



Processo nº	16561.720054/2020-21
Recurso	De Ofício e Voluntário
Acórdão nº	1301-006.707 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	18 de outubro de 2023
Recorrentes	JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS PARA SAÚDE LTDA. FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

ÁGIO. AQUISIÇÃO INTERNACIONAL. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO VALOR EFETIVAMENTE PAGO PELA AQUISIÇÃO DA PESSOA JURÍDICA SEDIADA NO BRASIL.

É ilegítima a dedução dos valores decorrentes de ágio na aquisição internacional, quando ausente a comprovação do custo de aquisição efetivo da pessoa jurídica localizada no Brasil.

DESCONSIDERAÇÃO DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS PRATICADOS. ART. 116 DO CTN. INAPLICABILIDADE.

Não cabe a alegação de violação ao art. 116, parágrafo único, do CTN, quando a Fiscalização não desconsidera os negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, mas sim entende que os efeitos fiscais deles decorrentes são diversos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

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

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo

optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

MULTA QUALIFICADA. ÁGIO. AUSÊNCIA DE DOLO.

Indevida a qualificação da multa, por ausência de dolo, nos casos em que não se verifica situação de fraude, mas sim divergência a respeito da interpretação das normas tributárias que disciplinam a amortização do ágio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício; (ii) e, quanto ao recurso voluntário, em lhe negar provimento (ii.1) por maioria de votos, quanto à glosa de amortização de ágio em relação ao IRPJ, vencidos os conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Marcelo José Luz de Macedo, tendo acompanhado pelas conclusões os conselheiros Iágalo Jung Martins, Lizandro Rodrigues de Sousa, Fernando Beltcher da Silva e Rafael Taranto Malheiros; (ii.2), por voto de qualidade, (ii.2.1) quanto à concomitância de multas de ofício e isolada e (ii.2.2) à glosa de amortização de ágio em relação à CSLL, vencidos o conselheiro Relator, Eduardo Monteiro Cardoso, e os conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcelo José Luz de Macedo e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Taranto Malheiros.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente e Redator Designado

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Monteiro Cardoso - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado(a)), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 2.942/2.982) interposto em face de acórdão da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 07 (“DRJ07”) que julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada pela Recorrente, mantendo parcialmente o crédito tributário exigido.

Conforme Autos de Infração (fls. 2.597/2.632) lavrados, a exigência decorre de supostas infrações ocorridas nos anos-calendário de 2015 a 2017, que foram sintetizadas da seguinte forma:

CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS
INFRAÇÃO: CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS

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

MULTA OU JUROS ISOLADOS

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

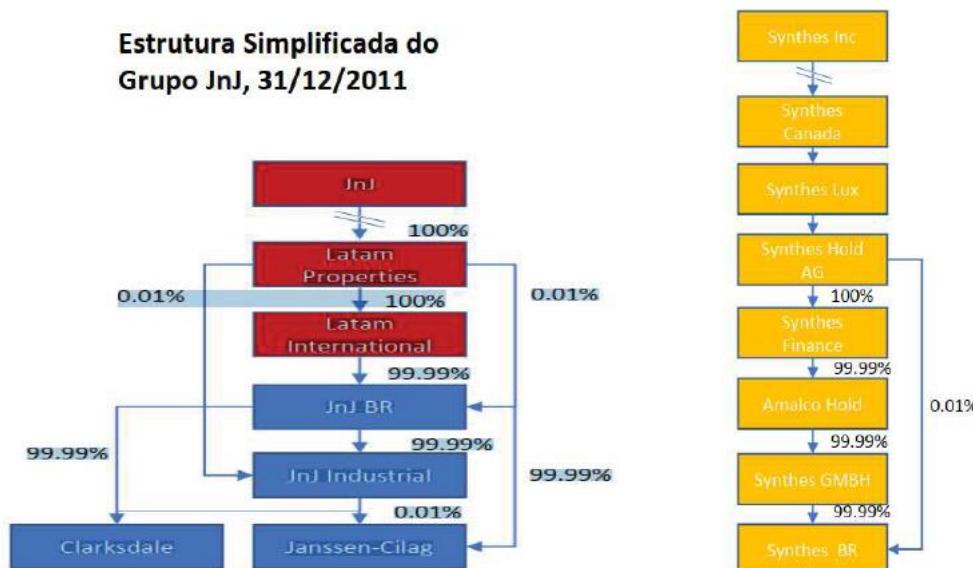
MULTA OU JUROS ISOLADOS

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA

Falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

Referidas infrações originaram a constituição de crédito tributário de IRPJ e CSLL, com acréscimo de multa de ofício qualificada (art. 44, I e § 1º, da Lei nº 9.430/96) e juros de mora, bem como a aplicação de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativa mensal (art. 44, II, da Lei nº 9.430/96).

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 2.548/2.596), o *Grupo Johnson & Johnson*, em 14/06/2012, anunciou que teria completado a aquisição do grupo suíço *Synthes*, por US\$ 19,7 bilhões. As estruturas simplificadas desses grupos foram apresentadas à Fiscalização da seguinte forma:



Conforme instrumento contratual apresentado pela Fiscalização (Doc. 12 do TVF), assinado em 27/04/2011, foi acordada a aquisição do *Grupo Synthes* pelo *Grupo Johnson*

& Johnson. Por meio deste instrumento, a *LATAM International* e a *LATAM Properties* teriam assumido o controle internacional do *Grupo Synthes* e, consequentemente, da *Synthes Brasil*.

Assim, como decorrência da aquisição do grupo, foram transferidas, por meio de alteração de contrato social de 30/08/2013 (fls. 2.179/2.227), as cotas da *Synthes Indústria e Comércio Ltda.* (“*Synthes Brasil*” – CNPJ/MF n.º 58.577.370/0001-76) para a *Latam International Investment Company* (“*Latam International*” – CNPJ/MF n.º 08.238.476/0001-77) e para a *Johnson & Johnson International Financial Services Company* (“*Johnson International*” – CNPJ/MF n.º 18.723.546/0001-36). A participação de cada uma na *Synthes Brasil* passou a ser a seguinte (fls. 2.186):

SÓCIO	QUOTAS	VALOR (R\$)
JOHNSON & JOHNSON INTERNATIONAL FINANCIAL SERVICES COMPANY	4	12,00
LATAM INTERNATIONAL INVESTMENT COMPANY	27 670 154	83 010 462,00
TOTAL	27 670 158	83.010.474,00

Em 31/08/2013, foi realizada a alteração do contrato social da Recorrente, para aumentar o seu capital social em R\$ 372.242.450,00, totalizando R\$ 3.093.508.391,00, mediante emissão de 372.242.450 novas quotas com valor nominal unitário de R\$ 1,00 (um real), que foram subscritas na totalidade pela sócia *Latam International*. Referido aumento de capital social foi integralizado mediante a conferência de todas as 27.670.154 quotas detidas pela *Latam International* no capital social da *Synthes Brasil* (fls. 568):

“1. Em decorrência da conferência de quotas desta Sociedade, pertencente à **LATAM INTERNATIONAL INVESTMENT COMPANY**, para integralização do capital social da **JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS PARA SAÚDE LTDA.**, esta última torna-se sócia da Sociedade, sendo que a totalidade das 27.670.154 (vinte e sete milhões, seiscentas e setenta mil cento e cinquenta e quatro) quotas da **LATAM INTERNATIONAL INVESTMENT COMPANY**, no valor nominal de R\$ 3,00 (três reais) cada uma, totalizando R\$ 83.010.462,00 (oitenta e três milhões, dez mil quatrocentos e sessenta e dois reais) nesta Sociedade são, então, assumidas pela nova sócia **JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS PARA SAÚDE LTDA.**, já qualificada.” (fls. 572)

A composição acionária da *Synthes Brasil* passou a ser, então, a seguinte:

"CLÁUSULA QUARTA - O capital social da Sociedade, totalmente subscrito e integralizado, é de R\$83.010.474,00 (oitenta e três milhões, dez mil quatrocentos e setenta e quatro reais), dividido em 27.670.158 (vinte e sete milhões, seiscentas e setenta mil cento e cinquenta e oito) quotas, no valor nominal de R\$3,00 (três reais) cada uma, assim distribuídas entre as sócias:

SÓCIO	QUOTAS	VALOR (R\$)
<i>JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS PARA SAÚDE LTDA.</i>	27.670.154	83.010.462,00
<i>JOHNSON & JOHNSON INTERNATIONAL FINANCIAL SERVICES COMPANY</i>	4	12,00
TOTAL	27.670.158	83.010.474,00

Em 01/08/2014 houve a aprovação de Protocolo e Justificação de Motivos de Incorporação, aprovando a incorporação da Synthes Brasil pela Recorrente. Também houve a aprovação do "Laudo de Avaliação Contábil" que apurou o acervo líquido da sociedade incorporada, datado de 15/04/2014 (fls. 1.998/2.019).

A Synthes Brasil apresentou DIPJ do ano-calendário de 2014, em função do evento de incorporação, para o período de 01/01/2014 a 01/08/2014, indicando como a sua sucessora na incorporação a Recorrente (fls. 1.737/1.934).

Após a descrição dessas operações, a Fiscalização apresentou algumas considerações, que transcrevo por entender serem importantes para a análise dos fatos (fls. 2.562/2.565):

2.4. Considerações sobre as operações efetuadas

A **Synthes Brasil** foi incorporada pela **J&J Brasil** em 19/08/2014 e passou a amortizar o Ágio, apenas a partir do **ano-calendário de 2015**.

Da análise do processo de aquisição da **Synthes Brasil (58.577.370/0001-76)** pela **J&J Brasil (54.516.661/0001-01)** verifica-se que se tratou de uma compra para complementação de produtos e ampliação de mercado na América Latina, **mas que buscou viabilizar posteriormente, a amortização do Ágio apurado na operação de compra no exterior.**

Os recursos financeiros que propiciaram a compra mundial da **Synthes** pertenciam às Controladoras estrangeiras da **J&J Brasil** e o **Ágio foi pago lá fora por empresas não residentes no Brasil**, e cerca de **26 meses após a compra**, a empresa **LATAM International**, como detentora do poder de decisão e dos recursos financeiros, **transferiu suas ações** na **Synthes Brasil** para a **J&J Brasil**, que passou a ser sua Controladora.

A incorporação trouxe o **Ágio para dentro da J&J Brasil**, deixando de ser escriturado em conta patrimonial e sendo controlado apenas via Lalur como mero favor de natureza tributária.

A investidora adquirente de participação societária de empresas sediadas no exterior, com pagamento de sobrepreço (Ágio), ao promover integralização de capital com tais participações (valor "cheio") em controlada no Brasil, não dá direito a esta de amortizar o **ágio transferido**, seja porque não foi quem efetivamente suportou o pagamento de ágio, seja por absoluta ausência de previsão legal.

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

Em virtude da absoluta ausência de previsão legal, o ágio, supostamente incorrido na aquisição de participação societária de pessoa jurídica domiciliada no exterior, não pode ser transferido por meio de aumento de capital e quitação dívida.

Ressalto mais uma vez que, o aproveitamento do ágio é mero encontro da despesa realizada pela investidora com a rentabilidade que justificou o pagamento do sobrepreço. Trata-se de consequência que deveria ser natural.

O regime de competência reconhece a receita quando uma empresa vende bens (empresas industriais ou comerciais) ou presta serviços (empresas de serviços). As despesas são reconhecidas no período em que a empresa reconhece as receitas que esses custos ajudaram a produzir. Assim, a contabilidade pelo regime de competência busca confrontar despesas com receitas. Quando o consumo dos benefícios futuros de um ativo não está correlacionado a uma receita específica, a empresa reconhece esses gastos como despesa no período em que a empresa utiliza os benefícios.

Despesas representam saída de ativos incorrida para gerar receitas.

Enquanto o Ágio pago (sacrifício de ativos) na aquisição em debate permanecer com as adquirentes **LATAM International** e **LATAM Properties**, ele (o Ágio) fica, digamos, congelado, em face do regime e competência, uma vez que ainda não se materializaram os benefícios futuros desta saída de ativos com os lucros ou receitas esperados, ou seja, o custo/despesa representado pelo ágio e as receitas pertinentes (resultados futuros) que se espera obter/gerar ainda não se comunicaram, daí a sua indedutibilidade fiscal.

Agora, quando se perfectibiliza o encontro da despesa/custo (do ágio, sacrifício de ativo do investidor) com a expectativa de rentabilidade futura da investida, ou seja, as receitas esperadas e auferidas pela investida, daí a legislação tributária brasileira aceitar a dedutibilidade fiscal da despesa (amortização do Ágio).

E **NÃO** foi o que ocorreu, pois a incorporação da **Synthes Brasil** não foi feito pelas empresas que detinham o investimento com Ágio (**LATAM International** e **LATAM Properties**). Portanto, a **J&J Brasil** que realizou a referida incorporação, não foi a adquirente real, não promoveu o desejável encontro de patrimônios.

Veja que o art. 386 do RIR/99 é muito claro: a amortização do Ágio, entenda a dedução fiscal, surgido da aquisição de participação societária é permitida a quem adquiriu tal investimento com o sobrepreço, não sendo cabível a sua transferência a outra empresa por meio de aumento de capital, até porque não há lei que possibilite transferência de Ágio por meio de subscrição de aumento de capital.

Ou seja, se o Ágio não é passível de amortização em virtude de a contribuinte não se enquadrar nas disposições da lei, vez que não foi ela quem suportou a despesa com Ágio, perde relevância discutir o fundamento econômico desse mesmo Ágio. A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da "confusão patrimonial" a pessoa jurídica investidora originária, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na "mais valia" do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição. Ainda que o ágio tenha sido criado em operação envolvendo terceiros independentes e efetivo pagamento do preço, se houver a transferência do Ágio registrado na investidora originária para outra empresa, pertencente ao mesmo grupo econômico, por meio de operações meramente contábeis e sem circulação de riqueza, não mais se torna possível o pretendido aproveitamento tributário do Ágio.

A análise dos fatos conduz inexoravelmente a conclusão de que a **J&J Brasil** não preencheu as condições impostas pelo legislador para deduzir os encargos de amortização do ágio em comento, para efeito de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Cabe ressaltar, que a empresa **J&J Brasil** contratou a empresa **ERNST & YOUNG** para a realização do **Laudo de Avaliação Econômica da Synthes Brasil**, cujo relatório foi emitido em **15/04/2014** com **data-base de 31/08/2013**, e a incorporação ocorreu em **01/08/2014**. Assim, buscou-se o objetivo de tentar justificar o fundamento econômico da expectativa de rentabilidade futura, que possibilitava a benesse da amortização do Ágio.

Conclui-se, por conseguinte, que o Ágio inicialmente pago pelas empresas **LATAM International** e **LATAM Properties** **foi transferido** indevidamente para a empresa fiscalizada. Ora, o Ágio foi efetivamente pago pelas empresas supracitadas e não pela sua controlada **J&J Brasil**. Portanto, o ativo (Ágio) decorrente da aquisição de ações haveria de ser contabilizado nas empresas adquirentes no exterior. Resta incontestável, portanto, que o previsto no Artigo 385 do RIR/99 não é aplicável à **J&J Brasil**, pois a empresa fiscalizada **não comprou a Synthes Brasil**, que foram usadas para a conferência de bens na subscrição das suas ações.

As ações da **Synthes Brasil** foram consideradas pelo seu valor “cheio”, isto é, pelo seu valor de patrimônio líquido mais o Ágio que foi pago quando de sua aquisição pelas empresas **LATAM International** e **LATAM Properties** no exterior.

A Fiscalização, então, realiza uma análise das informações e documentos apresentados pela Recorrente, destacando os seguintes elementos: (i) a incorporação da **Synthes Brasil** pela Recorrente ocorreu cerca de 9 meses após esta se tornar controladora em 100% das ações, o que demonstraria a existência de uma “concatenação lógica” para possibilitar a amortização do ágio, (ii) todo o recurso utilizado para integralizar o aumento de capital social da Recorrente ocorreu pela transferência de ações da **Synthes Brasil**, do exterior para a Recorrente, (iii) não teria havido qualquer “alteração na organização e nem na participação societária das sócias” da Recorrente, exceto pelo “carreamento do ágio” para dentro da Recorrente, com a criação de uma “confusão patrimonial” artificial de um ágio cujos “adquirentes reais” estariam no exterior (Latam International e Latam Properties) e (iv) o registro contábil do ágio foi feito em atendimento ao art. 385 do RIR/99.

A partir desse cenário fático, a Fiscalização concluiu pela indedutibilidade do ágio, a partir dos seguintes fundamentos:

Inaplicabilidade do art. 7º da Lei nº 9.532/1997 e do art. 386 do RIR/99:

- (i) O art. 7º da Lei nº 9.532/1997, que dá fundamento ao art. 386 do RIR/99, faz referência à pessoa jurídica que “detenha participação societária **adquirida** com ágio”. Assim, a lei exige que a investidora seja aquela que “efetivamente adquiriu” investimento com “mais valia”, sendo necessária a “confusão patrimonial” entre a “real investida” e a “real investidora”;
- (ii) Neste caso, a confusão patrimonial exigida pela lei teria sido observada “apenas de maneira formal”, por meio da interposição de uma pessoa jurídica entre a adquirida e as adquirentes. Essa artificialidade, contudo, não estaria abrangida pela legislação, que faz referência expressa a

elementos como “absorver patrimônio de outra participação societária” e “adquirida com ágio”;

- (iii) A Recorrente, a partir das operações descritas acima, teria *simulado* a materialização dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, havendo divergência entre a “vontade declarada” e a “vontade real”, sintetizada pela Fiscalização da seguinte forma:

“Vontade declarada – assunção direta do controle da Synthes Brasil, através da aquisição mundial do grupo Synthes.

Vontade real aferida – aquisição da Synthes Brasil, com a transferência do Ágio para a J&J Brasil por meio de aumento de seu Capital Social e integralização com ações da Synthes Brasil, através de sua incorporação pela J&J Brasil, tentando fazer ocorrer de forma forçada a confusão patrimonial exigida na Lei nº 9.532/1997.”

- (iv) Assim, embora fosse possível a incorporação da Synthes Brasil pela Recorrente, o “ágio transferido para dentro da J&J Brasil não poderá ser oponível ao Fisco”;

- (v) Se avaliadas de forma conjunta, ficaria evidente a ilicitude do resultado final obtido pelas operações:

“Vendo de forma isolada, as operações de aquisição e de incorporação dessas empresas são válidas. Contudo, quando se vê o filme das sequências e o resultado final obtido por meio das operações realizadas, vê-se a ilicitude conseguida, assim como o dolo de fraude nessa intenção.”

Dessa forma, diferente do que pretendiam as sócias da J&J Brasil, não basta à dedutibilidade do Ágio haver uma operação com efetivo pagamento, participação de partes não ligadas e pautada em um documento válido que ateste o fundamento econômico do Ágio. Deve o Contribuinte cumprir de maneira concreta os requisitos legais, mormente a confusão patrimonial na aquisição de uma participação societária que, com base na presunção de perda do capital investido, autoriza a dedução da despesa realizada.

Considerando que as operações dolosamente engendradas pela LATAM International e Properties Holding, visaram reduzir o montante dos tributos devidos. Com efeito, não fosse a operação de aumento de capital na J&J Brasil, o Ágio pago lá fora não seria deduzido da forma como foi.”

Operações estruturadas em sequência e curto espaço de tempo entre o aumento de capital da J&J Brasil com as ações da Synthes e sua incorporação pela J&J Brasil:

- (i) As operações analisadas devem ser avaliadas como um “conjunto de negócios encadeados”; e
- (ii) “O curto espaço de tempo em que as operações de aumento do Capital Social da J&J Brasil (14/11/2013) e sua Incorporação da Synthes Brasil (19/08/2014), 9 meses, já denotava que elas faziam parte de uma sequência de etapas, encadeadas com as anteriores e a depender das posteriores, visando à busca de um fim determinado, que era cumprimento dos requisitos legais para a amortização do Ágio.”

Interpretação restritiva de benefício fiscal: a Lei nº 9.532/1997, por instituir benefício fiscal, deve ser interpretada “de forma literal e restritiva”. Assim, a investidora não pode ser somente a pessoa que detém o ágio, mas sim “aquela que efetivamente adquiriu uma participação societária com ‘mais valia’, que no caso foram: LATAM International e LATAM Properties.”

Decisões da CSRF: a Fiscalização alega que referido entendimento estaria de acordo com o Acórdão nº 9101-003.972 (Rel. Cons. Demetrios Nichele Macei, Sessão de 17/01/2019), da 1^a Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste CARF.

Após a fundamentação da indedutibilidade do ágio, a Fiscalização qualificou a multa de ofício, com base no art. 44, I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996, sustentando que teria sido caracterizado o dolo da Recorrente, que tinha a *intenção* de reduzir o montante de IRPJ e de CSLL devidos. Isso porque, segundo a Fiscalização, foi transferido *intencionamente* o ágio pago por pessoas jurídicas irlandesas – Latam International e Latam Properties –, por meio de aumento de capital social da Recorrente, integralizado com ações da Synthes Brasil, e em seguida com a sua incorporação. Assim, haveria fraude, conforme concluiu o TVF (fls. 2.584/2.585):

Portanto, pode-se concluir que a definição de fraude nos dá 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. A 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 das despesas de amortização e depreciação do ágio. Nesse sentido, o Contribuinte, ao formalizar seus registros contábeis e societários de forma a dar uma aparência de correção à indedutibilidade das despesas de amortização e depreciação do ágio e à reestruturação societária sem propósito negocial, pretende induzir a fiscalização a avalizar uma operação que, nessas circunstâncias, é inoponível à Fazenda. (...)

Apesar da J&J Brasil ser uma empresa operacional, ela foi utilizada para “carrear” o investimento para a compra da Synthes Brasil de seus reais adquirentes no exterior, que as operações dolosamente engendradas pelo Contribuinte, visaram reduzir o montante dos tributos devidos (o que caracteriza a fraude), correta a aplicação da multa qualificada.

Por fim, a Fiscalização aplicou multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e de CSLL (art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996), pois a amortização do ágio geraram falta de pagamento desses montantes.

Inconformada, a Recorrente apresentou a sua Impugnação (fls. 2.642/2.688), requerendo o cancelamento da autuação. Referida defesa foi julgada parcialmente procedente pela DRJ07, apenas para cancelar a qualificação da multa, por ausência de dolo. O acórdão foi ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. DEDUÇÃO FISCAL POR INCORPORAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. A possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, art. 386 do RIR/1999, exige que a pessoa jurídica investidora incorpore a pessoa jurídica investida, não se admitindo a transferência desse ágio para outra empresa de seu grupo econômico, por meio de operações meramente contábeis.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. NÃO CONCORRÊNCIA. Por decorrerem de distinta motivação, não concorrem, entre si, as multas de ofício - incidentes sobre tributos devidos em razão de irregularidades apuradas - e as denominadas multas isoladas - que derivam do não recolhimento de estimativas de tributos.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. DOLO NÃO CARACTERIZADO. O erro na interpretação da legislação fiscal não se confunde com a prática de conduta dolosa, mormente quando a matéria é objeto de controvérsia no CARF, motivo pelo qual se deve reduzir a multa de ofício 150% para 75%.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

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

Em função do valor do crédito tributário cancelado, o acórdão foi submetido a Recurso de Ofício pela DRJ07, com base no art. 34, I, do Decreto n.º 70.235/1972 e na Portaria MF n.º 63/2017.

Em seguida, a Recorrente interpôs o seu Recurso Voluntário (fls. 2.942/2.982), sustentando a necessidade de cancelamento integral da autuação, cujos fundamentos passo a sintetizar:

I. Possibilidade de Transferência do Investimento via Integralização de Capital

(I.1) A transferência do ágio e seu aproveitamento fiscal não precisam estar previstos na legislação. Uma vez que não há vedação expressa nesse sentido nos arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532/1997 e nos arts. 385 e 386 do RIR/99, é possível a sua transferência;

(I.2) Se a participação em sociedade cuja expectativa de rentabilidade futura sustentou o ágio foi transferida, “é uma decorrência lógica que o ágio acompanhe essa participação, motivo pelo qual não há a necessidade de previsão legal expressa autorizando a hipótese.” Inclusive, o fundamento para tanto é o denominado *matching principle*, segundo o qual “toda e qualquer despesa deverá ser confrontada com a sua respectiva receita.”;

(I.3) Com a incorporação, há o confronto entre a receita tributável decorrente da rentabilidade futura e a possibilidade de amortização do ágio pago com base nessa mesma rentabilidade futura. Neste caso foi exatamente o que ocorreu quando a Synthes Brasil foi incorporada pela Recorrente, pois naquele momento a receita tributável/lucro da Synthes Brasil se encontrou ao ágio registrado pela Recorrente;

(I.4) Sendo assim, é improcedente a tese de que “o ágio só poderia ser aproveitado pela ‘investidora original’ (no caso concreto a LATAM International)”, pois só assim haveria o cumprimento do suposto requisito do art. 7º da Lei n.º 9.532/1997 e art. 386 do RIR/99 de “confusão patrimonial”;

(I.5) “O instituto da ‘confusão patrimonial’ existe no ordenamento jurídico brasileiro, mas não possui qualquer relação com o aproveitamento fiscal do ágio decorrente de operações societárias”, sendo relativo às hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica ou na atribuição de responsabilidade tributária solidária.

(I.6) Ainda, a “confusão patrimonial” com a “investidora original” não está prevista na legislação tributária como condição para o aproveitamento fiscal de um ágio. Isso seria verificado por uma interpretação gramatical da Lei nº 9.532/1997 e do RIR/99, que não mencionam referidas figuras. Inclusive, o art. 7º da Lei nº 9.532/1997 estabelece como requisito uma “incorporação, fusão ou uma cisão envolvendo a pessoa jurídica que detém a participação na sociedade adquirida com ágio e este investimento”. Inclusive, a interpretação desse dispositivo deve ser literal, conforme art. 111 do CTN;

(I.7) Também por uma interpretação teleológica do art. 7º da Lei nº 9.532/1997 não há que se falar em condicionamento do aproveitamento do ágio à “confusão patrimonial” com a “investidora original”;

(I.8) Este CARF, inclusive pela sua CSRF, considerou válidas diversas operações com transferência de ágio, quando se verifica: (a) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; (b) a realização das operações originais entre partes não ligadas; e (c) a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura. Isso seria verificado a partir dos acórdãos nº 9101-003.610 e nº 1301-002.047 (CTEEP), 1402-001.402 (Globosat Programadora Ltda.) e 1101-00.354 (Vivo S/A). Estes requisitos estariam presentes neste caso;

(I.9) O Poder Judiciário também vem reconhecendo a legitimidade de aproveitamento fiscal de ágio objeto de transferência, como pode ser visto nos Processos nº 1023173-26.2018.4.01.3400 (Intercement Brasil S/A), 0804759-94.2018.4.05.8300 (Companhia Energética de Pernambuco) e 5008765-19.2019.4.03.6100 (Banco Bradesco Berj S/A).

II. Liberdade individual dos contribuintes – outras estruturas possíveis com o mesmo resultado fiscal

(II.1) O inconformismo da Autoridade Fiscal com a estrutura escolhida pela Recorrente e seu Grupo se afasta dos comandos legais, não havendo qualquer justificativa para considerar ilegítima a operação realizada;

(II.2) O Grupo Johnson & Johnson, “respaldado pelo direito constitucional à livre iniciativa, apenas elegeu, dentre outras estruturas possíveis com o mesmo resultado fiscal, a que melhor atendia aos seus interesses negociais, organizacionais e, assim, lhe permitisse, ao final, reconhecer os efeitos fiscais decorrentes do ágio em questão”;

(II.3) Caso fosse escolhida outra configuração societária, o resultado fiscal seria o mesmo: o aproveitamento fiscal do ágio pela Recorrente. É o que se verificaría “caso a LATAM International tivesse integralizado o aumento de capital da Recorrente com o dinheiro utilizado para adquirir a participação na Synthes Brasil (US\$ 158.300.000,00, o equivalente a R\$ 372.242.450,00) e a Recorrente, posteriormente, tivesse adquirido a Synthes Brasil com estes recursos”, hipótese em que o ágio seria registrado na Recorrente e, com a incorporação da Synthes Brasil, passaria a ser reconhecível fiscalmente;

(II.4) Contudo, por uma questão de celeridade e de diminuição de burocracia, a aquisição se deu de forma centralizada. Se o objetivo da operação fosse estritamente fiscal, a incorporação teria sido feita o quanto antes, e não depois de 9 meses após o aumento de capital, como

destacado pela Fiscalização. Não procede a alegação da Autoridade Fiscal de que as operações teriam sido estruturadas em sequência, ocorrendo em curto espaço de tempo”;

(II.5) “Além disso, vale observar que o Grupo Johnson & Johnson poderia ter determinado a incorporação da LATAM International pela Synthes Brasil e, em seguida, a incorporação da Synthes Brasil pela Recorrente, a qual poderia aproveitar fiscalmente o ágio pago também nessa circunstância”;

(II.6) A forma escolhida pela Recorrente deve ser respeitada, tendo em vista decorrer da sua liberdade de auto-organização, decorrente do princípio da legalidade estrita (art. 5º da Constituição Federal) e do princípio da livre iniciativa e garantia à propriedade privada (art. 170 da Constituição Federal);

(II.7) Vale destacar, ainda, que em atenção ao princípio da legalidade é descabida a menção à existência ou não de “propósito negocial” ao caso dos autos. “Porém, ainda que se entenda aplicável a exigência do propósito negocial às relações tributárias brasileiras, o que se alega apenas a título argumentativo, é inconteste que cada uma das etapas da operação descrita anteriormente foi fundamental para atender a finalidade de se viabilizar o desenvolvimento e a otimização dos negócios da Recorrente, em consonância com as estratégias empresariais adotadas por esta, fato que foi, inclusive, reconhecido tacitamente pela DRJ, a qual não rechaçou as alegações da Recorrente acima que já constavam na peça impugnatória”;

(II.8) Portanto, independentemente da forma escolhida, “houve perfeito cumprimento pela Recorrente do disposto no artigo 7º da Lei nº 9.532/97 e no artigo 386 do RIR/99”.

III. Subsidiariamente – “Novo” Ágio Gerado Quando do Aumento de Capital da J&J Brasil Integralizado com Quotas da Synthes Brasil – Cumprimento dos Requisitos Legais ao Aproveitamento Fiscal do Ágio (Regra Geral)

(III.1) Ainda que não se admita os efeitos fiscais do ágio na Recorrente por conta da transferência, “é certo que deverá se reconhecer que foi gerado um ‘novo’ ágio com a integralização da Synthes Brasil na Recorrente e que tal ágio cumpriu os requisitos legais – vigentes à época da operação – para a sua amortização fiscal, razão pela qual a glosa promovida pela Autoridade Fiscal deve ser, desde já, afastada por esse E. CARF”;

(III.2) Isso porque esse “novo” ágio cumpriria os requisitos legais, pois: (a) houve a efetiva aquisição das quotas da Synthes Brasil pela Recorrente (mediante o oferecimento, à LATAM International, de 372.242.450 quotas da própria Recorrente, no valor total de R\$ 372.242.450,00); (b) o ágio decorrente dessa aquisição foi fundamentado na expectativa de rentabilidade futura do investimento, com base em laudo de avaliação elaborado por empresa de consultoria independente, com data-base de 31/08/2013, por meio da metodologia dos fluxos de caixa futuros descontados a valor presente; e (c) Foi efetivada, por meio da incorporação da Synthes Brasil pela Recorrente, a operação societária de incorporação do investimento pela sociedade que detinha esse investimento adquirido com ágio.

IV. Impossibilidade de Desconsideração pela Autoridade Fiscal dos Negócios Jurídicos Praticados – Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN

(IV.1) “Diferentemente do que alegou a DRJ no acórdão recorrido, a Autoridade Fiscal, por via transversa, buscou sim desconsiderar negócios jurídicos praticados pela Recorrente e os seus efeitos fiscais, ato que só poderia estar embasado no parágrafo único do artigo 116 do CTN e que não pode ser admitido por este E. CARF”;

(IV.2) “Ainda que se pudesse considerar que no caso concreto se estaria diante de um ‘planejamento fiscal’, o que, claramente, não corresponde à realidade dos fatos, cabe observar que os procedimentos necessários à aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN dependem de elaboração de lei ordinária, a qual, até o presente momento, não foi editada.”

V. Impossibilidade de Adição à Base de Cálculo da CSLL das Parcelas de Aproveitamento Fiscal do Ágio Consideradas Indedutíveis Pela Autoridade Fiscal

(V.1) “Na remota hipótese deste E. CARF não entender pela reforma parcial do acórdão recorrido com o consequente cancelamento integral dos autos de infração, o que se alega a título meramente argumentativo, deve ao menos reconhecer a necessidade de se cancelar o auto de infração de CSLL, já que não há que se falar em adição dos referidos valores à base de cálculo da CSLL, por absoluta falta de previsão legal” (art. 2º e parágrafos da Lei nº 7.689/1988);

(V.2) Nesse sentido seria a jurisprudência do CARF, conforme acórdãos nº 1301-002.281, 1103-00.630, 1301-001.394, 1201-000.285, 101-96.056 e 9101-002.310.

VI. Correto Afastamento da Multa Qualificada

(VI.1) Ainda que confirmada a autuação, deve ser mantido o entendimento adotado pela DRJ, no sentido de que “o aproveitamento fiscal do ágio ora debatido não decorreu de uma conduta dolosa como asseverado pela Autoridade Fiscal no TVF, mas sim teria sido o resultado de um mero erro na interpretação da legislação, dada a existência de divergência na jurisprudência administrativa.”

VII. Inaplicabilidade das multas isoladas em razão do encerramento dos anos-calendário (2015, 2016 e 2017)

(VII.1) “Como os autos de infração objeto do presente processo foram lavrados após o encerramento dos anos-base autuados, eventuais insuficiências de recolhimento do IRPJ e da CSLL não mais podem ser punidas pela exigência das multas isoladas previstas no inciso II, do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, conforme reiteradas decisões deste E. CARF e da CSRF.”

VIII. Impossibilidade de Cumulação das Multas Isoladas com a Multa de Ofício

(VIII.1) “Ainda que fosse possível lançar, após o encerramento dos anos-base, as multas isoladas, o que se alega a título de argumentação, fato é que não poderia haver a cumulação dessas penalidades com a multa de ofício”;

(VIII.2) Referido entendimento vem sendo adotado pela CSRF e pelo STJ, tendo sido inclusive consolidado por meio da Súmula CARF nº 105.

IX. Impossibilidade de Exigência das Multas em Caso de Dúvida

(IX.1) Caso se decida pela manutenção do lançamento e referida decisão não ocorra por unanimidade de votos, deve se considerar a existência de dúvida quanto à ocorrência da infração. Sendo assim, não podem ser exigidas as penalidades, nos termos do art. 112 do CTN.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso, Relator.

A Recorrente foi intimada do acórdão recorrido em 02/07/2021 (fls. 2.938), tendo interposto seu Recurso Voluntário em 29/07/2021 (fls. 2.940), por procurador devidamente habilitado. Assim, presentes os pressupostos legais, conheço o recurso.

Como relatado, a autuação decorre da glosa de valores amortizados a título de ágio, que segundo a Fiscalização seriam indedutíveis na apuração do lucro real. Assim, a adequada análise da controvérsia depende de uma compreensão das operações que geraram referido ágio e do enquadramento dessa hipótese na autorização prescrita pelo art. 7º da Lei nº 9.532/1997, que deu fundamento ao art. 386 do RIR/99.

I. Síntese da operação

Em abril de 2011, foi acertada a compra global do *Grupo Synthes* pelo *Grupo Johnson & Johnson*, conforme contratos denominados “Agreement and Plan of Merger” (fls. 1.277/1.381) e “Share Purchase Agreement” (fls. 1.986/1.996). Desses dois instrumentos, percebe-se que se tratou de aquisição complexa, cuja contraprestação se deu tanto por meio de ações do *Grupo Johnson & Johnson* quanto por pagamento em dinheiro. De acordo com o segundo instrumento mencionado, a Latam International Investment Company (“Latam International”), pessoa jurídica integrante do *Grupo Johnson & Johnson*, adquiriu da *Depuy (Ireland)* o total de 125.500 ações da *Synthes Holding AG*, pagando quantia específica.

A operação foi bem sintetizada em Relatório elaborado pela Ernst & Young a respeito da operação global, devidamente traduzido (369/443):

Visão geral da transação.

Em 27 de abril de 2011, a Johnson & Johnson e a Synthes anunciaram que haviam celebrado um contrato definitivo, por meio do qual a Johnson & Johnson iria adquirir a Synthes por CHF 159,00 por ação. O preço representou 8,5% acima do preço de fechamento da Synthes um dia antes do anúncio e 15,0% acima do preço de fechamento em 15 de abril de 2011, o último dia de negociação antes que a Synthes relatassem que estava em negociação com a Johnson & Johnson.

Após a conclusão da Transação, a Synthes e a DePuy Companies (DePuy), uma franquia de empresas de ortopedia e neurociência adquirida pela Johnson & Johnson em 1998, constituíram o maior negócio no segmento de Dispositivos Médicos e Diagnóstico da Johnson & Johnson. A Transação foi concluída em 14 de junho de 2012

por um preço total de compra de \$ 19,7 bilhões, incluindo aproximadamente \$ 2,7 bilhões em caixa.

O objetivo do referido relatório foi o de analisar a “valorização de determinadas pessoas jurídicas (coletivamente, Pessoas Jurídicas) da Synthes, Inc. (Synthes) até 31 de março de 2013 (Data da Avaliação)”.

Entre os ativos do *Grupo Synthes* adquiridos na operação global, encontrava-se a Synthes Indústria e Comércio Ltda. (“Synthes Brasil” – CNPJ/MF nº 58.577.370/0001-76), cujo capital social era detido pela *Synthes GMBH* e pela *Synthes Holding AG*. Veja-se que referida pessoa jurídica foi devidamente indicada na avaliação global dos ativos da *Synthes* mencionada acima, datada de 31/03/2013, tendo lhe sido atribuída “Recomendação de Valor Justo de Mercado do Patrimônio Líquido” de US\$ 158.311.000,00 (fls. 411).

Por conta da aquisição, em 30/08/2013, foi aprovada a 30^a alteração do contrato social da Synthes Brasil, momento em que houve a substituição dos sócios pela Johnson & Johnson International Financial Services Company e pela Latam International Investment Company, cada uma com a seguinte participação:

SÓCIO	QUOTAS	VALOR (R\$)
JOHNSON & JOHNSON INTERNATIONAL FINANCIAL SERVICES COMPANY	4	12,00
LATAM INTERNATIONAL INVESTMENT COMPANY	27 670 154	83 010 462,00
TOTAL	27 670 158	83.010.474,00

Em momento subsequente (31/08/2013), foram aprovadas duas alterações de contrato social, sintetizadas da seguinte forma:

- (i) Johnson & Johnson do Brasil Indústria e Comércio de Produtos para Saúde Ltda. (“Recorrente”): aumento do capital social em R\$ 372.242.450,00, por meio da emissão de 372.242.450 novas quotas com valor nominal unitário de R\$ 1,00, subscritas pela *Latam International*. Referidas quotas foram integralizadas mediante a conferência de todas as 27.670.154 quotas detidas pela *Latam International* no capital social da Synthes Brasil;
- (ii) Synthes Brasil: substituição da sócia *Latam International* pela Recorrente, em função da conferência das 27.670.154 quotas detidas por aquela, no valor nominal total de R\$ 83.010.462,00.

Em 01/08/2014, foi aprovada a incorporação, pela Recorrente, da Synthes Brasil. O “Protocolo e Justificação de Motivos de Incorporação” foi acompanhado de avaliação contábil da incorporada, que apurou um valor de patrimônio líquido de R\$ 109.412.720,07 a partir de balanço patrimonial datado de 29/06/2014.

Antes da referida incorporação, no dia 15/04/2014, foi formalizado “relatório de avaliação econômico financeira” das ações da Synthes Brasil (fls. 2.020/2.069), segundo o qual o

valor justo de 100% das ações da incorporada corresponderia ao montante aproximado de R\$ 373.900.000,00, a partir do método do Fluxo de Caixa Descontado (FCD). A data-base utilizada para referida avaliação é 31/08/2013, mesma data em que houve a conferência de ações de titularidade da *Latam International* à Recorrente.

Após a incorporação, a Recorrente passou a amortizar o ágio correspondente à diferença entre o valor da participação societária efetivamente integralizado pela Latam International mediante conferência de ações e aquele correspondente ao apurado mediante equivalência patrimonial.

Em função desse cenário, cabe analisar a legitimidade ou não da amortização do ágio feita pela Recorrente.

II. Mérito: ágio amortizado pela Recorrente e análise do cumprimento dos requisitos legais

O art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977 – diploma normativo editado para adequar as disposições relativas ao imposto sobre a renda às regras da Lei nº 6.404/1976 – estabeleceu que o contribuinte “que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido” deverá desdobrar o custo de aquisição em (i) valor do patrimônio líquido, na época da aquisição e (ii) ágio ou deságio na aquisição, correspondente à diferença entre o montante pago e o apurado de acordo com o patrimônio líquido.

Ou seja, referida regra diz respeito à *formação* do ágio, que se relaciona diretamente com a utilização do Método de Equivalência Patrimonial (“MEP”) prescrito pelo art. 248 da Lei nº 6.404/1976. Enquanto a lei societária estabelece as hipóteses de aplicação do MEP, a legislação fiscal tratou do registro do sobrepreço em caso de aquisição de participação societária por valor superior ao do patrimônio líquido nos casos de aplicação desse método.

Apesar de ter regulado o registro do ágio, o Decreto-lei nº 1.598/1977 não tratou de forma cuidadosa dos efeitos decorrentes da sua baixa. Como bem aponta MARCOS TAKATA,¹ referido diploma normativo, em seu art. 34, admitia que, em eventual incorporação, o ágio pago fosse integralmente deduzido do lucro real, com a única condição de que o acervo líquido vertido fosse avaliado a preço de mercado e fosse constatada perda de capital entre o valor contábil, incluído o ágio, e o valor deste acervo. Nesse sentido, inclusive, já decidiu este CARF a respeito das incorporações ocorridas antes da vigência da Lei nº 9.532/1997 (Cf. Acórdão nº 1103-000.294, Sessão de 31/08/2010). Não havia, portanto, qualquer restrição de acordo com o fundamento econômico que teria levado ao pagamento do ágio pela investidora, admitindo-se a baixa integral independentemente do motivo.

O cenário mencionado induzia a ocorrência de uma situação peculiar: tornou-se comum a aquisição de pessoas jurídicas deficitárias, com ágio que seria posteriormente deduzido integralmente no momento da incorporação. Esta razão foi expressamente citada na exposição de motivos da Medida Provisória nº 1.602/1997, posteriormente convertida na Lei nº 9.532/1997, que acabou por regulamentar o *aproveitamento* do ágio.

¹ TAKATA, Marcos (2004). O Ágio na Incorporação de Controladora pela Controlada. Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais, v. 26, p. 111-130.

Diante desse cenário, como bem apontado por LUÍS EDUARDO SCHOUERI,² fica evidente que o legislador buscou “limitar a dedução do ágio às hipóteses em que fossem acarretados efeitos econômico-financeiros que o justificassem”. Sendo restrição de situação anterior, anoto que não entendo se tratar de benefício fiscal, como citado pela Fiscalização, concordando com a conclusão adotada por RAMON TOMAZELA SANTOS³ em obra específica sobre a matéria.

Nesse sentido, vale destacar que a amortização do ágio é necessária para que a tributação seja limitada ao conceito de renda prescrito no art. 43 do CTN, especialmente nos casos de expectativa de rentabilidade futura. Segundo JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA,⁴ “o débito da amortização do ágio nas contas de resultado da investidora compensa o ajuste no valor de patrimônio líquido, impedindo que a investidora reconheça como lucro do exercício o que é recuperação de capital aplicado na aquisição do investimento.” Noutros termos, se houve sacrifício de capital para constituição de um ativo, é necessário que aquele seja subtraído dos benefícios futuros gerados por esse ativo, sob pena de se tributar como renda algo que não o é.

Assim, a partir da Lei nº 9.532/1997, houve uma regulação específica da amortização do ágio, de acordo com os fundamentos econômicos que levaram ao seu surgimento, após a absorção de patrimônio via reorganização societária. O art. 7º do referido diploma normativo prescreve o seguinte, autorizando a amortização de acordo com o fundamento econômico que lhe deu causa em caso de absorção do patrimônio da investida:

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

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

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

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

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

Trata-se, assim, de regra de *aproveitamento* ou *utilização* do ágio, complementando as regras de *fundamentação* ou *reconhecimento*. Segundo o dispositivo mencionado – sobre o qual está apoiada a controvérsia existente nestes autos – a utilização do ágio depende de (i) reconhecimento do ágio de acordo com o art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977 e (ii) absorção do patrimônio da pessoa jurídica investida, por meio de incorporação, fusão ou cisão.

² SCHOUERI, Luís Eduardo. Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários). São Paulo: Dialética, 2012.

³ SANTOS, Ramon Tomazela. Ágio na Lei 12.973/2014: aspectos tributários e contábeis. - 2ª ed. - São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022.

⁴ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas, v. I. Rio de Janeiro: Justec, 1979, p. 618-619

Neste momento surge o *primeiro problema* relevante para este caso. Como apontado pela Fiscalização, a aquisição ocorreu em operação internacional, por meio da qual o *Grupo Johnson & Johnson* adquiriu integralmente o *Grupo Synthes*, havendo entre os ativos transacionados a *Synthes Brasil*. A participação societária da *Synthes Brasil*, após a conclusão da aquisição internacional, foi transferida para a *Latam International*, pessoa jurídica do *Grupo Johnson & Johnson com sede na Holanda* e que, segundo a Fiscalização, arcou financeiramente com a aquisição.

Com efeito, como demonstrado por RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, a possibilidade de amortização do ágio “depende de as duas pessoas jurídicas estarem sediadas no Brasil, isto é, de ambas serem sujeitas ao imposto de renda das pessoas jurídicas aqui localizadas”.⁵ Isso decorre, principalmente, do fato de a contabilidade brasileira não prever a utilização do chamado *pushdown accounting*, que permitiria a internalização do ágio pago por investidora estrangeira em investida residente. Segundo referido método contábil, após a aquisição da participação societária, a adquirida ou investida ajusta a sua contabilidade para atribuir aos ativos e passivos um valor justo de acordo com o que foi pago pela investidora.

Como a internalização direta não é admitida, as pessoas jurídicas estrangeiras usualmente se valem de uma pessoa jurídica residente no Brasil para a aquisição. É comum que a aquisição seja feita por essa pessoa jurídica, que geralmente tem uma natureza transitória por ser, num curto espaço de tempo, incorporada às avessas pela investida, de modo a permitir o aproveitamento do ágio. Neste caso, há o aporte de capital estrangeiro em pessoa jurídica sediada no Brasil, que posteriormente faz a aquisição da participação societária. Esta situação já foi analisada em diversas oportunidades neste Carf (Cf. Acórdão n.º 1201-001.242, Rel. Cons. Marcelo Cuba Netto, Sessão de 10/12/2015).

Há casos, porém, em que a aquisição é feita de fato por pessoa jurídica estrangeira, que depois “transfere” a participação societária para pessoa jurídica nacional, por meio de aumento de capital integralizado mediante a conferência das ações da pessoa jurídica investida. É o que ocorreu, por exemplo, no Acórdão n.º 1402-000.802 (Sessão de 21/10/2011, Rel. Cons. Antonio José Praga de Souza), conhecido neste Carf como “*Caso Santander*”.

Este caso se insere nessa última hipótese.

Primeiro, a *Latam International*, sediada na Holanda, recebeu as quotas da *Synthes Brasil*, por meio de alteração contratual de 30/08/2013, em cessão onerosa de 27.670.154 quotas no valor nominal de R\$ 3,00 cada uma:

1. A sócia **SYNTHES HOLDING AG**, acima qualificada, com a anuência da sócia **SYNTHES GMBH**, acima qualificada, que renuncia ao seu direito de preferência, cede e transfere, a título oneroso, 27.670.154 (vinte e sete milhões, sciscentas e setenta mil cento e cinquenta e quatro) quotas da Sociedade de que é titular, no valor nominal de R\$3,00 (três reais) cada uma, à **LATAM INTERNATIONAL INVESTMENT COMPANY**, acima qualificada, que desta forma ingressa na Sociedade na qualidade de sócia

⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Reestruturação Empresarial - Aspectos Internacionais - Visão Geral. Revista Direito Tributário Atual, v. 30, 2013, p. 309.

Segundo, referidas quotas foram cedidas à Recorrente, mas pelo valor de R\$ 372.242.450,00, em contrapartida à emissão de 372.242.450 quotas desta última, subscritas e integralizadas pela *Latam International*.

Referidas quotas foram avaliadas, naquela oportunidade, em R\$ 372.242.450,00, fazendo menção expressa ao mesmo montante da avaliação global, de US\$ 158.311.000,00 (fls. 1.959):

2.1 As 27.670.154 (vinte e sete milhões, seiscentas e setenta mil cento e cinquenta e quatro) quotas ora conferidas no capital social desta Sociedade apresentam um valor nominal total de R\$ 83.010.462,00 (oitenta e três milhões, dez mil quatrocentos e sessenta e dois reais), de acordo com o informado na última alteração do Contrato Social da **SYNTHES INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA**. Todavia, as referidas 27.670.154 (vinte e sete milhões, seiscentas e setenta mil cento e cinquenta e quatro) quotas são conferidas no capital desta Sociedade pelo seu valor de mercado, o qual totaliza o valor de R\$372.242.450,00 (trezentos e setenta e dois milhões, duzentos e quarenta e dois mil quatrocentos e cinquenta reais), nos termos do item abaixo.

3. As sócias consignam que o valor a mercado das quotas conferidas neste ato está devidamente fundamentado em Relatório de Avaliação, o qual se encontra para fins de direito, arquivado na sede desta Sociedade. Outrossim, consignou-se, neste ato, que o valor a mercado das quotas ora conferidas no valor retro referido de R\$372.242.450,00 (trezentos e setenta e dois milhões, duzentos e quarenta e dois mil quatrocentos e cinquenta reais) coincide com o valor referente ao custo de aquisição de tal investimento reconhecido na LATAM INTERNATIONAL INVESTMENT COMPANY correspondente a US\$158,300,000.00 (cento e cinquenta e oito milhões e trezentos mil dólares dos Estados Unidos da América), sendo desconsiderados os centavos para fins do presente aumento de capital social.

Ou seja, existem aqui duas operações: (i) a aquisição, pela *Latam International*, sediada na Holanda, das quotas da Synthes Brasil, no contexto da operação societária internacional; e (ii) a cessão dessas quotas à Recorrente, por valor de mercado “devidamente fundamentado em Relatório de Avaliação”.

Na primeira operação, entendo que não se aplicam as regras de *reconhecimento* do ágio previstas no art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977, uma vez que a forma de contabilização do investimento deve seguir a legislação da Holanda, país em que localizada a sede da *Latam International*. Nesse sentido:

ÁGIO GERADO EM OPERAÇÃO ENVOLVENDO EMPRESA DO EXTERIOR. IMPOSSIBILIDADE DE AMORTIZAÇÃO. A legislação que permite a amortização fiscal do ágio decorrente de expectativa de rentabilidade futura é nacional, devendo ser aplicada tão somente às empresas nacionais que adquirem investimentos com ágio. A extensão ao alcance das regras fiscais a reais adquirentes domiciliados no exterior, deve ser afastado pela fiscalização e o ágio amortizado deve ser objeto de glossa fiscal, justificada também em razão do desconhecimento do tratamento fiscal dispensado ao ágio no país de domicílio do real adquirente. (Acórdão nº 1401-001.903, Rel. Cons. Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Sessão de 20/06/2017)

Com relação à segunda operação, entendo imprópria a sua designação como sendo de “transferência” de ágio. Isso porque só se poderia falar em “transferência” em casos de incorporação, cisão ou fusão. Na segunda operação o que existe é uma cessão onerosa de

participação societária, que pode gerar novo ágio se cumpridos os requisitos do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977. Nesse sentido é a jurisprudência deste Carf:

ÁGIO. SURGIMENTO. TRANSFERÊNCIA. AMORTIZAÇÃO. O ágio nasce quando uma empresa adquire participação relevante em outra sociedade e somente se transfere por incorporação reversa, cisão ou fusão (art. 386 do RIR/99). A transferência de quotas na integralização de capital não implica em transferência do ágio, mas em extinção do ágio que havia na alienante e surgimento de um novo ágio na adquirente. O ágio gerado no aumento de capital da fiscalizada mediante conferência de quotas da investida, com atendimento dos requisitos do art. 385 do RIR/99, é um ágio novo e pode ser amortizado a partir da incorporação dessa última, nos termos do art. 386 do RIR/99. (Acórdão nº 1202-000.884, Rel. Cons. Viviane Vidal Wagner, Sessão de 03/10/2012)

TRANSFERÊNCIA DE AÇÕES. ÁGIO. NASCIMENTO. EXTINÇÃO. O ágio nasce com uma aquisição e se transfere por uma incorporação reversa, cisão ou fusão. A transferência das ações não implica em transferência de ágio, mas em extinção do ágio que havia na alienante e surgimento de novo ágio na adquirente. A disciplina legal a que se submete o novo ágio é decorrente de suas características, e não das características do ágio que existia na alienante. (Acórdão nº 1101-000.841, Rel. Cons. Edeli Pereira Bessa, Sessão de 06/12/2012)

Também há manifestação doutrinária nesse mesmo sentido:

No que tange, por sua vez, à ideia de transferência do ágio, parece-nos, de igual sorte, haver uma certa confusão nas razões apresentadas pela Fiscalização, e, bem assim, pela própria Fazenda Nacional.

Com efeito, o fenômeno da transferência do ágio ocorre nas hipóteses em que o valor do ágio registrado, inicialmente, na contabilidade da adquirente se desloca e passa a compor o balanço de outra pessoa jurídica. Referida hipótese, por sua vez, se dá nos casos de reorganização societária, com a sucessão de determinada pessoa jurídica nos direitos e obrigações de outra, o que, via de regra, ocorre nas operações de incorporação, fusão e cisão, expressamente reguladas pelo disposto nos arts. 227 a 229 da Lei das S.A., respectivamente.

É dizer, nas chamadas operações de transferência, o mesmo ágio é transportado da contabilidade de uma pessoa jurídica, passando a compor o balanço de outra.⁶

Deste modo, é necessário avaliar se a transferência das quotas da Synthes Brasil para a Recorrente, via integralização pela Latam International, cumpre os requisitos para o reconhecimento do ágio.

Assim, é importante destacar que o art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977, ao utilizar a expressão “aquisição da participação”, não faz qualquer referência ao modo em que essa aquisição deve ocorrer. Assim, o ágio pode surgir tanto numa compra e venda de participação societária quanto numa permuta ou numa conferência de bem para integralização de capital. Nesse sentido, este Carf já reconheceu que a subscrição de capital social é forma legítima de surgimento de ágio:

ÁGIO NA SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES - AMORTIZAÇÃO - O ágio na subscrição de ações deve ser calculado após refletido o aumento do patrimônio líquido da investida

⁶ MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo e CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes. "Caso Santander": Amortização Fiscal do Ágio com Fundamento em Rentabilidade Futura Pago por Adquirente Residente no Exterior e sua Internalização por Transferência para Empresa do Mesmo Grupo. In: Revista Direito Tributário Atual, n. 27, p. 251.

decorrente da própria subscrição. O ágio corresponde à parcela do valor pago que não beneficia, via reflexa, o próprio subscritor. **A subscrição é uma forma de aquisição e de o tratamento do ágio apurado nessa circunstância deve ser o mesmo que a lei admitiu para a aquisição das ações de terceiros.** (Acórdão n.º 105-16.774, Rel. Cons. José Clovis Alves, Sessão de 08/11/2007 – destaquei)

Também entendo que não se pode opor a essa segunda operação o fato de ser realizada entre partes relacionadas, caracterizando ágio interno. Na linha do que decidiu o E. STJ no REsp 2.026.473 (Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJ 05/09/2023), entendo que não havia vedação ao surgimento e aproveitamento do ágio em operações com partes relacionadas antes da Lei nº 12.973/14:

Dito isso, tenho que, do ponto de vista lógico-jurídico, as premissas em que se baseia a Fazenda passam longe de resultar automaticamente na conclusão de que o “ágio interno” ou o ágio resultado de operação com o emprego de “empresa-veículo” impediria a dedução do instituto em exame da base de cálculo do lucro real.

Primeiro, porque os supracitados arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997 em nenhum momento dispuseram de maneira expressa sobre a impossibilidade apriorística do aproveitamento do ágio nas operações de partes dependentes ou mediante o emprego de empresa interposta.

Aliás, quando desejou excluir, de plano, o ágio interno, o legislador o fez expressamente (com a inclusão do art. 22 da Lei n. 12.973/2014), a evidenciar que, anteriormente, não havia vedação, e continua não havendo, ao uso de sociedade-veículo.

De fato, a respeito do mesmo tema, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA já destacava que “há ágios internos reais e ágios internos supostos, ou meramente aparentes”.⁷ Nesse sentido, LUÍS EDUARDO SCHOUERI sustenta que “o fato de as partes serem ligadas, por si só, não é determinante para que se possa dizer que o ágio gerado em uma transação interna decorre de uma operação simulada, na qual não houve um real intuito negocial, isto é, que não busca realizar seus efeitos próprios.”⁸

Nesse sentido, um dos elementos relevantes para se considerar a legitimidade do ágio gerado em operação entre partes relacionadas é a existência de “operações originais entre partes não ligadas”, como destacado no Acórdão nº 1402-000.802 (Rel. Cons. Antônio Jose Praga de Souza, Sessão de 21/10/2011), o que se verificou no presente caso.

Contudo, ainda que fixadas essas premissas, entendo que faltou à segunda operação a prova do *custo de aquisição* efetivo quanto a Synthes Brasil. Explico.

Conforme art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/1998, o ágio por rentabilidade futura deve corresponder à diferença entre o “custo da aquisição do investimento” e a somatória os valores de patrimônio líquido e a mais ou menos-valia. Neste caso, entendo que a regularidade da transferência da segunda operação decorreria de se comprovar o montante efetivamente pago pela aquisição da Synthes Brasil.

⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Questões atuais sobre o ágio - Ágio Interno - Rentabilidade futura e intangível. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga e LOPES, Alexandre Broedel (coord.). Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos), 2º vol. - São Paulo: ed. Dialética, 2011, p. 229.

⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários). São Paulo: Dialética, 2012, p. 115.

Veja-se que o ágio considerado decorre do sobrepreço na conferência das ações feita para a integralização de capital da *Latam International* na Recorrente: enquanto o valor de patrimônio líquido da Synthes Brasil era de R\$ 95.719.000,00 (fls. 283), as ações foram integralizadas em troca do montante correspondente em ações a R\$ 372.242.450,00, gerando ágio de R\$ 277.063.450,00 reconhecido e amortizado pela Recorrente. Destaque-se, mais uma vez, que o montante de R\$ 372.242.450,00 corresponde à avaliação global de US\$ 158.300.000,00, que apurou o valor justo da Synthes Brasil.

Porém, referido valor justo de US\$ 158.300.000,00 foi apurado mediante laudo global elaborado com a finalidade de estabelecer o valor justo das pessoas jurídicas em 31/03/2023, fazendo menção expressa ao fato de a transação já ter sido concluída um ano antes. Ou seja, não se considerou o valor efetivamente pago pela participação societária da Synthes Brasil na transação feita entre as partes independentes, mas sim o valor justo atribuído por meio de laudo feito posteriormente.

Nesse sentido, a jurisprudência, inclusive desta Turma:

ÁGIO. ETAPA INTERNACIONAL. PROVA. ETAPA NACIONAL. ÁGIO INTERNO. INDEDUTIBILIDADE. LANÇAMENTO PROCEDENTE. Na etapa internacional das operações, em que a aquisição das participações societárias de empresas brasileiras se deu entre partes independentes, os documentos acostados aos autos são insuficientes para permitir a convicção acerca do valor efetivamente pago correspondente a cada uma delas, bem assim da formação de um eventual ágio ou deságio. Em decorrência, na posterior etapa nacional não se há de cogitar da "transferência" de um ágio anteriormente formado em condições de livre mercado. Sendo essa segunda etapa realizada exclusivamente entre sociedades sob controle societário único, sem qualquer desembolso, a mais valia assim formada, conhecida como "ágio interno", se revela sem qualquer fundamento econômico. (Acórdão nº 1301-002.154, Rel. Cons. Waldir Veiga Rocha, Sessão de 05/10/2016)

ÁGIO INTERNO. EMPRESA-VEÍCULO. INDEDUTIBILIDADE. LANÇAMENTO PROCEDENTE. Na etapa internacional das operações, em que a aquisição das participações societárias de empresas brasileiras se deu entre partes independentes, os documentos acostados aos autos são insuficientes para permitir a convicção acerca do valor efetivamente pago correspondente a cada uma delas, bem assim da formação de um eventual ágio ou deságio. Em decorrência, na posterior etapa nacional não se há de cogitar da "transferência" de um ágio anteriormente formado em condições de livre mercado. Sendo essa segunda etapa realizada exclusivamente entre sociedades sob controle societário único, sem qualquer desembolso, via empresa-veículo, a mais valia assim formada, conhecida como "ágio interno", se revela sem qualquer fundamento econômico. (Acórdão nº 1402-003.606, Rel. Cons. Marco Rogério Borges, Sessão de 11/12/2018)

No mencionado Acórdão nº 1301-002.154 (Sessão de 05/10/2016), desta Turma Ordinária, o voto vencedor fez as seguintes considerações:

Quanto aos requisitos formais, registre-se que a etapa internacional das operações era aquela em que figuravam partes independentes nos polos da compra e venda de participações societárias. Dada a obscuridade e a falta de registro e documentação individualizada para as participações negociadas de empresas brasileiras, o valor pago e o suposto ágio carecem de prova e de fundamentação.

Rejeito, portanto, as alegações da Recorrente, tanto no sentido de que seria legítima a “transferência” do ágio (item II.1 do Recurso Voluntário) quanto no sentido de que o ágio gerado na segunda operação seria dedutível (item II.2 do Recurso Voluntário).

Também rejeito o argumento relativo à possibilidade de outras estruturas que tornariam eventual ágio dedutível (item II.1.1 do Recurso Voluntário). De fato, como mencionado acima, seria legítima a dedução de eventual ágio se o valor da aquisição fosse inicialmente trazido ao Brasil, para posterior aquisição específica da Synthes Brasil. Isso porque, neste caso, haveria conhecimento do custo de aquisição específico dessa pessoa jurídica. Contudo, não foi o que se verificou neste caso, não sendo possível identificar o custo efetivo da referida participação societária pelas provas presentes nos autos.

Por fim, anoto que, durante as votações, os I. Conselheiros Rafael Taranto Malheiros (Presidente), Iágalo Jung Martins, Lizandro Rodrigues de Sousa e Fernando Beltcher da Silva acompanharam este meu voto pelas conclusões neste ponto. Com isso, tendo em vista o que dispõe o art. 63, § 8º, do Anexo II do RICARF, registro que, por voto de qualidade, prevaleceu o entendimento de que não há previsão legal para transferência do ágio, conforme já entendeu esta Turma noutra oportunidade:

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE. Não há previsão legal para transferência do ágio da real investidora para outra empresa do grupo. A amortização de despesa do ágio só é possível quando há confusão patrimonial entre a real investidora e a empresa investida, adquirida com ágio. (Acórdão nº 1301-003.935, Rel. Cons. Giovana Pereira de Paiva Leite, Sessão de 11/06/2019)

Além disso, destacou a C. Turma que eventual ágio ocorrido na integralização de capital da Recorrente feita pela Latam International, por meio da conferência das ações da Synthes Brasil, não seria decorrente de operação entre partes independentes, tornando ilegítima a amortização. Nesse sentido também já decidiu esta Turma:

ÁGIO. RENTABILIDADE FUTURA. PARTES INDEPENDENTES. AUSÊNCIA DE SIMULAÇÃO. AMORTIZAÇÃO. DEDUTIBILIDADE. São passíveis de dedução as quotas de amortização de ágio fundado na perspectiva de rentabilidade futura, desde que o ágio seja oriundo de negócio entre partes independentes, tenha havido efetivo pagamento do preço e esteja ausente qualquer vício de simulação. (Acórdão nº 1301-004.168, Rel. Cons. Roberto Silva Junior, Sessão de 11/11/2019)

Diante do exposto, entendeu-se pela improcedência das razões apresentadas no Recurso Voluntário.

III. Argumentos subsidiários

A Recorrente alegou, ainda: (i) impossibilidade de desconsideração dos negócios jurídicos, com base no art. 116, parágrafo único, do CTN, (ii) impossibilidade de adição dos valores do ágio à base de cálculo da CSLL e (iii) impossibilidade de exigência de multas isoladas, em função do encerramento do ano-calendário ou da sua cumulação com multa de ofício e (iv) seja aplicado o art. 112 do CTN em caso de dúvida. Passo, então, a analisar referidos argumentos.

Com relação à aplicação do art. 116, parágrafo único, do CTN, entendo que acertou o acórdão recorrido. Com efeito, uma coisa é a desconsideração dos negócios jurídicos praticados e outra são os efeitos tributários deles decorrentes. O que a Fiscalização entendeu foi que os negócios praticados pelo contribuinte não legitimam a amortização do ágio. Não houve qualquer *desconsideração* dos próprios negócios praticados, mas sim uma divergência a respeito dos seus efeitos a partir da legislação tributária.

Igualmente, rejeito a alegação de aplicação do art. 112 do CTN, mesmo que este caso venha a ser decidido por eventual voto de qualidade. Isso porque não há autorização legal para exoneração das multas nesta hipótese, conforme jurisprudência deste Carf:

VOTO DE QUALIDADE. CANCELAMENTO DE MULTA. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. Não existe previsão legal para cancelamento de multa de ofício em caso de voto de qualidade. (Acórdão CARF n.º 1402-003.339, de 14/08/2018)

PENALIDADES E INFRAÇÕES. ART. 112 DO CTN. TIPICIDADE. Não se inclui nas hipóteses do art. 112 do CTN, para efeito da exclusão da multa de ofício, a divergência de entendimento sobre interpretação da legislação tributária. Acórdão CARF n.º 3302-002.169, de 26/06/2013)

Com relação à CSLL, entendo que assiste razão à Recorrente. O art. 2º da Lei nº 7.689/1988, ao definir a base de cálculo da contribuição, prescreve o seguinte:

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

§ 1 Para efeito do disposto neste artigo: (...)

c) O resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei n.º 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n.º 8.034, de 1990)

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

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei n.º 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n.º 8.034, de 1990)

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

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

O art. 57 da Lei nº 8.981/1995, ao estabelecer a aplicação das normas de *apuração e pagamento* do IRPJ à CSLL, tratou expressamente de manter a base de cálculo e a alíquota previstas na legislação em vigor:

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

No caso da amortização contábil do ágio, há redução do lucro líquido do exercício. Caso não seja legítimo o seu aproveitamento, há previsão legal para que os valores sejam adicionados no LALUR, aumentando a base tributável. Contudo, não existe disposição semelhante para a CSLL. Nesse sentido:

CSLL. AJUSTES PRÓPRIOS DO IRPJ. NÃO APLICAÇÃO. ÁGIO. AMORTIZAÇÃO CONTÁBIL. POSSIBILIDADE. IRPJ e CSLL, na sistemática do lucro real, têm bases de cálculo distintas. Embora ambos partam do lucro contábil, apurado de acordo com as leis comerciais, cada qual está sujeito aos ajustes que lhes são próprios - ainda que, por vezes, coincidentes - para apuração das respectivas bases de cálculo. Assim, não havendo previsão legal de ajuste ou neutralidade fiscal do ágio para fins de CSL no ano-calendário de 2003, as alterações contábeis no valor do ágio impactam diretamente a apuração da contribuição. Diante disso, se o ágio foi objeto de amortização contábil no período, não cabe à Autoridade Fiscal glosar tal despesa para fins de apuração da CSLL. (Acórdão nº 1301-006.476, Red. Desig. Cons. Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Sessão de 15/08/2023)

IRPJ. CSLL. BASES DE CÁLCULO. IDENTIDADE. INOCORRÊNCIA. A aplicação, à Contribuição Social sobre o Lucro, das mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, por expressa disposição legal, não alcança a sua base de cálculo. Assim, em determinadas circunstâncias, para que se possa considerar indevidável um dispêndio na apuração da base de cálculo da contribuição, não é suficiente a simples argumentação de que ele, o dispêndio, é indevidável na determinação do lucro real, sendo necessária, no caso, disposição de lei nesse sentido. (Acórdão nº 9101-002.310, Rel. Cons. Adriana Gomes Rego, Rel. p/ Acórdão Cons. Helio Eduardo de Paiva Araujo, Sessão de 03/05/2016)

Além disso, entendo que a referida conclusão não foi modificada, para o caso dos autos, pela Lei nº 12.973/14, que estendeu expressamente parte das suas disposições à apuração da base de cálculo da CSLL. Isso porque, segundo o art. 65 do mesmo diploma normativo, as operações de incorporação ocorridas até 31/12/2017, cuja participação societária tenha sido adquirida até 31/12/2014, continuam sendo regulamentadas pelo regime anterior.

Portanto, entendo ilegítima a glosa dos valores amortizados com relação à CSLL.

Igualmente, entendo indevida a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas cumulada com a multa de ofício, por conta da aplicação da Súmula Carf nº 105: *"A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício."*

Vale destacar que não ignoro a existência de manifestações, neste Carf, no sentido de que tal enunciado não seria aplicável após a alteração feita pela Lei nº 11.488/2007 no art. 44 da Lei nº 9.430/1996. No entanto, entendo que o racional da súmula permanece aplicável, pois não se tratam de penalidades para condutas distintas.

Assim, concluo pela ilegitimidade da multa isolada aplicada pela Fiscalização pela falta de recolhimento de estimativas mensais, pois absorvida pela multa de ofício.

IV. Recurso de Ofício interposto pela DRJ

A DRJ interpôs Recurso de Ofício a este Carf porque entendeu não ser o caso de qualificação da multa de ofício, reduzindo a penalidade de 150% para 75%. Verificando o valor cancelado, observo que ultrapassa o montante de R\$ 15.000.000,00 previsto na Portaria MF nº 2/2023, razão pela qual conheço do referido recurso.

Neste ponto, concordo com o entendimento manifestado pela DRJ. Além de não ter sido comprovado qualquer dolo na conduta do contribuinte – elemento imprescindível para configuração das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 –, trata-se de tema em que a interpretação da legislação tributária se mostra controvertida, inclusive neste Carf. Nesse sentido:

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 intragrupos. (Acórdão nº 9101-006.002, Rel. Cons. Livia de Carli Germano, Sessão de 07/03/2022)

Portanto, entendo improcedente o Recurso de Ofício.

V. Dispositivo

Diante do exposto, conheço o Recurso Voluntário e lhe dou parcial provimento, para (i) cancelar a glosa relativa à amortização do ágio na base de cálculo da CSLL e (ii) cancelar as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais, com base na Súmula Carf nº 105.

Além disso, conheço o Recurso de Ofício e lhe nego provimento.

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Monteiro Cardoso

Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Taranto Malheiros, Redator designado.

1. Em que pese o bem fundamentado voto do I. Relator, como é praxe, restou vencido em seu entendimento, por maioria qualificada, quando dos debates procedidos nos transcorrer da sessão de julgamento, no que pertine (i) à **glosa de amortização de ágio em relação à CSLL** e (ii) quanto à **concomitância de multas de ofício e isolada**, como se verá.

Glosa de amortização de ágio em relação à CSLL

2. Quanto à adição do valor de ágio à base de cálculo da CSLL, a posição adotada pelo Relator foi, em síntese, a seguinte:

“No caso da amortização contábil do ágio, há redução do lucro líquido do exercício. Caso não seja legítimo o seu aproveitamento, há previsão legal para que os valores sejam adicionados no LALUR, aumentando a base tributável. Contudo, não existe disposição semelhante para a CSLL [...]”

“Além disso, entendo que a referida conclusão não foi modificada, para o caso dos autos, pela Lei nº 12.973/14, que estendeu expressamente parte das suas disposições à apuração da base de cálculo da CSLL. Isso porque, segundo o art. 65 do mesmo diploma normativo, as operações de incorporação ocorridas até 31/12/2017, cuja participação societária tenha sido adquirida até 31/12/2014, continuam sendo regulamentadas pelo regime anterior” (grifo do original).

3. Todavia, entendeu a maioria qualificada da Turma pela existência de previsão legal para adição de despesas com amortização de ágio à base de cálculo da CSLL. O debate é antigo no âmbito deste Conselho, acedendo-se ao entendimento esposado no Ac. nº 9101-006.254, proferido em sessão realizada em 10/08/2022, p. m., de relatoria do Cons. Fernando Brasil de Oliveira Pinto:

“(...)

“Com efeito, a CSLL tem como base de cálculo o lucro líquido do período com os ajustes determinados na respectiva legislação. Nesse sentido o art. 2º, da Lei nº 7.689/1988, dispõe que a base de cálculo desta contribuição é o ‘valor do resultado do exercício antes da provisão do imposto de renda’. Veja-se: [...]”

(...)

“Especificamente acerca do tratamento a ser dado à amortização de ágio na base de cálculo da CSLL, a fim de evitar tautologia, e por concordar integralmente com os fundamentos de seu voto, reproduzo a seguir o entendimento firmado pela I. Conselheira Adriana Gomes Rêgo no acórdão 9101-002.310:”

(...)

“Na sequência, os arts. 22, 23, 25 e 33, estabelecem os efeitos tributários que exsurgem da avaliação de investimentos pelo MEP. O que esses dispositivos estampam é que os efeitos que a avaliação de investimentos pelo MEP produz

nas contas de resultado devem ser neutros para fins tributários (neutralidade), à exceção do caso de alienação ou liquidação (baixa) do investimento (art. 33). Tal neutralidade se estabelece tanto em relação à variação positiva ou negativa do valor do investimento em si por ocasião da avaliação pelo MEP (arts. 22 e 23), quanto em relação à amortização do ágio ou do deságio (art. 25).

(...)

Em outras palavras, quis o legislador dizer que as contrapartidas da amortização do ágio ou deságio são lançadas como despesas (ou receitas), porém devem ser adicionadas ou excluídas, conforme o caso, da apuração do lucro real, justamente para que o ágio ou deságio só tenha influência por ocasião da alienação ou liquidação do investimento.

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

É de se considerar, também, que, como bem registra a Fazenda Nacional em suas contrarrazões, o Decreto-Lei nº 1.598/1977 - que, como se viu foi editado com o fim de ‘adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976)’ - é anterior à CSLL, introduzida no ordenamento jurídico em 1988, pela Lei 7.689.

Nesse contexto, tem-se ainda que, se o art. 57 da Lei nº 8.981/1995, ao estabelecer que se aplicam à CSLL ‘as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas (...) mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor’, não tem o condão de estabelecer uma absoluta identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, dele não se pode extrair que o fato de a legislação específica da CSLL não reproduzir o comando do art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 em sua literalidade implica permissão de dedução.

(...)

Outro argumento em favor da indedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL é o de que a neutralidade da avaliação dos investimentos pelo método da equivalência patrimonial em relação a essa contribuição está plasmada nas disposições do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, na medida em que os itens 1 e 4 da alínea ‘c’ do § 1º do artigo em questão comandam a adição do resultado negativo e a exclusão do resultado positivo decorrentes da avaliação de investimentos pelo MEP.

(...)

Vale destacar a importante observação feita nesse julgado [Ac. nº 1302-001.170, s. 11/09/2013, Rel. Cons. Alberto Pinto Souza Júnior], no sentido de que, a afirmação de que a despesa decorrente da amortização do ágio é dedutível conduz, contrario sensu, à conclusão de que a receita decorrente da amortização do deságio é tributada, o que não é razoável, e nem vem sendo exigido.

Some-se a essas razões o fato de a IN SRF nº 390/2004, que dispõe sobre a apuração e o pagamento da CSLL, ter sido expressa ao estabelecer em seu art.

44 que ‘aplicam-se à CSLL as normas relativas à depreciação, amortização e exaustão previstas na legislação do IRPJ, exceto as referentes a depreciação acelerada incentivada, observado o disposto nos art. 104 a 106’.

É de se concluir, por conseguinte, que a neutralidade da avaliação pelo método da equivalência patrimonial das participações societárias mantidas na investidora não se restringe ao IRPJ, tendo lugar também na determinação da base de cálculo da CSLL, razão pela qual o ágio amortizado contabilmente não pode ser deduzido da base de cálculo dessa contribuição.

(...)

Assim, em verdade, inexistiria possibilidade de amortização do ágio na apuração do lucro líquido contábil, tornando desnecessária a previsão de sua exclusão no âmbito das normas de determinação da base de cálculo da CSLL” (grifou-se).

Possibilidade de concomitância de multas de ofício e isolada

4. Quanto à possibilidade, a posição adotada pelo Relator foi, em síntese, a seguinte:

“Igualmente, entendo indevida a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas cumulada com a multa de ofício, por conta da aplicação da Súmula Carf nº 105: [...]

Vale destacar que não ignoro a existência de manifestações, neste Carf, no sentido de que tal enunciado não seria aplicável após a alteração feita pela Lei nº 11.488/2007 no art. 44 da Lei nº 9.430/1996. No entanto, entendo que o racional da súmula permanece aplicável, pois não se tratam de penalidades para condutas distintas”.

5. Todavia, entendeu a maioria qualificada da Turma que a edição da Súmula se reporta a acórdãos-paradigma proferidos quando o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, ainda não tinha sido modificado pela MPV nº 351, de 2007 (em vigor a partir de janeiro deste ano), convertida na Lei nº 11.488, de 2007. A redação do inc. IV do § 1º deste artigo mencionava que as multas nele previstas seria exigidas “isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda [...], na forma do art. 2º [referente às estimativas], que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal [...] no ano-calendário correspondente”, que dava azo à interpretação no sentido de que o valor da base de cálculo da multa isolada estava inserido na base de cálculo da multa de ofício, que levava à vedação à incidência desta concomitância. Lembre-se que o inc. II da redação então vigente se referia a casos de “evidente intuito de fraude”.

5.1. Entretanto, a nova redação dada ao artigo pela referida MPV, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 22/01/2007, afastou qualquer dúvida sobre a possibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e das multas isoladas. As hipóteses de incidência que ensejam a imposição dessas penalidades em razão da falta de pagamento da estimativa são distintas, cada qual tratada em inciso próprio no art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996. Nesse contexto, não há que se falar na aplicação do disposto na Súmula nº 105 do CARF, que se aplica

aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, como visto.

5.2. Os incs. I e II do referido dispositivo tratam de suportes fáticos distintos e autônomos, que têm por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo distintas. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário; a multa isolada é apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou, ainda, mediante receita bruta acumulada mensalmente. São materialidades independentes, não havendo que se falar em concomitância.

CONCLUSÃO

6. Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento aos recursos de Ofício e Voluntário.

(assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros