



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720109/2013-74
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.164 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 12 de julho de 2022
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL. CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADA. IMPOSSIBILIDADE.

Não resta demonstrada a divergência jurisprudencial quando se verifica que a disparidade de resultados entre os precedentes comparados decorre da diferença entre as situações fáticas analisadas, e não de uma divergência na interpretação da legislação tributária.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE. ÁGIO. IRPJ. CONHECIMENTO. INTERESSE RECURSAL. BINÔMIO NECESSIDADE E UTILIDADE.

Não se conhece do recurso especial quando o despacho de admissibilidade nega seguimento ao recurso em relação a um dos fundamentos jurídicos autônomos que, de per si, é apto a motivar a conclusão da decisão recorrida sobre a matéria em debate. Não há interesse recursal (utilidade) em debater uma matéria quando o seu provimento não seja capaz de levar à reforma do voto condutor do acórdão recorrido.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

ÁGIO TRANSFERIDO. AMORTIZAÇÃO. GLOSA NO ÂMBITO DA APURAÇÃO DA CSLL.

Inexiste qualquer especificidade a ensejar resultado diferenciado na apuração da base de cálculo da CSLL decorrente da glosa de amortização do ágio que, transferido da adquirente original no exterior, reduz indevidamente as bases tributáveis da investida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Votou pelas conclusões a Conselheira Edeli Pereira Bessa. Em relação ao Recurso Especial do Contribuinte, por maioria de votos, acordam em dele conhecer parcialmente, apenas em relação à matéria “dedução de despesas de ágio na base de cálculo da CSLL”, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Luiz Tadeu Matosinho Machado, que votaram pelo não conhecimento integral. Votaram pelas conclusões, quanto ao não conhecimento das questões envolvendo propósito negocial, os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luis Henrique Marotti Toselli. No mérito, na parte conhecida do recurso do Contribuinte, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto, que votaram por lhe dar provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Alexandre Evaristo Pinto. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo em face do acórdão 1201-002.671, de 22 de novembro de 2018, assim ementado e decidido:

Acórdão recorrido 1201-002.671

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Aplica-se a norma de decadência do art. 150, § 4º, do CTN, aos lançamentos de IRPJ e CSLL, se não constatada fraude.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A observância das formalidades legais na realização das operações relativas à absorção de patrimônio de uma sociedade com registro de ágio, sem prova irrefutável de fraude ou de tentativa de mascarar ou encobrir os fatos, desautoriza a qualificação da multa de ofício.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício é parte integrante da obrigação ou crédito tributário e, quando não extinta na data de seu vencimento, está sujeita à incidência de juros

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

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

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

CSLL. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

As despesas de amortização de ágio não são dedutíveis da base de cálculo da CSLL, com base em legislação específica aplicada a essa contribuição.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a multa qualificada de 150% para 75%, e, por consequência acolher a decadência dos tributos em relação ao ano-calendário de 2007. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima e Gisele Barra Bossa que davam integral provimento ao recurso. Vencida a conselheira Ester Marques Lins de Sousa que negava provimento ao recurso.

O auto de infração em questão visa à cobrança de IRPJ e CSLL referentes aos anos-calendário de 2007 a 2012 sobre as despesas com amortização fiscal do ágio originado da

aquisição, em 2006, da Beverage Associates Holding (“BAH”, Bahamas) pelo sujeito passivo, a AmBev.

A **Fazenda Nacional aponta em seu recurso especial** divergência quanto ao tema “**Qualificação da multa em planejamento tributário envolvendo a amortização de ágio considerado artificial**”, indicando como paradigmas os acórdãos 1202-00.753 e 101-96.724:

REP – acórdão paradigma 1202-00.753:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. OPERAÇÃO INTERNA. SIMULAÇÃO. GLOSA. A criação de ágio por meio de reorganização societária entre empresas do mesmo grupo econômico, pautada em fortes indícios, além de prova direta da ocorrência de simulação revela-se artificial e não gera direito à dedução das respectivas despesas de amortização.

MULTA QUALIFICADA. A constatação de evidente intuito de fraudar o Fisco, pela intencional prática de atos simulados, enseja a qualificação da multa de ofício.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE. Sendo a tributação decorrente dos mesmos fatos, aplica-se à CSLL o quanto decidido em relação ao IRPJ.

REP – acórdão paradigma 101-96.724

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Anos-calendário: 2001 e 2002

NULIDADE- REEXAME DE FATOS JÁ VALIDADOS EM FISCALIZAÇÃO ANTERIOR- A Secretaria da Receita Federal não valida ou invalida fatos, mas analisa sua repercussão frente à legislação tributária e exige o tributo porventura deles decorrentes. No caso, a repercussão tributária dos fatos só surgiu com a amortização do suposto ágio.

ATOS SIMULADOS. PRESCRIÇÃO PARA SUA DESCONSTITUIÇÃO. No campo do direito tributário, sem prejuízo da anulabilidade (que opera no plano da validade), a simulação nocente tem outro efeito, que se dá plano da eficácia: os atos simulados não têm eficácia contra o fisco, que não necessita, portanto, demandar judicialmente sua anulação.

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES. SIMULAÇÃO. 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. A caracterização dos atos como simulados, e não reais, autoriza a glosa da amortização do ágio contabilizado.

MULTA QUALIFICADA A simulação justifica a aplicação da multa qualificada.

COMPARTILHAMENTO DE DESPESAS-DEDUTIBILIDADE. Para que sejam dedutíveis as despesas com comprovante em nome de uma outra empresa do mesmo grupo, por terem sido as mesmas rateadas, é imprescindível que, além de atenderem os requisitos previstos no Regulamento do Imposto de Renda, fique justificado e comprovado o critério de rateio.

BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDO COMO DESPESA. Não caracterizada a infração pelo fisco, não prospera a glosa das despesas contabilizadas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. Se nenhuma razão especifica justificar o contrário, aplica-se ao lançamento tido como reflexo as mesmas razões de decidir do lançamento matriz.

Em 01 de abril de 2019, Presidente de Câmara deu seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, nos seguintes termos:

(...)

Há similitude fática naquilo que é essencial, qual seja, em todos os julgados teria havido a criação de ágio artificial, através da interposição de empresa veículo, sem a confusão patrimonial entre (real) investidora e investida, em operações encadeadas formalmente válidas se vistas individualmente, mas sem propósito comercial, no seu conjunto, e com intuito de economia tributária, mas sob essas mesmas circunstâncias, tendo sido mantidas as respectivas glosas da amortização do ágio considerado artificial, redundaram em diferentes conclusões quanto à caracterização do intuito de fraude e conseqüentemente da qualificação da multa.

Verificou-se que em ambos os paradigmas ficou assentado o entendimento de que a ausência de propósito comercial ou societário para a realização dos atos societários com a exclusiva finalidade de reduzir tributos, com interposição de empresa considerada veículo, justificaria a aplicação da multa qualificada, mesmo que tais operações societárias cumprissem os requisitos formais competentes, se analisadas individualmente. De outra banda, no recorrido, considerou-se que essas mesmas circunstâncias (planejamento tributário com fins apenas de economia tributária, embora se caracterize como operações artificiais não passíveis de aproveitamento do ágio gerado, eram insuficientes para caracterizar o intuito doloso e, conseqüentemente, aplicar a multa qualificada, uma vez que as operações foram realizadas exatamente nos moldes informados pelo sujeito passivo ("Não houve fraude nas operações, que foram realizadas às claras, com os devidos registros em órgãos reguladores e cumprimento das formalidades necessárias.").

(...)

Diante do exposto, OPINO por DAR SEGUIMENTO ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, admitindo a rediscussão desta matéria quanto à legitimidade da amortização fiscal do ágio

O sujeito passivo apresentou contrarrazões (fls. 14.090 e segs.), questionando a admissibilidade e o mérito do recurso especial da Fazenda Nacional.

O sujeito passivo também apresentou **embargos de declaração**, os quais foram rejeitados por meio do despacho de e-fls. 14.227-14.235. Abaixo, seguem resumidamente as alegações dos embargos e a resposta do despacho em embargos:

a) omissão quanto às razões negociais para a aquisição da BAH

Resposta: o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todas as alegações suscitadas pelas partes quando já houver encontrado razão suficiente para sustentar a sua decisão e, no caso, a Turma embargada, ao interpretar os arts. 7º, III, e 8º da Lei nº 9.532/97, entendeu que a confusão patrimonial entre a verdadeira investidora e a verdadeira investida é condição necessária à amortização do ágio gerado por expectativa de rentabilidade futura, algo que não teria ocorrido entre a embargante (verdadeira investidora) e a Quinsa (verdadeira investida).

b) contradição/obscuridade quanto à análise das estruturas alternativas para o aproveitamento fiscal do ágio;

Resposta: *“o acórdão embargado é claro e coerente ao expor o entendimento segundo o qual não haveria o alegado risco para a adquirente (embargante) se as ações de Quinsa fossem adquiridas diretamente junto à empresa BAC, daí porque não haveria razão para a criação da empresa-veículo BAH”.*

c) omissão/obscuridade quanto ao conhecimento da embargante acerca dos riscos na hipótese de aquisição direta da BAC;

Resposta: a Turma não precisou se aprofundar na alegação da então recorrente, de acordo com a qual o não conhecimento da situação da empresa BAC justificou a criação da empresa BAH, pois, *“havendo ou não o alegado desconhecimento da situação de BAC por parte da ora embargante, o fato é que no entendimento da Turma a falta de confusão patrimonial entre investidora e investida por si só desautoriza o aproveitamento do ágio.”*

d) omissão quanto à previsão legal acerca do propósito negocial.

Resposta: *“a questão da existência, ou não, de propósito negocial na criação da empresa-veículo BAH não foi o fundamento adotado pela Turma para manutenção da glosa das despesas com amortização do ágio.”*

Como visto no item 1 deste despacho, o fundamento acolhido para a manutenção da glosa foi a falta de confusão patrimonial entre a verdadeira investidora (a embargante) e a verdadeira investida (Quinsa), que na interpretação que a Turma emprestou aos arts. 7º, III, e 8º da Lei nº 9.532/97, seria necessária para a amortização do ágio.”

Em seguida, o **sujeito passivo apresentou recurso especial**, o qual foi parcialmente admitido, para a discussão das seguintes matérias:

1) Amortização do ágio – através do tema: “III.1. DA IMPOSSIBILIDADE DE SE APLICAR A TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL COMO

FUNDAMENTO/MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO FISCAL” – paradigmas 1302-003.290 e 1302-002.045

2) “A.7 - INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA A ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSL DAS DESPESAS COM A AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO” - paradigma 1103-00.630.

O primeiro despacho de admissibilidade de recurso especial do sujeito passivo, proferido em 18 de novembro de 2019, observou que, não obstante tenha havido a rejeição quanto à admissibilidade de determinados temas apontados no recurso especial do sujeito passivo, *“se acaso seja dado seguimento à matéria “dedutibilidade do ágio” seja através do tema “confusão patrimonial” – a seguir analisado – ou seja em relação ao tema seguinte a ser analisado III.1, devolver-se-ia ao Colegiado da CSRF a possibilidade de apreciar a matéria “dedução do ágio” em toda sua inteireza e não de forma parcial ou mitigada como talvez pense a recorrente.”*

A rejeição de alguns temas do recurso especial do sujeito passivo realizada por este primeiro despacho de admissibilidade se deu porque, segundo se entendeu, *“Parece haver nítida confusão por parte da Recorrente do que seja matéria para efeito da demonstração da divergência”*. Nesse aspecto, tal despacho discorreu sobre a diferença entre “fundamento jurídico”, “argumento jurídico” ou “tese jurídica” e “matéria”, *in verbis*:

(...)

O regimento interno determina que cada matéria tenha sua demonstração assentada em apenas 2(dois) paradigmas, sendo descartados os demais (art. 67, § 7º do RICARF).

Apesar de o Regimento não ter definido explicitamente o termo “matéria”, não se pode conceber que tal conceito tenha seu alcance tão estendido para acomodar uma mesma matéria dita sob outro enfoque, ou ainda, argumentos que foram tratados no acórdão recorrido ou paradigma a título de *obiter dictum*. Ou seja, matéria não se confunde com fundamento jurídico, argumento jurídico ou tese jurídica.

Neste contexto, “fundamento jurídico” pode-se dizer que se trata do fato relevante qualificado pelo direito em que se funda a pretensão do interessado, com o intuito de influenciar no julgamento. De outra banda, “argumento jurídico” ou “tese jurídica”, que a recorrente quer passar como se fosse ou “matéria” ou “fundamento jurídico” deve ser entendido como a construção lógica e argumentativa formulada pelas partes e pelo julgador de forma de forma sustentar uma determinada providência ou resultado de julgamento.

Outrossim, não custa lembrar que “argumento jurídico” ou tese jurídica serão automaticamente analisados pela CSRF desde que a matéria correlacionada à tese jurídica/argumento jurídico tenha sido admitida.

Sob esse enfoque, como já dito, em regra geral, as únicas matérias a que esses temas se referem são: a dedutibilidade fiscal do ágio e, por fim, a questão atinente à dedutibilidade do ágio da base de cálculo da CSL, porque estas, sim, são todas matérias autônomas.

Porém, é razoável se admitir a subdivisão de uma determinada matéria, por exemplo, a dedutibilidade do ágio, em mais de um tema, se o acórdão recorrido também se utilizar de mais de um fundamento jurídico autônomo para sustentar o lançamento.

Nesse caso, até é possível se admitir uma interpretação extensiva do regimento, permitindo a demonstração da divergência por 2(dois) paradigmas para cada um desses fundamentos autônomos.

Porém como se demonstrará mais adiante a estrutura lógica dos fundamentos da decisão recorrida não possui a peculiaridade acima referida que dê margem ao desdobramento temático feito pela Recorrente na forma que o fez, extrapolando em muito o número de paradigmas máximos permitidos.

(...)

Como já se disse, havendo, no acórdão recorrido, mais de um fundamento jurídico relevante que sustente a autuação, aí sim, até se poderia cogitar em compartimentar a matéria em temas com base na inteligência da Súmula nº 528 1do STF.

(...)

Em resumo:

Da estrutura dos fundamentos do recorrido se pode extrair, então, no máximo 2 (dois) fundamentos relevantes em que o segundo vem apenas como reforço ao primeiro2:

- 1) **Falta da confusão patrimonial entre real investidor e investida (fundamento jurídico principal);**
- 2) **Existência de uma empresa veículo sem propósito negocial com único intuito de economia tributária oriundo do aproveitamento do ágio. (fundamento jurídico ligado ao fundamento principal).**

Sendo assim, a existência do segundo fundamento acima, embora não seja um fundamento essencialmente autônomo, já que é ligado ao fundamento principal, vindo em reforço ao mesmo, no caso concreto, comporta, sim, a aplicação da exceção já referida alhures, uma vez que foi **tratado em tópico apartado da decisão com grande destaque e, principalmente, no TVF ter sido o foco da fundamentação da autuação junto com a conclusão final de ausência de confusão patrimonial**, por essa perspectiva merece ser considerado como se fundamento autônomo o fosse e assim ser analisado através de 2(dois) paradigmas adicionais, como se de uma outra matéria também se tratasse.

Considerações em relação aos demais subtemas ligados à propósito negocial/empresa veículo. Confunde argumento de defesa com fundamento jurídico

Observe-se que para combater esse segundo fundamento jurídico acima destacado, a Recorrente abusa do “particionamento”, utilizando-o de forma indiscriminada e terminando por tratar argumento jurídico de defesa como se fossem fundamentos jurídicos da autuação.

Ora, a recorrente apenas combate diretamente o segundo fundamento e indiretamente o primeiro (ausência de confusão patrimonial); **primeiro** alegando que a teoria do **propósito negocial** não poderia ter sido utilizada (**III.1**). Segundo, caso tal teoria pudesse ser utilizada, ainda assim haveria no caso concreto a existência de propósito negocial por motivos extratributários (**III.2**). E, subsidiariamente, mesmo que não houvesse motivos extratributários que justificasse ainda assim o propósito negocial deveria ser considerado válido porque a simples economia tributária já justificaria o mesmo (**III.4**). E por fim, combate o referido fundamento apenas reformatando o item **III.4**, nos seguintes termos: que o simples fato de a empresa BAH ter sido considerada uma empresa veículo, por si só, não invalidaria o aproveitamento do ágio (**III.5**). Ou seja, além de ser praticamente o mesmo teor prático do item **III.4**, apresenta inclusive os

mesmos paradigmas do item III.1, só provando mais ainda que os subtemas também se confundem.

Outrossim, toda a sequência (III.2 a III.4) de subtemas que inicia pela proposição “Da existência de propósito negocial (...)” já também denota explicitamente que se pretende rediscutir também questões factuais partindo de premissa carente de comprovação nos termos do recorrido.

Afora isso, indica os mesmos dispositivos legais afetados por cada um dos subtemas. Isso porque, acaso os dispositivos legais se diferenciasssem, seria um forte indício que tratar-se-ia de uma matéria também diferenciada.

Como se vê, os respectivos subtemas trata-se, na verdade, de um conjunto de argumentos jurídicos bem específicos que se misturam entre si dentro de um todo maior que constitui simplesmente o tema autônomo encontrado no TVF “falta de propósito negocial na empresa veículo”. Nesse contexto, nem de “temas” tratam, mas de “subtemas”, o que de forma alguma pode dar ensejo a paradigmas adicionais.

Em resumo, todo esse bloco de temas representa na verdade um único tema ligado ao propósito negocial da empresa veículo, sendo algo indissociável. E como tal serão analisados em princípio apenas os 2(dois) primeiros paradigmas do bloco de temas acima, ou seja, os 2(dois) paradigmas que foram apontados para a primeira matéria do bloco: **III.1**; bem assim o paradigma apresentado para o item **III.6**, que se correlaciona ao fundamento principal do ac. Recorrido (**ausência de confusão patrimonial**), conforme fluxo diagramático alhures [sic]. **Todos os demais paradigmas serão descartados, por ultrapassar-se o limite máximo permitido por matéria (art. 67, § 7º do RICARF).**

(...)

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, OPINO por **DAR SEGUIMENTO PARCIAL** ao Recurso Especial (art. 68, §2º, do Anexo II do RICARF) para que sejam rediscutidas apenas às seguintes matérias (e temas correlacionados):

1) Amortização do ágio – através do tema: “III.1. DA IMPOSSIBILIDADE DE SE APLICAR A TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL COMO FUNDAMENTO/MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO FISCAL”;

2) “A.7 - INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA A ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL DAS DESPESAS COM A AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO”, mas apenas através do segundo paradigma (Ac. nº 1103-00.630).

NÃO CONHECER dos seguintes temas ligados à matéria “amortização do ágio” que foi ora admitida, por ultrapassar o limite máximo permitido por matéria (art. 67, § 7º do RICARF):

“III.2. DA EXISTÊNCIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL EM DECORRÊNCIA DE MOTIVAÇÃO ECONÔMICA DAS OPERAÇÕES”;

“III.3. DA EXISTÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL EM FACE DE ESTRUTURA ALTERNATIVA PARA APROVEITAMENTO FISCAL DO ÁGIO”;

“III.4. DA EXISTÊNCIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL EM DECORRÊNCIA DA MOTIVAÇÃO FISCAL”;

III.5. DA VALIDADE DAS SUPOSTA EMPRESA VEÍCULO”; e

III.6 – DA DESNECESSIDADE DA CONFUSÃO PATRIMONIAL ENTRE A REAL ADQUIRENTE E REAL INVESTIDA.

O sujeito passivo então interpôs agravo, a partir do qual a Presidente da CSRF, em seu primeiro despacho de agravo, exarado em 06 de janeiro de 2020, concluiu e determinou:

(...)

Para o exame agravado, não obstante os temas para os quais a ora Agravante suscitou divergência jurisprudencial, as únicas matérias que podem ser extraídas do recurso especial impetrado são as referentes à DEDUTIBILIDADE FISCAL DO ÁGIO e à DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL, eis que, de acordo com o entendimento nele esposado, somente estas matérias podem ser consideradas como AUTÔNOMAS.

No que tange à DEDUTIBILIDADE FISCAL DO ÁGIO, o exame atacado extraiu do acórdão recorrido o que denominou FUNDAMENTOS RELEVANTES. Seriam eles: (a) a ausência de propósito negocial da empresa veículo BAH (tido como fundamento jurídico subsidiário ligado ao fundamento principal - ausência de confusão patrimonial); e (b) ausência de confusão patrimonial (tido como fundamento autônomo e mais relevante).

Sustenta o exame que, em que pese a explicitação dos dois fundamentos acima, isso não significa dizer que questões outras relacionadas à existência ou não de propósito negocial não sejam relevantes.

Assinala ainda o exame de admissibilidade agravado que, caso seja dado seguimento à matéria DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO, seja por meio do tema CONFUSÃO PATRIMONIAL, seja em relação ao tema IMPOSSIBILIDADE DE SE APLICAR A TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL COMO FUNDAMENTO/MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO FISCAL, devolver-se-á ao Colegiado da Câmara Superior de Recursos Fiscais a possibilidade de apreciar a referida matéria (“dedutibilidade do ágio”) “em toda a sua inteireza e não de forma parcial ou mitigada”. Tal entendimento, pelo que se pode supor, deriva do que restou assinalado na parte dispositiva do exame, que admitiu o seguimento do recurso em relação às matérias “DA IMPOSSIBILIDADE DE SE APLICAR A TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL COMO FUNDAMENTO/MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO FISCAL” e “INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA A ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL DAS DESPESAS COM A AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO”, e não conheceu as demais por entender que elas representam temas associados à matéria AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO, tida como admitida.

Entretanto, cumpre observar que a parte dispositiva em referência não guarda inteira relação com a análise levada a efeito pelo exame de admissibilidade, pois, relativamente à matéria “DA DESNECESSIDADE DA CONFUSÃO PATRIMONIAL ENTRE A REAL ADQUIRENTE E REAL INVESTIDA”, o que se constata é que ela foi devidamente apreciada, sendo, inclusive, eleita como fundamento autônomo de maior relevância.

Imprópria, portanto, a decisão veiculada pelo exame de admissibilidade no sentido de NÃO CONHECER o tema III.6 – DA DESNECESSIDADE DA CONFUSÃO PATRIMONIAL ENTRE A REAL ADQUIRENTE E REAL INVESTIDA, haja vista a análise constante nas e-fls. 14.662 (in fine)/14.666 do referido exame.

Por tais razões, propõe-se o RETORNO dos autos à 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento para que seja equacionado o conflito existente entre a análise empreendida em relação à matéria “DA DESNECESSIDADE DA CONFUSÃO PATRIMONIAL ENTRE A REAL ADQUIRENTE E REAL INVESTIDA” e a parte dispositiva do

exame de admissibilidade sob apreciação que assinalou que referida matéria NÃO FOI CONHECIDA.

Em 11 de fevereiro de 2020, foi proferido despacho denominado “Exame Complementar de Admissibilidade de Recurso Especial”, em que se concluiu por **negar seguimento** ao tema “III.6 – DA DESNECESSIDADE DA CONFUSÃO PATRIMONIAL ENTRE A REAL ADQUIRENTE E REAL INVESTIDA”, “*seja porque não há similitude fática, bem assim os julgados confrontados serem até convergentes*”.

Reaberto o prazo para agravo complementar, o sujeito passivo apresentou então novo agravo, alegando preliminarmente nulidade do despacho e pleiteando seja dado seguimento também quanto às matérias expostas nos tópicos 'III.2', 'III.3', 'III.4', 'III.5' e 'III.6' de seu recurso especial.

Em 27 de maio de 2020, a Presidente da CSRF proferiu então o segundo despacho de agravo nos presentes autos, em que assim resumiu a questão:

Reunindo-se os exames de admissibilidade efetuados, o Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento decidiu por **NÃO CONHECER**, sob alegação de que foi ultrapassado o limite máximo de decisões paradigmas, as seguintes matérias: i) “Da Existência do Propósito Negocial em decorrência de motivação econômica das operações”; ii) “Da existência de Propósito Negocial em face de estrutura alternativa para aproveitamento fiscal do ágio”; iii) “Da existência do Propósito Negocial em decorrência da motivação fiscal”; iv) “Da validade das supostas empresas-veículo”; e **NEGAR SEGUIMENTO** para a matéria “Da desnecessidade da Confusão Patrimonial entre a real adquirente e a real investida”.

No mais, o despacho de 27 de maio de 2020 rejeitou o agravo e confirmou o seguimento parcial do recurso especial do sujeito passivo.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões em que questiona exclusivamente o mérito do recurso especial do sujeito passivo.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal [voto vencedor]

Os recursos especiais são tempestivos. Quanto aos demais requisitos para a sua admissibilidade, importa observar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento

do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

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

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, a divergência se referir a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante. Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência entre os julgados.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto tido como relevante pelo acórdão comparado seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Desse modo, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é verificar se a aplicação, ao caso dos autos, do racional constante do paradigma, seria capaz de levar à alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

Colocadas essas premissas, passo a analisar cada um dos recursos.

Conhecimento - Recurso especial da Fazenda Nacional

A Fazenda Nacional aponta em seu recurso especial divergência quanto ao tema “*Qualificação da multa em planejamento tributário envolvendo a amortização de ágio considerado artificial*”, indicando como paradigmas os acórdãos 1202-00.753 e 101-96.724.

Quando se discute a aplicação de multa qualificada, a análise da admissibilidade recursal se torna ainda mais complexa eis que muitas vezes as razões do precedente em questão estão intimamente vinculadas ao contexto fático da operação, de maneira que a verificação da existência de divergência jurisprudencial pode se revelar tarefa minuciosa e que circunstancial.

O acórdão recorrido assim resumiu a operação:

36. A Recorrente adquiriu com ágio uma empresa no exterior, a BAH; esta foi uma empresa criada pela respectiva vendedora, no exterior, que lhe transferiu as ações da empresa-alvo (Quinsa) a ser comprada; assim a Recorrente adquiriu a empresa-veículo com o ágio referente à empresa-alvo; a compradora posteriormente incorporou a

empresa-veículo que foi extinta e passou a amortizar o ágio do investimento antes detido pela última na empresa-alvo.

Após concluir pela indedutibilidade do ágio amortizado, o voto condutor exclui a qualificação da multa, basicamente por entender que não houve acusação de fraude, mas mera declaração inexata:

70. Como descrito na análise do ágio, a empresa negociou com a vendedora a criação da BAH, a fim de que resultasse a possibilidade da amortização do ágio. Não houve fraude nas operações, que foram realizadas às claras, com os devidos registros em órgãos reguladores e cumprimento das formalidades necessárias.

71. E a autoridade administrativa efetuou a autuação porque a legislação pertinente não reconhece a dedutibilidade do ágio, na situação descrita.

72. Se uma empresa deixa de oferecer à tributação, resultados que registrou na contabilidade, a consequente autuação fiscal aplica a multa de 75% de declaração inexata; esta relatora entende que a presente situação deve receber o mesmo tratamento em se tratando da aplicação da multa de ofício.

Como se depreende, tal voto está baseado nas circunstâncias específicas da operação, de maneira que, para que possa caracterizar divergência jurisprudencial quanto à qualificação da penalidade, será necessário que os precedentes apontados como paradigma tenham igualmente analisado multa qualificada aplicada em contexto de autuação por glosa de ágio originado de operação em que o vendedor primeiro constitui uma dita “empresa-veículo”, transfira para esta as ações da empresa-alvo e efetue então a venda para a adquirente, e em que a adquirente pretenda amortizar o ágio após a incorporação desta “veículo”.

O voto condutor do acórdão 1202-00.753 inicia sua exposição com a seguinte constatação: “*verifica-se que o ágio formou-se internamente, como destacou a autoridade fiscal, entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico*”. Em seguida, passa a descrever a situação por ele analisada (grifamos):

(i) em 14/05/2001 foi constituída a empresa CAIMI DO BRASIL LTDA., tendo como únicas sócias: CAIMI SAC (Chile) com 90% do capital social (R\$ 900.000,00) e Liaison Comercial Exportadora e Importadora Ltda. com 10% do capital social (R\$ 100.000,00);

(ii) em 29/12/2004 foi constituída a empresa Recorrente, tendo como únicas sócias CAIMI SAC (Chile) e JOFRECRE;

(iii) em 29/12/2004 foi integralizado capital da Recorrente através de participações societárias em CAIMI BRASIL e LIAISON, com expressivos ágios, com fundamento em expectativa de rentabilidade futura;

(iv) em 15/01/2005, a sócia LIAISON cede para CAIMI CHILE a totalidade das suas quotas na CAIMI BRASIL;

(v) em 30/07/2005, a CAIMI CHILE retira-se da sociedade CAIMI BRASIL, cedendo as suas quotas para CAIMI & LIAISON (Recorrente) que passa a ser a única sócia;

(vi) em 30/07/2005, a CAIMI BRASIL é extinta em função de sua incorporação pela CAIMI & LIAISON (Recorrente).

De outro lado, a Recorrente também adquiriu participações de empresa (LIAISON) constituída majoritariamente pelo capital de sua outra sócia (JOFECRED). A cronologia das operações demonstra o grau de relacionamento entre as envolvidas:

(i) em 30/10/99, na empresa LIAISON ingressa o sócio Sr. Severino Adolfo Oppelt, com 50% de participação no capital social;

(ii) em 28/12/2004, ocorre alteração contratual para ingresso de JOFECRED Fomento Mercantil Ltda, com 95,65% do capital social (R\$ 110.000,00) e Sr. Severino Adolfo Oppelt – 4,35% (R\$ 5.000,00);

(iii) em 30/07/2005, os sócios Severino Adolfo Oppelt e JOFECRED retiram-se da sociedade cedendo as suas quotas para CAIMI & LIAISON (Recorrente) que passa a ser a única sócia da LIAISON;

(iv) em 30/07/2005, a LIAISON é extinta em função de sua incorporação pela CAIMI & LIAISON (Recorrente).

Cabe ainda ressaltar que o sócio Sr. Severino Adolfo Oppelt, em 27/12/2004, era detentor da maior parte do capital da JOFECRED (99,5%), o que demonstra a utilização da empresa JOFECRED como mero veículo na integralização do capital com ágio na Recorrente, visto que o sócio pessoa física passou a fazer parte da LIAISON através de empresa por ele controlada.

Ademais, o mesmo Sr. Severino Adolfo Oppelt representava a CAIMI CHILE e a LIAISON nos instrumentos de alteração contratual da CAIMI BRASIL (fls.301 e ss), o que vem a reforçar o **vínculo entre as envolvidas nas operações de reestruturação societária que deram ensejo ao ágio indevidamente amortizado.**

(...)

Por lhe faltar fundamentação econômica, a reestruturação entre empresas do mesmo grupo econômico, engendrada com o objetivo de reduzir a tributação, não pode ser oponível ao Fisco, como é o caso dos autos.

Quanto à qualificação da multa, o voto condutor de tal precedente mantém a exasperação da penalidade por concluir que *“a situação verificada nos autos foi enquadrada como negócio jurídico simulado, nos termos do art. 167 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil)”*. E ressalta: *“... ao imputar a qualificação de simuladas às operações efetuadas em sequencia, a autoridade fiscal acaba por afastar a possibilidade de configuração de planejamento tributário lícito, consoante tem entendido a doutrina moderna. Nesse caso, a inoponibilidade das operações ao Fisco decorre de sua própria ilicitude.”*

Em seguida, aponta diversos fatos daqueles autos que serviriam de indícios de que (i) os negócios aparentaram conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, (ii) os documentos contenham declarações não verdadeiras, e (iii) que os instrumentos particulares foram antedatados, ou pós-datados.

Como se percebe, a decisão quanto à qualificação da multa no acórdão 1202-00.753 se deu em virtude de fatos específicos da operação ali analisada que foram entendidos como provas de simulação. A aplicação de tal racional ao caso dos autos não é possível, ante a divergência entre os fatos analisados em um e outro casos.

Depreende-se assim que a disparidade de resultados entre tais precedentes ocorreu mais em virtude da diferença entre as situações analisadas do que por haver divergência na

aplicação da legislação tributária. Neste sentido, o acórdão 1202-00.753 não serve de paradigma para o caso dos autos.

Quanto ao acórdão 101-96.724, o voto condutor observa que “*a controvérsia se situa entre a caracterização da seqüência de operações como simulação, como quer o autuante, ou como legítima estruturação societária, como quer a Recorrente*”. E mais adiante observa:

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. Há que se perquirir se os atos praticados são reais, e não simulados. E essa análise não há que ser feita para cada negócio isoladamente, mas em relação ao conjunto de negócios encadeados, como um todo.

O voto então conclui que se tratou de ágio criado dentro do grupo empresarial (grifamos):

É de todo evidente que **a operação foi articulada pelas pessoas físicas que, direta ou indiretamente, controlam o capital das empresas envolvidas, para criar, formalmente, uma situação que se enquadrasse na possibilidade de deduzir despesas de amortização de ágio**, advinda com a publicação da Lei nº 9.532/97.

A sucessão dos atos, a proximidade temporal entre eles e a extinção da empresa por incorporação revelam que nunca houve a intenção real de constituir uma empresa (a ZBT, constituída em junho de 1998 e extinta em agosto de 1998) para efetivamente operar segundo seu objetivo social, mas sim de criar uma sociedade efêmera, de passagem, que possibilitasse um registro de ágio a ser amortizado por empresa do grupo.

Conforme deixa claro o Termo de Verificação, a ZBT TERMINAIS foi constituída em 01 de junho de 1998, com capital inicial de R\$ 1.000,00, subscrito, conforme AGE de 17/06/98 por duas pessoas físicas, sendo R\$999,00 pelo Sr. Gonçalo Borges Torrealba, também acionista da Libra Terminais S/A e da Libra Terminal 35 S/A.

Em 05/08/1998 foi aprovado o aumento de capital mediante a subscrição de mais 10 milhões de ações ordinárias, subscritas por LIBRA TERMINAIS S/A (que passou a deter 99,99% das ações). Esse ato foi que possibilitou o surgimento do ágio que daria origem às despesas de amortização, pois a integralização deu-se com ações da Libra Terminal 35 avaliadas em R\$ 123.157.000,00.

Em 06/08/1998 o patrimônio da ZBT é cindido e seu acervo é incorporado pela LIBRA TERMINAL 35 S/A

Durante toda a sua existência formal, de junho de 1998 a 06 de agosto de 1998, a ZBT não praticou qualquer ato vinculado com seu objetivo social.

(...)

Olvidou-se a Recorrente de observar que enquanto existiam apenas a Libra Terminais S/A e a Libra Terminal 35 S/A não havia contabilização de investimento adquirido com ágio, a ser amortizado em uma das alternativas mencionadas. O surgimento do ágio foi possibilitado com a constituição (exclusivamente formal) da ZBT.

Não há nas razões do voto desse paradigma considerações acerca da multa qualificada, que foi objeto apenas da ementa:

MULTA QUALIFICADA. A simulação justifica a aplicação da multa qualificada

Novamente, a diferença entre os aspectos fáticos analisados por este precedente e o caso dos autos é marcante, notadamente porque, no caso dos autos, a acusação não é de criação de empresa veículo para viabilizar a própria geração de ágio dentro do grupo. A diferença entre os resultados se dá mais em razão da discrepância entre os aspectos fáticos do que quanto à aplicação de determinada norma jurídica.

Neste sentido, compreendo que também o acórdão 101-96.72 não é apto a demonstrar a divergência jurisprudencial.

Ante o exposto, oriento meu voto para **não conhecer** do recurso especial da Fazenda Nacional.

