aqui adotados, em tudo se aplicam ao caso concreto em pauta e refutam os argumentos de defesa da Contribuinte:

²Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

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

³Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida

“Isso aconteceu cinco meses após Gerdau Participações S.A ter surgido como tal (conforme item 1 acima). A Recorrida alega que isso ocorreu em razão de ser um estágio

intermediário do processo de reorganização societária. A Fiscalização diz que não questiona quais são os objetivos maiores da reorganização do Grupo Gerdau, mas aduz que isso não afasta o fato de Gerdau Participações S.A ter servido de veículo para transferência de um ágio, porque, consultando as DIPJs, verificou que essa empresa até então apresentava resultados irrisórios, foi alçada à condição de *holding*, com expressivo capital, para logo depois ser extinta.

Entendo que a discussão se Gerdau Participações S.A foi ou não empresa veículo é um argumento pequeno em relação ao que considero muito mais grave neste processo, que é alguém deduzir uma despesa de amortização de um ágio que foi artificialmente criado.

Isso porque considero desarrazoado alguém conceber que a legislação permite uma erosão de base tributável de forma tão flagrante!(negrito)

O argumento de que como o legislador não vedou o ágio surgido de operações intragrupo, tudo seria possível, é mais absurdo ainda, porque a Lei nº 9.532, de 1997 trata expressamente de participações adquiridas com ágio ou deságio e ágio pressupõe um pagamento (ou que se arque com um dispêndio) maior do que um valor contabilizado (como deságio pressupõe pagamento a menor), reforçando-se ainda, quando o caput do art. 7º faz referência ao Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, o qual, também de forma expressa, define o ágio como diferença entre custo de aquisição e o valor do PL ao tempo dessa aquisição:

Lei nº 9.532, de 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:*

(...)

*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) (Negritei)*

Decreto-lei nº 1.598, de 1977 (redação vigente ao tempo dos fatos geradores)

*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. (Negritei)*

É oportuno registrar que não se está aqui a ampliar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, como quis fazer crer a Recorrida em suas contrarrazões, mas simplesmente interpretando o que dispôs o legislador. E nem mesmo a se fazer uma interpretação econômica dos fatos ou da lei. É que não faz o menor sentido tratar como “custo” o que não representou qualquer dispêndio! Até ousar dizer que o que está a se fazer aqui é uma interpretação literal da lei, porque sequer consigo vislumbrar custo diferente de dispêndio e dispêndio diferente de se arcar com um ônus.

Aliás, a definição de Custo de Aquisição trazida pelo Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações elaborado pela FINECAFI (item 10.3.2.a, da 7ª ed., 2008), não deixa dúvidas:

“a) CUSTO DE AQUISIÇÃO O custo de aquisição é o valor efetivamente despendido na transação por subscrição relativa a aumento de capital, ou ainda pela compra de ações de terceiros, quando a base do custo é o preço total pago. Vale lembrar que esse valor pago é reduzido dos valores recebidos a título de distribuição de lucros (dividendos), dentro do período de seis meses após a aquisição das cotas ou ações da investida.” (Grifei)

Ou seja, os valores a serem registrados como custo de aquisição, como preço pago, deve corresponder ao valor despendido, pago, nas transações com agentes externos, para obtenção do investimento.

Ainda do referido Manual, 7ª ed., destaco todas as menções feitas a valor pago e aquisição de ações, no sentido de demonstrar o que a teoria contábil considera custo de aquisição e ágio:

“11.7.1 – Introdução e Conceito Os investimentos, como já vimos, são registrados pelo valor da equivalência patrimonial e, nos casos em que os investimentos foram feitos por meio de subscrições em empresas coligadas ou controladas, formadas pela própria investidora, não surge normalmente qualquer ágio ou deságio. Veja-se, todavia, caso especial no item 11.7.6.

Todavia, no caso de uma companhia adquirir ações de uma empresa já existente, pode surgir esse problema.

O conceito de ágio ou deságio, aqui, não é o da diferença entre o valor pago pelas ações e seu valor nominal, mas a diferença entre o valor pago e o valor patrimonial das ações, e ocorre quando adotado o método da equivalência patrimonial.

Dessa forma, há ágio quando o preço de custo das ações for maior que seu valor patrimonial, e deságio, quando for menor, como exemplificado a seguir.

11.7.2 Segregação Contábil do Ágio ou Deságio

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

11.7.3 Determinação do Valor do Ágio ou Deságio

a) GERAL

Para permitir a determinação do valor do ágio ou deságio, é necessário que, na data-base da aquisição das ações, se determine o valor da equivalência patrimonial do investimento, para o que é necessária a elaboração de um Balanço da empresa da qual se compraram as ações, preferencialmente na mesma data-base da compra das ações ou até dois meses antes dessa data. Todavia, se a aquisição for feita com base num Balanço de negociação, poderá ser utilizado esse Balanço, mesmo que com defasagem superior aos dois meses mencionados. Ver exemplos a seguir.

b) DATA-BASE

Na prática, esse tipo de negociação é usualmente um processo prolongado, levando, às vezes, a meses de debates até a conclusão das negociações. A data-base da contabilização da compra é a da efetiva transmissão dos direitos de tais ações aos novos acionistas; a partir dela, passam a usufruir dos lucros gerados e das demais vantagens patrimoniais.(...)

11.7.4 Natureza e Origem do Ágio ou Deságio

(...)

c) ÁGIO POR VALOR DE RENTABILIDADE FUTURA *Esse ágio (ou deságio) ocorre quando se paga pelas ações um valor maior (menor) que o*

patrimonial, em função de expectativa de rentabilidade futura da coligada ou controlada adquirida.

Esse tipo de ágio ocorre com maior frequência por envolver inúmeras situações e abranger diversas possibilidades.

No exemplo anterior da Empresa B, os \$ 100.000.000 pagos a mais na compra das ações representam esse tipo de ágio e devem ser registrados nessa subconta específica.

Sumariando, no exemplo anterior, a contabilização da compra das ações pela Empresa A, por \$ 504.883.200, seria (...).

11.7.5 Amortização do Ágio ou Deságio

CONTABILIZAÇÃO

V – Amortização do ágio (deságio) por valor de rentabilidade futura

O ágio pago por expectativa de lucros futuros da coligada ou controlada deve ser amortizado dentro do período pelo qual se pagou por tais futuros lucros, ou seja, contra os resultados dos exercícios considerados na projeção dos lucros estimados que justifiquem o ágio. O fundamento aqui é o de que, na verdade, as receitas equivalentes aos lucros da coligada ou controlada não representam um lucro efetivo, já que a investidora pagou por eles antecipadamente, devendo, portanto, baixar o ágio contra essas receitas. Suponha que uma empresa tenha pago pelas ações adquiridas um valor adicional ao do patrimônio líquido de \$ 200.000, correspondente a sua participação nos lucros dos 10 anos seguintes da empresa adquirida. Nesse caso, tal ágio deverá ser amortizado na base de 10% ao ano. (Todavia, se os lucros previstos pelos quais se pagou o ágio não forem projetados em uma base uniforme de ano para ano, a amortização deverá acompanhar essa evolução proporcionalmente).(...)

Nesse sentido, a CVM determina que o ágio ou o deságio decorrente da diferença entre o valor pago na aquisição do investimento e o valor de mercado dos ativos e passivos da coligada ou controlada deverá ser amortizada da seguinte forma

(...).

11.7.6 Ágio na Subscrição

(...)

por outro lado, vimos nos itens anteriores ao 11.7 que surge o ágio ou deságio somente quando uma empresa adquire ações ou quotas de uma empresa já existente, pela diferença entre o valor pago a terceiros e o valor

patrimonial de tais ações ou quotas adquiridas dos antigos acionistas ou quotistas.

Poderíamos concluir, então, que não caberia registrar um ágio ou deságio na subscrição de ações. Entendemos, todavia, que quando da subscrição de novas ações, em que há diferença entre o valor de custo do investimento e o valor patrimonial contábil, o ágio deve ser registrado pela investidora.

Essa situação pode ocorrer quando os acionistas atuais (Empresa A) de uma empresa B resolvem admitir novo acionista (Empresa X) não pela venda de ações já existentes, mas pela emissão de novas ações a serem subscritas, pelo novo acionista. Ou quando um acionista subscreva aumento de capital no lugar de outro.

O preço de emissão das novas ações, digamos \$ 100 cada, representa a negociação pela qual o acionista subscritor está pagando o valor patrimonial contábil da Empresa B, digamos \$ 60, acrescido de uma mais-valia de \$ 40, correspondente, por exemplo, ao fato de o valor de mercado dos ativos da Empresa B ser superior a seu valor contabilizado. Tal diferença representa, na verdade, uma reavaliação de ativos, mas não registrada pela Empresa B, por não ser obrigatória.

Notemos que, nesse caso, não faz sentido lógico que o novo acionista ou mesmo o antigo, ao fazer a integralização do capital, registre seu investimento pelo valor patrimonial das suas ações e reconheça a diferença como perda não operacional. Na verdade, nesse caso, o valor pago a mais tem substância econômica bem fundamentada e deveria ser registrado como um ágio, baseado no maior valor de mercado dos ativos da Empresa B.”

É de se observar, ainda, que mesmo na subscrição de ações, fala-se em **preço e pagamento** de valor.

É bem verdade que no item 38.6.1.2, ao tratar da Incorporação Reversa com Ágio Interno, o referido Manual, ao analisar o art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, aduz que o referido diploma legal admitia a reavaliação de participações societárias, quando da integralização de ações subscritas, com o diferimento da tributação do IRPJ e da CSLL e concluem os autores da obra:

“Questiona-se, desse modo, a racionalidade econômica do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, pelo lado do ente tributante, que permite que grupos econômicos, em operações de combinação de negócios, criem artificialmente, ágios internamente, por intermédio da constituição de ‘sociedades veículos’, que surgem e são extintas em curso lapso temporal,

ou pela utilização de sociedades de participação denominadas 'casca', com finalidade meramente elisiva.

Do ponto de vista tributário, à luz do art. 36, e dependendo da forma pela qual a operação é realizada, a Fazenda pública perde porque permite a dedutibilidade da quota de ágio amortizada para fins de IRPJ e base de cálculo da CSLL e difere a tributação do 'ganho de capital' registrado pela companhia que subscreve e integraliza aumento de capital em 'sociedade veículo' ou de participação 'casca', a ser em seguida incorporada".

Com a devida vênia aos autores, é de se verificar e como a própria Recorrida aduz em suas Contrarrazões, que existe permissão legal, sim, de integralização de capital social com ações de outra empresa, que há permissão legal de avaliação de investimentos em sociedades coligadas e controladas com o desdobramento do custo de aquisição em ágio; contudo, o que não há é autorização legal para, em virtude dessa integralização, lançar em contrapartida o desdobramento do custo como ágio, pois, em operações internas, sem que um terceiro se disponha a pagar uma mais-valia, não há ágio; a contrapartida é uma reavaliação de ativos.

E é isso que os autores confundem quando tratam do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, porque essa lei sequer fala em ágio. Assim, o que tal dispositivo tratava é da possibilidade de diferimento do ganho de capital, quando uma companhia A, que possui participação societária em B, resolve constituir C, subscrevendo capital com ações reavaliadas de B. Ocorre que essa reavaliação de B é puramente uma reavaliação, quando as operações ocorrem dentro de um mesmo grupo. A lei não autoriza que a contrapartida da reavaliação seja uma conta de ágio. Só existe ágio se um terceiro se dispõe a reconhecer esse sobre-preço e a pagar por ele. Sem onerosidade, descabe falar em mais-valia.

E é nessa linha que os autores acabam concluindo às fls. 599 e 600 da 7ª edição:

"Para admitir-se o registro da parcela legalmente dedutível do ágio gerado internamente, deve-se enxergá-la tecnicamente, abstraindo outras questões, similarmente a um ativo fiscal diferido advindo de estoques de prejuízos fiscais e de bases negativas de contribuição social. Poder-se-ia advogar que seu registro encontra amparo no fato de haver uma evidência persuasiva de sua substância econômica: um diploma legal que corrobora o seu surgimento. E ainda dentro dessa corrente de pensamento, seria admitido como critério de mensuração contábil inicial, por analogia, o

*mesmo dispensado a um ativo fiscal diferido advindo de estoques de prejuízos fiscais e de bases negativas de contribuição social, qual seja, **mensuração a valores de saída**, utilizando o método do fluxo de benefícios futuros trazidos a valor presente, no limite de benefícios nominais projetados para dez anos.*

*Por outro lado, haveria também como refutar o registro da parcela legalmente dedutível do ágio gerado internamente, ao se enxergá-la tecnicamente como um intangível gerado internamente. Dentro do Arcabouço Conceitual Contábil em vigor, considerando a **mensuração a valores de entrada**, não se admite o reconhecimento de um ativo que não seja por seu custo de aquisição. Um intangível gerado internamente, como no caso em comento, embora gere benefícios econômicos inquestionáveis para uma dada entidade, tem o seu reconhecimento contábil obstado por uma simples razão: a ausência de custo para ser confrontado com benefícios gerados e permitir, com isso, a apuração de lucros consentâneos com a realidade econômica da entidade.*

(...)

Só que, no caso desses créditos tributários derivados de operações societária entre empresas sob controle comum, não há, na essência, e também na figura das demonstrações consolidadas, qualquer desembolso que lhes dê suporte. Direitos obtidos sem custo, como direitos autorais, por exemplo, não são contabilizados; o goodwill (fundo de comércio) desenvolvido sem custo ou com custo diluído ao longo de vários anos na forma de despesas já reconhecidas também não é contabilizado; patentes criadas pela empresa são registradas apenas pelo seu custo etc. Por que os direitos de pagar menos tributos futuros, advindos de operações com ausência de propósito comercial e permeadas por abuso de forma, seriam registrados? Essas seriam discussões no campo técnico e conceituai a serem travadas. Contudo, estimulando um pouco mais o debate, deve-se atentar para uma questão sobremaneira crucial para a Contabilidade.

Do ponto de vista institucional e moral da profissão contábil, e por que não político, admitir-se o registro do ativo fiscal implica estimular o surgimento de uma indústria do ágio?

*Assim, à parte possíveis controvérsias conceituais, o procedimento mais adequado, **técnica e eticamente**, é não se proceder ao reconhecimento do ativo fiscal diferido nessas operações.”(Grifei)*

Por oportuno, trago ainda a versão do Manual de Contabilidade Societária, após as normas internacionais e os pronunciamentos do Comitê de

Pronunciamentos Contábeis (edição de 2010, pág. 442), que reforça ainda mais o que entendiam os autores do Manual:

"Considerando que na época não havia uma normatização contábil similar ao CPC 15, a consequência direta da prática desse tipo de incorporação (reversa) era a geração de um benefício fiscal bem como o reconhecimento contábil de um ágio gerado internamente (contra o qual, nós, os autores deste Manual, sempre nos insurgimos).

Dessa forma, era fortemente criticada a racionalidade econômica do art. 36 da Lei nº 10.637/02, que permitia que grupos econômicos, em operações de combinação de negócios (sob controle comum) criassem artificialmente ágios internamente por intermédio da constituição de "sociedades veículo", que surgem e são extintas em curto lapso de tempo, ou pela utilização de sociedades de participação denominadas "casca", com finalidade meramente elisiva.

Nesse sentido, vale lembrar que a CVM vedava fortemente esse tipo de prática (vide Ofício-Circular CVM SNC/SEP nº 01/2007), uma vez que a operação se realizava entre entidades sob controle comum e, portanto, careciam de substância econômica (nenhuma riqueza era gerada efetivamente em tais operações). Além disso, o ágio fundamentado em rentabilidade futura (goodwill) proveniente de combinações entre entidades sob controle comum era eliminado nas demonstrações consolidadas da controladora final, tornando inconsistente o reconhecimento desse tipo de ágio gerado internamente (na ótica do grupo econômico não houve geração de riqueza).

Atualmente, o art. 36 da Lei nº 10.637/02 foi revogado pela Lei nº 11.196/05 (art. 133, inciso III), bem como com a entrada em vigor do CPC 15, para fins de publicação de demonstrações contábeis, não mais será possível reconhecer contabilmente um ágio gerado internamente em combinações de negócio envolvendo entidades sob controle comum."

Convém observar que tudo isso foi escrito antes mesmo da MP nº 627, de 2013!

É importante também destacar que o próprio Conselho Federal de Contabilidade estabeleceu, por meio da Resolução nº CFC nº 750, de 1993, que as essências das transações devem prevalecer sobre a forma, e que a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser efetuada com base nos valores de entrada, considerando-se como tais aqueles resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes, senão vejamos:

Art. 1º. Constituem PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE (PFC) os enunciados por esta Resolução.

§ 1º. A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

§ 2º. Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

(...)

Art. 7º. Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.

Parágrafo único. Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

I - a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;

II – uma vez integrado no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;

III – o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;

IV – os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada

V – o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos.”(Grifei)

O Conselho Federal de Contabilidade editou, ainda, a Resolução CFC nº 1.110/2007 para aprovar a NBC T 19.10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, aplicável aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2008, cujo item 120 determina expressamente:

“120. O reconhecimento de ágio decorrente de rentabilidade futura gerado internamente (goodwill interno) é vedado pelas normas nacionais e

internacionais. Assim, qualquer ágio dessa natureza anteriormente registrado precisa ser baixado”.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis também repudiou o ágio interno por meio do CPC nº 04, aprovado em 2010, que, ao se manifestar sobre ativo intangível, dedicou os itens 48 a 50 para tratar do “Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente”, deixando bastante claro que tal ágio sequer deve ser reconhecido como ativo:

Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente

48. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

49. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos no presente Pronunciamento. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo.(Grifei)

Também em 2010, o Conselho Federal de Contabilidade por meio da Resolução CFC nº 1.303, de 2010, aprovou a NBC TG 04, que tem como base o mencionado Pronunciamento Técnico CPC 04 já acima transcrito:

Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente

48. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

49. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos na presente Norma. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo.

50. As diferenças entre valor de mercado da entidade e o valor contábil de seu patrimônio líquido, a qualquer momento, podem incluir uma série de fatores que afetam o valor da entidade. No entanto, essas diferenças não representam o custo dos ativos intangíveis controlados pela entidade. (Grifei)

Também a Comissão de Valores Mobiliários, por meio do Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 1, de 2007, no item 20.1.7 tratou o ágio interno nos seguintes termos:

20.1.7 “Ágio” gerado em operações internas

A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de “ágio”.

Uma das formas que essas operações vêm sendo realizadas, inicia-se com a avaliação econômica dos investimentos em controladas ou coligadas e, ato contínuo, utilizar-se do resultado constante do laudo oriundo desse processo como referência para subscrever o capital numa nova empresa. Essas operações podem, ainda, serem seguidas de uma incorporação.

Outra forma observada de realizar tal operação é a incorporação de ações a valor de mercado de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.

Em nosso entendimento, ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge, única e exclusivamente, quando o preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento. E mais, preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.

Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros

interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como “arm’s length”.

Portanto, é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade. (Grifei)

Em 2011, inclusive, o Comitê quando aprova o CPC nº 15, que trata das demonstrações contábeis acerca da combinação de negócios e seus efeitos, deixa expresso que o Pronunciamento não alcança a combinação de negócios de entidades ou negócios sob controle comum:

Objetivo

1. O objetivo deste Pronunciamento é aprimorar a relevância, a confiabilidade e a comparabilidade das informações que a entidade fornece em suas demonstrações contábeis acerca de combinação de negócios e sobre seus efeitos. Para esse fim, este Pronunciamento estabelece princípios e exigências da forma como o adquirente:

(a) reconhece e mensura, em suas demonstrações contábeis, os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e as participações societárias de não controladores na adquirida;

(b) reconhece e mensura o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill adquirido) advindo da combinação de negócios ou o ganho proveniente de compra vantajosa; e

(c) determina quais as informações que devem ser divulgadas para possibilitar que os usuários das demonstrações contábeis avaliem a natureza e os efeitos financeiros da combinação de negócios.

Combinação de negócios de entidades sob controle comum – aplicação do item 2(c)

B1. Este Pronunciamento não se aplica a combinação de negócios de entidades ou negócios sob controle comum. A combinação de negócios envolvendo entidades ou negócios sob controle comum é uma combinação de negócios em que todas as entidades ou negócios da combinação são controlados pela mesma parte ou partes, antes e depois da combinação de negócios, e esse controle não é transitório.

B2. Um grupo de indivíduos deve ser considerado como controlador de uma entidade quando, pelo resultado de acordo contratual, eles coletivamente têm o poder para governar suas políticas financeiras e operacionais de forma a obter os benefícios de suas atividades. Portanto, uma combinação

de negócios está fora do alcance deste Pronunciamento quando o mesmo grupo de indivíduos tem, pelo resultado de acordo contratual, o poder coletivo final para governar as políticas financeiras e operacionais de cada uma das entidades da combinação de forma a obter os benefícios de suas atividades, e esse poder coletivo final não é transitório.

E não é só isso: até este voto do acórdão recorrido, a jurisprudência do CARF também trilhava o mesmo caminho, isto é, o CARF não admitia a dedutibilidade da amortização de ágio surgido em operações internas ao grupo econômico, nem com o uso de empresas veículos, conforme acórdãos trazidos pela Fazenda em seu Recurso, todos de decisões unânimes na matéria ágio: 10196724, 10323.290, 10517.219.

Por conseguinte, não se pode afirmar agora, como suscitado da sessão passada, que o ágio interno só deixou de ser dedutível a partir da Lei nº 12.973, de 2014, ou melhor, da MP nº 627, de 2013, da qual referida lei resultou por conversão. Na verdade, a nova lei, ao dispor expressamente assim, nada mais fez do que esclarecer que, por óbvio, ágio pressupõe sobrepreço pago por partes independentes, ou seja, a indedutibilidade do ágio interno para fins fiscais decorre do fato de ele não ser aceito sequer contabilmente.

Aliás, é nesta linha que se verifica já na própria exposição de motivos da MP nº 637, de 2013, que ora colaciono:

EM nº 00187/2013 MF

Brasília, 7 de Novembro de 2013

Excelentíssima Senhora Presidenta da República,

Submeto à apreciação de Vossa Excelência a Medida Provisória que altera a legislação tributária federal e revoga o Regime Tributário de Transição RTT instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, bem como dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas e de lucros auferidos por pessoa física residente no Brasil por intermédio de pessoa jurídica controlada no exterior; e dá outras providências.

1. A Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, alterou a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 Lei das Sociedades por Ações, modificando a base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS. A Lei nº

11.941, de 2009, instituiu o RTT, de forma opcional, para os anos-calendário de 2008 e 2009, e, obrigatória, a partir do ano-calendário de 2010.

2. O RTT tem como objetivo a neutralidade tributária das alterações trazidas pela Lei nº 11.638, de 2007. O RTT define como base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP, e da COFINS os critérios contábeis estabelecidos na Lei nº 6.404, de 1976, com vigência em dezembro de 2007. Ou seja, a apuração desses tributos tem como base legal uma legislação societária já revogada.

3. Essa situação tem provocado inúmeros questionamentos, gerando insegurança jurídica e complexidade na administração dos tributos. Além disso, traz dificuldades para futuras alterações pontuais na base de cálculo dos tributos, pois a tributação tem como base uma legislação já revogada, o que motiva litígios administrativos e judiciais.

4. A presente Medida Provisória tem como objetivo a adequação da legislação tributária à legislação societária e às normas contábeis e, assim, extinguir o RTT e estabelecer uma nova forma de apuração do IRPJ e da CSLL, a partir de ajustes que devem ser efetuados em livro fiscal. Além disso, traz as convergências necessárias para a apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

(...)

15.9. O art. 20, com o intuito de alinhá-lo ao novo critério contábil de avaliação dos investimentos pela equivalência patrimonial, deixando expressa a sua aplicação a outras hipóteses além de investimentos em coligadas e controladas, e registrando separadamente o valor decorrente da avaliação ao valor justo dos ativos líquidos da investida (mais-valia) e a diferença decorrente de rentabilidade futura (**goodwill**). O § 3º determina que os valores registrados a título de mais-valia devem ser comprovados mediante laudo elaborado por perito independente que deverá ser protocolado na Secretaria da Receita Federal do Brasil ou cujo sumário deve ser registrado em Cartório de Registro de Títulos e Documentos até o último dia útil do décimo terceiro mês subsequente ao da aquisição da participação. Outrossim, em consonância com as novas regras contábeis, foi estabelecida a tributação do ganho por compra vantajosa no período de apuração da alienação ou baixa do investimento;

(...)

Os arts. 19 e 20 dispõem sobre o tratamento tributário a ser dado à mais ou menos-valia que integrará o custo do bem que lhe deu causa na

hipótese de fusão, incorporação ou cisão da empresa investida. Tendo em vista as mudanças nos critérios contábeis, a legislação tributária anterior revelou-se superada, haja vista não tratar especificamente da mais ou menos-valia, daí a necessidade de inclusão desses dispositivos estabelecendo as condições em que os valores poderão integrar o custo do bem para fins tributários. Os referidos dispositivos devem ser analisados juntamente com o disposto nos arts. 35 a 37.

32. *As novas regras contábeis trouxeram grandes alterações na contabilização das participações societárias avaliadas pelo valor do patrimônio líquido. Dentre as inovações introduzidas destacam-se a alteração quanto à avaliação e ao tratamento contábil do novo ágio por expectativa de rentabilidade futura, também conhecido como **goodwill**. O art. 21 estabelece prazos e condições para a dedução do novo ágio por rentabilidade futura (**goodwill**) na hipótese de a empresa absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com **goodwill**, apurado segundo o disposto no inciso III do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. Esclarece que a dedutibilidade do **goodwill**só é admitida nos casos em que a aquisição ocorrer entre empresas independentes. (Grifei)*

É importante destacar que esse novo regramento contido na Lei nº 12.973/2014 é decorrente dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pelas Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009, e pelos pronunciamentos contábeis decorrentes.

No que diz respeito à questão de ágio, ocorreram mudanças significativas, como a nova definição de coligada (alteração do art. 243 da Lei nº 6.404/76), a alteração sobre o Método da Equivalência Patrimonial (art. 248 da Lei nº 6.404/79), além da edição de atos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC sobre o assunto (em especial, o CPC nº 18 – “Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto” e CPC nº 15 – “Combinação de Negócios”, acima já citado).

De acordo com essa nova concepção contábil, o ágio (que passou a ser denominado de *goodwill*) é determinado como sendo o excedente pago, após os ativos líquidos da investida serem avaliados a “valor justo” (conceito que aliás é bem mais amplo do que “valor de mercado”). Em razão dessa alteração, o custo de aquisição do investimento passou a ser desdobrado em: a) valor do patrimônio líquido da investida; b) mais ou menos valia; e c) ágio por rentabilidade futura (*goodwill*), conforme destaque:

Art. 20. O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

*II - mais ou menos-valia, que corresponde à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida, e o valor de que trata o inciso I do **caput**; e (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

*III - ágio por rentabilidade futura (**goodwill**), que corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório dos valores de que tratam os incisos I e II do **caput**. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

Por tudo isso, é de se perceber que não é possível se fazer uma associação exata entre a nova sistemática de identificação e apuração do ágio com a anterior. De forma que, o que era ágio antes, pode ser agora somente “mais valia”, mesmo que anteriormente tivesse sido identificado como decorrente de expectativa de rentabilidade futura. A possibilidade de se apurar uma “menos valia” também influi na existência ou não do ágio.

Além disso, as situações em que o Método da Equivalência Patrimonial se torna obrigatório também foram alteradas, o que tem influência direta sobre a necessidade ou não de se determinar a existência de ágio.

Portanto, é um grande equívoco de interpretação se utilizar das disposições contidas no art. 7º da Lei 9.532/1997, a partir do constante nos arts. 20 a 22 da Lei nº 12.973/2014, uma vez que disciplinam efeitos tributários de procedimentos contábeis totalmente distintos.

Não fossem apenas essas diferenças, mas o fato mais curioso ainda é que o próprio conceito de partes dependentes estabelecido pelo art. 25 da Lei nº 12.973, de 2014, é bem mais amplo do que o conceito de ágio interno:

Art. 25. Para fins do disposto nos arts. 20 e 22, consideram-se partes dependentes quando: (Vigência)

I - o adquirente e o alienante são controlados, direta ou indiretamente, pela mesma parte ou partes;

II - existir relação de controle entre o adquirente e o alienante;

III - o alienante for sócio, titular, conselheiro ou administrador da pessoa jurídica adquirente;

IV - o alienante for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro das pessoas relacionadas no inciso III; ou

V - em decorrência de outras relações não descritas nos incisos I a IV, em que fique comprovada a dependência societária.

Ou seja, não apenas as operações que envolvem duas pessoas jurídicas sob controle comum caracterizam-se como partes dependentes: a nova lei incluiu as pessoas físicas, com situações, por exemplo, em que o alienante é parente ou afim até o terceiro grau do sócio acionista da empresa. Assim, passa a ser possível a existência de um ágio contábil (diferente do ágio interno), mas que ao teor da nova legislação, a sua dedutibilidade fica vedada. *(destaques do original)*”.

Em face do exposto e pelo mais que dos autos constam, em relação à matéria de mérito, “amortização de ágio interno”, nego provimento ao recurso voluntário.

DA MULTA QUALIFICADA E DA DECADÊNCIA

Aprecio agora a irrisignação da recorrente em relação à aplicação da multa de ofício como “qualificada”, ou seja, 150%.

Além desse aspecto, haverá reflexo na decadência suscitada pela contribuinte, isto porque, com a multa exasperada, a contagem é feita pela regra geral do artigo 173, I, do CTN (“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”), enquanto na visão da recorrente, a fluência do prazo obedeceria ao disposto no artigo 150, § 4º, do mesmo diploma (“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (...) § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”)

Princípio por rebater a posição de alguns contribuintes quando alegam que o ágio interno (ou de si mesmo) só se tornou vedado a partir da Lei nº 12.973/2014 e que, assim, o que não era proibido, seria permitido. E concluem que, assim, não haveria o que se falar em “dolo”, “fraude” e, conseqüentemente, a majoração da multa seria indevida.

Labutam em equívoco os que assim pensam.

Como já aduzido pela ex-Conselheira Adriana Gomes Rego, Ac. CSRF nº 9101-002.391, muito antecedentemente a referida norma legal ser promulgada, a jurisprudência e as normas reguladoras contábeis e a CVM já impunham esta vedação,

Pelo brilhantismo do voto, adoto-o, nesta parte, como razões de decidir, complementando a matéria posteriormente.

E não é só isso: até este voto do acórdão recorrido, a jurisprudência do CARF também trilhava o mesmo caminho, isto é, o CARF não admitia a dedutibilidade da amortização de ágio surgido em operações internas ao grupo econômico, nem com o uso de empresas veículos, conforme acórdãos trazidos pela Fazenda em seu Recurso, todos de decisões unânimes na matéria ágio: 101-96.724, 103-23.290, 105-17.219.

Por conseguinte, não se pode afirmar agora, como suscitado da sessão passada, que o ágio interno só deixou de ser dedutível a partir da Lei nº 12.973, de 2014, ou melhor, da MP nº 627, de 2013, da qual referida lei resultou por conversão. Na verdade, a nova lei, ao dispor expressamente assim, nada mais fez do **que esclarecer** que, por óbvio, ágio pressupõe sobrepreço pago por partes independentes, ou seja, a indedutibilidade do ágio interno para fins fiscais decorre do fato de ele não ser aceito sequer contabilmente.

Aliás, é nesta linha que se verifica já na própria exposição de motivos da MP nº 637, de 2013, que ora colaciono:

No que diz respeito à questão de ágio, ocorreram mudanças significativas, como a nova definição de coligada (alteração do art. 243 da Lei nº 6.404/76), a alteração sobre o Método da Equivalência Patrimonial (art. 248 da Lei nº 6.404/79), além da edição de atos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC sobre o assunto (em especial, o CPC nº 18 – “Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto” e CPC nº 15 – “Combinação de Negócios”, acima já citado).

De acordo com essa nova concepção contábil, o ágio (que passou a ser denominado de *goodwill*) é determinado como sendo o excedente pago, após os ativos líquidos da investida serem avaliados a “valor justo” (conceito que aliás é bem mais amplo do que “valor de mercado”). Em razão dessa alteração, o custo de aquisição do investimento passou a ser desdobrado em: a) valor do patrimônio líquido da investida; b) mais ou menos valia; e c) ágio por rentabilidade futura (*goodwill*).

Por tudo isso, é de se perceber que não é possível se fazer uma associação exata entre a nova sistemática de identificação e apuração do ágio com a anterior. De forma que, o que era ágio antes, pode ser agora somente “mais valia”, mesmo que anteriormente tivesse sido identificado como

decorrente de expectativa de rentabilidade futura. A possibilidade de se apurar uma “menos valia” também influi na existência ou não do ágio.

Além disso, as situações em que o Método da Equivalência Patrimonial se torna obrigatório também foram alteradas, o que tem influência direta sobre a necessidade ou não de se determinar a existência de ágio.

Portanto, é um grande equívoco de interpretação se utilizar das disposições contidas no art. 7º da Lei 9.532/1997, a partir do constante nos arts. 20 a 22 da Lei nº 12.973/2014, uma vez que disciplinam efeitos tributários de procedimentos contábeis totalmente distintos.

Então, este argumento de que só depois de a nova Lei ser promulgada é que a vedação passou a existir, não resiste à melhor análise.

Até porque, sabidamente, IRPJ e CSLL tem pilares na contabilidade enquanto ciência e esta – a ciência contábil – nunca reconheceu este ágio nascido de si mesmo, ágio que é um verdadeiro ser que renasce das cinzas – tal qual uma Fênix - e adquire uma roupagem nova, mas sob uma vestimenta que já usava.

Em outras palavras, como é possível crer que a própria parte interessada, via os mecanismos e engenharia societária engendradas possa ultra avaliar aquilo que já possuía (muitas vezes já inteiramente depreciados, amortizados ou exauridos) e recomeçar NOVAMENTE a depreciá-los, amortizá-los ou exauri-los, contrapondo esta despesa ao ente público, via redução de tributos?

Apenas como analogia, sem maiores pretensões que não a de mostrar como no mundo real isso não é aceito (e ninguém - ou poucos – reclamam) basta ver o que ocorre com o Imposto de Renda das Pessoas Físicas: pergunta-se: é possível que o contribuinte venha a “reavaliar” um bem imóvel que conste em sua “Declaração de Bens e Direitos”, trazendo-o ao valor de mercado?

A resposta, todos sabem.

Até porque, no fundo, aumentaria o valor do bem e no caso de uma alienação o Ganho de Capital apurado seria menor ou nem existiria.

Mutatis mutandis, mesmo cenário do ágio de si mesmo, que nasce das entranhas da empresa e ressurgue como um novo ser.

Então, sabendo a contribuinte de todo este cenário, ainda assim criou este ágio, (como já exaustivamente tratado aqui), tudo com o objetivo de conseguir uma tributação menor de IRPJ e de CSLL. Isso é óbvio, porque, no fundo, ainda que a recorrente faça as alegações que fez, nenhum dos procedimentos presentes nos autos era necessário.

Na verdade, só havia, mesmo, um motivo: economia tributária.

Por fim e no mais, por entender que o voto condutor do acórdão recorrido analisou detalhadamente a matéria, adoto as razões de decidir a respeito, apenas complementando-as ao final.

A contribuinte insurge-se contra a aplicação da multa, aduzindo, em síntese, a violação ao art. 106, inciso I do CTN, uma vez que a autoridade lançadora acabou por aplicar retroativamente a restrição trazida pela MP 627/2013 convertida na Lei n.º 12.973/2014 e manteve a imposição da multa de ofício, bem como aduz a alteração do critério jurídico, já que no processo administrativo n.º 16561.000027/2007-61, com os mesmos fatos, não foi aplicada a multa de ofício qualificada e, por fim, que a multa foi indevidamente majorada em 150%, posto não demonstrada a prática de fraude, dolo ou simulação nas operações realizadas.

No entanto, tais alegações não merecem prosperar, senão vejamos.

Primeiramente, não há que se falar em inaplicabilidade da multa de ofício por força do art. 106, inciso I do CTN, já que o lançamento fiscal deu-se de acordo com as disposições legais válidas e vigentes à época. Também não procedem as alegações de alteração do critério jurídico pelo fato de não ter sido aplicada a multa qualificada nos autos do processo administrativo n.º 16561.000027/2007-61. Ora, a conclusão fiscal adotada naquela autuação não impede a verificação posterior de outros fatos geradores influenciados pelos mesmos fatos. O art. 146 do CTN tem por finalidade precípua impossibilitar a alteração de critério jurídico já aplicado, ou seja, evitar que a Administração Tributária revise um lançamento já efetuado ou em curso. Tanto é assim que referido artigo estabelece que a autoridade administrativa poderá modificar os critérios jurídicos, aplicando o seu novo entendimento, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fatos geradores ocorridos posteriormente a sua introdução. Portanto, no presente caso, ainda que o lançamento referente ao processo n.º 16561.000027/2007-61 não tenha qualificado a multa de ofício, nada impede que tal qualificação seja realizada com relação a diferentes fatos geradores colhidos em nova ação fiscal. Como dito, o que o art. 146 do CTN veda é a qualificação de ofício da multa já aplicada pelo lançamento anterior.

Ademais, por tudo que foi tratado no item anterior deste Voto, vê-se que a sequencia manipulada dos fatos, com interposição de empresa-veículo e a falta de propósito negocial, caracteriza o evidente intuito de simular operação que pudesse ser enquadrada na previsão legal.

Portanto, é inafastável a aplicação da multa de ofício qualificada, nos termos estatuídos na Lei nº 9.430/96, art. 44, §1º, abaixo transcrito:

Ari. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, 2007)

(...)

§1º- O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007) Os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, assim definem:

Art. 71 - Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73 - Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito. Excepciona a regra a comprovação do intuito fraudulento, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

A fraude fiscal pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, onde se utilizando subterfúgios escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

No caso presente configura-se sem sombra de dúvida o intuito de fraude para possibilitar à interessada a amortização do ágio “de si mesmo” por meio de atos elaborados quase que simultaneamente (em decisões com lapso de dias apenas, tudo para convergir a vontade real das partes), que, embora atendendo a algumas formalidades legais, tiveram a função de distorcer o resultado final que se daria naturalmente caso as partes não engendrassem elaborado planejamento. O que se verificou na prática, é que o contribuinte, de forma dolosa portanto, buscou uma construção artificial e complexa que teve como intuito único e exclusivo dificultar a análise por parte da fiscalização do real motivo da reorganização societária.

Conforme já amplamente explanado e demonstrado nos autos, o fato dos atos societários terem sido formalmente praticados, com registro nos órgãos competentes, escrituração contábil, não retira a possibilidade da operação em causa se enquadrar como simulação, isso porque faz parte da natureza da simulação o envolvimento de atos jurídicos lícitos. Simulação é a desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizam determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais (lícitos) de declaração de vontade. Não é razoável esperar que alguém tente dissimular um negócio jurídico dando-lhe a aparência de um outro ilícito.

Assim, estando prevista pela legislação de regência e, tendo sido apurados todos os pressupostos para sua aplicação, encontra-se plenamente justificada a aplicação da multa qualificada de 150%.

Volto às minhas palavras com mais dois apontamentos.

Primeiro, é pacífico no nosso ordenamento administrativo-tributário que a essência deve se sobrepor à forma.

Ou seja, não basta aparentar um quadro. É preciso que ele seja real.

E, francamente, a operação realizada, ainda que nominada de reorganização societária (na aparência), na concretude dos fatos só visava o interesse econômico tributário, via impedir o nascimento do fato gerador (artigo 72, da Lei nº 4.502/1964).

Ou seja, a forma foi a reorganização societária. A essência, o bônus tributário.

Segundo aspecto, mesmo encaminhando meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário em relação à matéria infracional e de mérito, inclusive com a manutenção da qualificação da multa de ofício, por força da atual redação do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, trazida pelo artigo 8º, da Lei nº 14.689, de 2023 e em obediência à retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, “c”, do CTN⁴, **o percentual da multa deve ser reduzido de 150% para 100%.**

DA DECADÊNCIA

Em face deste posicionamento assumido, não há que se falar em decadência, posto que a contagem do prazo flui a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ser efetivado (artigo, 173, I, do CTN).

Referindo-se os fatos geradores ao ano-calendário de 2008 (regime do Lucro Real Anual), o início da fluência do prazo decadencial deu-se em 01/01/2010, findando-se em 31/12/2014.

Ora, cientificada a recorrente dos lançamentos em 14/07/2014, não se estampou a decadência arguida.

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Sem necessidade de maiores digressões, matéria sumulada, de observância obrigatória pelos Conselheiros:

Súmula CARF nº 108

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

CONCLUSÃO

⁴Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário para, i) afastar a preliminar de decadência suscitada; ii) manter integralmente os lançamentos perpetrados relativamente ao ano-calendário de 2008; iii) manter a multa de ofício qualificada aplicada, reduzindo seu percentual a 100% por força da atual redação do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, trazida pelo artigo 8º, da Lei nº 14.689, de 2023 e em obediência à retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, “c”, do CTN; e, iv), manter a incidência dos juros sobre a multa de ofício, nos termos da Súmula CARF nº 108.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone

DECLARAÇÃO DE VOTO

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni

DA DECADÊNCIA

A autuação está lastreada na premissa de que o Grupo Aché teria realizado reestruturação societária em 2003 com intuito de diminuir a carga tributária, razão pela qual glosou as despesas com amortização de ágio e aplicou multa qualificada de 150%.

Em que pese o excelente voto do ilustre relator, entende que seria o caso de reconhecer a decadência, ainda em se de preliminar. Consequentemente, os créditos de IRPJ e CSLL relativos ao ano-calendário de 2008 estariam extintos pelo decurso justamente do prazo decadencial nos termos do artigo 150, parágrafo 4º do CTN, vez que decorridos mais de 5 anos entre a ocorrência dos fatos geradores em 31/12/2008 e a ciência da Recorrente do Auto de Infração em 14/07/2014.

A fiscalização aplicou a regra do artigo 173 do CTN, e não a do artigo 150, por entender estar presente os elementos de fraude, dolo e simulação.

No entanto, entendo que não teria ocorrido no presente caso os elementos de fraude, dolo e simulação.

Isto porque, por mais que se discorde da operação que gerou o ágio, nota-se que a operação foi transparente. Todos os atos societários e demais passos da operação sempre estiveram à disposição das autoridades fiscalizadoras e sem ocultação. A Recorrente pautou as operações na exibição dos registros contábeis e fiscais, na abertura às autoridades fiscais das informações a respeito da estrutura acusada de simulada e fraudulenta.

As operações foram todas documentadas, sendo justificadas, no meu entender, por razões empresariais e econômicas.

De fato, a discussão no caso em análise se restringe à possibilidade da amortização fiscal do ágio pelo Recorrente. Trata-se, portanto, de divergência na interpretação da lei tributária. Entendo que a divergência na interpretação da lei tributária não é suficiente a caracterizar hipótese de dolo, fraude ou simulação.

É pacífico na doutrina e jurisprudência que as acusações de dolo, fraude ou simulação somente cabem nos casos em que fica provado, pelo Fisco, o evidente intuito delituoso do contribuinte, ou seja, nas hipóteses em que o fisco demonstra de forma inequívoca que o contribuinte agiu de má-fé e com o evidente propósito de praticar um ato ilegal, de forma a enganar o fisco.

Entendo que a Recorrente agiu acreditando que a melhor interpretação da lei tributária nacional aplicada às operações que praticou, no contexto específico em que ocorreram e embasadas pelas razões empresariais e extra tributárias verdadeiras que as embasaram, seria no sentido de lhe garantir o direito de agir exatamente como agiu.

Por outro lado, entendo também que a multa de ofício em sua modalidade agravada, nos termos do art. 44, §1º da Lei nº 9.430/96, pode ser aplicada em casos de “evidente intuito de fraude”. No meu entender não evidente o intuito de fraude.

Ademais, pode-se entender que à época dos fatos geradores em questão não havia regra tributária que proibia o registro de ágio em operações intragrupo, nem regra que obrigava a adoção de conduta diversa. Isso porque as operações iniciaram em 1997, quando as ações até então pertencentes às pessoas físicas foram transferidas por meio da integralização de capital de

três pessoas jurídicas (“Holdings Familiares”). As Holdings Familiares apuraram ágios nos respectivos investimentos no Recorrente, eis que os mesmos estavam submetidos ao método da equivalência patrimonial (“MEP”).

A reestruturação societária e de negócios teve início em 21/01/2003 quando a Assembleia Geral aprovou o Protocolo de Intenções e cronograma de realização de atos jurídicos (fls. 2628).

Nesse sentido, foi a transferência das ações das pessoas físicas para as Holdings Familiares em 1997 que originou o ágio ora discutido, que posteriormente foi registrado pela Magenta e amortizado pelo Recorrente no período de 2008.

Em 2003, as três *holdings* familiares criaram três novas holdings, às quais foi atribuída, exclusivamente, a participação integral no Recorrente. Os negócios familiares ficaram, pois, concentrados nas Holdings Familiares e a participação no Recorrente nas novas holdings.

Desta maneira, pode-se afirmar que não seria o caso de qualificação da multa motivada em ter sido realizado o registro e a amortização de um ágio considerado “interno” ou “de si mesmo”.

No caso, o que ocorreu foi mera divergência quanto à interpretação da legislação tributária aplicável, eis que enquanto o sujeito passivo entendeu que o registro de ágio em operação entre empresas do mesmo grupo daria ensejo à respectiva amortização fiscal, a autoridade autuante concluiu de forma contrária, por ter entendimento diferente quanto aos efeitos tributários do que chamou de “ágio de si mesmo.

De fato, no presente caso não há a acusação de prática de nenhum ilícito ou fraude específicos, tendo a fiscalização apontado como ilegítimas as operações ante os efeitos produzidos e o resultado fiscal que se buscou atingir.

A Câmara Superior já se manifestou em diversas oportunidades no mesmo sentido, onde se pode destacar o acórdão n.º 9101-006.827 do dia 6 de fevereiro de 2024 - CSRF/1ª Turma Processo nº 13896.722004/2011-18), de relatoria original, conselheira Livia de Carli Germano e redatora *ad hoc* Viviani Aparecida Bacchmi, abaixo transcrito cuja análise se encaixa perfeitamente ao presente caso:

Processo nº13896.722004/2011-18

Recurso Especial do Contribuinte

Acórdão nº 9101-006.827

CSRF / 1ª Turma Sessão de 6 de fevereiro de 2024 Recorrente

DU PONT DO BRASIL S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 RECURSO ESPECIAL. FUNDAMENTO NÃO ATACADO. NÃO CONHECIMENTO. Não se conhece do Recurso Especial que não logra demonstrar a necessária divergência jurisprudencial

em relação a um dos fundamentos jurídicos autônomos que, de per si, seja apto a motivar a conclusão da decisão recorrida sobre a matéria em debate.

QUALIFICAÇÃO DA PENALIDADE. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA CARACTERIZADA PARCIALMENTE. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisão em contexto fático distinto daquele que motivou a qualificação da penalidade aplicada sobre as glosas de amortização do ágio gerado em 2001. O conhecimento do recurso especial, assim, fica limitado à qualificação da penalidade aplicada sobre as glosas de amortização do ágio gerado em 2005, analisada e afastada no paradigma que tratou desta mesma operação.

MULTA QUALIFICADA. ÁGIO INTERNO. AUSÊNCIA DE ILÍCITO. DOLO NÃO CONFIGURADO. *A qualificação da multa de ofício depende da caracterização do dolo do sujeito passivo. Se à época dos fatos geradores em questão não havia regra tributária que proibisse o registro de ágio em operações intragrupo, nem regra que obrigasse a adoção de conduta diversa, não há que se falar em qualificação da multa motivada em ter sido realizado o registro e a amortização de um ágio considerado “interno” ou “de si mesmo”. No caso, o que ocorreu foi mera divergência quanto à interpretação da legislação tributária aplicável, eis que enquanto o sujeito passivo entendeu que o registro de ágio em operação entre empresas do mesmo grupo daria ensejo à respectiva amortização fiscal, a autoridade autuante concluiu de forma contrária, por ter entendimento diferente quanto aos efeitos tributários do que chamou de “ágio de si mesmo”.*

Quando o sujeito passivo pratica atos lícitos, mas obtém com eles um resultado ilícito, a consequência possível é tão somente a requalificação para fins fiscais (por exemplo, a glosa da amortização fiscal do ágio), jamais a qualificação da multa. *É que a qualificação da multa depende da caracterização de dolo, e não há que se falar em dolo na prática de atos, a princípio, lícitos (mesmo que estes venham a se revelar ilícitos diante do resultado fiscal obtido).*

Não pagar tributos que a autoridade competente, depois, considera como devidos, é agir contra a lei tributária e, sob tal ponto de vista, pode ser entendido como um ilícito tributário. Mas, em regra, o ilícito tributário que permite a exigência de tributos por meio de auto de infração acarreta a cobrança de multa de ofício de 75%, a qual “independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”, nos termos do artigo 136 do CTN.

Para a exigência da multa qualificada, por outro lado, é necessário a prova de que o sujeito passivo agiu com dolo, eis que depende da caracterização de uma das condutas previstas nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/1964.

Não se pode considerar haver dolo do sujeito passivo na prática de atos a princípio lícitos, e que somente vêm a ser tornar ilícitos diante do resultado fiscal obtido – trata-se de uma ilicitude que não se reporta ao conteúdo dos atos, mas apenas a seus efeitos.

A intenção de pagar menos tributos motiva os negócios jurídicos praticados no contexto de planejamentos tributários, mas isso não leva necessariamente à conclusão de que há

dolo que possa dar ensejo à qualificação da multa de ofício em todo ato que vise à economia de tributos. Nesse aspecto, quando se diz que a aplicação da multa qualificada depende da caracterização do dolo, deve-se considerar não apenas intenção de economizar tributos, mas a noção de que se está adotando meios ilícitos para obter tal resultado. **O dolo é revelado, portanto, não na intenção de economizar tributos, mas na intenção de praticar ilícitos quanto aos meios empregados para a pretendida economia fiscal.**

O registro de ágio em negociação de participação societária realizada entre empresas de um mesmo grupo até pode ser considerado, de acordo com a linha que se adote, “illegítimo”, “inexistente para fins contábeis” e que tais, mas é fato que, na época dos fatos geradores em questão, não havia nenhuma regra que estabelecesse que este não podia ou não deveria ser realizado. Nem havia regra estabelecendo a obrigatoriedade de conduta diversa.

A prática de atos que não sejam proibidos, quando também não se esteja obrigado a praticá-los de outra forma, não pode ser considerado cometimento de um ilícito.

Cabe ressaltar, ainda, que **há época dos fatos geradores em exame, a jurisprudência era vacilante acerca da própria amortização do ágio, circunstância que, no mínimo induzia o Contribuinte a realizar manobras desse jaez, o que, a meu ver, no mínimo coloca em dúvida a existência de dolo do sujeito passivo em não recolher tributos, aplicando-se ao caso o concreto o art. 112 do CTN para afastar a qualificação da penalidade.**

Neste sentido, o que ocorreu foi mera divergência quanto à interpretação da legislação tributária aplicável, eis que enquanto o sujeito passivo entendeu que o registro de ágio em operação entre empresas do mesmo grupo daria ensejo à respectiva amortização fiscal, a autoridade autuante concluiu de forma contrária, por ter entendimento diferente quanto aos efeitos tributários de tais operações.

Assim, **não há que se falar em qualificação da multa motivada em ter sido realizado o registro e a amortização de um ágio considerado “interno”.**

No caso, não restou caracterizada uma situação de sonegação ou fraude por parte do sujeito passivo, mas sim uma interpretação equivocada do real alcance das normas tributárias que disciplinam a amortização do ágio em reorganizações societárias intragrupo. A divergência de interpretação quanto ao alcance fiscal de atos praticados a não autoriza a qualificação da multa de ofício, como observa Marco Aurélio Greco:

"Outra observação a ser feita é a de que a incidência do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que leva à multa mais onerosa, supõe a ocorrência inequívoca de intuito fraudulento. (...)

Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido — que levava ao enquadramento em regime ou

previsão legal tributariamente mais favorável — não se trata de caso regulado pelo inciso II do artigo 44, mas sim de divergência de qualificação jurídica dos fatos; hipótese completamente distinta da fraude a que se refere o dispositivo.

A multa agravada só tem cabimento se o elemento subjetivo do tipo for a fraude no sentido de enganar, esconder, iludir, etc. ("Planejamento Tributário", São Paulo: Dialética, 2004, grifos nossos)

Mais recentemente, a jurisprudência desta 1ª Turma da CSRF tem se firmado no sentido de que a mera acusação de ágio interno não é suficiente para a qualificação da multa de ofício:

Acórdão 9101-005.973, de 8 de fevereiro de 2022

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

ÁGIO INTERNO. MULTA QUALIFICADA. **ACUSAÇÃO DE ARTIFICIALIDADE E DISPÊNDIO FICTÍCIO. OPERAÇÃO INTRAGRUPU.** INEXISTÊNCIA DE PROIBIÇÃO LEGAL EXPRESSA E OBJETIVA. DIVERGÊNCIA HERMENÊUTICA SOBRE A LICITUDE DA FORMAÇÃO E DAS REGRAS PARA A DEDUÇÃO DA DESPESA. AUSÊNCIA DE FRAUDE SONEGAÇÃO OU CONLUIO. AFASTAMENTO DA EXASPERAÇÃO DA PENA. DECADÊNCIA. MATÉRIA DECORRENTE. APLICAÇÃO DO ART. 150 §4 DO CTN.

As acusações de práticas fraudulentas, sonegatórias ou de conluio pelos contribuintes demandam demonstração específica e juridicamente adequada de sua ocorrência, bem como conjunto probatório concreto correspondente. Inexistindo proibição legal expressa e objetiva da amortização fiscal do ágio gerado em operação intragrupo ou com partes relacionadas, não pode a divergência hermenêutica entre contribuintes e Fisco sobre os critérios de materialidade para a sua formação e a legitimidade de sua posterior dedução ser tratada ou confundida com tais ilícitos.

A qualificação da multa de ofício é medida extrema e excepcional, que deve ter sua aplicação reservada àqueles que, acima de qualquer dúvida ou plausibilidade de boa-fé, adotaram posturas antijurídicas altamente lesivas e verdadeiramente delituosas.

Ainda que prevalecendo a glosa do ágio, mas não sendo demonstrada e cabalmente comprovada a presença, nas transações que geraram a despesa com o sobrepreço, das práticas de fraude, sonegação ou conluio, dentro das suas conceituações legais próprias, deve ser aplicada a multa de ofício na sua monta ordinária de 75%.

O argumento para a qualificação da multa de ofício de que a infração ocorreu reiteradamente, em diversos períodos de apuração, é mera conjectura sobre a própria infração, procedida pela adoção de um prisma analítico de sua temporalidade, não havendo respaldo legal para tanto.

(...)

Acórdão 9101-006.002, de 7 de março de 2022

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

Ano-calendário: 2005, 2006

ÁGIO INTERNO. MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE DOLO. IMPOSSIBILIDADE.

Para que se possa caracterizar a hipótese legal que autoriza a qualificação da multa, nos termos do artigo 44 da Lei 9.430/1996, é imprescindível que a autoridade autuante indique a se conduta praticada configura sonegação, fraude e/ou conluio, hipóteses respectivamente dos artigos. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964. Além de haver deficiência na acusação fiscal, da análise das imputações verifica-se que não restou caracterizada uma situação de sonegação ou fraude por parte do sujeito passivo, mas apenas uma divergência de interpretação quanto ao real alcance das normas tributárias que disciplinam a amortização do ágio em reorganizações societárias intragrupo.

Acórdão 9101-006.376, de 10 de novembro de 2022

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

GLOSA DE DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE “ÁGIO INTERNO”. MULTA QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO.

Considerando que, à época dos fatos geradores, a ineditilidade do dito ágio interno era no mínimo duvidosa, incabível a qualificação da penalidade (de 75% para 150%), afinal a interpretação em prol de sua dedução fiscal está longe de caracterizar prática fraudulenta ou sonegatória, únicas hipóteses aptas a ensejar a onerosa duplicação da multa de ofício.

Acórdão 9101-006.461, de 2 de fevereiro de 2023

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

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

ÁGIO INTERNO. MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE DOLO. IMPOSSIBILIDADE.

Para que se possa caracterizar a hipótese legal que autoriza a qualificação da multa, nos termos do artigo 44 da Lei 9.430/1996, é imprescindível que a autoridade autuante indique a se conduta praticada configura sonegação, fraude e/ou conluio, hipóteses respectivamente dos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964.

Além de haver deficiência na acusação fiscal, da análise das imputações verifica-se que não restou caracterizada uma situação de sonegação ou fraude por parte do sujeito passivo, mas apenas uma divergência de interpretação quanto ao real alcance das normas tributárias que disciplinam a amortização do ágio em reorganizações societárias intragrupo.

Acórdão 9101-006.477, de 7 de março de 2023

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

GLOSA DE DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE “ÁGIO INTERNO”. MULTA QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO.

Considerando que, à época dos fatos geradores, não havia disposição legal que vedava a dedução do dito ágio interno, existindo uma verdadeira dúvida interpretativa quanto a esse direito, incabível a qualificação da penalidade, devendo esta ser reduzida de 150% para 75%.

Portanto, com todo respeito, entendo que assiste razão ao sujeito passivo quando sustenta que a multa qualificada em questão não subsiste e, conseqüentemente, se não há elementos para qualificar a multa, também não há elementos para aplicar o artigo 173 do CTN.

De fato, uma vez afastada a acusação de fraude, dolo ou simulação, e havendo pagamento antecipado do tributo, deve ser aplicada a regra decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN, por tratar-se de tributos sujeitos ao lançamento por homologação (IRPJ e CSLL).

No presente caso, para o ano-calendário de 2008 o fato gerador ocorreu em 31/12/08, de modo que o crédito tributário deveria ter sido constituído até 31/12/13. No entanto, o Auto de Infração apenas foi lavrado em 02/07/14, tendo a notificação da Recorrente ocorrido em 14/07/14, ou seja, após o decurso do prazo decadencial de 5 (cinco) anos.

Portanto, entendo que mediante a inexistência de fraude, dolo ou simulação, deve ser aplicado o art. 150, §4º, do CTN para que seja reconhecida a decadência do crédito tributário referente ao ano-calendário de 2008 com a sua conseqüente extinção nos moldes do art. 156, V, do CTN.

DO MÉRITO

Com todo respeito a análise do ilustre relator, entendo que a exegese do mérito reforça a o caráter de interpretação da autuação.

Entendo que a circunstância de a operação ser praticada por empresas do mesmo grupo econômico não descaracteriza o ágio, cujos efeitos fiscais decorrem da legislação fiscal. Entendo que a distinção entre ágio surgido em operação entre empresas do grupo e aquele surgido em operações entre empresas sem vínculo não é relevante para fins fiscais.

Alinho-me a corrente no sentido de que existem diversos os exemplos na legislação fiscal em que partes relacionadas podem transacionar a valores de mercado. As regras de Preços de Transferência, por exemplo, visam justamente garantir que partes relacionadas operem sempre em valores de mercado, ou seja, com base no princípio *arm's length*, sob pena de serem obrigadas a efetuar ajustes em suas bases tributáveis. Caso, porém, duas empresas vinculadas pratiquem regularmente preços de mercado em suas operações, não haverá qualquer ajuste fiscal adicional a fazer ao fim do ano-calendário.

De fato, os artigos 385 e 386 do RIR - que regulamentam o conteúdo dos arts. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77 e os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 - determinam que o ágio fundado em rentabilidade futura da investida pode ser amortizado e as correspondentes despesas deduzidas da apuração do imposto devido, desde que ocorra a aquisição seguida de uma operação de fusão, incorporação ou cisão – o que ocorreu no presente caso.

Entendo que na época dos fatos não havia na legislação óbice ao “ágio interno”.

Ademais, o próprio artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977, que respaldava o artigo 385 do RIR/99, previa a necessidade, em caso de aquisição de investimento em sociedade coligada ou controlada avaliado pelo valor do patrimônio líquido, que o custo de aquisição fosse desdobrado entre o valor do patrimônio líquido e a diferença entre o custo de aquisição do investimento e este valor, que resultariam em ágio ou deságio.

O que se deve verificar, portanto, com relação ao presente caso seria o abuso de direito que a Recorrente teria cometido.

De qualquer forma, é importante registrar o entendimento do sentido de impossibilidade da aplicação retroativa da Lei nº 12.973/14. Não época dos fatos referida lei não existia e, portanto, não se pode afirmar que a operação era vedada. Assim, em princípio, não havia na legislação tributária qualquer dispositivo que impedia o reconhecimento e a utilização do ágio gerado internamente, entre partes relacionadas.

De fato, apenas a Lei nº 12.973/14 implementou a restrição que a autoridade lançadora pretendeu impor no caso presente, como dispõe o art. 22 da Lei nº 12.973/14 abaixo transcrito:

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

Ora, se referida lei foi publicada significa que antes de sua vigência não era proibido participação societária **entre partes não dependentes**. Entendo que referida Lei 12.973/14 não é uma norma interpretativa e, por esse motivo, não pode retroagir no tempo.

De acordo com o mencionado art. 106, I, CTN, a lei aplica-se a fato pretérito desde que seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.

No entanto, referida lei traz conteúdo novo, e portanto, não retroage nos termos do princípio da irretroatividade das normas.

Nesse mesmo sentido já se pronunciou a Câmara superior no acórdão nº 1302-001.145 em sessão de 06/08/13, tendo sido reconhecido os efeitos da MP 627 na regulação da matéria, convertida na Lei 12.973/14.

Número do Processo 16682.720589/2011-35

Contribuinte TRADITIO COMPANHIA DE SEGUROS

RECURSO VOLUNTARIO

Data da Sessão 06/08/2013

Relator(a) MARCIO RODRIGO FRIZZO

Nº Acórdão 1302-001.145

Decisão

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em indeferir a preliminar de nulidade, vencido o Conselheiro Marcio Rodrigo Frizzo (Relator) e em dar provimento ao recurso voluntário, vencido o conselheiro Eduardo de Andrade. Designado redator o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado para redigir o voto vencedor.

EDUARDO DE ANDRADE – Presidente em exercício.

MARCIO RODRIGO FRIZZO - Relator.

LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO - Redator designado.

EDITADO EM: 09/09/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eduardo de Andrade, Marcio Rodrigo Frizzo, Cristiane Silva Costa, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alberto Pinto Souza Junior, Guilherme Pollastri Gomes Da Silva.

Ementa(s)

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 2006, 2007

Ementa:

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA NÃO ALEGADO. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO. DESCABIMENTO.

Se a recorrente compreendeu a imputação feita pela fiscalização e exerceu na plenitude o seu direito de defesa, mormente não tendo argüido qualquer prejuízo em nenhuma das etapas do litígio instaurado, não cabe ao colegiado reconhecer de ofício a nulidade do lançamento.

DA GLOSA DAS DESPESAS ORIUNDAS DO ÁGIO PELA SUA INDEDUTIBILIDADE. ERRÔNEA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Há a necessidade de expressamente constar no auto de infração quais artigos específicos da lei tributária foram violados, sob pena de nulidade do mesmo, por violação do art. 10 da lei 70.235/72, bem como dos direitos fundamentais do Contraditório e da Ampla Defesa.

ÁGIO INTERNO. INCORPORAÇÃO REVERSA. AMORTIZAÇÃO.

*Para fins fiscais, **o ágio decorrente de operações com empresas do mesmo grupo (dito ágio interno), não difere em nada do ágio que surge em operações entre empresas sem vínculo. Não há dispositivo legal que vede ou anule tal ato devendo os atos da administração pública seguir o princípio da legalidade.** Ocorrendo a incorporação reversa, o ágio poderá ser amortizado nos termos previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.*

DA INAPLICABILIDADE DA MULTA QUALIFICADA.

A forma da reestruturação empresarial é faculdade do contribuinte desde que observados os dispositivos legais, sendo incabível a multa qualificada, uma vez que a dedução dos valores de ágio amortizado não possui vedação legal.

MULTA ISOLADA. DOS JUROS MORATÓRIOS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Inaplicabilidade de incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício por carência de previsão legal.

“A intenção da administração tributária federal, com essa proposta de Medida Provisória, de impedir as operações com ágio dentro do mesmo grupo econômico, se não esclarece que há a possibilidade de o fazer atualmente, ao menos demonstra que a legislação atual não é clara na sua vedação. Se fosse clara a proibição legal, não haveria necessidade de se propor uma Medida Provisória para ratificar algo que já existe.”

“A intenção da administração tributária federal, com essa proposta de Medida Provisória, de impedir as operações com ágio dentro do mesmo grupo econômico, se não esclarece que há a possibilidade de o fazer atualmente, ao menos demonstra que a legislação atual não é clara na sua vedação.”

Se fosse clara a proibição legal, não haveria necessidade de se propor uma Medida Provisória para ratificar algo que já existe.”

Destarte, partindo do entendimento no sentido de que inexistia à época dos fatos vedação legal expressa quanto à dedutibilidade de valores de ágios registrados em operações com sociedades do mesmo grupo econômico, a restrição imposta pela autoridade lançadora nesse sentido deve ser considerada ilegítima, em respeito aos princípios da legalidade tributária e da tipicidade cerrada.

Entendo que para fins da legislação fiscal e societária brasileira, as pessoas jurídicas são tratadas como entidades autônomas e individualizadas, apresentando identidade distinta em relação aos seus acionistas, quotistas ou em relação a outras pessoas jurídicas que estejam sob controle comum.

Nos termos da Lei das S/A, e principalmente na época dos fatos, mesmo que uma sociedade fizesse parte de um determinado grupo econômico, essa ainda assim deverá levantar balanços de forma individualizada, demonstrando os seus resultados à luz das efetivas operações por ela realizadas. Esses balanços individuais, como se sabe, serão o ponto de partida para o cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSLL, conforme determina o art. 248 do RIR.

Nesse sentido, avanço a análise afastando o entendimento de que o ágio interno não seria permitido.

Ato contínuo, nos cabe analisar se ocorreu a participação de empresa com o intuito de simular a operação.

A fiscalização manifestou o entendimento de que a utilização da Magenta teria como única finalidade possibilitar a amortização fiscal do ágio.

Uma importante observação inicial é no sentido de que a Magenta continua desempenhando suas atividades e com certa importância para o Grupo Aché em termos econômicos.

A figura da simulação é prevista no artigo 167 do Código Civil como hipótese de “invalidade do negócio jurídico”. Nos termos do referido dispositivo, são nulos os negócios realizados de forma simulada, sendo que o seu parágrafo primeiro enumera expressamente as situações em que haverá simulação.

“Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.” (não destacado no original)

Todos os direitos transmitidos ou conferidos nas operações examinadas foram para as mesmas pessoas (jurídicas) a quem eles estavam sendo transmitidos ou conferidos. Não houve qualquer aparência distinta da realidade. Todas as operações foram devidamente registradas, tiveram seus efeitos contábeis, fiscais e societários reconhecidos e tiveram suporte em documentação hábil e idônea, colacionada pela Recorrente a estes autos.

Do mesmo modo, não houve nenhum documento, contrato ou qualquer forma de registro feita pela Recorrente que possa conter cláusula ou representação considerada não-verdadeira.

Por fim, nenhum dos documentos foi antedatado ou pós-datado, e esse fato nem mesmo foi questionado pela Fiscalização ou pelas Autoridades Fiscais, nem implícita nem explicitamente.

Entendo que a Recorrente tinha razões empresariais verdadeiras e extra-tributárias para praticar as operações examinadas. Isso é importante para que se perceba que, além de não estarem presentes nenhum dos “vícios da vontade” neste caso (conforme enumerados no artigo 167, §1º do Código Civil), também não se poderia falar aqui em simulação como “vício de motivo do negócio”. Os atos jurídicos aqui examinados foram praticados no contexto de um plano de integração global de grupos independentes, ou seja, havia efetivas razões empresariais que eram, a um só tempo, anteriores e independentes da pura economia fiscal.

O artigo 187 do Código Civil cuida da figura do Abuso de Direito, tratando como ilícito civil a utilização de direito de forma manifestamente excessiva, conforme abaixo:

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

O Professor MARCO AURÉLIO GRECO explica o artigo 187 do Código Civil e suas distinções (**GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 203-204**):

“(…)

Ou seja, sempre que o exercício da auto-organização se apoiar em causas reais e não unicamente fiscais, a atividade do contribuinte será irrepreensível e contra ela o Fisco nada poderá objetar, devendo aceitar os efeitos jurídicos dos negócios realizados.

Como se vê, o Fisco não pode interpretar os negócios privados como bem entender, apenas com o intuito de enquadrá-los na hipótese tributariamente mais onerosa. Não é isto que estou sustentando.

No entanto, os negócios jurídicos que não tiverem nenhuma causa real e predominante, a não ser conduzir a um menor imposto, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal, assumem um caráter abusivo: neste caso, o Fisco a eles pode se opor, desqualificando-os fiscalmente para requalificá-los segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato. Ou seja, se o objetivo predominante for a redução da carga tributária, ter-se-á um uso abusivo do direito.

Sublinhe-se que, com esta conclusão, não estou dizendo que o contribuinte é “obrigado a optar pela forma mais onerosa”, ou que deverá “pagar o maior imposto possível”. Não!

Conforme diversas vezes afirmado acima, o contribuinte tem o direito de se auto-organizar; e dispor a sua vida como melhor lhe aprouver; não está obrigado a optar pela forma fiscalmente mais onerosa.

*Porém, o que disse acima é que esta reorganização deve ter uma causa real, uma razão de ser, um motivo que não seja predominantemente fiscal. Sublinhei o termo “predominantemente”, pois este é o conceito chave. **Se determinada operação ou negócio privado tiver por efeito reduzir carga tributária, mas se apóia num motivo empresarial, o direito de auto-organização terá sido adequadamente utilizado. Não haverá abuso! O Fisco nada poderá objetar!** (não destacado no original)*

Portanto, as chamadas empresas veículos não foram mera passagem porque as empresas ainda existem.

Por outro lado, a Recorrente alega que era a necessária reestruturação societária para permitir a segregação das atividades e garantir a preservação e continuidade de expansão do Grupo Aché.

De fato, todas as operações societárias realizadas, além de admitidas na legislação, foram reais, usuais e comuns, não tendo, ao meu olhar, simulação no caso concreto.

Além disso, é uma evidência de que a empresa Margenta não atuou como empresa veículo, além da sua manutenção após a operação, é o fato de que existiu um propósito comercial na sua participação que foi a possibilidade da Margenta receber os imóveis em dação em pagamento de dividendos.

Diante o exposto, voto no sentido de DAR provimento ao presente Recurso para que seja reformada a Decisão DRJ, com o cancelamento integral dos autos de infração. Caso assim não se entenda, voto que seja afastada a imposição de multa agravada.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ricardo Piza Di Giovanni