Conhecimento - Recurso especial do sujeito passivo

A análise preliminar de admissibilidade do recurso especial do sujeito passivo reconheceu a demonstração de divergência jurisprudencial quanto aos seguintes temas:

- 1) Amortização do ágio – através do tema: “III.1. DA IMPOSSIBILIDADE DE SE APLICAR A TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL COMO FUNDAMENTO/MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO FISCAL” – paradigmas 1302-003.290 e 1302-002.045
- 2) “A.7 - INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA A ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL DAS DESPESAS COM A AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO” - paradigma 1103-00.630.

Amortização do ágio - IRPJ

Conforme se relatou acima, alguns temas do recurso especial tiveram seguimento sob o fundamento de se ter ultrapassado o limite de 2 decisões paradigmas, quais sejam: III.2 “Da Existência do Propósito Negocial em decorrência de motivação econômica das operações”; III.3 “Da existência de Propósito Negocial em face de estrutura alternativa para aproveitamento fiscal do ágio”; III.4 “Da existência do Propósito Negocial em decorrência da motivação fiscal”; III.5 “Da validade das supostas empresas-veículo”.

Nesse ponto, reconheceu-se que análise do tema III.1, admitido, comportaria o reexame dos itens III.1 a III.5 (“...na medida em que o tema III.1 acima referenciado diz respeito à IMPOSSIBILIDADE DE SE APLICAR A TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL e a divergência jurisprudencial em relação a ele foi reconhecida, a decisão do exame de admissibilidade é a de que toda a matéria relativa à amortização do ágio está sendo devolvida para análise da CSRF, incluídos aí, obviamente, os temas que não foram apreciados pelo referido exame de e-fls. 14.651/14.674” -- trecho do despacho em agravo de 27 de maio de 2020).

Já quanto à matéria III.6 “Da desnecessidade da Confusão Patrimonial entre a real adquirente e a real investida”, o recurso especial teve o seguimento negado por ausência de

demonstração de divergência jurisprudencial (“seja porque não há similitude fática, bem assim os julgados confrontados serem até convergentes”).

O primeiro despacho de admissibilidade analisou os fundamentos do acórdão recorrido e concluiu que, quanto ao principal do ágio, a decisão foi baseada em dois fundamentos autônomos (grifos nossos):

Em resumo:

Da estrutura dos fundamentos do recorrido se pode extrair, então, no máximo 2(dois) fundamentos relevantes em que o segundo vem apenas como reforço ao primeiro:

- 1) Falta da confusão patrimonial entre real investidor e investida (fundamento jurídico principal);
- 2) Existência de uma empresa veículo sem propósito negocial com único intuito de economia tributária oriundo do aproveitamento do ágio. (fundamento jurídico ligado ao fundamento principal).

Sendo assim, a existência do segundo fundamento acima, embora não seja um fundamento essencialmente autônomo, já que é ligado ao fundamento principal, vindo em reforço ao mesmo, no caso concreto, comporta, sim, a aplicação da exceção já referida alhures, uma vez que foi tratado em tópico apartado da decisão com grande destaque e, principalmente, no TVF ter sido o foco da fundamentação da autuação junto com a conclusão final de ausência de confusão patrimonial, por essa perspectiva merece ser considerado como se fundamento autônomo o fosse e assim ser analisado através de 2(dois) paradigmas adicionais, como se de uma outra matéria também se tratasse.

Em nota de rodapé aposta após o trecho grifado acima, o despacho observa: *“Trata-se de um “argumento ligado”, já que tenta subsidiar a necessidade de haver confusão patrimonial também pela via ligada a ausência de propósito negocial da empresa veículo, relevante para aqueles que entendem que a exigência da confusão patrimonial comportaria algum tipo de exceção, como é o caso do ac. recorrido”.*

A conclusão de que a necessidade de confusão patrimonial consiste em fundamento autônomo da decisão recorrida é corroborada pelo despacho que rejeitou os embargos de declaração, quando este afirma, por exemplo (grifamos):

(...) “a questão da existência, ou não, de propósito negocial na criação da empresa-veículo BAH não foi o fundamento adotado pela Turma para manutenção da glosa das despesas com amortização do ágio.

Como visto no item 1 deste despacho, o fundamento acolhido para a manutenção da glosa foi a falta de confusão patrimonial entre a verdadeira investidora (a embargante) e a verdadeira investida (Quinsa), que na interpretação que a Turma emprestou aos arts. 7º, III, e 8º da Lei nº 9.532/97, seria necessária para a amortização do ágio.”

Disso se depreende que a negativa de seguimento do recurso especial quanto ao tema III.6 “*Da desnecessidade da Confusão Patrimonial entre a real adquirente e a real investida*”, por ausência de demonstração de divergência jurisprudencial, faz com que prevaleça na decisão recorrida tal fundamento jurídico autônomo que, por si só, é apto a motivar a conclusão da decisão recorrida sobre a matéria em debate.

Dito de outra forma, a negativa de seguimento do recurso especial quanto ao tema da confusão patrimonial leva à ausência de interesse de agir do sujeito passivo quanto à

discussão da matéria do propósito negocial, porque a reforma do acórdão recorrido quanto a tal tema (isto é, quanto à ausência de propósito negocial) não é capaz de levar à reforma do resultado do julgamento (eis que prevaleceria o fundamento principal do acórdão quanto à necessidade de confusão patrimonial entre a investida e a Quinsa).

Na verdade, o “Exame Complementar de Admissibilidade de Recurso Especial”, de 11 de fevereiro de 2020, quando concluiu por não admitir o tema “III.6 – DA DESNECESSIDADE DA CONFUSÃO PATRIMONIAL ENTRE A REAL ADQUIRENTE E REAL INVESTIDA”, *“seja porque não há similitude fática, bem assim os julgados confrontados serem até convergentes”*, já poderia ter reconhecido que o não conhecimento dessa matéria prejudicaria o interesse recursal do sujeito passivo. Não obstante, aparentemente tal circunstância não foi percebida por tal exame complementar.

Ressalte-se que o despacho em agravo proferido posteriormente pela Presidente da CSRF, em 27 de maio de 2020, quando observa que a matéria do ágio estaria sendo devolvida “em toda a sua inteireza” reportou-se ao primeiro exame de admissibilidade (fl. 14.827):

Repise-se que, não obstante a decisão ora proposta, o exame de admissibilidade agravado, a partir da interpretação que fez dos termos do recurso especial interposto pela ora Agravante, manifestou entendimento no sentido de devolver à CSRF “a possibilidade de apreciar a matéria “dedução do ágio” em toda sua inteireza e não de forma parcial ou mitigada”.

Ocorre que, como já se observou, este primeiro despacho de admissibilidade foi retificado, e em tal retificação tanto se reconheceu que a matéria III.6 deveria ser tratada de forma diferente dos demais itens do recurso especial (exatamente por ser autônoma), quanto se concluiu que a matéria não deveria ser conhecida.

Neste sentido, uma vez retificado o primeiro exame de admissibilidade e não conhecida a matéria III.6 (“Da desnecessidade da confusão patrimonial entre a real adquirente e real investida”), o que se constata é a ausência de interesse recursal por parte do sujeito passivo para a discussão da matéria III.1 (“Da impossibilidade de se aplicar a teoria do propósito negocial como fundamento/manutenção do lançamento fiscal”).

De fato, o voto condutor do acórdão recorrido está baseado em dois fundamentos autônomos.

Primeiro, nos trechos intitulados “Necessidade de criação da holding (empresa-veículo) BAH” e “Aquisição das participações dos minoritários e outras vantagens da holding no exterior”, o voto analisa (e rechaça) as justificativas dadas pelo sujeito passivo para a criação da BAH, o que pode ser interpretado como uma investigação do voto condutor acerca da existência de “propósito negocial”, embora o voto não tenha mencionado tal termo expressamente.

Depois, no trecho intitulado “Dedutibilidade Amortização do Ágio BAH”, o voto cita trechos do TVF, trechos de acórdãos da CSRF e conclui que *“não ocorreu a reunião do investimento (Quinsa) com a investidora, a Recorrente”*, o que pode ser entendido como uma conclusão do voto de que a amortização do ágio teria como requisito a confusão patrimonial entre o que se entendeu por “real adquirente” e a investida Quinsa.

Os fundamentos são independentes e não excludentes, do que se conclui que, para a reforma da conclusão a que chegou o acórdão recorrido, seria necessário a alteração de ambos. Neste sentido, o não seguimento do recurso especial quanto a uma dessas matérias – e a consequente impossibilidade de reforma do respectivo trecho do voto condutor – faz com que o recurso especial não tenha utilidade para o sujeito passivo, eis que mesmo em caso de provimento quanto à matéria admitida isso não seria capaz de alterar a conclusão do acórdão recorrido.

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.

Ante o exposto, oriento meu voto por **não conhecer** do recurso especial quanto à matéria Amortização do ágio – através do tema: “III.1. DA IMPOSSIBILIDADE DE SE APLICAR A TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL COMO FUNDAMENTO/MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO FISCAL”

Amortização do ágio - CSLL

Quanto à CSLL, é necessário ainda tratar do conhecimento quanto à matéria “A.7 - INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA A ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL DAS DESPESAS COM A AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO”, para a qual foi indicado como paradigma o acórdão 1103-00.630.

O acórdão recorrido fundamenta a manutenção do lançamento de CSLL nas razões já apresentadas para o IRPJ, acrescentando observações acerca da aplicabilidade do artigo 13, III, da Lei 9.249/1995:

(...)

77. O lançamento de CSLL é decorrente da autuação de IRPJ, caso em que se aplica ao julgamento do auto de infração decorrente de CSLL, a decisão relativa ao auto de infração de IRPJ, no que couber, conforme entendimento amplamente consolidado na jurisprudência deste colegiado, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

(...)

82. Conforme essa interpretação, a norma do art. 13, III, da Lei n. 9.249/95, é ampla, no sentido de tutelar a dedutibilidade da amortização de “bens e direitos”, tanto em relação à base de cálculo do IRPJ quanto à da CSLL.

83. No caso, a amortização se refere a ágio reconhecido pelo MEP, adotado em face de investimento em outras empresas (“direitos”). É necessário reconhecer que o ágio em questão pertence ao gênero dos sacrifícios suportados pela pessoa jurídica que, embora possam contribuir para os seus resultados, não são “intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços”.

84. Portanto, conforme já explicitado acima, aplica-se o entendimento expendido quanto ao lançamento do IRPJ àquele da CSLL.

O paradigma 1103-00.630 tratou de lançamento por glosa de despesas com amortização de ágio da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tendo o voto condutor observado que *“no caso concreto o lançamento considerou indevida a vinculação do pagamento de ágio pela Recorrente porque: (a) a avaliação feita pelo método EBITDA não poderia servir à definição de perspectiva de rentabilidade futura; e, (b) nos exercícios subsequentes a previsão de rentabilidade não se concretizou.”*

O voto analisa e rechaça essas duas motivações. Então, passa a tratar especificamente da CSLL, nos seguintes termos (grifamos):

Com relação à dedução das despesas de amortização do ágio, para fins da CSLL, registro que **não há previsão legal para a indedutibilidade dessas despesas, tal como é preceituada para o lucro real, pelo art. 25 do Decreto-Lei n. 1.598/77.**

A Lei n. 7.689/88 (art. 2º, caput e § 1º, “c”, “1” a “3”) não contempla essa indedutibilidade. Tanto o art. 38 da Lei n. 8.541/92 como o art. 57 da Lei n. 8.981/95, previram expressamente a manutenção da base de cálculo da CSLL, ressalvadas as alterações a ela feitas nessas leis. E nenhuma delas previu a indedutibilidade em comentário. Também as leis posteriores, como as Leis ns. 9.249/95 e 9.430/96 não instituíram essa indedutibilidade para a CSL.

Não há norma legal como a do art. 22 da Medida Provisória n. 2.158/01, que estendeu à CSLL as regras da incompatibilidade das bases negativas de CSLL se, entre a data da apuração das bases negativas e a da compensação, houver, cumulativamente, mudança de controle e de ramo de atividade, bem como da impossibilidade de compensação das bases negativas de CSLL da sucedida pela sucessora por incorporação, fusão ou cisão.

Com estas considerações, conheço do recurso voluntário para dar-lhe provimento.

Verifica-se que, especificamente quanto à CSLL, os precedentes confrontados manifestam divergência jurisprudencial, eis que enquanto o acórdão recorrido indica que a previsão legal para a glosa do ágio estaria no artigo 13 da Lei 9.249/1995, o paradigma afirma não haver previsão legal para a indedutibilidade das despesas com amortização de ágio da base de cálculo da CSLL.

Neste sentido, conheço do recurso especial quanto ao tema da CSLL.

Admissibilidade recursal – conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para não conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional e para conhecer parcialmente do recurso especial do sujeito passivo, apenas em relação à CSLL.

Mérito [voto vencido]

Recurso Especial do Sujeito Passivo

O mérito do recurso especial do sujeito passivo consiste em definir, quanto à CSLL, se há previsão legal para se adicionar à sua base de cálculo as despesas com a amortização de ágio glosadas da apuração do IRPJ.

Nesse ponto, é importante notar que a autoridade autuante assim fundamenta a glosa para fins e IRPJ e CSLL (fl. 12.408):

(...)

48. A interpretação da fiscalizada foi a de que, ao incorporar a BAH, o ágio registrado contabilmente pela AmBev quando da aquisição da holding passaria a ser dedutível tributariamente.

49. Como provado, não houve qualquer finalidade negocial na aquisição da BAH. A intenção da AmBev não foi adquirir a BAH, mas, sim, a Quinsa. A BAH foi "montada" imediatamente antes da operação de compra e venda. A interposição da holding nas Bahamas foi combinada entre as partes para que houvesse economia tributária indevida. Examinar acriticamente os atos formais, sem que se perquiria a respeito da finalidade negocial por trás deles, significaria nivelar planejamentos tributários legítimos a formas abusivas de planejamento; seria ignorar que a liberdade de contratar só pode ser exercida "em razão e nos limites da função social do contrato" (art. 421 do Código Civil). A autonomia da vontade não é absoluta, pois limitada pelo interesse social.

50. Como sustentado no parágrafo 30, a aceitação de que houve propósito negocial na BAH condiciona-se ao fato de que a interposição da holding foi absolutamente vital para a conclusão do negócio. Na forma como realizada, a interposição da BAH nada teve de essencial na celebração do negócio. A holding foi constituída pela BAC, mas por solicitação da AmBev, que suportou todos os encargos e riscos dessa constituição, já que o interesse na holding era "empresarialmente" (parágrafo 19) da fiscalizada; a BAC "só" aceitou a solicitação. Conforme dito nos parágrafos 31 a 34, se a AmBev tivesse adquirido diretamente a Quinsa e, posteriormente, integralizasse com essa participação adquirida o capital de uma holding nas Bahamas, constituída com a mesma função de ser ofertante numa OPA realizada para fechar o capital da Quinsa e obter as vantagens aduzidas, a economia de custos seria idêntica à que alegadamente seria proporcionada pela BAH, com exceção da imediata e formidável economia tributária obtida pela interposição abusiva levada a cabo na operação efetivamente realizada. Também resultado idêntico seria obtido se, antes da aquisição da Quinsa, a AmBev criasse uma holding para formalizar o pagamento pela Quinsa e lançar uma oferta pública, mas, outra vez, o ágio não poderia ser amortizado tributariamente nessa hipótese.

(...)

58. A interpretação de que a incorporação de uma holding sem finalidade negocial equivaleria à confusão patrimonial exigida pelo art. 386 do RIR mostra-se, pois, totalmente equivocada. Não se pode confundir a absorção da BAH com a absorção do investimento efetivamente adquirido com ágio (Quinsa). Com efeito, em se admitindo a operação de incorporação da BAH como permissiva da dedutibilidade do ágio pago pela sua aquisição, estaríamos diante de uma completa falta de coerência contábil e tributária. A confusão artificial do patrimônio da AmBev com o da holding traria como consequência o reconhecimento da receita de equivalência patrimonial decorrente dos lucros da Quinsa, ao mesmo tempo em que se reconheceria uma despesa de amortização do ágio originado pela aquisição formal da BAH (mas material da Quinsa). Incorporada a holding, a fiscalizada ainda deve reconhecer a receita de equivalência patrimonial relativa à Quinsa (pois seu patrimônio não foi extinto), mas o pressuposto da AmBev foi

de que a despesa de amortização do ágio originado da aquisição da BAH deveria ser dedutível tributariamente. Não há qualquer relação de causa e efeito, nem contábil, nem tributária. Instaura-se a completa desarmonia interpretativa. O art. 386 do RIR passaria a ter uma aplicação desconexa (não tributação da equivalência derivada da Quinsa, por um lado, e, por outro, a dedutibilidade do ágio pago na aquisição da BAH), assim como desconexa ficou a relação entre a receita de equivalência obtida com base no patrimônio da Quinsa e a despesa de amortização do ágio pago na aquisição da BAH.

(...)

Das despesas glosadas

70. Isso posto, as despesas decorrentes da amortização do ágio originado pela aquisição da BAH devem ser glosadas sob o argumento de que são desprovidas da necessidade requerida para admiti-las como dedutíveis no cômputo da base de cálculo do imposto de renda, conforme disposto no art. 299 (cuja base legal é o art. 47 da Lei n. 4.506, de 1964) do Regulamento do Imposto de Renda. Vale destacar que a despesa de amortização de ágio também deve ser glosada na apuração da CSLL, como dispõem o art. 13, inciso III, da Lei n. 9.249/95 e o art. 57 da Lei n. 8.981/95:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

(...)

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

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. Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

Quanto à CSLL, a matéria admitida para discussão foi intitulada “A.7 - INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA A ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL DAS DESPESAS COM A AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO”

Nesse ponto, a autoridade autuante fundamenta a glosa de amortização de ágio, essencialmente, nos artigos 299 e 386 do RIR/99, artigo 13, III, da Lei 9.249/1995 e artigo 57 da Lei 8.981/1995.

Especificamente acerca do tratamento a ser dado à amortização de ágio na base de cálculo da CSLL, já expressei no meu voto (vencido) no acórdão 9101-004.637, de 15 de janeiro de 2020, que estas não têm o condão de dar base à glosa das despesas em questão.

De fato, o artigo 2º da Lei n. 7.689/1988, assim como o artigo 1º da Lei n. 9.316/1996 e o artigo 2º da Lei 9.249/1995, tratam especificamente da base de cálculo desta contribuição, valendo transcrevê-los (grifamos):

Lei 7.689/1988

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

(...)

c) O resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990) pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

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

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

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

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei n 8.034, de 1990)

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

Lei 9.249/1995

Art. 2º O imposto de renda das pessoas jurídicas e a contribuição social sobre o lucro líquido serão determinados segundo as normas da legislação vigente, com as alterações desta Lei.

Lei 9.316/1996

Art. 1º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.

Parágrafo único. Os valores da contribuição social a que se refere este artigo, registrados como custo ou despesa, deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo.

Como visto, a base de cálculo da CSLL parte do resultado apurado a partir da aplicação das expressas disposições da legislação comercial, ajustado por exclusões e adições especificamente previstas, sendo de se distinguir a composição da base de cálculo da CSLL das regras próprias da legislação do IRPJ.

O artigo 28 da Lei 9.430/1996, também citado no auto de infração de CSLL, tem a seguinte redação:

~~Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.~~

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

De se notar que nenhum dos dispositivos da Lei 9.430/1996 trata da amortização fiscal de ágio. A lei sequer traz a palavra “ágio” e, quando trata de amortização de custos e despesas, o faz especificamente no contexto do controle de preços de transferência. Assim, o artigo 28 da Lei 9.430/1996 quando estende à apuração da base de cálculo da CSLL regras específicas referentes ao IRPJ – seja na sua redação original seja nas alterações posteriores –, o fez com relação a artigos específicos da Lei 9.430/1996, não aplicáveis ao caso dos autos. Seguimos.

Por sua vez, o caput do art. 57 da Lei 8.981/1995 destaca (grifamos):

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n 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. (Redação dada pela Lei n 9.065, de 1995)

Conforme se verifica da leitura do dispositivo, o artigo 57 da Lei 8.981/1995 não autoriza a aplicação indiscriminada das disposições regentes do IRPJ na verificação dos contornos de incidência da CSLL, mas preserva, expressamente, os ditames próprios da definição de sua base de cálculo, da forma como realizado pelas disposições até então vigentes, mantendo, assim, as normas contidas na mencionada Lei 7.689/1988, nos termos ali então especificamente apontados.

Assim, uma **primeira conclusão** a que se chega é de que **a base de cálculo da CSLL é específica** e, para admitir como válida qualquer exclusão e/ou adição em sua apuração, faz-se necessária a existência de lei expressa, sem a qual estar-se-ia admitindo a possibilidade de interpretação ampliativa de normas restritivas de direito.

Tanto é verdade que as regras de dedutibilidade de despesas que sejam aplicáveis na apuração do lucro real não podem ser estendidas, sem a existência de previsão legal, à apuração da base de cálculo da CSLL que foi necessária a edição tanto do artigo 57 da Lei 8.981/1995 quanto do artigo 28 da Lei 9.430/1996 para estender à CSLL as normas que diziam respeito, apenas, ao IRPJ. Assim, a base de cálculo da CSLL apenas será idêntica à do IRPJ na medida em que exista legislação expressa neste sentido.

No caso das despesas com a amortização de ágio, na hipótese dos autos elas foram registradas com base na Lei 9.532/1997, a qual apenas faz referência ao “lucro real”, que é a base de cálculo do IRPJ. A norma silencia quanto à base de cálculo da CSLL. Também não há qualquer dispositivo de lei que estenda a aplicação das disposições do artigo 7º da Lei 9.532/1997 à base de cálculo da CSLL.

Portanto, uma **segunda conclusão** é que, para a CSLL, os termos e condições para a amortização fiscal do ágio **não estão** no artigo 7º da Lei 9.532/1997.

A questão que se coloca é, então, qual é o tratamento tributário do ágio para fins da CSLL.

Nesse ponto, observo que a legislação comercial sempre previu a amortização do ágio na contabilidade societária, sendo certo que o artigo 25 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, que estabelecia a indedutibilidade das contrapartidas da amortização do ágio, se aplica apenas ao IRPJ. À época dos fatos ora em discussão, o dispositivo tinha a seguinte redação:

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

O artigo 25 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 faz referência aos artigos 20 e 33 do mesmo diploma legal, que tinham a seguinte redação:

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

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

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

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

§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico: (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade; (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros; (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

(...)

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

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

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

(...)

Os dispositivos acima tratam, respectivamente, da formação do ágio/deságio e de sua repercussão para fins do IRPJ em caso de alienação ou liquidação do investimento.

A obrigação de avaliar os investimentos pelo método de equivalência patrimonial (MEP), por sua vez, era dada pelo artigo 21 desse mesmo Decreto-Lei nº 1.598/1977, nos seguintes termos (redação anterior à Lei 12.973/2014):

Art 21 - Em cada balanço o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, de acordo com o disposto no artigo 248 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e as seguintes normas:

I - o valor de patrimônio líquido será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação da coligada ou controlada levantado na mesma data do balanço do contribuinte ou até 2 meses, no máximo, antes dessa data, com observância da lei comercial, inclusive quanto à dedução das participações nos resultados e da provisão para o imposto de renda.

II - se os critérios contábeis adotados pela coligada ou controlada e pelo contribuinte não forem uniformes, o contribuinte deverá fazer no balanço ou balancete da coligada ou controlada os ajustes necessários para eliminar as diferenças relevantes decorrentes da diversidade de critérios;

III - o balanço ou balancete da coligada ou controlada levantado em data anterior à do balanço do contribuinte deverá ser ajustado para registrar os efeitos relevantes de fatos extraordinários ocorridos no período;

IV - o prazo de 2 meses de que trata o item aplica-se aos balanços ou balancetes de verificação das sociedades de que a coligada ou controlada participe, direta ou indiretamente, com investimentos relevantes que devam ser avaliados pelo valor de patrimônio líquido para efeito de determinar o valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

V - o valor do investimento do contribuinte será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido ajustado de acordo com os números anteriores, da porcentagem da participação do contribuinte na coligada ou controlada.

Por sua vez, a repercussão fiscal da avaliação de investimentos pelo MEP era dada nos artigos 22 e 23 do Decreto-Lei nº 1.598/1977:

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

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

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

Parágrafo único - Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição, nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades

estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País. (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

Como se percebe, a formação de ágio/deságio é consequência direta da avaliação de investimentos pelo MEP, mas **o tratamento tributário do ágio/deságio e o tratamento tributário dos ajustes do MEP são independentes** e estão, inclusive regulados em artigos diferentes do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

O artigo 2º, § 1º, “c”, da Lei 7.689/1988, quando veio regular a base de cálculo da CSLL, referiu-se exclusivamente aos resultados de avaliação de investimentos pelo MEP, sem fazer qualquer referência expressa ao tratamento a ser dado, para fins da CSLL, à contrapartida da amortização contábil do ágio/deságio (que, no Decreto-Lei 1.598/1977, se referem apenas ao “lucro real”). Vale reproduzir novamente o dispositivo, para destacar os trechos a que se faz referência (redação anterior à Lei 12.973/2014):

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

(...)

c) O resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990) pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

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

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

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

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei n 8.034, de 1990)

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

O fato de o dispositivo tratar especificamente das contrapartidas de ajuste do MEP e silenciar quanto às contrapartidas da amortização do ágio/deságio não pode, com a devida vênia, ser ignorado. Da mesma forma, não pode ser tido como um permissivo para que se estenda a vedação constante do artigo 25 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 à CSLL, quando ele claramente fala apenas de “lucro real”. Pelo contrário.

Se a legislação acerca da CSLL quisesse dar ao ágio/deságio um tratamento tributário diferente do contábil ela o teria feito expressamente – mas, como visto, ela o fez, apenas e exclusivamente, quanto às contrapartidas do ajuste de MEP.

Portanto, a neutralidade da amortização do ágio/deságio não é uma consequência lógica da neutralidade do MEP, eis que, como visto, o tratamento tributário dos ajustes de MEP e da amortização contábil de ágio/deságio é independente, constando inclusive de artigos de lei diferentes.

Em síntese, a formação de ágio/deságio é consequência direta da avaliação de investimentos pelo MEP (artigos 20 e 21 do Decreto-Lei 1.598/1977), mas a amortização do ágio para fins de CSLL permanece acompanhando a contábil.

Nesse ponto, vale destacar que a amortização do ágio relativo a investimento em sociedade brasileira tem lógica na própria sistemática de tributação do IRPJ e da CSLL, e existia muito antes da Lei 9.532/1997.

A Lei 9.532/1997 veio impor alguns limites e critérios objetivos para a amortização fiscal do ágio para fins do “lucro real” – condições estas que, conforme indica a própria exposição de motivos da norma*, foram estabelecidas buscando-se evitar os “planejamentos tributários” praticados com respaldo na anterior lacuna legislativa.

** “11. O art. 8º estabelece o tratamento tributário do ágio ou deságio decorrente da aquisição, por uma pessoa jurídica, de participação societária no capital de outra, avaliada pelo método de equivalência patrimonial. Atualmente, pela inexistência de regulamentação legal relativa a esse assunto, diversas empresas, utilizando dos já referidos ‘planejamentos tributários’, vêm utilizando o expediente de adquirir empresas deficitárias, pagando ágio pela participação, com a finalidade única de gerar ganhos de natureza tributária mediante o expediente, nada ortodoxo, de incorporação da empresa lucrativa pela deficitária. Com as normas previstas no Projeto, esses procedimentos não deixarão de acontecer, mas, com certeza, ficarão restritos às hipóteses de casos reais, tendo em vista o desaparecimento de toda vantagem de natureza fiscal que possa incentivar a sua adoção exclusivamente por esse motivo.” [obs: na conversão o artigo 8º passou a ser o artigo 7º da Lei 9.532/1997]*

Antes da Lei 9.532/1997, a legislação tributária já reconhecia, na incorporação de sociedades com extinção da participação societária de uma possuída por outra, a apuração de **perda de capital** correspondente à diferença entre o valor contábil da participação extinta e o valor do acervo líquido que a substituir, avaliado a preços de mercado (por ex. artigo 34 do Decreto-Lei 1.598/1977, dispositivo analisado pelo Parecer Normativo CST 51/1979).

Isso porque tanto a alienação do investimento quanto a sua liquidação são eventos que podem dar margem ao reconhecimento de uma perda.

Neste sentido, a Lei 9.532/1997 trouxe **condições adicionais** para a amortização, do **lucro real**, dessa perda apurada por ocasião da liquidação do investimento – quais sejam: que a mais-valia estivesse fundamentada na rentabilidade futura da investida e que a amortização fiscal ocorresse a partir da liquidação do investimento, à razão máxima de 1/60 ao mês.

Mas é fato que a norma também silenciou quanto à base de cálculo da CSLL.

Destaca-se que a Lei 9.532/1997 estabelece que o tratamento tributário do ágio ali previsto pode ser aplicado ainda que o ágio já tivesse sido amortizado contabilmente, sendo ainda aplicável inclusive às sociedades que não estivessem obrigadas a seguir o método de equivalência patrimonial (art. 8º da Lei 9.532/1997), o que deixa ainda mais clara a independência entre o tratamento tributário do ágio para fins de IRPJ e o seu regramento societário/contábil.

Mas o mesmo não se pode dizer da CSLL, já que, como visto, à época dos fatos, não existia norma tributária específica que diferenciase o tratamento fiscal do contábil (tal norma veio apenas com a Lei 12.973/2014, muito embora a Receita Federal tenha tentado equiparar o tratamento tributário do ágio do IRPJ à CSLL na IN SRF 390/2004, sem base legal).

Para a CSLL, não sendo a Lei 9.532/1997 aplicável a tal tributo (eis que a norma também apenas se refere a “lucro real”), permaneceu (até a Lei 12.973/2014) o tratamento tributário anterior à 9.532/1997, qual seja: (i) enquanto mantido o investimento, o ágio será deduzido da base de cálculo da CSLL seguindo a amortização contábil (em razão da inexistência de regra tributária que determine a respectiva adição), (ii) se houver liquidação do investimento, será apurado(a) ganho/perda de capital que, na ausência de regra tributária que impeça ou estabeleça restrições à respectiva dedutibilidade (como o fez a Lei 9.532/1997 para fins do lucro real), não deverá ser adicionada à base de cálculo da CSLL (efeito de dedutibilidade).

Assim, quando o contribuinte apura tal perda com a extinção do investimento por incorporação, mas em vez de deduzi-la integralmente passa a deduzi-la percentualmente (1/60, acompanhando a dedução do IRPJ), ele no máximo opera uma dedução extemporânea de despesa, para a qual devem se apurar os efeitos de postergação.

Não tendo o auto de infração em questão sido baseado em tais fundamentos, não subsiste o lançamento.

Vale notar, por fim, que o artigo 13, III, da Lei 9.249/1995 também não tem o condão de restringir a amortização do ágio para fins de CSLL.

O dispositivo veda a dedução, para fins da CSLL, de despesas de “amortização” com bens móveis ou imóveis, exceto quando intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

(...)

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

O alcance do dispositivo foi brilhantemente analisado pelo então Conselheiro Luis Flavio Neto, em seu voto (vencido por voto de qualidade) no acórdão 9101-003.002, de 8 de agosto de 2017, que já naquela ocasião tive a oportunidade de acompanhar em votação:

(...)

Na sessão de 07/02/2017, a aplicação do art. 13 da Lei n. 9.249/95 foi analisada neste Colegiado, com a prolação do acórdão n. 9101-002.549, do qual foi relator. Suscitou-se a questão se o art. 13 da Lei n. 9.249/95 seria uma norma geral, pertinente a quaisquer “despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros”, inclusive “quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis”. Ou se tratar-se-ia de norma muito mais restrita, cuja materialidade alcançaria apenas despesas de “bens móveis ou imóveis”, sejam elas “de depreciação, amortização, manutenção,

reparo, conservação, impostos, taxas, seguros” ou “quaisquer outros gastos” com tais bens.

Nesse segundo acórdão, diante dessas duas hipóteses interpretativas, compreendi que a norma do art. 13 da Lei n. 9.249/95 seria ampla o suficiente para tutelar a matéria ora em análise, de forma que poderia servir de fundamento para a glosa, pelo agente fiscal, das despesas com amortização fiscal do ágio deduzidas da base de cálculo da CSLL. No entanto, confrontado com uma série de outros casos, passei a compreender o equívoco dessa interpretação, que, permissa vênua, não resiste à análise sistemática da legislação pertinente ao IRPJ e à CSLL.

Especialmente em vista dos fundamentos a seguir expostos, a norma do art. 13 da Lei n. 9.249/95 é restrita e se presta à tutela apenas de despesas de “bens móveis ou imóveis”, sejam elas “de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros” ou “quaisquer outros gastos” com tais bens, no contexto a que se dirigiu o legislador competente.

De início, é importante observar o que se disse na exposição de motivos para a edição do art. 13 da Lei n. 9.249/95, *in verbis*:

“9. Ainda no âmbito da simplificação, a proposta a base tributável, vedando a dedução de despesas passíveis de manipulação, geralmente relacionadas com ‘*fringe benefits*’, que beneficiam de forma especial os grandes contribuintes, dotados de sofisticada infraestrutura contábil-tributária, tornando mais precisa a regra geral de indedutibilidade em vigor, cujos critérios, por serem excessivamente subjetivos, ensejam interpretações conflitantes e prestam-se a práticas abusivas, tendentes a reduzir a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro (art. 13). No mesmo sentido, a regra do art. 14 revoga o benefício instituído em favor das empresas que exploram atividade monopolizada.”

Como se observa da exposição de motivos, o art. 13 da Lei n. 9.249/95 é vocacionado a tutelar gastos da pessoa jurídica com benefícios colocados à disposição de seus dirigentes (“*fringe benefits*”), tornando, em regra, indedutíveis tais despesas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

É eloquente constatar que a delimitação referida pela exposição de motivos do dispositivo em questão é coerente uma interpretação sistemática, que considera a operacionalidade dos demais dispositivos legais que tutelam a dedutibilidade de despesas. Ocorre que, ao atribuir-se a amplitude outrora identificada ao art. 13, III, da Lei n. 9.249/95, esse dispositivo acaba por se chocar com uma série de outros dispositivos legais igualmente vigentes e de aplicação constante.

Cite-se, como exemplo, o disposto no art. 41 da Lei n. 8.981/95 (RIR/99, art. 344), segundo o qual “os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência”. Por essa norma, o IPTU incidente sobre a sede administrativa da pessoa jurídica certamente é dedutível, na determinação do lucro real, conforme o regime de competência. Mas, caso se atribua efeitos amplos ao art. 13, III, da Lei n. 9.249/95, tal despesa com IPTU não poderia ser deduzida, restando apenas a possibilidade de dedutibilidade de tributos como ISS, ICMS ou IPI (que incidem sobre a produção e comercialização de bens e serviços). Aludida restrição definitivamente não se coaduna com a sistemática de tributação da renda da pessoa jurídica.

Em última análise, a adoção de interpretação ampla do art. 13, III, da Lei n. 9.249/95, poderia ferir de morte o art. 47 da Lei 4.506/64 (RIR/99, art. 299).

Como se sabe, na apuração do lucro real (IRPJ), como regra geral, todos os custos e despesas normais, usuais e necessários à produção da renda são dedutíveis, salvo disposição expressa em lei que imponha a sua adição, que limite deduções a

determinadas condições, que imponha diferenças temporais ou algum outro tratamento diferenciado. Ocorre que essa sistemática deixaria de existir se o art. 13, III, da Lei n. 9.249/95, adquirisse aplicação ampla e não restrita à tutela de despesas de bens móveis ou imóveis no cenário acima apontado.

Mais recentemente, a IN SRF 1.700/2017, ao procurar dar organicidade às esparsas normas do IRPJ e da CSLL, reproduziu a regra do art. 13 da Lei n. 9.249/95 justamente no Capítulo XV, qual seja, “Dos bens intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização”, o demonstra, ainda mais, que a sua eficácia se dirige a essa categoria restrita de hipóteses.

Assim, com a humildade e o amadurecimento que o aplicador de um sistema tributário complexo como o nosso deve sempre buscar, reconheço que a interpretação anteriormente adotada (acórdão n. 9101-002.549) não procede. Tendo em vista a inaplicabilidade do art. 13, III, da Lei n. 9.249/95, bem como do art. 57 da Lei n. 8.981/95, para a tutela da questão, na mais acertada linha do acórdão n. 9101-002.310, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da PFN nesta matéria.

No caso citado, discutia-se especificamente a aplicação do artigo 13 da Lei 9.249/1995 para a glosa de ágio amortizado contabilmente, sendo de se notar que o raciocínio é integralmente aplicável ao presente voto (lembrando que este concluiu, acima, que a Lei 9.532/1997 não é aplicável à CSLL, bem como que também não se aplicam à CSLL as regras que determinam a adição de contrapartidas de ágio/deságio previstas no Decreto-Lei 1.598/1977, logo, o que sobra é mesmo definir os efeitos da amortização contábil do ágio para fins de CSLL).

Não sendo aplicável o artigo 13, III, da Lei 9.249/1995 às despesas com amortização de ágio, a conclusão é que assiste razão ao sujeito passivo quando sustenta que a amortização de ágio em questão não pode ser glosada da base de cálculo da CSLL, não subsistindo o auto de infração quanto a este tributo.

Ante o exposto, oriento meu voto para, quanto à CSLL, dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo, sugerindo a seguinte ementa para este acórdão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. LEI 9.532/1997. INAPLICABILIDADE À CSLL. ARTIGO 13, III, DA LEI 9.249/1995. INAPLICABILIDADE AO ÁGIO.

A Lei 9.532/1997 não é aplicável à CSLL, e também não se aplicam à CSLL as regras que determinam a adição de contrapartidas de ágio/deságio previstas no Decreto-Lei 1.598/1977.

O artigo 13, III, da Lei 9.249/1995 não se aplica às despesas com amortização de ágio, não servindo, portanto, de base legal para a adição de tais valores ao lucro líquido contábil para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

Para fins da CSLL, ante a ausência de legislação tributária específica determinando a adição, a amortização fiscal do ágio no período sob julgamento seguia a amortização contábil, não sendo válido auto de infração que pretenda questionar a dedutibilidade com base em critérios aplicáveis apenas ao IRPJ.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para não conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional e conhecer parcialmente do recurso especial do sujeito passivo, apenas com relação à CSLL. No mérito, dou provimento ao recurso especial do sujeito passivo, para cancelar o auto de infração de CSLL.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

A I. Relatora restou vencida em sua proposta de dar provimento ao recurso especial da Contribuinte na parte conhecida. A maioria do Colegiado compreendeu que não prosperaria a alegação de “Inexistência de previsão legal para adição, à CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela Fiscalização”.

No caso, não foi conhecido o recurso especial da Contribuinte nas matérias que pretendiam afastar a conclusão do Colegiado *a quo* contra a dedutibilidade das amortizações de ágio na apuração do IRPJ, porque não atendido o requisito de *uma efetiva reestruturação societária na qual a investidora observe parcela do patrimônio da investida ou vice-versa*. Restou, assim, a arguição subsidiária deduzida nos seguintes termos:

Em seu Recurso Voluntário (tópico 14), a Recorrente sustentou, por fim, que mesmo que pudesse prevalecer o entendimento defendido pela Autoridade Fiscal no TVF, no sentido de que a amortização do ágio no presente caso não estaria respaldada pelos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, deveria, ainda assim, ser cancelado o auto de infração relativo à CSLL.

Isso porque, como exposto na peça recursal, não há na legislação fiscal qualquer previsão no sentido de que as despesas de ágio consideradas indedutíveis na apuração

do lucro real também o serão na apuração da base de cálculo da CSLL, que segue regras próprias.

Contudo, ao analisar esse argumento de defesa, a Turma Julgadora a quo entendeu que *“o lançamento de CSLL é decorrente da autuação de IRPJ, caso em que se aplica ao julgamento do auto de infração decorrente de CSLL, a decisão relativa ao auto de infração de IRPJ.”* (fl. 24 do acórdão recorrido).

Contudo, a figura do ágio surge, em regra, no momento da aquisição do investimento, quando seu custo de aquisição é confrontado com a correspondente parcela do patrimônio líquido da investida e mostra-se superior a ela. Assim, sua formação decorre, necessariamente, da adoção do método de equivalência patrimonial para avaliação de investimentos. E, neste ponto, nota-se que a legislação, ao disciplinar a forma como seriam registrados os investimentos permanentes em coligadas ou controladas, não tratou especificamente daquela figura.

Originalmente, o Decreto-lei nº 2.627, de 1940, adotava apenas o custo de aquisição como regra para valoração de investimentos:

Art. 129. No fim de cada ano ou exercício social, proceder-se-á a balanço geral, para a verificação dos lucros ou prejuízos.

Parágrafo único. Feito o inventário do ativo e passivo, **a estimação do ativo obedecerá às seguintes regras:**

a) os bens, destinados à exploração do objeto social, **avaliar-se-ão pelo custo de aquisição**. Na avaliação dos que se desgastam ou depreciam com o uso ou pela ação ao tempo ou de outros fatores, atender-se-á à desvalorização respectiva, devendo ser criados fundos de amortização para assegurar-lhes a substituição ou a conservação do valor;

b) **os valores mobiliários**, matéria prima, bens destinados à alienação, ou que constituem produtos ou artigos da indústria ou comércio da sociedade, podem ser **estimados pelo custo de aquisição** ou de fabricação, ou pelo preço corrente no mercado ou Bolsa. Prevalecerá o critério da estimação pelo preço corrente, sempre que este for inferior ao preço do custo. Quando o preço corrente ou venal estiver acima do valor do custo de aquisição ou fabricação, se avaliados os bens pelo preço corrente, a diferença entre este e o preço do custo não será levada em conta para a distribuição de dividendos, nem para as percentagens referentes aos fundos de reserva;

[...] (*negrejou-se*)

A Lei nº 6.404, de 1976, alterou significativamente este contexto, ao instituir a avaliação de investimentos com base no patrimônio líquido da investida. O tema foi assim abordado em sua Exposição de Motivos:

Na **avaliação**, no balanço patrimonial, de **investimento considerado relevante**, o **princípio geral do custo de aquisição**, atualizado monetariamente, não é critério adequado, porque não reflete as mutações ocorridas no patrimônio da sociedade coligada ou controlada. Daí as normas do artigo 249 que impõem, nos casos que especifica, **a avaliação com base no patrimônio líquido**. Quando esses investimentos correspondem a parcela apreciável dos recursos próprios da companhia, nem mesmo o critério de avaliação com base no patrimônio líquido é suficiente para informar acionistas e credores sobre a sua situação financeira: somente a elaboração de demonstrações financeiras consolidadas, segundo as normas constantes do artigo 251, poderá proporcionar esse conhecimento.

[...]

Os critérios de avaliação do ativo (art. 184) são os da lei atual, com as seguintes inovações:

[...];

b) o custo de aquisição dos investimentos em outras sociedades deverá ser deduzido das perdas prováveis na realização do seu valor e não será modificado pelo recebimento de ações ou quotas bonificadas; mas os investimentos relevantes em coligadas e controladas deverão ser avaliados pelo valor de patrimônio líquido (nº II); *(negrejou-se)*

A Lei nº 6.404, de 1976, por sua vez, estava assim redigida, em seu texto original:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

[...]

III - os **investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor**, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;

[...]

§ 2º A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de:

[...]

b) **amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;**

[...]

Art. 248. **No balanço patrimonial da companhia, os investimentos relevantes** (artigo 247, parágrafo único) em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital social, e em sociedades controladas, **serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido**, de acordo com as seguintes normas:

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

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

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

a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;

b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;

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

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

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

[...]

Art. 250. Das demonstrações financeiras consolidadas serão excluídas:

I - as participações de uma sociedade em outra;

II - os saldos de quaisquer contas entre as sociedades;

III - as parcelas dos resultados do exercício, dos lucros ou prejuízos acumulados e do custo de estoques ou do ativo permanente que corresponderem a resultados, ainda não realizados, de negócios entre as sociedades.

[...]

§ 2º A parcela do custo de aquisição do investimento em controlada, que não for absorvida na consolidação, deverá ser mantida no ativo permanente, com dedução da provisão adequada para perdas já comprovadas, e será objeto de nota explicativa.

§ 3º O valor da participação que exceder do custo de aquisição constituirá parcela destacada dos resultados de exercícios futuros até que fique comprovada a existência de ganho efetivo.

[...] *(negrejou-se)*

Nestes termos, os investimentos avaliados pelo custo de aquisição, em determinadas circunstâncias, poderiam ser ajustados por provisão de perdas prováveis em sua realização, mas o regramento da avaliação de investimentos por equivalência patrimonial não cogitava de destaque semelhante, mas equivalente ao ágio pago na aquisição do investimento. Por sua vez, a amortização prevista em razão da *diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado* ficou restrita a *direitos de propriedade industrial ou comercial* ou outros bens e direitos com duração ou utilização contratual limitadas, distintos, portanto, dos investimentos permanentes em outras sociedades.

Significa dizer que o investimento avaliado por equivalência patrimonial deveria ser registrado pelo custo de aquisição e, no momento do balanço patrimonial da investidora, seria confrontado com o equivalente patrimônio líquido da investida, sendo a diferença registrada como resultado do exercício, mas somente se decorrente de resultados da investida e ganhos ou perdas efetivos, ou em razão de determinações da Comissão de Valores Mobiliários. Evidência de que o ágio permanecia integrando o custo de aquisição do investimento em tais circunstâncias são as determinações do art. 250, §§2º e 3º da Lei nº 6.404, de 1976, que revelam o tratamento a ser dado às diferenças positivas e negativas entre o custo do investimento avaliado por equivalência patrimonial e o correspondente patrimônio da investida em caso de consolidação de balanços.

Na mesma linha é a abordagem contida em edição antiga do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. 3ª edição. Editora Atlas. São Paulo, 1991: pág. 248):

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.

A lei das S.A., na verdade, não abordou esse tratamento contábil especificamente; todavia, ele está de acordo com adequada técnica contábil e expresso ainda na legislação fiscal, através do art. 259 do RIR (Decreto nº 85.450, de 04-12-80) e na Instrução CVM nº 01, itens XX e XXV.

A subconta relativa ao ágio ou deságio deve figurar no próprio grupo de investimentos, sendo que a instrução CVM nº 01 estabelece que, para fins do Balanço Patrimonial, os saldos de ambas as contas devem estar agrupados no Ativo Permanente.

Somente com a edição do Decreto-lei nº 1.598, de 1977 surge a primeira determinação legal para que as pessoas jurídicas submetidas à tributação pelo lucro real, sociedades anônimas ou não, promovam o desdobramento do custo de aquisição do investimento avaliado por equivalência patrimonial, destacando o ágio ou deságio correspondente e apresentando seu fundamento econômico. Neste sentido são as disposições de seu art. 20:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 4º - As normas deste Decreto-lei sobre investimentos em coligada ou controlada avaliados pelo valor de patrimônio líquido aplicam-se às sociedades que, de acordo com a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, tenham o dever legal de adotar esse critério de avaliação, inclusive as sociedades de que a coligada ou controlada participe, direta ou indiretamente, com investimento relevante, cuja avaliação segundo o mesmo critério seja necessária para determinar o valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada. *(negrejou-se)*

A amortização contábil do ágio, por sua vez, é implicitamente admitida no art. 25 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, mas sua dedução no lucro real é postergada para o momento da alienação do investimento, nos termos do seu art. 33:

Art. 25 - O ágio ou deságio na aquisição da participação, **cujo fundamento tenha sido a diferença entre o valor de mercado e o valor contábil dos bens do ativo da coligada ou controlada** (art. 20, § 2º, letra a), deverá ser amortizado no exercício social em que os bens que o justificaram forem baixados por alienação ou perecimento,

ou nos exercícios sociais em que seu valor for realizado por depreciação, amortização ou exaustão.

§ 1º - A contrapartida da amortização do ágio ou deságio nos termos deste artigo **somente será computada na determinação do lucro real** pela diferença entre o montante da amortização e o da participação do contribuinte:

a) no resultado realizado pela coligada ou controlada na alienação ou baixa dos bens do ativo cujo valor tenha constituído o fundamento econômico do ágio ou deságio; ou

b) no valor realizado pela coligada ou controlada na depreciação, amortização ou exaustão desses bens.

§ 2º - **As contrapartidas da amortização de ágio ou deságio com os fundamentos das letras b e c de § 2º de artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33.**

[...]

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

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

II - saldo não amortizado de ágios ou deságios na aquisição da participação com fundamento na letra a do § 2º do artigo 20;

III - **ágio ou deságio na aquisição do investimento com fundamento nas letras b e c do § 2º do artigo 20, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte;**

IV - provisão para perdas (art. 32) que tiver sido computada na determinação do lucro real.

§ 1º - Os valores de que tratam os itens II a IV serão corrigidos monetariamente.

§ 2º - Serão computados na determinação do lucro real:

a) como ganho de capital, o acréscimo do valor de patrimônio líquido decorrente de aumento na porcentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada, resultante de modificação do capital social desta com diluição da participação dos demais sócios;

b) como perda de capital, a diminuição do valor de patrimônio líquido decorrente de redução na porcentagem da participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada, em virtude de modificação no capital social desta com diluição da participação do contribuinte. *(negrejou-se)*

Será, assim, a Instrução CVM nº 01, editada posteriormente, em 27/04/1978, que primeiro determinará o registro desta amortização:

Desdobramento do custo de aquisição de investimento

XX - Para efeito de contabilização, o custo de aquisição de investimento em coligada ou em controlada deverá ser desdobrado e os valores resultantes desse desdobramento contabilizados em sub-contas separadas:

a) equivalência patrimonial baseada em balanço patrimonial ou em balancete de verificação levantado até, no máximo, sessenta dias antes da data da aquisição pela investidora ou pela controladora, consoante o disposto no Inciso XI

b) **ágio ou deságio na aquisição, representado pela diferença para mais ou para menos, respectivamente, entre o custo de aquisição do investimento e a equivalência patrimonial.**

XXI - o ágio ou deságio computado na ocasião da aquisição do investimento deverá ser contabilizado com indicação do fundamento econômico que o determinou:

- a) diferença para mais ou para menos entre o valor de mercado de bens do ativo e o valor contábil desses mesmos bens na coligada ou na controlada;
- b) diferença para mais ou para menos na expectativa de rentabilidade baseada em projeção do resultado de exercícios, futuros;
- c) fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas.

XXII - O ágio ou o deságio decorrente da diferença entre o valor de mercado de bens do ativo e o valor contábil na coligada ou na controlada desses mesmos bens deverá ser amortizado na proporção em que for sendo realizado na coligada ou na controlada por depreciação, por amortização ou por exaustão dos bens, ou por baixa em decorrência de alienação ou de perecimento desses mesmos bens.

XXIII - O ágio ou o deságio decorrente da expectativa de rentabilidade deverá ser amortizado no prazo e na extensão das projeções que o determinaram ou quando houver baixa em decorrência de alienação ou de perecimento do investimento antes de haver terminado o prazo estabelecido para amortização.

XXIV - O ágio decorrente de fundo de comércio, de intangíveis ou de outras razões econômicas, deverá ser amortizado no prazo estimado de utilização, de vigência ou de perda de substância ou quando houver baixa em decorrência de alienação ou de perecimento do investimento antes de haver terminado o prazo estabelecido para amortização.

XXV - Na elaboração do balanço patrimonial da investidora ou da controladora, o saldo não amortizado do ágio ou do deságio deverá ser apresentado no ativo permanente, adicionado ou deduzido, respectivamente, da equivalência patrimonial do investimento a que se referir. A provisão para perdas deverá também ser apresentada no ativo permanente por dedução da equivalência patrimonial do investimento a que se referir. *(negrejou-se)*

Resta evidente, portanto, que a amortização contábil do ágio pago na aquisição de investimentos era apenas uma possibilidade no momento da edição do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, e não estava cogitada na Lei nº 6.404, de 1976. A determinação de que ela fosse apropriada contabilmente surge, apenas, com a manifestação da Comissão de Valores Mobiliários.

Dessa forma, é válido concluir que a Lei nº 7.689, de 1988 não cogitava dos efeitos desta amortização quando fixou o *resultado do exercício* como base de cálculo da CSLL, e determinou os ajustes pertinentes, estes evidentemente expressos em razão do que estabelecido pela Lei nº 6.404, de 1976:

Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

- a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;
- b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;
- c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, **será ajustado** pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

- 1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
- 2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
- 3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
- 4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
- 5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)
- 6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990) (*negrejou-se*)

Assim não fosse e o ato normativo da CVM estaria determinando incidência tributária, ou afastando-a. Decorre daí ser desnecessário que a Lei nº 7.689, de 1988 determinasse a adição da amortização de ágio à base de cálculo da CSLL, porque esta dedução não estaria computada no lucro contábil apurado na forma da Lei nº 6.404, de 1976.

Para além disso, embora a Lei nº 7.689, de 1988, ao instituir a CSLL, não tenha cogitado especificamente da adição, à sua base de cálculo, de amortizações de ágio que tivessem reduzido o lucro contábil, ou da exclusão de acréscimos decorrentes da amortização de deságio, referida lei, em seu art. 2º, apontou a neutralidade dos resultados de equivalência patrimonial, método do qual decorre o destaque de ágio e deságio em investimentos.

Já no âmbito da apuração do lucro real, o Decreto-lei nº 1.598, de 1977, disciplinou os efeitos das amortizações de ágio e deságio, mas em razão do disposto em seu art. 34, a Lei nº 9.532, de 1997 impôs limites à amortização do ágio naqueles casos, alinhando os efeitos fiscais aos contábeis, como a seguir demonstrado.

De fato, os efeitos das amortizações de ágio e deságio, à época em que as operações foram realizadas, estavam assim disciplinados no Decreto-lei nº 1.598, de 1977:

Art. 23. [...]

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

[...]

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

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

II - **ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte**, excluídos os computados, nos exercícios

financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

IV - provisão para perdas (art. 32) que tiver sido computada na determinação do lucro real.

§ 1º - Os valores de que tratam os itens II a IV serão corrigidos monetariamente.

§ 2º - Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda de capital por variação na porcentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978). *(negrejou-se)*

Dessa forma, as amortizações de ágio e deságio deveriam ser adicionadas ou excluídas na apuração do lucro real, e controladas na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, para posteriormente compor a apuração do ganho de capital na alienação ou liquidação do investimento. Mas, segundo a Lei nº 6.404, de 1976:

Art. 219. Extingue-se a companhia:

I - pelo encerramento da liquidação;

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

Nestes termos, por vislumbrar distinção entre a hipótese do inciso II do art. 219 da Lei nº 6.404, de 1976, e de encerramento prevista no inciso I do mesmo dispositivo, esta hábil a ensejar a aplicação do disposto no art. 33 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, o legislador assim fixou na sequência deste dispositivo:

Participação Extinta em Fusão, Incorporação ou Cisão

Art 34 - Na fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituir será computado na determinação do lucro real de acordo com as seguintes normas:

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

II - será computado como ganho de capital o valor pelo qual tiver sido recebido o acervo líquido que exceder o valor contábil das ações ou quotas extintas, mas o contribuinte poderá, observado o disposto nos §§ 1º e 2º, diferir a tributação sobre a parte do ganho de capital em bens do ativo permanente, até que esse seja realizado.

§ 1º O contribuinte somente poderá diferir a tributação da parte do ganho de capital correspondente a bens do ativo permanente se:

a) discriminar os bens do acervo líquido recebido a que corresponder o ganho de capital diferido, de modo a permitir a determinação do valor realizado em cada período-base; e

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

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

Nos casos em que a incorporação, fusão ou cisão ocorre em momento próximo à aquisição do investimento com ágio, o valor contábil do investimento é sempre superior ao acervo líquido contábil que substitui as quotas/ações extintas em razão da incorporação, fusão ou cisão, ensejando perda de capital. Para que esta perda fosse dedutível, em interpretação literal do texto, necessário seria que o acervo líquido vertido em razão da incorporação, fusão ou cisão fosse avaliado a preços de mercado.

De outro lado, caso atendido este requisito, qualquer ágio apurado na aquisição de investimentos, quando esta fosse seguida de incorporação da investida, ensejaria perda dedutível. A exposição de motivos da Lei nº 9.532, de 1997, expressa preocupação com circunstâncias semelhantes a esta, como a seguir transcrito:

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

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

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

Neste contexto, as disposições da Lei nº 9.532, de 1997, podem ser interpretadas como um instrumento para evitar a dedução do ágio apurado sem fundamento econômico, o qual deveria ser mantido em conta do ativo permanente, não sujeita a amortização, bem como uma forma de parcelar os efeitos tributários do ágio pago sob outros fundamentos:

Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)

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

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

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

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.

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

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

- a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;
- b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

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

- a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;
- b) poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

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

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

No mesmo sentido manifesta-se Luís Eduardo Schoueri, na obra *Ágio em Reorganizações Societárias (Aspectos Tributários)*, Dialética: São Paulo, 2012. Depois de reportar-se à doutrina que se posiciona em sentido contrário, diz o referido autor (p. 67):

Tal posicionamento não deixa de ser curioso. Afinal, se anteriormente o ágio era deduzido integralmente, a imposição de restrições não poderia ser considerada um incentivo. A exposição de motivos da Medida Provisória nº 1.602/1997 deixou hialino esse instituto de restrição da consideração do ágio como despesa dedutível, mediante a instituição de óbices à amortização de qualquer tipo de ágio nas operações de incorporação. Com isso, o legislador visou limitar a dedução do ágio às hipóteses em que forem acarretados efeitos econômico-tributários que o justificassem.

Realizada a incorporação, na escrituração comercial, o acervo líquido recebido pelo valor contábil anula o investimento correspondente, avaliado pela equivalência patrimonial, e remanesce no patrimônio da sociedade resultante apenas o ágio/deságio, classificado em Ativo Diferido, quando fundamentado em rentabilidade futura, para amortização no período pelo qual ela foi projetada. Com a edição da Lei nº 9.532, de 1997, a amortização do ágio com este fundamento passa a ser dedutível, na apuração do lucro tributável, no mesmo momento em que registrada contabilmente, desde que observado o prazo mínimo de 5 (cinco) anos para amortização.

Quanto ao ágio fundamentado em ativos ou em outras razões econômicas, a doutrina contábil orienta em sentido semelhante ao da lei, pois no primeiro caso vincula seus efeitos no resultado à realização do ativo incorporado, e no segundo caso determina sua baixa imediata, por não ser possível associar seu pagamento a algum critério que permita dimensionar sua amortização.

Neste contexto, embora à primeira vista a Lei nº 9.532, de 1997 aparente surtir efeitos apenas ***nos balanços correspondentes à apuração de lucro real***, na medida em que esta

aproximou-se, no caso de ágio pago por expectativa de rentabilidade futura, da apuração do lucro contábil como antes mencionado, é possível interpretar que a lei, ao valer-se daqueles termos, e não meramente firmar a dedutibilidade da amortização na apuração do lucro real, repercutiria, também, na apuração da base de cálculo da CSLL, inclusive como expresso na Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004:

Subseção III

Do Investimento em Sociedades Coligadas ou Controladas Avaliado pelo Valor de Patrimônio Líquido

Da incorporação, fusão ou cisão

Art. 75. 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 1977, deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento econômico seja:

I - valor de mercado de bens ou direitos do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos períodos de apuração futuros, em contrapartida a conta do ativo diferido, se ágio, ou do passivo, como receita diferida, se deságio;

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas, em contrapartida a conta do ativo diferido, se ágio, ou do passivo, como receita diferida, se deságio.

§ 1º Alternativamente, a pessoa jurídica poderá registrar o ágio ou deságio a que se referem os incisos II e III do caput em conta do patrimônio líquido.

§ 2º A opção a que se refere o § 1º aplica-se, também, à pessoa jurídica que tiver absorvido patrimônio de empresa cindida, na qual tinha participação societária adquirida com ágio ou deságio, com o fundamento de que trata o inciso I do caput, quando não tiver adquirido o bem a que corresponder o referido ágio ou deságio.

§ 3º O valor registrado com base no fundamento de que trata:

I - o inciso I do caput integrará o custo do respectivo bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e para determinação das quotas de depreciação, amortização ou exaustão;

II - o inciso II do caput:

a) **poderá ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração do resultado ajustado levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período a que corresponder o balanço, no caso de ágio;**

b) deverá ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração do resultado ajustado levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período a que corresponder o balanço, no caso de deságio;

III - o inciso III do caput não será amortizado, devendo, no entanto, ser:

a) computado na determinação do custo de aquisição na apuração de ganho ou perda de capital, no caso de alienação do direito que lhe deu causa ou de sua transferência para sócio ou acionista na hipótese de devolução de capital;

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

c) computado como receita, se deságio, no encerramento das atividades da empresa.

§ 4º As quotas de depreciação, amortização ou exaustão de que trata o inciso I do § 3º serão determinadas em função do prazo restante de vida útil do bem ou de utilização do direito, ou do saldo da possança, na data em que o bem ou direito tiver sido incorporado ao patrimônio da empresa sucessora.

§ 5º A amortização a que se refere a alínea "a" do inciso II do § 3º, observado o máximo de 1/60 (um sessenta avos) por mês, poderá ser efetuada em período maior do que sessenta meses, inclusive pelo prazo de duração da empresa, se determinado, ou da permissão ou concessão, no caso de empresa permissionária ou concessionária de serviço público.

§ 6º Na hipótese da alínea "b" do inciso III do § 3º, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa jurídica usuária ao pagamento da CSLL que deixou de ser recolhida, acrescida de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados de conformidade com a legislação vigente.

§ 7º O valor que servir de base de cálculo da CSLL a que se refere o § 6º poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.

§ 8º O disposto neste artigo aplica-se, também, quando:

I - o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;

II - a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

§ 9º O controle e as baixas, por qualquer motivo, dos valores de ágio ou deságio, na hipótese deste artigo, serão efetuados exclusivamente na escrituração contábil da pessoa jurídica. *(negrejou-se)*

Assim, para além de a Lei nº 7.689, de 1988, ter por referência a Lei nº 6.404, de 1976, que não cogitava de amortização de ágio, e apontar para a neutralidade dos resultados de equivalência patrimonial, método do qual decorre o destaque de ágio e deságio em investimentos, quer em razão do disposto na Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004, quer por interpretação dos termos da Lei nº 9.532, de 1997 no contexto em que foi editada, e mesmo em consequência da apuração contábil, a base de cálculo da CSLL necessariamente resta indevidamente afetada pela amortização do ágio aqui em comento.

Não se vislumbra, dessa forma, qualquer especificidade que possa ensejar um resultado diferenciado para a apuração da base de cálculo da CSLL decorrente da glosa de amortização do ágio que, mediante interposição de empresa veículo, passou a reduzir as bases tributáveis da investidora sem a integração, a ela, da investida adquirida.

Por todo o exposto, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte na parte conhecida.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira acompanhou a I. Relatora em suas conclusões para não conhecer do recurso especial da PGFN e não conhecer do recurso especial da Contribuinte relativamente à primeira matéria, bem como divergiu do conhecimento desse recurso na 2ª matéria, entendendo não caracterizado o dissídio jurisprudencial acerca da “Inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela Fiscalização”.

No âmbito do recurso fazendário, a divergência acerca da qualificação da penalidade teve seguimento em face dos paradigmas nº 1202-00.753 e 101-96.724. E esta Conselheira já se manifestou contrariamente a caracterização de dissídio semelhante, em litígio instaurado em face da mesma Contribuinte, objeto do Acórdão nº 9101-004.331, no qual declarou voto nos seguintes termos:

Assim, em que pese o Colegiado recorrido tenha decidido manter a glosa do ágio sob os fundamentos destacados no voto da I. Relatora, fato é que, relativamente à qualificação da penalidade, as circunstâncias diferenciadas em que as operações foram realizadas distinguiram o presente caso, para o Colegiado recorrido, de outros nos quais há artificialidade suficiente para qualificação da penalidade.

Os paradigmas indicados pela PGFN, por sua vez, tratam de operações diretas de ágio interno, o primeiro (Acórdão nº 1202-00.753) mediante aumentos de capital injustificados, interpostos em operação que objetivava apenas a fusão das empresas participantes, a evidenciar simulação, e o segundo (Acórdão nº 101-96.724) mediante aumento de capital injustificado por seus controladores em empresa veículo extinta na sequência mediante incorporação pela empresa interessada na amortização do ágio.

Para além disso, ao justificar a manutenção da multa qualificada no paradigma nº 1202-00.753, o voto condutor concluiu pela caracterização de fraude depois de constatar, no exame da operação, simulação evidenciada nos seguintes termos:

Do exame dos elementos dos autos, verifica-se uma gama de indícios a caracterizar as hipóteses de simulação previstas na lei, corroborando a conclusão do relator *a quo*, como se demonstrará a seguir:

(i) indícios de que os negócios aparentaram conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, nos termos do inciso I do § 1º do art. 167 do Código Civil:

- a JOFECRED prestouse, na operação societária como um todo, como veículo da transferência das quotas da LIAISON para a CAIMI & LIAISON, pois sem essa participação, os sócios pessoas físicas anteriores deveriam pagar IRPJ sobre o ganho de capital, tendo em vista o disposto no art. 3º, §§ 2º e 3º, da Lei nº 7.713, de 1988;

- As quotas da LIAISON foram transferidas pela JOFECRED para a CAIMI & LIAISON a título de integralização de capital, sem a incidência de IRPJ e CSLL em função da exceção prevista no art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002.

- Tempo de permanência das quotas sob a titularidade da JOFECRED é muito exíguo (dois dias).

(ii) indícios de que os documentos contenham declarações não verdadeiras, nos termos do inciso II do § 1º do art. 167 do Código Civil:

- a simples integralização de capital ou cessão de quotas, como alega a recorrente ter sido o objetivo das operações embargadas, não precisariam passar pela transferência das quotas do capital social da LIAISON e da CAIMI DO BRASIL para, respectivamente, JOFECRED e CAIMI SA (Chile) em valores muito superiores aos que foram praticados quando da integralização do capital da CAIMI & LIAISON, sendo certo, ainda, que as operações ocorreram em momentos muito próximos, sem qualquer justificativa plausível, enquanto os demais sócios foram remunerados por valores muito inferiores.

(iii) indícios de que os instrumentos particulares foram antedatados, ou pósdatados, nos termos do inciso III do § 1º do art. 167 do Código Civil:

- informações oficiais, buscadas junto à Polícia Federal Brasileira e à *Policia de Investigaciones de Chile* não acusam a presença do Sr. Renzo Caimi Solari nos dias 27/12/2004, 29/12/2004 e 30/7/2005, e a recorrente não logrou comprovar que esteve presente, como atestavam os instrumentos de integralização e cessão de quotas utilizados na reorganização societária.

- reabertura da contabilidade da JOFECRED, relativamente ao ano de 2004, com a finalidade de registrar aumento de capital de social através do qual foi adquirida a participação na LIAISON e o controvertido ágio verificado quando da constituição da CAIMI & LIAISON (fls. 407 a 415);

- pagamento relativo aos honorários dos profissionais que prepararam os laudos de avaliação que sustentam os ágios verificados quando da constituição da CAIMI & LIAISON efetuado quase um ano após a referida constituição.

Além de todos os indícios acima referidos, consta dos autos uma “*Acta de intenciones*” (fls. 715 a 718), ou pacto de intenções, firmado em 29 de abril de 2004, pela CAIMI SAC (Chile) e pela LIAISON, através do qual se verifica a intenção de se unirem em nova sociedade que seria dividida em partes iguais, o que poderia se dar através de uma fusão, de uma incorporação ou outra operação (fl. 717). Em sua defesa, alega a recorrente que esse documento continha previsão de que se confirmou posteriormente.

Como bem observou o relator da decisão recorrida, o documento configura prova direta e cabal das conclusões acima expendidas, pois justamente caracteriza a clara intenção de união das empresas CAIMI SAC (Chile) e LIAISON.

No meu sentir, nenhum desses indícios foi peremptoriamente afastado pelas alegações da recorrente.

No caso concreto, dos elementos juntados aos autos se constata uma sequência de negócios com aparência de regulares e visando certo efeito diverso do demonstrado. Nesse caso, o vício na causa do negócio complexo leva ao reconhecimento de simulação de todo o conjunto de atos e negócios parciais.

Assim, diante de todo o exposto e considerando que o CTN prevê a hipótese de lançamento de ofício nos casos em que comprovada a existência de atos ou negócios jurídicos simulados (art. 149, VII), deve ser mantida a exigência.

No presente caso, a acusação fiscal não afirmou diretamente a ocorrência de simulação. Asseverou-se que o *"passeio"* feito pelas ações da AmBev detidas pela IIBV é igualmente desprovido de propósito negocial e representa uma operação eivada de dolo, praticada com o intuito de reduzir ilicitamente o montante dos tributos devidos, produzindo-se documentos para legitimar um mero *"passeio"* de ações da AmBev, camuflados entre outros tantos atos societários e assim alcançar a amortização de ágios recente e artificialmente reconhecidos. Mencionou-se *descasamento entre a formalização e a verdadeira intenção na integralização realizada pela IIBV na holding brasileira, e que a circularização das ações demonstra que as várias operações engenhadas tiveram a finalidade de criar artificialmente um intangível cuja amortização reduziria as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL*. Neste contexto, concluiu-se, ao final, que:

145. Operações como as aqui discutidas, encadeadas em etapas para dar um tipo de retrato jurídico, mas que, analisadas como um todo, revelam a intenção de fraudar o fisco, prejudicam a livre concorrência, ocultam a real capacidade contributiva individual do contribuinte e distorcem a neutralidade tributária. Se é aceitável que a neutralidade tributária seja invocada nos casos em que governos provocam intervenções que causem prejuízos à competição de mercado (salvo em situações necessárias para corrigir eventuais distorções), também ela deve prevalecer quando particulares utilizam práticas tributárias abusivas. Se os governos devem abster-se de provocar desequilíbrios concorrenciais no primeiro caso, devem prontamente atuar no caso em que a concorrência é distorcida pelo uso indevido de tributos em favor de contribuintes que pratiquem planejamentos tributários abusivos.

146. A demonstração da clara intenção de representar juridicamente operações de forma diversa do que na realidade representavam, com o fim de obter dolosamente uma economia tributária ilícita, enseja a aplicação da multa qualificada estabelecida pelo art. 44, §1º, da Lei n. 9.430/96.

Por certo o fato de a Fiscalização deixar classificar a operação expressamente como simulada não impediria que o dissídio jurisprudencial se estabelecesse em face de circunstâncias fáticas semelhantes. Aqui, porém, as circunstâncias fáticas dos acórdãos comparados são dessemelhantes e não se pretende definir se a simulação é vício que autoriza a qualificação da penalidade. Admitido o recurso especial, o cabimento da penalidade demandará avaliar se as operações se prestaram a criar artificialmente o ágio amortizado, eventualmente identificando simulação que permita tal conclusão. Sob esta ótica, não identifico nos acórdãos comparados a necessária similitude para evidenciar dissídio jurisprudencial a ser solucionado por este Colegiado.

Quanto ao segundo paradigma (Acórdão nº 101-96.724), embora traga em sua ementa que *a simulação justifica a aplicação da multa qualificada*, seu voto condutor não faz qualquer menção aos fundamentos desta conclusão. A Conselheira Relatora discorre sobre a distinção entre evasão e elisão fiscal, sobre os aspectos a serem analisados para identificação de um planejamento tributário oponível ao Fisco, e prendeu-se à análise das operações para negar a possibilidade de amortização de ágio resultante de *artificial*

estruturação para possibilitar seu aparecimento, exigindo que os atos fossem reais, e não simulados, e então adentrando à caracterização de simulação por existência de motivo para a simulação e a falta de execução material do contrato, para assim concluir:

É de todo evidente que a operação foi articulada pelas pessoas físicas que, direta ou indiretamente, controlam o capital das empresas envolvidas, para criar, formalmente, uma situação que se enquadrasse na possibilidade de deduzir despesas de amortização de ágio, advinda com a publicação da Lei nº 9.532/97.

A sucessão dos atos, a proximidade temporal entre eles e a extinção da empresa por incorporação revelam que nunca houve a intenção real de constituir uma empresa (a ZBT, constituída em junho de 1998 e extinta em agosto de 1998) para efetivamente operar segundo seu objetivo social, mas sim de criar uma sociedade efêmera, de passagem, que possibilitasse um registro de ágio a ser amortizado por empresa do grupo.

Conforme deixa claro o Termo de Verificação, a ZBT TERMINAIS foi constituída em 01 de junho de 1998, com capital inicial de R\$ 1.000,00, subscrito, conforme AGE de 17/06/98 por duas pessoas físicas, sendo R\$999,00 pelo Sr. Gonçalo Borges Torrealba, também acionista da Libra Terminais S/A e da Libra Terminal 35 S/A.

Em 05/08/1998 foi aprovado o aumento de capital mediante a subscrição de mais 10 milhões de ações ordinárias, subscritas por LIBRA TERMINAIS S/A (que passou a deter 99,99% das ações) Esse ato foi que possibilitou o surgimento do ágio que daria origem às despesas de amortização, pois a integralização deu-se com ações da Libra Terminal 35 avaliadas em R\$ 123.157.000,00.

Em 06/08/1998 o patrimônio da ZBT é cindido e seu acervo é incorporado pela LIBRA TERMINAL 35 S/A Durante toda a sua existência formal, de junho de 1998 a 06 de agosto de 1998, a ZBT não praticou qualquer ato vinculado com seu objetivo social.

Alega a Recorrente a existência de alternativas que atendiam o requisito legal para a amortização dedutível, quais sejam: (a) a incorporação da Libra Terminal 35 S/A pela Libra Terminais S/A; (b) a incorporação da Libra Terminais S/A pela Libra Terminal 35 S/A, e (c) a cisão parcial da Libra Terminal S/A, mediante destaque de parcela do patrimônio formado pelo investimento (com ágio) na Libra Terminal 35 S/A, sendo tal parcela incorporada por esta última.

Olvidou-se a Recorrente de observar que enquanto existiam apenas a Libra Terminais S/A e a Libra Terminal 35 S/A não havia contabilização de investimento adquirido com ágio, a ser amortizado em uma das alternativas mencionadas. O surgimento do ágio foi possibilitado com a constituição (exclusivamente formal) da ZBT.

Nada do que foi trazido no recurso sensibiliza meu espírito a ponto de produzir dúvida quanto à inexistência de fato da ZBT, que foi constituída exclusivamente para possibilitar a formação de um ágio, passível de gerar despesa de amortização.

Infere-se, daí, que sob a premissa de a simulação autorizar a qualificação da penalidade, o voto condutor do paradigma prende-se a demonstrar a existência de simulação na operação analisada. Logo, também aqui, a divergência jurisprudencial acerca do cabimento da multa qualificada não resta demonstrada se as operações analisadas nos acórdãos comparados não são semelhantes.

Em suma, no acórdão recorrido as circunstâncias específicas das operações que geraram o segundo ágio foram relevantes para distinguir o presente caso das demais operações de ágio interno. Sob esta ótica, não é possível afirmar a semelhança deste caso com os demais tratados nos paradigmas, de tratam de operações típicas de ágio interno, o primeiro deles, inclusive, agravada com indícios convergentes de simulação dos negócios jurídicos promovidos.

Estas as razões, portanto, para NÃO CONHECER do recurso especial.

Aqui, com mais razão, o ágio amortizado não foi caracterizado como artificial, e sua dedução na apuração do lucro tributável foi refutada porque não houve confusão patrimonial entre investida e investidora.

Assim, o presente voto se alinha ao da I. Relatora, exceto no ponto em que refere inexistir no paradigma nº 101-96.724 considerações acerca da multa qualificada. Como dito no voto antes transcrito, desta omissão infere-se *que, sob a premissa de a simulação autorizar a qualificação da penalidade, o voto condutor do paradigma prende-se a demonstrar a existência de simulação na operação analisada*, e assim afirma-se na ementa que a simulação lá constatada autoriza a qualificação da penalidade. Em consequência, se houve similitude entre as operações, referido paradigma veicularia decisão apta a caracterizar divergência em face de decisão que afastasse a qualificação da penalidade.

De toda a sorte, sendo dessemelhantes a operação aqui analisada e aquelas examinadas nos paradigmas, alcança-se, aqui, a mesma conclusão da I. Relatora de NÃO CONHECER do recurso especial da PGFN.

Quanto à primeira matéria do recurso especial da Contribuinte, esta Conselheira entende que a mencionada “falta de confusão patrimonial entre real investidor e investida” não subsistiria como fundamento autônomo para sustentar a decisão do Colegiado *a quo* caso admitida e solucionada, em favor da Contribuinte, a divergência acerca da “existência de uma empresa veículo sem propósito negocial com único intuito de economia tributária oriundo do aproveitamento do ágio”, vez que, assim, esta empresa veículo seria admitida como investidora e a confusão patrimonial se verificaria em face de sua incorporação pela investida.

Contudo, os paradigmas indicados não se prestam a caracterizar o dissídio jurisprudencial neste segundo ponto, porque editados em contextos fáticos distintos. Vale, neste sentido, observar inicialmente as referências contidas no voto condutor do recorrido acerca da estruturação das operações questionadas nestes autos:

49. A sociedade-veículo BAH foi criada, segundo alegou a Autuada, a fim de facilitar a aquisição da Quinsa; posteriormente a BAH foi incorporada pela Autuada, que passou a amortizar o ágio do investimento Quinsa, que passou então a ser detido pela Autuada.

50. A estrutura final resultante das operações societárias descritas foi que a Ambev se tornou a controladora da sociedade anônima fechada Quinsa. Não havia interesse por parte da Ambev em incorporar e extinguir a Quinsa.

51. Também, cabe observar que a aventada alternativa, citada no recurso voluntário de adquirir e incorporar a BAC (holding situada nas Ilhas Virgens, detentora dos 34% da Quinsa, que eram do interesse da Recorrente), resultaria no risco que a Recorrente apontou de que numa sociedade constituída há longo período há o risco de deter outros investimentos que não aqueles interessantes aos Compradores, bem como passivos desconhecidos, sendo necessária “due diligence” para apurar eventuais riscos e

contingências, o que elevaria os custos e riscos da operação e impactaria no prazo, o que não ocorreria na opção de aquisição apenas das ações da Quinsa, diretamente da BAC.

No paradigma nº 1302-003.290 o debate não se limitou à possibilidade de se discutir, ou não, o propósito negocial da interposição da “empresa-veículo”, vez existir justificativa econômica específica para a segregação anterior de atividades em favor da “empresa veículo” que, posteriormente, foi incorporada para fins de amortização fiscal do ágio:

Dentre os pontos levantados pela defesa, entende-se importante destacar alguns, aptos a corroborar as operações perpetradas.

Inicialmente, cumpre citar a proposta de venda do grupo econômico em questão à empresa DIXIE/BEMIS. Alterações estruturais de empresas são comuns em momentos que precedem esse tipo de operação, em especial no tocante à divisão entre as atividades de administração e as de fabricação, como ocorreu no caso em comento, entre a VIDEPLAST EMBALAGENS e VIDEPLAST PLÁSTICOS.

Tal ponto, aliado à perspectiva de abertura de novas filiais, aumentar o número de empregados e aumento no investimento de imobilizados, demonstram que a motivação não foi unicamente tributária.

Esse argumento também vale para a posterior incorporação da VIDEPLAST PLÁSTICOS pela controladora, VIDEPLAST EMBALAGENS. Não há nos autos qualquer prova que demonstre que tal incorporação tinha como objetivo burlar o fisco. Em contrário, há demonstrações de que o grupo econômico legitimamente entendeu não haver mais razão para a divisão das empresas, e pelo tanto, procedeu a unificação destas.

[...]

Logo, em face do exposto, tendo os atos sido procedidos em conformidade com a lei; não havendo fraude, dolo ou simulação na execução dos mesmos, e não sendo dada a análise quanto à existência, ou não, de propósito negocial, considero PROCEDENTE o pedido de cancelamento integral dos autos de infração recorridos.

Já o segundo paradigma, nº 1302-002.045, apresentou a circunstância especial de duas serem as adquirentes, e a “empresa-veículo” ser constituída previamente à contratação da aquisição, e ali figurar como adquirente, aspectos que, na análise e negativa de conhecimento do recurso especial interposto pela PGFN para reverter a qualificação da penalidade lá afastada, foram ressaltados para afirmar a distinção daquele caso com os paradigmas indicados, nos termos do voto vencedor desta Conselheira no Acórdão nº 9101-006.037¹:

Na primeira matéria, o recurso fazendário teve seguimento com base nos paradigmas nº 9101-002.188 e 9101-002.428. A PGFN partiu da premissa que *o acórdão recorrido aceitou a possibilidade de amortização de ágio, apesar da interposição de empresa veículo e, sob esta ótica, afirmou o dissídio jurisprudencial em face do paradigma nº 9101-002.188 porque. tanto no acórdão recorrido quanto no paradigma, verifica-se que o reconhecimento da existência legal das empresas intermediárias/veículo, assim como da validade da operação e consequente existência de ágio, sendo que para o paradigma a amortização com efeitos fiscal somente se verifica acaso existente a confusão patrimonial entre a real investidora e investida, ainda que se afirme a inocorrência de*

¹ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente), e divergiu na matéria a Conselheira Andrea Duek Simantob.

simulação. Já o paradigma nº 9101-002.428 também trataria de *transferência de ágio por meio de empresa veículo*, sendo afastada a possibilidade de *intermediação ou de interposição por meio de outras pessoas jurídicas (empresas veículo)*, diversamente do acórdão recorrido.

Extraí-se da transcrição da acusação fiscal, presente no relatório do acórdão recorrido, que a operação examinada pelo Colegiado *a quo* teve em conta empresa-veículo constituída antes da aquisição e que figurou como adquirente do investimento com pagamento de ágio, muito embora com a assunção de obrigações equivalentes pelas pessoas jurídicas consideradas reais adquirentes. Veja-se:

23. O desenvolver desses fatos nos conduzem claramente a uma só conclusão: GAVEA e PRAGMA, interessadas em adquirir participação societária em RAIA, arquitetaram previamente intercalar uma sociedade (GRAPPA) com o único propósito de promover a sua incorporação e, assim, aproveitar a amortização do ágio na operação para, ilicitamente, reduzir a tributação do IRPJ e da CSLL de RAIA.

24. Nos três documentos que serviram para formalizar a aquisição (o Contrato de Investimento, Doc 02, fls. 70 a 122; o Contrato de Opção de Compra e Venda de Ações” Doc 02, fls. 123 a 145; e o Acordo de Acionistas, Doc 02, fl. 147 a 218), GAVEA e PRAGMA manifestam o seu interesse original de investir em RAIA, e assumiram para si direitos e obrigações equivalentes àqueles assumidos por GRAPPA.

25. Ademais, GRAPPA foi constituída poucos dias antes da celebração dos atos anteriormente descritos (conforme ficha cadastral completa da Junta Comercial do Estado de São Paulo, Doc 15, GRAPPA foi formalmente constituída apenas em 01/10/2008, com início das atividades em 22/09/2008) e veio a ser incorporada por RAIA um ano depois.

Estas as premissas para a autoridade fiscal concluir, nas palavras do relator do acórdão recorrido, ex-Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, que GRAPPA, *além de ter operado em um curto espaço de tempo, não possuía qualquer substrato societário, segundo a fiscalização, sendo seu único propósito o de conduzir ilicitamente o ágio*. Este entendimento foi refutado no voto condutor do acórdão recorrido, concluindo-se o que, *tendo os atos sido procedidos em conformidade com a lei; não havendo fraude, dolo ou simulação na execução dos mesmos, e não sendo dada a análise quanto à existência, ou não, de propósito negocial, seria indevida a glosa procedida, bem como a qualificação da multa de ofício*.

A circunstância de a aquisição ter sido promovida pela pessoa jurídica interposta tem sido determinante para a caracterização de dissídios jurisprudenciais nesta temática. No Acórdão nº 9101-005.790, o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli foi acompanhado pela maioria deste Colegiado² para negar a caracterização da divergência em face do paradigma nº 9101-002.188, em razão daquela ocorrência específica estar presente no recorrido, mas não no paradigma:

[...]

² Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob.

No Acórdão nº 9101-005.869 este Colegiado, à unanimidade³, acompanhou o entendimento assim manifestado pela Conselheira Lívia De Carli Germano:

[...]

Esta Conselheira acompanhou tais entendimentos, e apenas se manifestou de forma diferenciada no voto vencido abaixo transcrito, proferido no Acórdão nº 9101-005.907⁴, dado o caso ali sob análise, apesar de apresentar o mesmo diferencial aqui referido, contar com a excepcionalidade de a decisão de 1ª instância reformada no acórdão lá recorrido ter se fundamentado, justamente, nas razões de decidir do paradigma nº 9101-002.188:

[...]

O posicionamento da maioria do Colegiado, porém, foi assim reiterado no voto vencedor da Conselheira Lívia De Carli Germano:

[...]

Também aqui, pelas mesmas razões, deve ser rejeitado o paradigma nº 9101-002.188: a operação lá analisada teve em conta investimento adquirido com ágio por investidora que depois aportou esta participação societária em pessoa jurídica interposta, sendo esta, na sequência, extinta por incorporação da investida. No presente caso, as evidências são de que GRAPPA promoveu a aquisição da atuada e foi constituída antes da celebração dos atos de aquisição, ainda que neles tenha figurado com assunção de responsabilidade, também, por GAVEA e PRAGMA.

Quanto ao segundo paradigma, nº 9101-002.428, constata-se o mesmo diferencial, vez que a participação societária de Editora Ática S/A foi adquirida por três pessoas jurídicas (Editora Abril S/A, Havas S/A e Serra das Araras Participações Ltda), seguindo-se o posterior aporte das ações adquiridas por Editora Abril S/A e Havas S/A em Serra das Araras Participações Ltda, que assim foi cindida para que as quotas de capital de Editora Ática S/A fossem incorporadas ao seu patrimônio, com subsequente aproveitamento do ágio pago. No relatório desse julgado consta, ainda, que *também participou das operações a JVHA PARTICIPAÇÕES S/A, controladora da última adquirente citada*, e mais à frente está indicado que Editoria Abril S/A e Havas S/A já eram integrantes do quadro social da Editora Ática S/A antes da formação do ágio amortizado.

Este relato, em princípio, permite cogitar que Serra das Araras Participações Ltda poderia ter atuado de forma semelhante à pessoa jurídica interposta nestes autos, também adquirindo, ao menos em parte, o investimento que motivou o ágio amortizado. Contudo, o voto condutor do paradigma expõe premissas fáticas de decisão que deixam foram de dúvida que *a totalidade* do ágio, cujas amortizações eram ali debatidas, *foi originalmente registrado na contabilidade* de Editora Abril S/A e Havas S/A, e somente depois aportado em Serra das Araras Participações Ltda, que assim não *desembolsou o valor que deu origem ao ágio contábil*. Veja-se:

³ Participaram do julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia deCarli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, LuizTadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente), e votaram pelas conclusões os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

⁴ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Augusto de Souza Gonçalves (suplente convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício). Ausente a Conselheira Andréa Duek Simantob. Acompanharam o voto vencido os Conselheiros Luiz Augusto Souza Gonçalves e Caio Cesar Nader Quintella.

[...]

Do exposto conclui-se que, também aqui, a constatação de que a pessoa jurídica interposta nada desembolsou para deter, em seu patrimônio, o investimento e o ágio correspondente, decorre do fato de este ativo ser nela aportado, em aumento de capital, depois da aquisição e já contemplando o ágio antes pago. Assim, o mesmo óbice verificado à admissibilidade do primeiro paradigma está presente, também, no segundo.

Os acórdãos comparados, assim, se distinguem em ponto determinante para a decisão acerca de a confusão patrimonial exigida pela lei ter se dado entre a investida e os reais adquirentes. Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

Estas as razões, portanto, para afirmar a dessemelhança dos paradigmas n.º 1302-003.290 e 1302-002.045, em face do acórdão recorrido, e acompanhar a I. Relatora no NÃO CONHECIMENTO do recurso especial da Contribuinte nesta primeira matéria.

Por fim, no que se refere à segunda matéria do recurso especial da Contribuinte, arguição semelhante teve seu conhecimento negado por este Colegiado nos termos do voto vencedor desta Conselheira no Acórdão n.º 9101-006.049⁵:

E o dissídio jurisprudencial em tela teve seguimento sob os seguintes fundamentos expressos no exame de admissibilidade:

(8) “inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considera indedutível pela fiscalização”

Decisão recorrida:

REFLEXO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

Deve ser anulada contabilmente a amortização de ágio que, após interposição de empresa veículo que dissimula o real adquirente, surge sem substância econômica no patrimônio da investida.

Acórdão paradigma n.º 9101-002.310, de 2016:

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI N 8.981/1995.

Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei n.º 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.

Acórdão paradigma n.º 1103-00.630, de 2012:

Não há ementa correspondente a essa matéria.

[...].

⁵ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

Com relação à dedução das despesas de amortização do ágio, para fins da CSLL, registro que não há previsão legal para a indedutibilidade dessas despesas, tal como é preceituada para o lucro real, pelo art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/77.

25. Por fim, com relação a essa oitava matéria, também ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

26. Enquanto a decisão recorrida entendeu que, para fins da CSLL, deve ser anulada contabilmente a amortização de ágio que, após interposição de empresa veículo que dissimula o real adquirente, surge sem substância econômica no patrimônio da investida, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 9101-002.310, de 2016, e 1103-00.630, de 2012) decidiram, de modo diametralmente oposto, que inexistente previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial (primeiro acórdão paradigma) e que não há previsão legal para a indedutibilidade dessas despesas, tal como é preceituada para o lucro real, pelo art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/77 (segundo acórdão paradigma).

Como se vê, a premissa do acórdão recorrido é no sentido de que um ativo que surge sem substância econômica no patrimônio da investida, porque mantido sob a titularidade do real adquirente, não pode gerar amortização que afete o lucro contábil, ensejando a glosa reflexa na base de cálculo da CSLL. Já o primeiro paradigma analisou lançamento no qual a amortização do ágio foi adicionada na base de cálculo do IRPJ, porque o investimento permanecia no patrimônio do investidor, e a autoridade lançadora exigiu que a mesma adição fosse promovida na base de cálculo da CSLL.

De fato, o paradigma nº 9101-002.310 trata de lançamento exclusivamente de CSLL, decorrente da exigência de adição ao lucro líquido de amortizações de ágio que foram adicionadas ao lucro real, porque referentes a investimento mantido no patrimônio da investidora. Ou seja, frente à observância, no âmbito de IRPJ, de regra que busca neutralizar as amortizações de ágio, postergando seus efeitos para o momento da liquidação do investimento, exigiu-se do sujeito passivo que a mesma providência fosse adotada no âmbito da CSLL, e este Colegiado, em antiga composição, afirmou inexistir norma legal que assim determinasse. Nada, no referido julgado, permite concluir que a mesma solução seria dada na hipótese em que a amortização do ágio se mostre indedutível por ausência de confusão patrimonial entre investida e investidora, aspecto que, como referido no acórdão recorrido, afetaria o próprio reconhecimento contábil da amortização da investida.

Quanto ao paradigma nº 1103-00.630, embora ali também se tratasse de amortização fiscal do ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, e seu voto condutor traga argumentos contrários à indedutibilidade das amortizações no âmbito da CSLL, importa observar que naqueles autos foi dado provimento integral ao recurso voluntário, afirmando-se o não cabimento da glosa não só na base da CSLL, como também do IRPJ. Assim, o outro Colegiado do CARF decidiu a questão sob circunstâncias distintas daquelas que a Contribuinte quer ver prevalecer nestes autos, qual seja, que a exigência de CSLL seja cancelada ainda que afirmada a indedutibilidade no âmbito do IRPJ. O exame do paradigma evidencia não ser possível cogitar se a mesma decisão seria adotada caso aquele Colegiado reconhecesse a indedutibilidade das amortizações no âmbito do IRPJ.

Estas as razões, portanto, para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da Contribuinte em menor extensão, apenas em relação à matéria “utilização de empresa veículo”.

Assim, também aqui, o voto desta Conselheira é contrário ao conhecimento desta matéria, do que decorre o NÃO CONHECIMENTO integral do recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

Declaração de voto

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto

Com relação à indedutibilidade das despesas com amortização do ágio na base de cálculo da CSLL, apresento aqui algumas considerações que fazem acompanhar a conclusão do voto da ilustre relatora no sentido de dar provimento no que tange especificamente a este ponto para o Recurso da contribuinte.

A Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) foi instituída pela Lei n. 7.689/88, havendo previsão expressa na referida lei de que o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, sofrerá alguns ajustes para se chegar à base de cálculo da CSLL.

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Como se observa, não há qualquer menção nos referidos ajustes às despesas de amortização de ágio.

Muitas vezes o artigo 57 da Lei 8.981/95 é utilizado como fundamento para que uma determinada disposição de indedutibilidade na base de cálculo do IRPJ também seja aplicável para a CSLL. Nessa linha, é importante analisar o referido dispositivo:

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.

Todavia, a partir da leitura do referido artigo só é possível inferir que as normas de apuração e de pagamento devem ser as mesmas.

Em outras palavras, se o contribuinte está no Lucro Presumido para fins de IRPJ, também estará no Lucro Presumido para fins de CSLL. Por sua vez, se o contribuinte está no Lucro Real para fins de IRPJ, também apurará pela mesma metodologia para fins de CSLL.

Não há nenhuma identidade de bases de cálculo por conta do referido dispositivo tanto que há o seguinte excerto: “mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor”, o que denota que as bases de cálculo não estão sendo reguladas pelo mencionado artigo.

O disposto no artigo 57 da Lei 8.981/95 também foi repetido em atos infralegais, ainda que com pequenas distinções, conforme abaixo:

Instrução Normativa SRF n. 93/97

Art. 49. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro líquido **as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda** das pessoas jurídicas, observadas as alterações previstas na Lei No 9.430, de 1996.

Instrução Normativa SRF n. 390/04

Art. 3º Ressalvadas as normas específicas, **aplicam-se à CSLL as normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ** e, no que couber, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, **mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL**.

Instrução Normativa RFB n. 1700/17

Art. 3º Ressalvadas as normas específicas, **aplicam-se à CSLL as normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ** e, no que couber, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, **mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL**.

Com exceção da Instrução Normativa n. 93/97, as demais instruções normativas estabelecem expressamente que ainda que haja igualdade nas normas de apuração e pagamento do IRPJ e da CSLL, são mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL.

Hiromi Higuchi assinala que a falta da expressão “mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL” na redação da Instrução Normativa SRF 93/97 fez com que vários autos de infração fossem indevidamente lavrados, conforme segue:

Aquela omissão levou o fisco a lavrar, indevidamente, inúmeros autos de infração, ao considerar como indedutíveis na determinação da base de cálculo da CSLL os custos e as despesas indedutíveis, exclusivamente na apuração do lucro real.

O 1º Conselho de Contribuintes vem decidindo que somente a lei pode fixar a base de cálculo de tributo, não se admitindo que valores indedutíveis para efeito do IRPJ sejam adicionados às bases de cálculo de outros tributos sem expressa determinação legal (ac. nº 101-92.553/99 no DOU 26-05-99, 101-94.286/2003 no DOU de 22-09-03 e 107-07.315/2003 no DOU de 10-03-03) (HIGUCHI, Hiromi. Imposto de Renda das Empresas. 37ª ed. São Paulo: IR Publicações, 2012. p. 818).

Felizmente, tal ponto foi corrigido nas instruções normativas anteriores que foram mais fieis ao texto do artigo 57 da Lei 8.981/95, sem que com isso tenham acabado as autuações fiscais relativas ao tema.

Um outro dispositivo legal comumente utilizado como fundamento para que as despesas não necessárias venham a ser considerada como indedutíveis na base de cálculo da CSLL é o artigo 13 da Lei n. 9.249/95, cujo teor é o seguinte:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; (Vide Lei 9.430, de 1996)

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;

VII - das despesas com brindes.

VIII - de despesas de depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil pela arrendatária, na hipótese em que esta reconheça contabilmente o encargo.

É interessante notar que o referido artigo se refere às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL visto que expressamente assinala que: “para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções”.

Aqui sim temos um dispositivo que não é exclusivo do IRPJ e se aplica também à CSLL.

Cumprir notar que não há indedutibilidade das despesas de amortização de ágio ao longo dos incisos do artigo 13 da Lei n. 9.249/95, de forma que a base legal para a indedutibilidade de tais despesas para fins de IRPJ continua sendo o artigo 47 da Lei n. 4.506/64.

Há quem interprete que o caput do artigo 13 da Lei n. 9.249/95 implica a aplicação das indedutibilidades previstas no artigo 47 da Lei n. 4.506/64, uma vez que o artigo 13 da Lei n. 9.249/95 menciona que “são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964”.

Não me parece que essa menção de que as indedutibilidades previstas no artigo 13 da Lei n. 9.249/95 sejam independentes daquelas previstas no artigo 47 da Lei n. 4.506/64 tenha o intuito e muito menos a consequência de tornar indedutíveis para a CSLL as despesas não necessárias.

Assim, me parece forçoso interpretar que essa menção de que as indedutibilidades são independentes tenha o condão de igualar a indedutibilidade das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no que tange às despesas não necessárias.

Ao se debruçar sobre o tema, Edmar Andrade Oliveira Filho assevera que não é possível fazer uma interpretação extensiva do artigo 13 da Lei n. 9.249/95 para igualar as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e tampouco tirar tais conclusões do já citado artigo 57 da Lei n. 8.981/95, conforme segue:

O fato é que o art. 13 da Lei nº 9.249/95 não chegou ao extremo de dizer que toda e qualquer parcela que a lei considera dedutível na determinação do lucro real também o será para fins de CSLL. (...)

*E nem se diga que a extensão está autorizada pelo art. 57 da Lei nº 8.981/95, segundo o qual “aplica-se à contribuição social sobre o lucro as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantida a base de cálculo e alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei”. **Este preceito normativo tem duas finalidades. Em primeiro lugar, prescreve as mesmas normas sob a apuração e pagamento e, em segundo lugar, exclui da equiparação a determinação da base de cálculo; desse modo, essa regra exclui a equiparação suscitada.** (ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das Empresas. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 649)*

Dessa forma, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL podem ter uma série de diferenças a depender da vontade do legislador. Nos casos de indedutibilidade previstas para o IRPJ em leis anteriores à própria instituição da CSLL, é fundamental que o legislador tributário faça a análise do que ele considerará indedutível para fins de cálculo da CSLL e deixe isso de forma explícita na lei. Foi exatamente essa análise feita quando da elaboração de Lei n. 7.689/88, que trouxe uma série de ajustes expressos ao lucro contábil para fins de apuração da CSLL.

Nas leis posteriores à instituição da CSLL, quando o legislador tributário desejava que uma determinada despesa fosse indedutível tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, ele deve

deixar isso transcrito na lei de modo explícito, sob pena de a indedutibilidade ser aplicável tão somente ao tributo que ela especifica.

É importante ressaltar que a própria Receita Federal do Brasil manifesta o entendimento de que as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL são distintas. Nesse sentido, é possível observar os Anexos I (adições) e II (exclusões) da Instrução Normativa RFB n. 1.700/17, onde há inclusive colunas especificando se um determinado ajuste é aplicável somente ao IRPJ ou a ambos (IRPJ e CSLL).

A título de ilustração, trago aqui inclusive trecho no Anexo I da Instrução Normativa RFB n. 1.700/17, para fins de demonstrar que não há identidade de bases e isso é admitido pela própria Administração Tributária, conforme abaixo:

ANEXO I
TABELA DE ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO
(Anexo I da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017.)

Nº	Assunto	Descrição do Ajuste	Aplica-se ao IRPJ?	Aplica-se à CSLL?	Dispositivo na IN	Controle na Parte B? (*)	Adição ou Exclusão Relacionada (*)
A.001	Adoção Inicial dos arts. 1º ao 71 da Lei nº 12.973, de 2014	O saldo devedor existente na data de adoção inicial dos arts. 1º ao 71 da Lei nº 12.973, de 2014, na conta de ajustes de avaliação patrimonial a que se refere o § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404, de 1976, a ser adicionado no período de apuração em que for reclassificado para o resultado como despesa.	Sim	Sim	Art. 291 e art. 309-A, §§ 1º e 2º	Sim (C)	-
A.002	Adoção Inicial dos arts. 1º ao 71 da Lei nº 12.973, de 2014	O valor calculado pela divisão da diferença negativa a que se refere o inciso IV do caput do art. 69 da Lei nº 12.973, de 2014, pelo prazo restante, em meses, de vigência do contrato, multiplicado pelo número de meses do período de apuração, no caso de contrato de Concessão de Serviços públicos vigente na data de adoção inicial dos arts. 1º ao 71 dessa Lei.	Sim	Sim	Arts. 291 e 305, inciso IV	Sim (C)	-
A.003	Adoção Inicial dos arts. 1º ao 71 da Lei nº 12.973, de 2014	A diferença positiva entre valores de ativo de que trata o caput do art. 66 da Lei nº 12.973, de 2014, a ser adicionada na data de adoção inicial dos arts. 1º ao 71 dessa Lei, caso não tenha sido evidenciada contabilmente em subconta vinculada ao ativo.	Sim	Sim	Art. 291, art. 294, caput, e art. 307, § 2º	Não	-
A.004	Adoção Inicial dos arts. 1º ao 71 da Lei nº 12.973, de 2014	A diferença positiva entre valores de ativo de que trata o caput do art. 66 da Lei nº 12.973, de 2014, a ser adicionada à medida da realização do ativo, caso tenha sido evidenciada contabilmente em subconta a ele vinculada.	Sim	Sim	Art. 291, art. 294, caput, art. 295 e art. 307, caput e § 1º	Não	-
A.005	Adoção Inicial dos arts. 1º ao 71 da Lei nº 12.973, de 2014	A diferença negativa entre valores de passivo de que trata o parágrafo único do art. 66 da Lei nº 12.973, de 2014, a ser adicionada na data de adoção inicial dos arts. 1º ao 71 dessa Lei, caso não tenha sido evidenciada contabilmente em subconta vinculada ao passivo.	Sim	Sim	Art. 291, art. 294, parágrafo único e art. 307, § 2º	Não	-
A.006	Adoção Inicial dos arts. 1º ao 71 da Lei nº 12.973, de 2014	A diferença negativa entre valores de passivo de que trata o parágrafo único do art. 66 da Lei nº 12.973, de 2014, a ser adicionada à medida da baixa ou liquidação do passivo, caso tenha sido evidenciada contabilmente em subconta a ele vinculada.	Sim	Sim	Art. 291, art. 294, parágrafo único, art. 296 e art. 307, caput e § 1º	Não	-

Nota-se que há uma coluna denominada “aplica-se ao IRPJ?”, assim como uma coluna “aplica-se à CSLL?”.

O fato de constar em uma Instrução Normativa como ajuste no IRPJ ou tanto no IRPJ quanto na CSLL não é garantia de que tal posicionamento esteja correto, é apenas um indicativo do posicionamento da Administração Tributária.

A título exemplificativo, consta na Instrução Normativa SRF 390/04 (que trata exclusivamente de CSLL) que o ágio fundamentado em rentabilidade futura deve ser amortizado à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, nos balanços levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão:

Instrução Normativa SRF 390/04

Art. 75. 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 1977, deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento econômico seja:

I - valor de mercado de bens ou direitos do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos períodos de apuração futuros, em contrapartida a conta do ativo diferido, se ágio, ou do passivo, como receita diferida, se deságio;

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas, em contrapartida a conta do ativo diferido, se ágio, ou do passivo, como receita diferida, se deságio.

§ 3º O valor registrado com base no fundamento de que trata: (...)

II - o inciso II do caput:

a) poderá ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração do resultado ajustado levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período a que corresponder o balanço, no caso de ágio;

b) deverá ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração do resultado ajustado levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período a que corresponder o balanço, no caso de deságio;

Embora não haja indicação de qual o fundamento legal que embasa o artigo da referida instrução normativa, o fato é que tal comando normativo somente existe na Lei n. 9.532/97, em seu artigo 7º, conforme segue:

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)*

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.

Como se observa, o dispositivo legal se refere tão somente à apuração do lucro real, nada trazendo sobre a base de cálculo da CSLL.

Isso faz com que possa ser dito até que antes da vigência da Lei n. 12.973/14, que trouxe especificamente tratamento tributário para o IRPJ e para a CSLL, continuava vigente para a CSLL o regime original de dedutibilidade que vigia para o IRPJ antes da Lei n. 9.532/97, isto é, o ágio podia ser integralmente deduzido quando da união patrimonial da investidora e da investida, uma vez que haveria necessidade de baixa daquele ágio diante da inexistência do investimento dali para frente, sendo a despesa relativa a tal baixa dedutível.

Cumprе notar que diferentemente do que é comumente apregoado, a Lei n. 9.532/97 não instituiu um benefício fiscal por meio da dedutibilidade da amortização contábil do ágio por expectativa por rentabilidade futura, mas tão somente limitou que a dedutibilidade que antes era integral por conta da baixa total do ágio fosse diferida em prazo não superior a 5 anos, ou seja, à razão de no máximo 1/60.

Em conclusão, não me parece haver base legal para a indedutibilidade de despesas com amortização contábil de ágio na base de cálculo da CSLL. Os dispositivos legais normalmente citados como fundamento para tal indedutibilidade apenas informam que os regimes de apuração devem ser o mesmo, mas também preveem que devem ser mantidas as bases de cálculo previstas na legislação específica de cada um dos tributos.

Por fim, nas discussões ocorridas durante a sessão, ao tentar se aproximar a amortização do ágio de um benefício ou incentivo fiscal, deu-se uma impressão de que haveria algum ajuste a ser feito relativo à amortização do ágio no que tange ao IRPJ e à CSLL. Vale notar que à época dos fatos geradores o ágio estava sujeito à amortização contábil, visto que era parte do grupo de contas do Ativo Diferido após operação de incorporação, sendo que os itens do Ativo Diferido eram amortizados, nos termos do então vigente artigo 183, §3º, da Lei n. 6.404/76. Assim, havia uma despesa de amortização diminuindo o lucro contábil, de modo que se tornava necessária previsão explícita para que tal despesa fosse indedutível na base da CSLL, o que não ocorria na Lei n. 9.532/97. Ou seja, somente haveria algum ajuste a ser feito se houvesse previsão de uma adição, caso contrário para que houvesse o efeito de dedutibilidade, não havia necessidade de nenhum ajuste na apuração da CSLL.

Diante do exposto, no que tange a tal ponto, voto por dar provimento ao Recurso da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto