



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 16561.720157/2014-43
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9101-004.818 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 03 de março de 2020
Recorrentes BRADSEG PARTICIPAÇÕES S.A.
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

PREMISSA. INSTITUTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO.

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

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

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

DESPESAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO.

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

DESPESAS. FATOS ESPONTÂNEOS.

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

CONDIÇÕES PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TESTES DE VERIFICAÇÃO.

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

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

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

CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. MULTA QUALIFICADA.

Não se conhece do Recurso Especial quando os contextos fáticos do acórdão recorrido e do acórdão paradigma são diversos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. REPERCUSSÃO DOS AJUSTES NO LUCRO REAL PARA A BASE DE CÁLCULO DA CSLL. MOMENTOS DA EXISTÊNCIA DO INVESTIMENTO. AQUISIÇÃO. DESENVOLVIMENTO. DESFAZIMENTO.

I - Construção empreendida pelo Decreto-lei nº 1.598, de 1977, encontra-se em consonância com a edição no ano anterior (1976) da Lei nº 6.404 ("lei das S/A"), no qual se buscou modernizar os conceitos de contabilização de investimentos decorrentes de participações societárias, inclusive com a adoção do método de equivalência patrimonial (MEP). Foram delineados três momentos cruciais para o investidor: nascimento, desenvolvimento e fim do investimento, assim tratados: (1º) o da aquisição do investimento, normatizando-se a figura do "ágio", que consiste no sobrepreço pago na aquisição, (2º) o momento em que o investimento gera frutos para o investidor,

ou seja, a empresa adquirida gera lucros; e (3º) e desfazimento do investimento.

II - O segundo momento operacionalizou sistema no qual os resultados de investimentos em participações societárias pudessem ser devidamente refletidos no investidor, por meio do MEP, e ao mesmo tempo, não fossem objeto de bitributação. De um lado, os resultados da investida seriam refletidos no investidor, fazendo com que tanto na investida quando no investidor fossem apuradas receitas operacionais que, em tese, integrariam o lucro líquido e a base de cálculo tributável. De outro, determinou-se que o investidor poderia efetuar ajuste, no sentido de excluir da base de cálculo tributável os resultados positivos auferidos pela investida, viabilizando-se a neutralidade do sistema e a convergência para fins fiscais das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

III - A mesma premissa deve ser considerada para o primeiro (aquisição) e terceiro (desfazimento) momentos. No desfazimento, o ágio deve ser considerado na apuração da base de cálculo do ganho de capital. Na aquisição, o sobrepreço contabilizado só poderá ser objeto da amortização se ocorridas as hipóteses de aproveitamento previstas expressamente na legislação.

IV - Nítida e transparente a convergência entre as bases de cálculo do IRPJ e CSLL, no que concerne às operações decorrentes de participações societárias e os correspondentes resultados auferidos, em seus diferentes momentos: aquisição, desenvolvimento e desfazimento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

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

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, nos seguintes termos: (i) por maioria de votos, não conhecer da matéria qualificação da multa, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Viviane Vidal Wagner e Andréa Duek Simantob; (ii) por unanimidade de votos, conhecer da matéria concomitância das multas. No mérito, por voto de qualidade, acordam dar-

lhe provimento, vencidos os conselheiros Amélia Wakako Morishita Yamamoto (relatora), Livia De Carli Germano, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Caio Cesar Nader Quintella, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Amélia Wakako Morishita Yamamoto (relatora), Livia De Carli Germano, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Caio Cesar Nader Quintella, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura.

(assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto – Relatora

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura – Redator Designado

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

Relatório

Contra o acórdão n. 1401-002.076 e 1401-002.733 (embargos) da 1ª Turma da 4ª Câmara, apresentou Recurso Especial, a contribuinte e a PGFN, cuja ementa abaixo se transcreve:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

ÁGIO. RENTABILIDADE FUTURA. FUNDAMENTO QUE NÃO SE VERIFICOU NO CASO CONCRETO. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. GLOSA DE DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO.

O propósito comercial vai além da mera formalidade dos instrumentos societários; ele depende precipuamente da intenção das partes em firmar o contrato. Caso este desígnio resuma-se meramente na economia fiscal, correta é a glosa da amortização do ágio fincada na rentabilidade futura.

ÁGIO. INEXISTÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL.

A amortização fiscal do ágio somente tem amparo legal quando as empresas adquirente e adquirida se emaranham entre si, a partir de um dos institutos elencados no art. 7º da Lei nº 9.532/1997 (fusão, cisão ou incorporação), resultando dessa operação a confusão patrimonial entre ambas. Não se permite, em regra, a dedução do ágio se ambas as empresas permanecem ativas após todo o processo de reorganização societária.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. DOLO. AUSÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA.

Não havendo provas de conduta dolosa, afasta-se a qualificação da multa de ofício. O dolo não pode ser presumido. O contribuinte não simulou ou dissimulou seus atos e operações, especialmente porque poderia obter o mesmo resultado econômico com a adoção de outras operações.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal. Lançamento procedente em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade da decisão recorrida. No mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário no que tange à glosa das despesas de ágio. Vencidos os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin e Daniel Ribeiro Silva. Também por maioria de votos dar provimento ao recurso voluntário: i) para afastar a qualificação da multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Abel Nunes de Oliveira Neto e Luiz Augusto de Souza Gonçalves; e ii) para afastar a aplicação da multa isolada no limite de sua aplicação em relação à multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa e Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Designado o Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa para redigir o voto vencedor. Declarou-se impedido de votar o Conselheiro José Roberto Adelino da Silva.

Acórdão de Embargos 1401-002.733

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2010, 2011, 2012, 2013

CABIMENTO DOS EMBARGOS PARA SUPRIR OMISSÃO NO JULGAMENTO.

Os embargos de declaração são cabíveis para suprir omissão do julgado.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

No que se refere à alegação de ilegalidade da incidência de juros sobre a multa de ofício, basta observar o disposto nos artigos 113, 139 e 161 do CTN para se chegar à conclusão de que os juros moratórios não apenas incidem sobre o principal, mas também sobre a multa de ofício proporcional, já que ambos compõem o crédito tributário constituído.

CSLL. AMORTIZAÇÃO FISCAL DO ÁGIO. APLICAÇÃO REFLEXA DO IRPJ, POR REPRESENTAR REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO.

Se a amortização do ágio corresponde a uma espécie do gênero despesa, sua dedução fiscal deve respeitar os ditames do art. 299 do RIR/99. O art. 299 do RIR/99, por sua vez, também é aplicado à CSLL, conforme interpretação do art. 13 da Lei 9.249/1995. Desta forma, aplica-se à CSLL a mesma decisão exarada em relação ao IRPJ.

COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA.

Subsistindo a autuação fiscal, não há que se falar em recomposição do saldo de prejuízos fiscais ou de base negativa de CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos, sem efeitos infringentes, para suprir as omissões apontadas. No mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso quanto à adição à base de cálculo da CSLL das glosas de despesas com ágio e a consequente recomposição do saldo de base de cálculo negativa do respectivo tributo. Vencidos os conselheiros Livia de Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga. Acordam, ainda, por maioria de votos, negar provimento ao recurso quanto à incidência de juros sobre a multa de ofício. Vencida a conselheira Letícia Domingues Costa Braga.

Recurso Especial da PGFN

A PGFN apresentou Recurso Especial (fls. 2.871 e ss) onde alega os seguintes itens em que haveria dissenso jurisprudencial:

(1) “qualificação da multa de ofício em virtude da dedução de ágio em operação sem intuito negocial”

Acórdão paradigma nº 1301-001.220, de 2013:

MULTA. QUALIFICAÇÃO. PROCEDÊNCIA.

Se os fatos retratados nos autos deixam fora de dúvida a intenção do contribuinte de, por meio de atos societários diversos, desprovidos de substância econômica e propósito negocial, reduzir a base de incidência de tributos, descabe afastar a qualificação da penalidade promovida pela autoridade autuante.

[...].

No caso vertente, a meu ver, a qualificação é ínsita à própria infração imputada, isto é, se existente essa, não há como deixar de admitir a exasperação da penalidade, vez que a irregularidade apontada encontra seu maior suporte no artificialismo da reorganização societária empreendida.

Acórdão paradigma n.º 9101-002.300, de 2016:

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

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

[...].

Com toda a vênia, não vislumbro, no presente caso, dúvida acerca da atuação dolosa da contribuinte.

Conforme já foi tratado no tópico que cuidou especificamente da questão da amortização do ágio gerado em operações intragrupo, o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 fixa determinado efeito fiscal para operações societárias permitidas não por ele, mas pela legislação civil e comercial e pelas normas contábeis. O efeito fiscal que o dispositivo estabelecia era o diferimento da tributação de IRPJ e de CSSL sobre o ganho de capital proveniente da reavaliação do valor de sociedade investida.

O fato de o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 mencionar determinada operação de reorganização societária não autoriza os contribuintes a atribuírem a ela efeitos outros que não aqueles especificamente descritos no dispositivo. Além disso, conforme análise desenvolvida no tópico que tratou da amortização do ágio, a própria análise do dispositivo levaria à conclusão de que seu intuito era o de estabelecer a neutralidade tributária da operação. Tal neutralidade não permitia que se chegasse à conclusão de que, embora a tributação do ganho de capital restasse diferida, o ágio contabilizado pudesse ser desde logo amortizável.

Prova cabal de que a contribuinte e o grupo econômico a que pertence teriam praticado ação dolosa tendente a impedir a ocorrência de fato gerador de obrigação tributária principal ou a modificar suas características de modo a reduzir o montante devido, o que atrai a aplicação do art. 72 da Lei nº 4.502/1964, é o fato de nenhuma alteração de fato ter ocorrido no controle societário da empresa fiscalizada, após encerrada a reorganização.

(2) “cumulação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e da multa de ofício pela cobrança de tributo, a partir do ano-calendário de 2007”

Acórdão paradigma n.º 9101-002.414, de 2016:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

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

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal

ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente.

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

Acórdão paradigma nº 1202-000.964, de 2013:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A incidência de multa isolada, aplicável na hipótese de falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, não elide a aplicação concomitante de multa de ofício, calculada sobre diferenças do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, por observarem previsões legais específicas.

[...].

A recorrente alega que a multa isolada sobre a falta de recolhimento de estimativa não poderia ser exigida após o fim do período anual, quando já se conhece o lucro real; e que não poderia haver a exigência de multa isolada e multa de ofício de 75% exigida juntamente com o tributo, sob pena de haver cumulação de penalidades em decorrência do mesmo fato jurídico. Sem razão, como se demonstrará.

[...].

A tese alegada pela recorrente, de que não incide multa isolada por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a apuração de multa de ofício sobre o tributo apurado ao final do ano calendário, embora adotada por boa parte dos membros deste Conselho, data venia, não merece ser reconhecida.

[...].

Nesse sentido, a nova redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, que alterou o percentual da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas, de 75% para 50%, veio apenas reforçar essa distinção.

Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial da PGFN

Em despacho de fls. 2.910 e ss, foi dado seguimento ao Recurso Especial da PGFN quanto aos dois itens.

Contrarrrazões ao Recurso Especial da PGFN

A Contribuinte apresentou contrarrrazões ao Recurso Especial da PGFN às fls. 3.044 e ss, alegando em síntese os seguintes pontos:

- Ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas apresentados.
- Matéria objeto de súmula;

- Pela manutenção do acórdão recorrido quanto ao afastamento da multa agravada;
- da ausência de simulação

Recurso Especial da Contribuinte

A Contribuinte apresentou Recurso Especial (fls. 3.201 e ss) onde alega os seguintes dissensos jurisprudenciais:

(1) “impossibilidade de se aplicar a teoria do propósito negocial”

Acórdão paradigma nº 1302-001.150, de 2013:

GLOSA DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO INDEVIDA. SIMULAÇÃO NÃO CARACTERIZADA.

Deve ser afastada a imputação de simulação, quando não demonstrado o pacto simulatório.

O fato de o investidor no exterior ter preferido aportar capital em uma subsidiária brasileira, para que essa depois adquirisse as ações da recorrente com ágio não se constitui em conduta simulada, pois, diante de dois caminhos lícitos, não estaria obrigado a optar pelo mais oneroso tributariamente, ou seja, aquele em que ele adquirisse diretamente as ações com ágio e depois não pudesse realizar o evento (incorporação, fusão ou cisão) que lhe permitisse recuperar o custo sem alienar o investimento.

[...].

Os julgadores do CARF prestarão um grande serviço ao Estado e à sociedade brasileiras se imprimirem segurança jurídica e isonomia ao sistema, evitando que suas decisões fiquem ao sabor lotérico do entendimento de cada conselheiro sobre conceitos vagos não positivados como, por exemplo, “falta de propósito negocial”, que não passa de uma construção jurisprudencial alienígena, sem respaldo no ordenamento jurídico pátrio.

Acórdão paradigma nº 1302-002.045, de 2017:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. PROPÓSITO NEGOCIAL. EMPRESA VEÍCULO.

Os dispositivos legais concernentes ao registro e amortização do ágio fiscal não vedam que as operações societárias sejam realizadas, única e exclusivamente, com fins ao aproveitamento do ágio. O legislador tributário, não desconsidera o fato de o contribuinte buscar uma maneira menos onerosa de conduzir seus negócios, seja por motivos tributários, societários, econômicos ou quaisquer outros, desde que o faça lícitamente.

[...].

Estando, o ato administrativo, estritamente aprisionado aos quadrantes da lei, não cabe à Administração adentrar na motivação do particular em proceder conforme os ditames legais. A alegação de “inexistência de propósito negocial” advém de construção jurisprudencial estrangeira, que não encontra validade no nosso Ordenamento Jurídico, justamente por conflitar com uma gama de princípios, como o da Legalidade Tributária,

descrito acima, além de outros princípios como a livre de iniciativa, estes últimos provenientes da Ordem Econômica.

(2) “validade do propósito negocial em decorrência da motivação fiscal”

Acórdão paradigma nº 1302-001.150, de 2013:

GLOSA DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO INDEVIDA. SIMULAÇÃO NÃO CARACTERIZADA.

Deve ser afastada a imputação de simulação, quando não demonstrado o pacto simulatório.

O fato de o investidor no exterior ter preferido aportar capital em uma subsidiária brasileira, para que essa depois adquirisse as ações da recorrente com ágio não se constitui em conduta simulada, pois, diante de dois caminhos lícitos, não estaria obrigado a optar pelo mais oneroso tributariamente, ou seja, aquele em que ele adquirisse diretamente as ações com ágio e depois não pudesse realizar o evento (incorporação, fusão ou cisão) que lhe permitisse recuperar o custo sem alienar o investimento.

[...].

Os julgadores do CARF prestarão um grande serviço ao Estado e à sociedade brasileiras se imprimirem segurança jurídica e isonomia ao sistema, evitando que suas decisões fiquem ao sabor lotérico do entendimento de cada conselheiro sobre conceitos vagos não positivados como, por exemplo, “falta de propósito negocial”, que não passa de uma construção jurisprudencial alienígena, sem respaldo no ordenamento jurídico pátrio.

Acórdão paradigma nº 1302-002.045, de 2017:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. PROPÓSITO NEGOCIAL. EMPRESA VEÍCULO.

Os dispositivos legais concernentes ao registro e amortização do ágio fiscal não vedam que as operações societárias sejam realizadas, única e exclusivamente, com fins ao aproveitamento do ágio. O legislador tributário, não desconsidera o fato de o contribuinte buscar uma maneira menos onerosa de conduzir seus negócios, seja por motivos tributários, societários, econômicos ou quaisquer outros, desde que o faça lícitamente.

[...].

Por isso, discordo da afirmação ínsita na decisão recorrida, quando afirma que “...o direito de auto-organização não existe para que os contribuintes paguem menos impostos, devendo ser exercido com algum propósito extratributário, a fim de que eventual supressão de tributos seja oponível ao Fisco.” (fl. 25 do Acórdão de Impugnação).

(3) “existência de propósito negocial em face da demonstração de motivos extrafiscais”

Acórdão paradigma nº 1201-001.507, de 2016:

REQUISITOS PARA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO. EXISTÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

Ausente conduta tida como simulada, fraudulenta ou dolosa, a busca de eficiência fiscal em si não configura hipótese de perda do direito de dedução do ágio, ainda que tenha sido a única razão aparente da operação.

A existência de outras razões de negócio que vão além do benefício fiscal, apenas ratifica a validade e eficácia da operação.

[...].

Desta forma, o conceito a ser adotado para definir o propósito negocial deve ser no **sentido de considerar a busca pela redução das incidências tributárias, por si, como um propósito negocial que viabiliza a dedução do ágio**. Já temos importantes precedentes do CARF nesta direção:

[...].

Assim, me parece claro que a simples alegação de ausência de propósito negocial não é suficiente para a glosa da dedução da amortização do ágio, até mesmo porque, desde que utilizados instrumento legais e inexistentes a fraude, simulação ou abuso de direito, a economia tributária pode ser considerada um propósito negocial.

Acórdão paradigma nº 1302-002.045, de 2017:1**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. PROPÓSITO NEGOCIAL. EMPRESA VEÍCULO.**

Os dispositivos legais concernentes ao registro e amortização do ágio fiscal não vedam que as operações societárias sejam realizadas, única e exclusivamente, com fins ao aproveitamento do ágio. O legislador tributário, não desconsidera o fato de o contribuinte buscar uma maneira menos onerosa de conduzir seus negócios, seja por motivos tributários, societários, econômicos ou quaisquer outros, desde que o faça licitamente. A utilização de empresa-veículo que viabilize o aproveitamento do ágio, por si só, não desfigura a operação e invalida a dedução do ágio, se ausentes a simulação, dolo ou fraude.

[...].

À vista 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 indevida a glosa procedida, bem como a qualificação da multa de ofício

(4) “efetiva confusão patrimonial entre ‘empresa adquirente’ e investimento adquirido com ágio”**Acórdão paradigma nº 9101-003.609, de 2018:****ÁGIO TRANSFERIDO. EMPRESA VEÍCULO. DEDUTIBILIDADE.**

É legítima a transferência do investimento com ágio, notadamente quando existentes restrições societárias e regulatórias que orientaram a criação de empresa “veículo”.

[...].

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

(5) “validade da suposta ‘empresa veículo’”

Acórdão paradigma nº 1301-001.505, de 2014:

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO - ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97 - PLANEJAMENTO FISCAL INOPONÍVEL AO FISCO - INOCORRÊNCIA.

No contexto das Leis 9.472/97 e 9.494/97, e pelo Decreto nº 2.546/97, a efetivação da reorganização de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 mediante utilização de empresa veículo, desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, não resulta economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo e, por conseguinte, não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco.

Acórdão paradigma nº 1201-002.247, de 2018:

UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. POSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL.

A utilização da chamada "empresa veículo" não guarda qualquer ilegalidade ou abuso em si, sendo necessária a identificação de outros elementos como a fraude ou simulação para que a glosa da dedução do ágio se justifique.

Na hipótese em que presentes para o contribuinte, outras opções de movimentação societária que resultariam no mesmo efeito tributário que é a dedução do ágio, a eventual utilização de empresa veículo configura simples decisão de negócios que não prejudica o benefício fiscal.

(6) “regularidade da operação nos termos da legislação/opção legal”

Acórdão paradigma nº 1302-001.182, de 2013:

DESPESA COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. GLOSA INDEVIDA.

Não restando demonstrados a simulação, o abuso de direito e a fraude à lei na geração do ágio, como sustentava a Fiscalização, há que se cancelar a glosa da despesa.

Não é ilícita a conduta do investidor estrangeiro que prefere, primeiro, constituir uma subsidiária no Brasil, para que essa, depois, adquira os investimentos que a matriz no exterior deseja.

[...].

De plano afasto essa hipótese, pois, diante de dois caminhos legais, não estaria obrigado o investidor estrangeiro a optar pelo mais oneroso tributariamente, ou seja, aquele em que ele adquirisse diretamente as ações de BRASIF com ágio e depois não pudesse realizar o evento (incorporação, fusão ou cisão) que lhe permitisse recuperar o custo

sem alienar o investimento. Dentro da sua esfera de liberdade, o investidor estrangeiro tinha todo direito de preferir primeiro constituir uma subsidiária no Brasil, para que essa, depois, adquirisse os investimentos que a matriz no exterior desejava. Isso não pode ser considerado ilícito.

Acórdão paradigma nº 1302-001.150, de 2013:

GLOSA DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO INDEVIDA. SIMULAÇÃO NÃO CARACTERIZADA.

Deve ser afastada a imputação de simulação, quando não demonstrado o pacto simulatório.

O fato de o investidor no exterior ter preferido aportar capital em uma subsidiária brasileira, para que essa depois adquirisse as ações da recorrente com ágio não se constitui em conduta simulada, pois, diante de dois caminhos lícitos, não estaria obrigado a optar pelo mais oneroso tributariamente, ou seja, aquele em que ele adquirisse diretamente as ações com ágio e depois não pudesse realizar o evento (incorporação, fusão ou cisão) que lhe permitisse recuperar o custo sem alienar o investimento.

[...].

Os julgadores do CARF prestarão um grande serviço ao Estado e à sociedade brasileiras se imprimirem segurança jurídica e isonomia ao sistema, evitando que suas decisões fiquem ao sabor lotérico do entendimento de cada conselheiro sobre conceitos vagos não positivados como, por exemplo, “falta de propósito negocial”, que não passa de uma construção jurisprudencial alienígena, sem respaldo no ordenamento jurídico pátrio.

(7) “impossibilidade de o Fisco desconsiderar os negócios jurídicos praticados pelo contribuinte – inaplicabilidade do art. 116, § único, do CTN”

Acórdão paradigma nº 202-16.959, de 2006:

IPI. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS.

O dispositivo previsto no parágrafo único do art. 116 do CTN, com a redação dada pela LC nº 104/2001, reveste-se de eficácia limitada, ou seja, dependia, à época da ocorrência dos fatos geradores alcançados pelo lançamento de ofício, da existência de norma integradora que lhe garantisse eficácia plena.

Inexistente esta à época dos fatos, o lançamento padece da falta de suporte legal para sua validade e eficácia.

[...].

O procedimento realizado pela fiscalização, sob o pretexto de que tratar-se-ia de uma dissimulação, não encontra suporte legal na legislação.

É que o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001, que poderia dar sustentação a tal procedimento, ainda está na dependência da edição de lei ordinária, senão vejamos:

Acórdão paradigma nº 102-49.480, de 2009:

Ainda que se pudesse entender hipoteticamente que teria havido abuso de formas jurídicas, o parágrafo único do artigo 116 do CTN somente poderá ser aplicado após a

promulgação da lei ordinária nele mencionada, ao contrário do que ocorre nas hipóteses de dolo, fraude e simulação, inexistentes no caso dos autos.

[...].

O disposto pelo artigo 116, parágrafo único, portanto, não possui, como querem alguns, eficácia contida, na forma extraída das lições de José Afonso da Silva, mas, sim, eficácia limitada, eis que está a depender de lei ordinária. [...].

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

Acórdão paradigma n.º 1301-002.280, de 2017:

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.

[...].

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.º 1.598/77.

Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial da Contribuinte

Em despacho de fls. 3.650 e ss, foi dado seguimento PARCIAL ao Recurso Especial da contribuinte quanto aos seguintes itens:

- (1) “impossibilidade de se aplicar a teoria do propósito negocial”;
- (2) “validade do propósito negocial em decorrência da motivação fiscal”;
- (4) “efetiva confusão patrimonial entre ‘empresa adquirente’ e investimento adquirido com ágio”;
- (5) “validade da suposta ‘empresa veículo’”; e
- (6) “regularidade da operação nos termos da legislação/opção legal”.

Quanto aos itens 7 e 8 não foi dado seguimento em razão da falta de prequestionamento, e assim, definitivo o despacho.

Entretanto, houve interposição de agravo, cujo despacho de fls. 3.750, foi admitido em parte, acatando seguimento aos itens 3 e 8.

Assim, em resumo, todos os itens, com exceção do 7 foram admitidos.

Contrarrazões ao Recurso Especial da Contribuinte

A PGFN apresentou contrarrazões ao Recurso Especial da Contribuinte às fls. 3.890 e ss, alegando em síntese, pela manutenção do acórdão recorrido

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto – Relatora

Breve síntese do lançamento:

Anos-calendários 2010 a 2013 – lucro real – IRPJ e CSLL, glosa de deduções da amortização de ágio, em razão de ter interposto ilicitamente sociedade veículo, com aplicação de multa qualificada e multa isolada, decorrente da operação de incorporação da empresa controlada Estonia em 21/12/2009.

Segundo o TVF, fls. 2215 e ss:

Em resumo, num instrumento celebrado, em 2007, entre a fiscalizada e diversas **peessoas físicas**, as partes acordaram um modelo negocial no qual a **Bradseg** adquiria do referido grupo de pessoas físicas participações em sociedade controladora (**Integritas**) de empresa da área de gestão de saúde, medicina diagnóstica e hospitalar para cirurgias de baixa e média complexidades (**Fleury**).

No entanto, as participações nessa sociedade controladora não foram adquiridas diretamente pela **Bradseg**. Antes do fechamento do “Contrato”, que formalizou o modelo negocial, as **peessoas físicas** transferiram as referidas participações para a **Estonia**, a qual foi integralmente adquirida pela fiscalizada (momento em que surgiu o ágio para a **Bradseg**). Pouco tempo depois, a fiscalizada incorporou a **Estonia** (momento a partir do qual a **Bradseg** passou a amortizar tributariamente o ágio).

Apesar da sofisticação do esquema, trata-se do típico uso ilícito de empresa veículo. Isso se demonstra claramente por vários fatos. Primeiro, até a transferência das participações na sociedade controladora (**Integritas**), a **Estonia** estava inativa; segundo, além de não existir no início das negociações, a interposição da referida sociedade não se justifica por qualquer das finalidades negociais previstas no contrato; e terceiro, o intervalo de tempo entre a transferência das participações para a **Estonia** realizada pelas **peessoas físicas** e **Toledo** (15 e 23/12/2008), a conclusão do modelo negocial (18/12/2008), a aquisição formal da **Estonia** pela fiscalizada (19/01/2009) e a sua incorporação (21/12/2009) foi sobremaneira diminuto.

Dessa forma, em razão da ação intencional da fiscalizada para evadir-se do pagamento dos tributos, a multa foi qualificada ao patamar de 150%.

Essa é a breve síntese da autuação. A seguir, passamos a descrever e a comprovar cada um dos seus pormenores.

6. De acordo com o TVF – Termo de Verificação Fiscal, a fiscalizada teria amortizado indevidamente o ágio pago na aquisição da Estônia SP Participações Ltda. ("Estônia"), em síntese:

i) Em razão da ausência de razões econômicas ou negociais das operações societárias de criação e incorporação desta empresa, a qual seria uma suposta "empresa veículo" que teria sido utilizada apenas para viabilizar a amortização do referido ágio, uma vez que a real intenção da Impugnante teria sido a aquisição da Integritas Participações S.A. ("Integritas") que detinha a maior parte das ações do Fleury S.A. ("Fleury");

ii) Em razão da ausência de "confusão patrimonial", isto é, o encontro no mesmo patrimônio do ágio com o investimento não teria ocorrido, na medida em que a pessoa que suportou o ágio (Recorrente) teria incorporado apenas a suposta "empresa veículo" e não o investimento (Integritas);

ii) Em razão de não ter havido unificação patrimonial, por esse motivo o ágio pago na aquisição da investida não é amortizável para fins tributários, pois “continua existindo a sociedade investidora Bradseg e o seu investimento na sociedade Integritas. O que ocorreu foi que a fiscalizada, detentora indireta de 9,37% das ações da Integritas, antes da incorporação da Estônia, tentou se ajustar à letra da lei, sem atender à sua fundamentação, praticando uma série de "reestruturações societárias" sem qualquer motivação econômica para, ao final das operações, apresentar a mesma (e verdadeira) estruturação societária de antes. Tudo não passando de uma estratégia para se tentar conseguir ganho tributário em prejuízo do Fisco Federal”.

A DRJ manteve o lançamento de forma integral.

A Turma *a quo*, mediante voto vencedor entendeu que:

Percebe-se que algumas condições para a geração do ágio foram atendidas, como: i) o ágio foi gerado entre partes independentes e ii) houve pagamento de preço pelo investimento adquirido.

Entretanto, sabe-se que outras condições também devem ser atendidas para que o ágio seja amortizado fiscalmente, como o propósito negocial e a confusão patrimonial.

É isto que percebo não ter ocorrido no caso concreto.

O propósito negocial é caracterizado pela intenção das partes em concretizar o negócio jurídico almejado. Caso este desígnio cinja-se somente na economia de tributos, eis que não está caracterizado o propósito negocial que permita à empresa adquirente a amortização do ágio gerado.

No caso concreto, não obstante as operações terem sido desenroladas em respeito às formalidades exigidas, percebe-se que o intuito da operação era meramente fiscal, ou seja, apenas de amortizar o ágio.

(...)

Além disso, restou comprovado que a empresa Estônia era uma empresa veículo, que teve como nítido interesse servir de transporte para um ágio que não foi gerado a partir de sua rentabilidade futura. E não se trata de afirmar que nenhuma empresa veículo pode ser adquirida com ágio. É que no caso concreto, percebeu-se que esta forma foi escolhida como objetivo meramente fiscal.

(...)

Fleury, que tinha como controladora a empresa Integritas. Entretanto, após todo o processo de reorganização societária, empresa adquirente, real adquirida e controladora

direta permaneceram intactas, o que apenas corrobora as razões da fiscalização de que não houve a efetiva confusão patrimonial, como se pode observar de trecho do Termo de Verificação Fiscal (efl. 2.280).

Com relação à concomitância das multas de ofício e isoladas, foi afastada.

A multa qualificada também foi afastada diante da falta de comprovação da conduta dolosa.

A adição à base de cálculo da CSLL e juros sobre a multa foram mantidas, bem como a recomposição da base de cálculo negativa da contribuição, em sede de embargos de declaração.

Recurso Especial da PGFN

Conhecimento

(1) “qualificação da multa de ofício em virtude da dedução de ágio em operação sem intuito negocial”

Decisão recorrida:

ÁGIO. RENTABILIDADE FUTURA. FUNDAMENTO QUE NÃO SE VERIFICOU NO CASO CONCRETO. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. GLOSA DE DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO.

O propósito negocial vai além da mera formalidade dos instrumentos societários; ele depende precipuamente da intenção das partes em firmar o contrato. Caso este desígnio resuma-se meramente na economia fiscal, correta é a glosa da amortização do ágio fincada na rentabilidade futura.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. DOLO. AUSÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA.

Não havendo provas de conduta dolosa, afasta-se a qualificação da multa de ofício. O dolo não pode ser presumido. O contribuinte não simulou ou dissimulou seus atos e operações, especialmente porque poderia obter o mesmo resultado econômico com a adoção de outras operações.

Acórdão paradigma nº 1301-001.220, de 2013:

MULTA. QUALIFICAÇÃO. PROCEDÊNCIA.

Se os fatos retratados nos autos deixam fora de dúvida a intenção do contribuinte de, por meio de atos societários diversos, desprovidos de substância econômica e propósito negocial, reduzir a base de incidência de tributos, descabe afastar a qualificação da penalidade promovida pela autoridade autuante.

O acórdão paradigma, também numa situação de amortização de ágio, entendeu que em razão do artificialismo da operação e do propósito negocial, justificou-se a qualificação da multa, relevante também que os fatos se deram dentro de um mesmo grupo econômico.

A DRJ havia, no caso, afastado a multa qualificada e a Turma a restabeleceu, nos seguintes termos:

Diante dos fatos retratados, não me parece restar dúvida de que a fiscalizada agiu, intencionalmente (dolosamente), no sentido de impedir ou retardar o conhecimento,

por parte da autoridade fazendária, das suas condições pessoais, afetando, assim, as obrigações tributárias principais.

No caso vertente, a meu ver, a qualificação é ínsita à própria infração imputada, isto é, se existente essa, não há como deixar de admitir a exasperação da penalidade, vez que a irregularidade apontada encontra seu maior suporte no artificialismo da reorganização societária empreendida.

Acórdão paradigma nº 9101-002.300, de 2016:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

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

Excerto do 2º Paradigma:

(...)

Com toda a vênia, não vislumbro, no presente caso, dúvida acerca da atuação dolosa da contribuinte.

Conforme já foi tratado no tópico que cuidou especificamente da questão da amortização do ágio gerado em operações intragrupo, o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 fixa determinado efeito fiscal para operações societárias permitidas não por ele, mas pela legislação civil e comercial e pelas normas contábeis. O efeito fiscal que o dispositivo estabelecia era o diferimento da tributação de IRPJ e de CSSL sobre o ganho de capital proveniente da reavaliação do valor de sociedade investida.

O fato de o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 mencionar determinada operação de reorganização societária não autoriza os contribuintes a atribuírem a ela efeitos outros que não aqueles especificamente descritos no dispositivo. Além disso, conforme análise desenvolvida no tópico que tratou da amortização do ágio, a própria análise do dispositivo levaria à conclusão de que seu intuito era o de estabelecer a neutralidade tributária da operação. Tal neutralidade não permitia que se chegasse à conclusão de que, embora a tributação do ganho de capital restasse diferida, o ágio contabilizado pudesse ser desde logo amortizável.

Prova cabal de que a contribuinte e o grupo econômico a que pertence teriam praticado ação dolosa tendente a impedir a ocorrência de fato gerador de obrigação tributária principal ou a modificar suas características de modo a reduzir o montante devido, o que atrai a aplicação do art. 72 da Lei nº 4.502/1964, é o fato de nenhuma alteração de fato ter ocorrido no controle societário da empresa fiscalizada, após encerrada a reorganização.

Ao final de dezembro de 2004, a contribuinte se encontrava submetida ao controle dos mesmos acionistas identificados ao final de setembro daquele ano, com percentuais de participação exatamente iguais aos anteriores. Em virtude principalmente deste fato, concluo que realmente não houve outro propósito a guiar a atuação da contribuinte senão o de simular uma reorganização societária com a finalidade de reduzir o montante de IRPJ e CSSL a ser recolhido nos cinco anos seguintes.

A multa qualificada, em que pese não haver um tópico definido no voto, seja no vencedor ou no vencido, mas apenas com a ementa, e leitura dos votos em si, foi no sentido de afastá-la, por entender que a conduta dolosa não restou comprovada.

Em que pese o despacho de admissibilidade ter admitido esses paradigmas, é importante se verificar uma situação fática que muito se afasta nos casos e entendo que não devam ser conhecidos.

Nos dois casos dos paradigmas apresentados, são casos de ágio interno, tratam-se de empresas do mesmo grupo econômico, que ocorreram um curto espaço de tempo e situação de reavaliação de investimentos entre empresas de controle comum.

Não é o que acontece no caso destes autos.

A alegação do TVF é de artificialismo em razão de utilização de empresa veículo e falta de confusão patrimonial, e portanto falta de propósito negocial. Ademais todos os outros pontos foram cumpridos. As partes são independentes, com a ocorrência de fluxo monetário na aquisição do investimento, num espaço razoável de tempo e com a futura oferta pública de ações.

Assim, diante da ausência de similitude fática em ambos os paradigmas apresentados, deixo de conhecer deste tópico do Recurso Especial da PGFN.

(2) “cumulação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e da multa de ofício pela cobrança de tributo, a partir do ano-calendário de 2007”

Decisão recorrida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal. Lançamento procedente em parte.

[...].

No que se refere à alegação de impossibilidade da duplicidade da multa isolada e de ofício, também concordo com as razões do Recorrente. Isto porque, sigo o entendimento acerca da impossibilidade da aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário.

Tal fato se deve à conclusão de que o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Uma vez que as estimativas são meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significa dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato..

Acórdão paradigma nº 9101-002.414, de 2016:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**Ano-calendário: 2007****MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO.**

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente.

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

Acórdão paradigma nº 1202-000.964, de 2013:**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ****Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008****MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.**

A incidência de multa isolada, aplicável na hipótese de falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, não elide a aplicação concomitante de multa de ofício, calculada sobre diferenças do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, por observarem previsões legais específicas.

[...].

A recorrente alega que a multa isolada sobre a falta de recolhimento de estimativa não poderia ser exigida após o fim do período anual, quando já se conhece o lucro real; e que não poderia haver a exigência de multa isolada e multa de ofício de 75% exigida juntamente com o tributo, sob pena de haver cumulação de penalidades em decorrência do mesmo fato jurídico. Sem razão, como se demonstrará.

[...].

A tese alegada pela recorrente, de que não incide multa isolada por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a apuração de multa de ofício sobre o tributo apurado ao final do ano calendário, embora adotada por boa parte dos membros deste Conselho, data venia, não merece ser reconhecida.

[...].

Nesse sentido, a nova redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, que alterou o percentual da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas, de 75% para 50%, veio apenas reforçar essa distinção.

Neste tópico claro está a divergência jurisprudencial.

Estamos tratando da concomitância da aplicação da multa isolada com a multa de ofício após o ano de 2007, ou seja após a alteração legislativa promovida pela MP 351/2007, no art. 44 da Lei 9.430/96.

Assim, conheço deste item do Recurso Especial da PGFN

Recurso Especial da Contribuinte

Conhecimento

Quanto ao conhecimento não há nenhuma ressalva por parte da PGFN.

Os seguintes tópicos foram admitidos em despacho de admissibilidade e em despacho de agravo:

- (1) “impossibilidade de se aplicar a teoria do propósito negocial”;
- (2) “validade do propósito negocial em decorrência da motivação fiscal”;
- (3) “existência de propósito negocial em face da demonstração de motivos extrafiscais”
- (4) “efetiva confusão patrimonial entre ‘empresa adquirente’ e investimento adquirido com ágio”;
- (5) “validade da suposta ‘empresa veículo’”; e
- (6) “regularidade da operação nos termos da legislação/opção legal”.
- (8) “inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização”

Entendo que os itens 1 a 6 referem-se à operação de ágio em si e assim serão analisadas.

Ademais, os paradigmas apresentados e admitidos demonstram a divergência. Assim, adoto as razões do despacho de admissibilidade e do despacho de agravo para conhecimento do Recurso Especial, nos termos do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/99.

As contrarrazões da PGFN dizem respeito tão-somente ao mérito.

Mérito

Conforme já descrito acima, em breve síntese dos fatos temos que o TVF tomou como base para a autuação a utilização de empresa veículo quando da criação e incorporação da empresa Estonia SP Participações, utilizada apenas para se poder amortizar o ágio, bem como a falta de confusão patrimonial entre a real adquirente e a adquirida. E por consequência a falta do propósito negocial na utilização dessa empresa.

- i) Em razão da ausência de razões econômicas ou negociais das operações societárias de criação e incorporação desta empresa, a qual seria uma suposta "empresa veículo" que

teria sido utilizada apenas para viabilizar a amortização do referido ágio, uma vez que a real intenção da Impugnante teria sido a aquisição da Integritas Participações S.A. ("Integritas") que detinha a maior parte das ações do Fleury S.A. ("Fleury");

ii) Em razão da ausência de "confusão patrimonial", isto é, o encontro no mesmo patrimônio do ágio com o investimento não teria ocorrido, na medida em que a pessoa que suportou o ágio (Recorrente) teria incorporado apenas a suposta "empresa veículo" e não o investimento (Integritas);

ii) Em razão de não ter havido unificação patrimonial, por esse motivo o ágio pago na aquisição da investida não é amortizável para fins tributários, pois "continua existindo a sociedade investidora Bradseg e o seu investimento na sociedade Integritas. O que ocorreu foi que a fiscalizada, detentora indireta de 9,37% das ações da Integritas, antes da incorporação da Estônia, tentou se ajustar à letra da lei, sem atender à sua fundamentação, praticando uma série de "reestruturações societárias" sem qualquer motivação econômica para, ao final das operações, apresentar a mesma (e verdadeira) estruturação societária de antes. Tudo não passando de uma estratégia para se tentar conseguir ganho tributário em prejuízo do Fisco Federal".

Primeiramente, entendo ser possível a utilização da empresa Holding.

No caso em tela indiscutível que as partes eram independentes, e que houve o fluxo monetário.

Cumpra-se definir, de início, que o propósito comercial ou substância econômica definem a essência de qualquer operação que vise o lucro. A impossibilidade de identificação deste propósito sempre gerará a dúvida quanto à legalidade e artificialidade da operação como um todo.

O questionamento, então, do uso indevido de empresas-veículo ou a impossibilidade fática de incorporação às avessas são apenas consequências de uma intenção do investidor em apenas visar o benefício fiscal de amortização do ágio, fato que, para a fiscalização, não norteia o conceito de propósito comercial ou substância econômica.

Quanto a utilização de empresas-veículo, entendo, não há qualquer vedação, vez que irrefutável a aplicação do art. 2º, § 3º da Lei n. 6.404/76, base legal para a constituição de holdings com o objetivo único de beneficiar-se de incentivos fiscais.

No que tange à incorporação reversa, esta é totalmente possível no âmbito do direito societário e, ademais, é autorizado por lei que regula especificamente a amortização fiscal do ágio, qual seja, o art. 8º, "b" da Lei nº 9.532/97:

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

(...)

b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária."

O pressuposto para a permissão de amortização fiscal do ágio é a confusão patrimonial entre investidora e investida, que se consumou, como anteriormente demonstrado (pela redação do art. 7º da Lei nº 9532/97), e nesse contexto, se encaixa a expressa admissão da incorporação reversa ou às avessas pelo art. 8º da Lei nº 9.532/1997.

A mera transferência do ágio da investidora para a investida, por meio de veículo, ao final, quando incorporada aquele veículo, demonstra apenas uma consequência fática que tem como pressuposto uma autorização legal.

Se o legislador permite literalmente a amortização do ágio nos casos de incorporação às avessas, interpretação extensiva e lógica confere legitimidade para o instrumento imprescindível ao atingimento do objeto. Em outras palavras, o gozo do benefício fiscal pela investida só seria possível com a transferência do ágio, vez que este último fora registrado pela investidora.

Ademais, na mesma linha de raciocínio, a extinção da participação societária não se torna requisito essencial para a amortização do ágio nos casos em que ocorre a incorporação reversa.

Da mesma forma que não faria sentido a manutenção da participação societária e do investimento propriamente dito no caso de incorporação, também não teria qualquer fundamentação lógica a extinção destes no caso de incorporação reversa. Mais uma vez se está diante de caso em que a lei promove interpretação extensiva e lógica conduzindo a possibilidade/necessidade de adequação da norma ao caso concreto.

Veja, se não fossem as reorganizações que se deram anteriormente, o gozo do benefício fiscal não se concretizaria.

A fiscalização deve analisar a operação como um todo, do conjunto de etapas e operações da qual surgiu a composição societária final, e não se baseando em “fotografias estanques”.

Portanto, em que pese a subjetividade do propósito negocial, na medida em que se mostra robusta a motivação e construção lógica contida nas reorganizações societárias e na amortização do ágio propriamente dita.

A forma utilizada, conforme já mencionado, tem base na legislação, tornando-se a amortização fiscal do ágio definitivamente passível de ser utilizada e assim ser benefício fiscal nos termos legais, os requisitos formais foram atendidos, assim como os materiais.

Aqui também, de se ressaltar trechos do voto do ilustre ex-Conselheiro Waldir Veiga Rocha, no voto do Acórdão 1301-002.111:

O principal questionamento do Fisco é quanto ao uso da Milão como empresa veículo, empregada para permitir a transferência do ágio daquele tido como real investidor, o Bradesco, para a investida BMC. No mesmo sentido, o papel do Banco Finasa na reorganização societária. Esse questionamento se insere na alegação, por parte do Fisco, da falta de propósito negocial na reorganização societária, que teria por objetivo único a economia de tributos mediante o aproveitamento fiscal do ágio.

Ainda, não teria ocorrido a confusão patrimonial entre o “real investidor” e a investida, que seria requisito para que se pudesse admitir a dedutibilidade do ágio, para fins fiscais.

Observe-se, inicialmente, que tanto a Milão quanto o Banco Finasa desempenharam papéis semelhantes no conjunto das operações societárias. Ou bem ambas devem ser tidas como “empresas veículo” ou nenhuma das duas. Da descrição simplificada por

etapas, anteriormente feita neste voto, pode-se concluir que uma ou outra (mas não ambas) seriam dispensáveis para que se atingisse a situação final. A partir da Etapa 1, o investimento no BMC poderia ter sido entregue pelo Bradesco ao Banco Finasa como integralização de aumento de capital neste último. Com isso, se atingiria diretamente a Etapa 3, sem a presença da Milão. Ou, por outro caminho, na Etapa 2 o BMC poderia ter incorporado a Milão (embora, nesta hipótese, o Banco Finasa ficaria de fora da estrutura).

Esses caminhos alternativos servem, a meu ver, para conferir validade às alegações da recorrente de que o conjunto das operações se revestia, sim, de um propósito negocial ou, em outras palavras, que havia uma estratégia empresarial além da mera economia tributária. Penso não restar dúvidas de que o objetivo do grupo empresarial era reunir, em uma única estrutura, os negócios geridos pelo Banco Finasa (que já integrava o grupo) e aqueles do BMC (recém adquirido). Faz sentido, também, que isso não pudesse ser feito imediatamente após a aquisição do BMC, em face da necessidade de autorização do Banco Central e de providências de caráter administrativo que permitissem a reunião do Banco Finasa e do BMC.

De se observar que a situação de uma “empresa veículo”, criada especialmente para permitir a aquisição de um investimento, é facilmente verificada nas operações de privatização. Há mesmo consenso de que os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 foram editados com o objetivo de facilitar o processo de privatização de empresas estatais, permitindo às empresas investidoras recuperar parte do investimento mediante redução da carga tributária, o que, como contrapartida, permitiria que os valores oferecidos ao Estado na aquisição das empresas estatais fossem maiores. Isso, sem prejuízo dos ativos intangíveis das estatais privatizadas. Vários foram os casos de amortização de ágio no processo de privatização analisados por este CARF, sendo as conclusões no sentido de sua legitimidade, não obstante o uso de “empresas veículo”. O pressuposto para a permissão de amortização fiscal do ágio é a confusão patrimonial entre investidora e investida, e nesse contexto se encaixa a expressa admissão da incorporação reversa ou às avessas pelo art. 8º da Lei nº 9.532/1997.

(...)

Ainda a propósito da necessidade de confusão patrimonial entre investidora e investida, vem à baila o argumento de que não haveria a confusão patrimonial entre o real investidor (no caso, o Bradesco) e a investida (BMC), visto que, ao final da reorganização societária, ambos continuaram a existir. Com a devida vênia, devo divergir. Em outras oportunidades, tenho me manifestado no sentido de que não se questiona que, a princípio, o “real investidor” é a empresa (Bradesco) que originalmente arcou com os recursos financeiros para a aquisição da participação societária (BMC). No entanto, considero legítima sua opção de valer-se de outra empresa no bojo das operações, ainda que essa outra empresa venha a ter duração efêmera.

Nessa situação, aquele antes denominado “real investidor” deve passar a ser identificado como “investidor inicial”, posto que o investimento terá sido legitimamente transferido para um novo investidor (no caso, Milão e, a seguir, Banco Finasa). E é aí que ocorre a confusão patrimonial entre investidor e investida, exigida pela lei para a amortização fiscal do ágio. Observe-se que o conceito de “real investidor” não consta expressamente da lei, e somente surge diante de uma linha interpretativa que não é a única possível e, com a devida vênia dos que pensam diferente, nem a mais adequada. (...)

Quanto a este ponto do recurso, portanto, permanece tão somente a indedutibilidade (pelo primeiro fundamento, relacionado à due diligence) de 25,729717% dos valores amortizados e glosados. Assim, meu voto é pelo provimento parcial do recurso, para afastar 74,270283% dos valores amortizados e glosados, no lançamento de IRPJ.

De igual forma, o voto vencido do acórdão recorrido:

Desta feita, entendo que a ausência de propósito negocial, sob a ótica do fisco, não pode ser suficiente para a glosa da dedução da amortização do ágio, até mesmo porque, a economia tributária pode ser considerada um propósito negocial.

Por outro lado, a utilização da chamada empresa-veículo, expressão que tem sido usada como sinônimo de ilegalidade tributária, por si só, não torna a operação ilegal, se desacompanhada de qualquer ato fraudulento ou simulado, especialmente quando restar demonstrada a existência de alternativas que resultem no mesmo resultado tributário obtido.

Esta linha de jurisprudência já é adotada por este Conselho:

"AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. USO DE EMPRESA VEÍCULO.

Em regra, é legítima a dedutibilidade de despesas decorrentes de amortização de ágio efetivamente pago.

A circunstância de a reorganização societária de que tratam os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, ter sido realizada por meio de empresa veículo não prejudica o direito do contribuinte, ante o fato incontroverso de que dessa reorganização não surgiu novo ágio ou economia de tributos distinta daquela prevista em lei. (Acórdão 1102000.982 1º Câmara / 2º Turma Ordinária Sessão de 04/12/2013 Voto Vencedor Conselheiro José Evande Carvalho Araujo)

Destaque-se trecho de voto proferido no Acórdão n. 1201001.267:

"(...) Em relação ao emprego da chamada "empresa veículo" cumpre destacar que tal expressão tem sido utilizada pela fiscalização de uma maneira pejorativa, no sentido de um "mal em si mesmo".

No entanto, como é cediço, não é possível sustentar-se uma autuação fiscal lastreada na simples acusação de emprego de "empresa veículo", até porque o simples emprego de "empresa veículo" não é tipificado como infração à legislação tributária.

Caberia então à fiscalização apontar a relação entre o emprego da "empresa veículo" e a prática de alguma infração à legislação tributária. E, no caso dos autos, como o autor da ação fiscal não se desincumbiu de seu ônus, isso já seria razão suficiente para afastar-se, de pronto, a autuação."

Ademais, o ponto central da fundamentação do TVF para sustentar a ausência do propósito negocial é baseado em um Memorando de Entendimentos, ao qual entendo que o agente fiscal quer atestar natureza de negócio jurídico imutável e completo.

O Memorando de Entendimentos, tal qual um Protocolo de Intenções apenas pode ser interpretado como um indicativo de interesse de formalização de negócio jurídico, mas jamais o próprio negócio.

São instrumentos comumente utilizados em operações complexas e com diversas variáveis, o que foi o caso.

Nas operações travadas pelo Recorrente, entre a assinatura do Memorando, que não pode ser visto como início pois certamente até a formalização do instrumento várias foram as tratativas anteriores, até a efetiva conclusão do negócio, transcorreram-se mais de 02 anos.

Por outro lado, o memorando firmado poderia não acarretar na efetiva conclusão do negócio, especialmente no presente caso, quando estamos falando da aquisição de parte

das ações de uma holding que detém as ações do Grupo Fleury. Trata-se de negócio complexo travado entre 26 pessoas físicas, entre herdeiros, procuradores e acionistas.

Assim, o fato de a figura da Estonia não estar prevista no negócio "desenhado" no Memorando de Entendimento por si só não tem o condão de invalidar a sua utilização como instrumento legítimo de organização societária. Especialmente por se tratar de um início de tentativa de conclusão de um negócio, que poderia não ocorrer.

Por outro lado, apesar de entender que no presente caso a utilização de um benefício fiscal, por si só, já pode se constituir em propósito negocial, no presente caso, diante das provas apresentadas, entendo que a utilização da Estônia também teve propósito extra tributário.

Isto porque entendo absolutamente razoáveis os argumentos da recorrente, no sentido de que a conclusão de um negócio complexo como o ocorrido foi muito mais fácil com a utilização de uma pessoa jurídica, cujas deliberações ocorriam com 3/4 dos votos, do que com a totalidade das pessoas físicas detentoras das ações da Holding Integritas.

No caso concreto vários foram os exemplos de situações também não previstas no Memorando de Entendimentos, como o próprio prazo para conclusão dos negócios, que foi seguidamente descumprido e prorrogado.

Assim, entendo estar suficientemente demonstrado o propósito negocial.

Ressalte-se também, que no caso dos autos, foi necessário que 25 pessoas físicas e a própria contribuinte concordassem em realizar o negócio, o que se deu, conforme menciona o acórdão recorrido acima, através do Memorando de Entendimentos e da Carta de Intenções após diversas discussões, onde se decidiu pela aquisição da Estonia, auxiliando na conclusão do negócio.

Outro ponto que também demonstra as razões extrafiscais, foi que a Estonia serviu de proteção para a contribuinte e seu grupo, de conflitos preexistentes e direitos econômicos entre os acionistas da Integritas (pessoa física e Dr Toledo).

Ademais, também considero que a motivação fiscal não deixa de ser um propósito negocial, na esteira de entendimento de que o contribuinte não está obrigado a escolher a opção mais onerosa, tributariamente considerando.

Nesse sentido o acórdão paradigma 1302-001150:

O conceito de propósito negocial é vago e não se enquadra em qualquer dos incisos, nem mesmo no inciso II, pois ainda que os sócios não tivessem a intenção de perpetuar a empresa, isso não torna a sua cláusula de constituição menos verdadeira. O propósito negocial pode ser, exatamente, o de realizar uma reorganização societária para se valer das normas permissivas criadas pelo Estado. O entendimento de que o contribuinte pode se reorganizar desde que não seja exclusivamente para reduzir carga tributária (causa extra-tributária) é apenas uma teoria sem amparo no Direito posto. A finalidade da sociedade empresária é maximizar seus lucros, pelo aumento do faturamento e redução de custo, o que é legítimo desde que suas condutas sejam lícitas.

Dessa forma, entendo que o propósito negocial no caso em destaque foi identificado, não havendo que se falar em artificialismo.

Acato como válida nesse caso a utilização da empresa Estonia, com propósito negocial identificado, assim como a confusão patrimonial requerida nos termos da lei.

8) “impossibilidade de adição da parcela amortizada como ágio na base de cálculo da CSLL”

Como restei vencida no mérito, prossigo com os demais pontos que foram conhecidos.

No entendimento da Fiscalização, este ágio não seria passível de dedução para fins de cálculo da CSLL, nos termos do art. 57 da Lei 8.981/95, com a redação dada pela Lei 9.065/95 e do art. 28 da Lei 9.430/96.

Assim como, a decisão recorrida, que a manteve em razão de que o lançamento da CSLL decorre dos mesmos fatos que ensejam a autuação do IRPJ, impõe-se a mesma orientação decisória, mantendo-se a integralidade do lançamento.

Nos termos da norma aplicável à CSLL, art. 2º da 7.689/88, os ajustes aplicáveis são taxativos, e dentre eles, não temos a necessidade de adição dos valores relativos à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

Nesse sentido, valho-me voto vencedor do Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo, no Acórdão n. 1301-001.893, desta mesma Turma Ordinária, datada de 20/01/2016, em situação semelhante, onde foi tratada a questão da dedutibilidade do ágio para fins de cálculo da CSLL, no que se refere à falta de previsão legal para sua adição.

No que se refere à análise dos contornos próprios da definição da base de cálculo da CSLL, essencial se verifica a análise das expressas disposições do art. 2 da Lei 7.689/88, que, ao instituí-la, assim especificamente destacou:

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)

As disposições contidas no caput do Art. 57 da Lei 8.981/95, por sua vez, visando estabelecer os específicos e particulares contornos aplicáveis a esta Contribuição, especificamente destacou:

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)

Ora, conforme se verifica da leitura dessas disposições – ao contrário do que afirma a decisão de primeira instância, o mencionado art. 57 da Lei 8.981/95 não autoriza, de forma alguma, a aplicação indiscriminada das disposições regentes do Imposto de Renda 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 7.689/88, nos termos ali então especificamente apontados.

A partir dessas considerações, verifica-se que, conforme destacado das disposições do art. 2º, parágrafo 1º, alínea 'c' da Lei 7.689/88, ali expressamente se faz referência aos específicos ajustes (exclusões e adições) a serem aplicados ao resultado do período-base, apurado a partir da aplicação das expressas disposições da legislação comercial, distinguindo a composição da base de cálculo da Contribuição em questão, assim, às regras próprias da legislação do Imposto sobre a Renda.

Assim, para admitir-se como válida qualquer exclusão e/ou adição na apuração da base de cálculo da CSLL, faz-se essencial, no caso, a existência de legislação especificamente a ela relacionada, sem a qual, estar-se-ia admitindo a possibilidade de interpretação ampliativa de normas restritivas de direito, o que, definitivamente, não tem qualquer cabimento em nosso ordenamento jurídico pátrio. (gn)

Nessa linha, fixando o ponto de partida do nosso pensamento sobre a matéria, as regras de dedutibilidade de despesas que sejam aplicáveis na apuração do lucro real, não podem ser estendidas, sem a necessária pré-existência de previsão legal, à apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Fixada essa premissa necessária, relevante destacar, ainda, que a amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício. Havendo determinação legal expressa para que ela não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR, aumentando, portanto, a base tributável. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que, a nosso sentir, torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.(gn)

Nessa linha, portanto, penso que o que se deve exigir e verificar não é a previsão legal expressa para que seja admitida a dedução do ágio iniludivelmente pago, mas sim a inexistência de vedação para essa operacionalização, o que, no caso, efetivamente é o que se verifica em relação à CSLL.

A matéria aqui apresentada já foi objeto de específico enfrentamento nesta 1ª Turma Ordinária, especificamente nos autos do PAF 16682.720281/2010-17, tendo como relator o Conselheiro Valmir Sandri, o qual ora acompanho, especificamente quando afirma:

“Inicialmente, registro, com a devida vênia, ser equivocado o entendimento manifestado na decisão recorrida, quanto ao alcance do art. 57 da Lei n 8.981, de 1995.

Tal dispositivo preceitua que se aplicam à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por aquela Lei. Logo, regras de dedutibilidade de despesas que, por expressa disposição legal, sejam aplicáveis na apuração do lucro real não podem ser estendidas, sem previsão legal, à apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

A norma legal disciplinadora da apuração da base de cálculo da CSLL, vigente à época do fato gerador, dispõe:

Lei n 7.689/88

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)

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)

(...)

Pelo que se depreende dos autos, e especialmente pelo que está expressamente descrito no auto de infração, a autoridade fiscal entendeu que a adição que o contribuinte efetuou para fins de apuração do lucro real, mas não efetuou para fins de CSLL, correspondia a ajuste por diminuição do valor do investimento avaliado pelo MEP, e promoveu a adição indicando como fundamento legal o art. 2º, § 1º, alínea “c”, da Lei n 7.689/99.

Pois bem.

Se essa fosse a verdade dos fatos, inquestionável seria a adição feita de ofício. Contudo, as cópias do LALUR apresentadas à fiscalização indicam que o valor adicionado ao lucro líquido para a apuração do lucro real (e não adicionado para fins de apuração da base de cálculo da CSLL), se refere à amortização do ágio decorrente de participação societária na empresa (...).

A amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício. Havendo determinação legal expressa para que ela não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.

Na linha desse entendimento, inclusive, destacam-se precedentes desta Corte Administrativa, que, sob esse específico foco, assim inclusive já se manifestaram, destacando-se, apenas a título de exemplificação, o seguinte e específico aresto:

Número do Processo: 18471.000003/200585

Contribuinte: VALEPAR S/A

Tipo do Recurso: Recurso Voluntário / Recurso de Ofício

Data da Sessão: 06/12/2006

Relator(a): Márcio Machado Caldeira

N Acórdão:10322.749

Decisão: Por maioria, DAR provimento ao recurso voluntário para acolher a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo ao ano- calendário de 1999 e, em consequência, não tomar conhecimento do recurso ex officio em relação ao ano- calendário de 1999, vencido o conselheiro Cândido Rodrigues Neuber que não a acolheu e, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso ex officio para restabelecer a exigência fiscal relativa ao ano-calendário de 2001 referente à CSLL constante na DIPJ porém não inclusa na DCTF.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL – DECADÊNCIA Tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, o início da contagem do prazo decadencial é a data do respectivo fato gerador, decaindo o direito da Fazenda Nacional de efetuar o lançamento após o prazo de cinco anos, na forma do disposto no parágrafo 4 do artigo 150 do CTN. **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 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ. **LANÇAMENTO – ERRO FORMAL – ANO-CALENDÁRIO DE 2001** Atendendo o lançamento os requisitos legais, descrevendo a infração com perfeita identificação dos valores efetivamente levados à tributação e com o devido enquadramento legal, não há irregularidade formal que possa ensejar o seu cancelamento. **JUROS DE MORA – CRÉDITO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa** A partir de 1 de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais. (Súmula 1 C.C. nº 4) **JUROS DE MORA TAXA SELIC** São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (Sumula 1 C.C. nº 5) Preliminar acolhida, recurso de ofício parcialmente provido. (Publicado no D.O.U. n 230 de 30/11/2007).

Desta feita, entendo que não há base legal para se proceder com a adição das despesas de amortização de ágio, haja vista a ausência de fundamento legal para tanto.

“Impossibilidade de concomitância entre a multa isolada e a multa de ofício, mesmo após a edição da Lei n.º 11.637/2007” (REP)

O acórdão recorrido afastou a multa isolada concomitante com a multa de ofício por entender possuírem materialidades distintas:

No que se refere à alegação de impossibilidade da duplicidade da multa isolada e de ofício, também concordo com as razões do Recorrente. Isto porque, sigo o entendimento acerca da impossibilidade da aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário.

Tal fato se deve à conclusão de que o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Uma vez que as estimativas são meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significa dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato.

O entendimento é de que a multa de ofício decorrente de falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual deve prevalecer em detrimento da multa isolada. É esse o entendimento consolidado na Súmula CARF n.º 105:

Súmula CARF n.º 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Note-se que este entendimento foi elaborado em relação ao art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei n.º 9.430/96, vigente antes da edição da Lei n.º 11.637/07.

A Súmula n.º 105 permanece aplicável às multas aplicadas após maio de 2007.

Vejamos, nesse sentido, a ementa do Acórdão n.º 9101-001.307 proferido na 1ª Turma e utilizado como base para a edição da Súmula n.º 105:

(...) MULTA ISOLADA - APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação

Ora, ainda que a lei tenha sido alterada, parece-me claro que a infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal permanece sendo mera etapa preparatória que culmina com a redução do imposto no final do ano.

Entendo que o contribuinte não deve ser penalizado duas vezes em função da mesma infração, caracterizando um verdadeiro *bis in idem*. No caso em que as estimativas não foram recolhidas pelo aproveitamento indevido, ao final do ano-calendário, deve prevalecer

somente a cobrança do IRPJ e da CSLL devidos no ajuste anual e, conseqüentemente, da multa de ofício aplicada sobre esta infração.

O fato de a Medida Provisória nº 351/07 ter alterado a base de cálculo da multa isolada para “o valor do pagamento mensal” não altera o fato de que o não recolhimento das estimativas é mero meio para a falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos no exercício.

Trago também, trechos do acórdão paradigma 1301-003.020, do ilustre Conselheiro Roberto Silva Junior:

A multa isolada não se destina a apenar casos de omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido.

Para tais infrações, aplica-se a multa que é cobrada juntamente com o tributo, do qual é acessório, pois só tem existência se houver tributo devido. Por isso alguns denominam essa multa de “vinculada”, em oposição à outra que é “isolada”.

A multa isolada foi instituída para punir os contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixavam de recolher as estimativas mensais. É que, findo o ano base, já não era juridicamente possível exigir as estimativas, pois tinham natureza de antecipação do tributo a ser apurado no final do período. Se o período já estava encerrado, o Fisco só poderia exigir o valor efetivamente devido e não as antecipações.

As estimativas só poderiam ser exigidas no curso do respectivo período de apuração.

A norma que determinava o recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa, aos que optassem pelo lucro real anual, na prática, não era obrigatória, pois destituída de sanção no caso de descumprimento. Enfim, recolher estimativa reduziu-se a mera recomendação, a que o contribuinte atendia se quisesse.

É nesse contexto que surge a figura da multa isolada, com o propósito específico de punir o descumprimento da norma que impõe, aos que optaram pelo lucro real anual, o recolhimento mensal por estimativa ou, opcionalmente, o levantamento de balancete de verificação, visando a suspender ou reduzir a estimativa do mês.

Essa, em linhas gerais, é a finalidade da multa isolada. Para tais situações foi concebida. Aplicá-la a casos de omissão de receita ou de glosa de despesas, como ocorre no processo em exame, é uma forma de exacerbar a penalidade sem previsão legal.

Ademais, existe entendimento de que a aplicação da multa vinculada afastaria, pelo princípio da consunção, a multa isolada. O E. STJ tem decisões nesse sentido, das quais é exemplo a proferida no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS.

Do voto condutor da decisão, da lavra do eminente Ministro Herman Benjamin, se pode extrair o trecho abaixo:

Conforme assentado na decisão agravada, a Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996. Confirmam-se:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTE.

1. A Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, DJe 24.3.2015, adotou entendimento no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei nº

9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo.

2. Na ocasião, aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe 28/9/2015).

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

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

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

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

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

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

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

Recurso especial improvido.

(REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe 24/3/2015).

A natureza de cada uma das multas e o entendimento pela prevalência do *princípio da consunção* foram suficientemente debatidos no REsp 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins. Transcrevo, por oportuno, os fundamentos declinados por Sua Excelência:

Não prospera a pretensão recursal, na medida em que não reconheço a possibilidade de exigência cumulativa de tais multas.

A multa do inciso I é aplicável nos casos de "*totalidade* ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou *recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*".

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

Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido.

Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos caso ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no *caput*.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, a cobrança da multa de forma conjunta.

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

Firmado nesses fundamentos, afasta-se a cumulação das multas.

Conclusão

Diante do exposto, CONHEÇO do RECURSO ESPECIAL da CONTRIBUINTE e CONHEÇO PARCIALMENTE do RECURSO ESPECIAL da PGFN e, no MÉRITO voto por DAR PROVIMENTO RECURSO ESPECIAL da CONTRIBUINTE e NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DA PGFN NA PARTE CONHECIDA.

(assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator Designado.

O presente voto fundamenta as divergências em relação ao voto da relatora, em relação ao (1) recurso especial da Contribuinte, para as matérias (1.1) despesa de amortização de ágio, trazida nos tópicos recursais (1.1.1) “impossibilidade de se aplicar a teoria do propósito negocial”; (1.1.2) “validade do propósito negocial em decorrência da motivação fiscal”; (1.1.3) “existência de propósito negocial em face da demonstração de motivos extrafiscais”; (1.1.4) “efetiva confusão patrimonial entre ‘empresa adquirente’ e investimento adquirido com ágio”; (1.1.5) “validade da suposta ‘empresa veículo’”; e (1.1.6) “regularidade da operação nos termos da legislação/opção legal”; (1.2) inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização; e (2) recurso especial da PGFN, para a matéria “cumulação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e da multa de ofício pela cobrança de tributo, a partir do ano-calendário de 2007”.

Passo ao exame.

I. Recurso Especial da Contribuinte.

Foram devolvidas as matérias “despesa de amortização de ágio” e “inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização”.

I.1 - Despesa de amortização de ágio

A matéria “despesa de amortização de ágio” foi devolvida mediante apresentação dos tópicos recursais (1) “impossibilidade de se aplicar a teoria do propósito negocial”; (2) “validade do propósito negocial em decorrência da motivação fiscal”; (3) “existência de propósito negocial em face da demonstração de motivos extrafiscais”; (4) “efetiva confusão patrimonial entre ‘empresa adquirente’ e investimento adquirido com ágio”; (5) “validade da suposta ‘empresa veículo’”; e (6) “regularidade da operação nos termos da legislação/opção legal”, cuja apreciação ocorrerá em conjunto.

Propõe-se, inicialmente, discorrer sobre uma análise histórica e sistêmica, para depois tratar do caso concreto.

I.1.1 - Conceito e Contexto Histórico ¹

Pode-se entender o ágio como um valor a maior que é pago por alguma coisa. O adquirente constata que determinado objeto vale mais do que o preço que sugere o senso comum. ELISEU MARTINS e SÉRGIO DE IUDÍCIBUS mencionam como exemplo histórico o momento vivido pela sociedade brasileira no Plano Cruzado, na década de 1980. O congelamento de preços provocou um aumento do consumo. Ocorre que, por considerarem os preços de revenda defasados, vários fornecedores represaram as vendas. E enquanto aguardavam o fim do congelamento, comercializavam os produtos (dentro os quais a carne bovina e veículos) apenas mediante o pagamento de um sobrepreço: o ágio.²

Atendo-se ao âmbito empresarial, o ágio é um sobrepreço pago sobre o valor de um ativo (mercadoria, investimento, participação societária, dentre outros).

No escopo de uma transação envolvendo a aquisição de participação societária em uma empresa, pode-se dizer que o ágio é formado quando uma primeira pessoa jurídica adquire de uma segunda pessoa jurídica um investimento em valor superior ao seu valor patrimonial. Como exemplo, toma-se a empresa A que possui ações da empresa B, avaliadas patrimonialmente em 45 unidades. A empresa C resolve adquirir da empresa A as ações da empresa B, pagando o valor de 100 unidades.

No caso, considera-se o sobrepreço pago em razão da expectativa de resultados futuros a serem auferidos pelo investimento.³

Ocorre que os ramos contábil e tributário não convergiram sobre o método para se apurar o valor do ágio.

Iniciando-se pela ciência, ou técnica, contábil, o conceito de ágio é conhecido como goodwill, cuja origem reflete a própria evolução do empreendimento comercial. Na realidade, de acordo com ELISEU MARTINS ET AL. o conceito referia-se inicialmente à vantagem da localização e fidelidade dos clientes, e evoluiu para incluir os intangíveis que digam respeito ao nome, marca, qualidade gerencial, qualificação do corpo funcional, tecnologia, conhecimento, capital intelectual, que em sinergia geram potencialidades que geram expectativas positivas para o negócio.⁴

¹ Vide artigo ESTABILIDADE JURÍDICA EM RISCO: JURISPRUDÊNCIA ATUAL DO CARF SOBRE O TEMA DO ÁGIO NAS REORGANIZAÇÕES SOCIETÁRIAS EM FACE DE DECISÃO JUDICIAL. MOURA, A. M. ; VALADAO, M. A. RJLB - REVISTA JURÍDICA LUSO-BRASILEIRA , v. Ano 4 (2018), p. 1329-1371, 2018.

² MARTINS, Eliseu; IUDÍCIBUS, Sérgio de. Ágio interno - É um mito? In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES Alexandro Broedel. (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis: (Aproximações e Distanciamentos)*. v. 4, p. 83-103. São Paulo: Dialética, 2013, p. 83-85.

³ Cabe a observação porque a Lei nº 9.532, de 1997 (que remete ao art. 20 do DL 1.598/77, quando distingue os fundamentos econômicos do ágio), diferenciou o tratamento dos três tipos de ágio: mais valia (decorrente da valorização do valor de mercado de bens do ativo da investida), expectativa de rentabilidade futura e fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

⁴ MARTINS, Eliseu et al. *Goodwill: uma análise dos conceitos utilizados em trabalhos científicos*. Revista Contabilidade & Finanças, São Paulo, v. 21, n. 52, p. 0-25, jan. 2010.. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34310>>. Acesso em: 26 sep. 2017.

No mesmo artigo os autores discorrem sobre os erros conceituais na definição do goodwill, com base em extensa pesquisa em trabalhos científicos:

Um caso típico, na literatura contábil (...) (também chamado de *goodwill* ou ágio por expectativa de rentabilidade futura). O conceito de *goodwill*, referendado pela literatura contábil, é o montante de lucros futuros esperados acima da rentabilidade normal de uma empresa, mensurado pela diferença entre o valor da empresa e o seu patrimônio líquido avaliado a valores de mercado. Todavia, conceitos divergentes desse têm sido utilizados.

(...)

Para a operacionalização do estudo, foram analisados 138 trabalhos científicos nacionais e internacionais. Desse total, 47 apresentam, explicitamente, o conceito de *goodwill* e 18 deles mostram conceito divergente daquele referendado pela literatura contábil: *goodwill* é mensurado como sendo a diferença entre o valor total da empresa e seu patrimônio líquido avaliado a valores de mercado. A maioria das imprecisões conceituais encontradas refere-se ao cálculo do *goodwill* como sendo a diferença entre o valor de mercado (pago ou não) e o valor contábil do patrimônio.⁵

Observa-se que o goodwill é determinado pela diferença entre (1) o valor de mercado, ou seja, o valor pago, e (2) o valor do patrimônio líquido avaliado a preços de mercado - VPLm⁶.

Na realidade, consiste o goodwill em valor residual, essencialmente derivado da expectativa de lucros futuros que a participação societária poderá viabilizar no futuro.

Assim, tomando-se o exemplo da transação apresentada no início do tópico, a empresa A detinha participação societária na empresa B com valor patrimonial de 45 unidades. Quando a empresa C se propôs a adquirir a empresa B, o valor de mercado da empresa B (que se mostrou lucrativa) era superior ao valor patrimonial de 45 unidades. Apura-se o valor de mercado considerando-se os ativos tangíveis (como investimentos em imobilizado e estoques) e intangíveis da empresa (fundo de comércio, marca, expectativas de receitas). Adotando-se como

⁵ Ibidem, p. 3-4 (itálicos no original).

⁶ Vale transcrever equação dada pelo artigo referido:

Por sua vez, a definição operacional, referendada pela literatura contábil, a ser utilizada nesta pesquisa é: *goodwill* é mensurado como a diferença entre o valor total da empresa e seu patrimônio líquido avaliado a valores de mercado (Equação 1):

$$GO = VME - VPLm \text{ (1)}$$

Em que:

GO = *goodwill*;

VME = valor de mercado da entidade;

VPLm = valor do patrimônio líquido da entidade avaliado a preços de mercado, ou seja, com todos seus elementos constitutivos, ativos e passivos, já registrados contabilmente ou não, separáveis e viáveis individualmente, devidamente avaliados pelos seus valores individuais de mercado.

valor de ativos tangíveis 15 unidades, e de ativos intangíveis 20 unidades, verifica-se que a empresa B tem um VPLm de 80 unidades (45 + 15 + 20).

Nesse sentido, o valor do goodwill, ou ágio, é apurado mediante a diferença em que a empresa C (adquirente) se propôs a pagar, 100 unidades, e o VPLm mensurado de 80 unidades da empresa B. O ágio contábil seria no valor de 20 unidades.

Fato é que o legislador tributário, ao tratar sobre o assunto, por meio do Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977, resolveu adotar um conceito jurídico próprio, fiscal, para o ágio. ELISEU MARTINS ET AL. reconhecem a diferença, mas reputam a definição legal do Decreto-lei como uma “impropriedade conceitual”.⁷

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

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

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

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

Em duas situações.

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

Na segunda, no caso de a empresa C (investidora) e a empresa B (investida) promoverem uma transformação societária (incorporação, fusão ou cisão), de modo em que passem a integrar uma mesma universalidade. Por exemplo, a empresa B incorpora a empresa C, ou, a empresa C incorpora a empresa B. Nesse caso, o valor de ágio de 40 unidades poderia

⁷ Ibidem, p. 9.

passar a ser **amortizado**, para fins fiscais, no prazo de sessenta meses, resultando em uma redução na base de cálculo do IRPJ e CSLL a pagar.

E no Brasil, em relação ao ágio, a contabilidade empresarial pautou-se pelas diretrizes da contabilidade fiscal, até a edição da Lei nº 11.638, de 2007. O novo diploma norteou-se pela busca de uma adequação aos padrões internacionais para a contabilidade, adotando, principalmente, como diretrizes a busca da primazia da essência sobre a forma e a orientação por princípios sobrepondo-se a um conjunto de regras detalhadas baseadas em aspectos de ordem escritural⁸. Nesse contexto, houve um realinhamento das normas contábeis no Brasil, e por consequência do conceito do *goodwill*. Em síntese, ágio contábil passa (melhor dizendo, volta) a ser a diferença entre o valor da aquisição e o valor patrimonial justo dos ativos (patrimônio líquido ajustado pelo valor justo dos ativos e passivos).

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

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

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

I.1.2. Aproveitamento do Ágio. Hipóteses⁹.

A edição do Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977, veio em momento histórico, no qual se buscou a edição de leis visando atualizar o direito empresarial. No ano anterior, em 1976, foi editada a Lei nº 6.404 (Lei das Sociedades por Ações), e no posterior, em 1978, foi editada pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) a Instrução Normativa nº 01, dispondo sobre normas e procedimentos para contabilização e elaboração de demonstrações financeiras relativas a ajustes decorrentes da avaliação de investimento relevante de companhia aberta em sociedades coligadas e em sociedades controladas.

Determinou-se que os investimentos relevantes em sociedades coligadas, e em sociedades controladas, deveriam ser avaliados pelo método da equivalência patrimonial (MEP)¹⁰. A principal característica da metodologia contábil consiste em permitir uma

⁸ IUDÍCIBUS, Sérgio de. Manual de contabilidade das sociedades por ações: (aplicável às demais sociedades), 1ª ed. São Paulo : Editora Atlas, 2008, p. 31.

⁹ Vide artigo ESTABILIDADE JURÍDICA EM RISCO: JURISPRUDÊNCIA ATUAL DO CARF SOBRE O TEMA DO ÁGIO NAS REORGANIZAÇÕES SOCIETÁRIAS EM FACE DE DECISÃO JUDICIAL. MOURA, A. M. ; VALADAO, M. A. RJLB - REVISTA JURÍDICA LUSO-BRASILEIRA , v. Ano 4 (2018), p. 1329-1371, 2018.

¹⁰ Veja-se a redação do art. 248 da Lei nº 6.404, de 1.976:

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

atualização dos valores dos investimentos em coligadas ou controladas com base na variação do patrimônio líquido. As variações no patrimônio líquido das empresas investidas (coligadas e controladas) passam a refletir na contabilidade da empresa investidora. Supõe-se uma controladora que detém 60% das ações da controlada. Assim, se uma controlada apurou lucros de 100 unidades na apuração do balanço anual, e esse resultado foi integralmente alocado no patrimônio líquido, a controladora deve contabilizar por meio do MEP a valorização do investimento no montante de 60 unidades.

O artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, determinou que a empresa que viesse a adquirir participação societária de investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido (ou seja, pelo MEP) deveria contabilizar o custo da aquisição (valor pago no investimento) em (1) valor do patrimônio líquido na época da aquisição e (2) diferença entre o custo da aquisição e o valor do patrimônio líquido, denominado pela legislação fiscal de ágio. Predicava ainda que o ágio em debate, com previsão dos resultados de exercícios futuros, deveria estar fundamentado com base em demonstração a ser elaborada pela empresa.

Também previa no art. 25 ¹¹ do mesmo Decreto-lei que o ágio, se fosse amortizado contabilmente (crédito em conta de investimento e débito em conta de despesa, diminuindo o lucro da empresa), deveria ser adicionado para fins de apuração do lucro real. Ou seja, para fins fiscais, a despesa, em regra, não seria dedutível.

E, na sequência, tratou o Decreto-lei de dispor sobre as situações específicas em que o ágio poderia ser aproveitado pela empresa adquirente como despesa dedutível para fins fiscais. Na realidade, dispôs que tais situações seriam as previstas no artigo 33 (conforme redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.730, de 1979).

A hipótese tratava da alienação da empresa investida, no qual, na apuração do ganho da capital, a base de cálculo era o resultado da diferença entre o valor alienado e a somatória do valor do patrimônio líquido com o ágio pago na aquisição. Aproveitava-se, portanto, o valor do ágio, para reduzir a base de cálculo do ganho de capital.

Ocorre que várias empresas entenderam pela existência de uma outra hipótese, prevista no art. 34 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 ¹², aplicável quando a investida era objeto de

por cento) ou mais do capital social, e em sociedades controladas, serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido, de acordo com as seguintes normas:

[...]

¹¹ Confira-se a redação do art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) :

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.

¹² É a seguinte a redação do art. 34 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:

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

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;

incorporação, fusão ou cisão. Tal interpretação foi alvo de controvérsias, tanto que foi o principal motivo para importante revisão na legislação sobre o assunto.

Isso porque supostamente autorizava a dedução, como perda de capital, na fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital, do montante equivalente à diferença entre o valor contábil e o valor do acervo líquido avaliado a preços de mercado do investimento¹³. A amortização do valor poderia se processar no prazo máximo de dez anos, ou seja, não se falava em prazo mínimo.

Diante de tal normatização, várias empresas incorreram em operações bastante questionáveis, no qual eram adquiridas empresas deficitárias com pagamento de ágio. Logo em seguida, processava-se a incorporação da empresa investidora pela investida, ou mesmo a chamada incorporação reversa, quando a empresa deficitária incorpora a empresa superavitária, com ágio. As operações ocorriam quase simultaneamente.

A distorção era tão evidente que, conforme já dito, a legislação foi objeto de alteração, por meio da conversão da MP nº 1.602, de 1997 na Lei nº 9.532, de 1997, visando criar restrições ao aproveitamento indevido da despesa¹⁴, conforme contemplava os arts. 7º e 8º da Lei. A Exposição de Motivos da Medida Provisória trazia o seguinte esclarecimento:

[...]

¹³ Ver Acórdão nº 1101-000.841, da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara do CAREF, da relatora Edeli Pereira Bessa., p. 15.

¹⁴ Cf. Luís Eduardo Schoueri:

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

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

(...)

Como antigamente não havia qualquer coerência e consistência para a dedução do ágio, a falta de regulamentação específica estava sendo utilizada para distorcer a lógica do sistema, o que gerou motivação suficiente para que o legislador barrasse esses artifícios prejudiciais à completude do ordenamento jurídico.

(...)

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

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

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários)*. São Paulo: Dialética, 2012, p. 66-68.

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

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

Com as normas previstas no Projeto, esses procedimentos não deixarão de acontecer, mas, com certeza, ficarão restritos às hipóteses de casos reais, tendo em vista o desaparecimento de toda vantagem de natureza fiscal que possa incentivar a sua adoção exclusivamente por esse motivo.¹⁵

O Relatório da Comissão Mista que trabalhou na edição da medida provisória, arremata o assunto com precisão:

O artigo 8º altera as regras para determinação do ganho ou perda de capital na liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor do patrimônio líquido, quando agregado de ágio ou deságio. De acordo com as novas regras, os ágios existentes não mais serão computados como custo (amortizados pelo total), no ato de liquidação do investimento, como eram de acordo com as normas ora modificadas. (...) ¹⁶

A edição desta Lei ocorreu na mesma época do Programa Nacional de Desestatização (PND), razão pela qual existe entendimento de que a nova legislação sobre o ágio teria sido apresentada como um incentivo às privatizações. Contudo, como visto, não há qualquer menção ao assunto na Exposição de Motivos, que deixou claro, com todas as letras, que a motivação para o dispositivo foi um maior controle sobre os planejamentos tributários abusivos que ocorriam pelo desvirtuamento do instituto do ágio.

Inclusive, no decorrer dos debates tratando do assunto, chegou-se a cogitar que o aproveitamento do ágio não seria uma despesa, mas um benefício fiscal. Contudo, caso fosse benefício fiscal, caberia ao próprio legislador ter se manifestado, como o fez na Exposição de Motivos de outros dispositivos da MP nº 1.602, de 1997 (convertida na Lei nº 9.532, de 1997).

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

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

¹⁶ Relatório da Comissão Mista publicada no Diário do Congresso Nacional nº 27, de 03/12/1997, p. 18024, <http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?datSessao=01/12/1997&tipDiario=2>. Acesso em 15/02/2016.

Os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, ao tratar do ágio criado em razão da expectativa de resultados futuros, predicaram que, em razão de evento de incorporação, fusão ou cisão, ocorrido entre investidor e investida, o ágio registrado nos termos do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 poderia ser amortizado por um período mínimo de sessenta meses.

O que se observa é que a legislação tributária, naquele momento, não alterou a base de cálculo do ágio, mantendo-se a apuração com a diferença entre o custo de aquisição e o valor do patrimônio líquido à época da aquisição do investimento, mas, por outro lado, tratou de estabelecer que nos eventos de incorporação, fusão ou cisão o aproveitamento seria por meio de amortização mediante um prazo temporal mínimo, de sessenta meses, não deixando mais espaço para interpretações que resultassem em aproveitamento integral da despesa decorrente do ágio em um único momento, com ocorria anteriormente.

Em verdade, passou a valer, para fins fiscais, o aproveitamento do ágio mediante a ocorrência de duas hipóteses: (1) a investidora deixa de ser a detentora do investimento, ao alienar a participação da pessoa jurídica adquirida com ágio; (2) a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, transformação e fusão).

Destaque-se que os eventos que autorizam o aproveitamento da despesa guardam correlação com a extinção da companhia (do investimento), previsto no art. 219 da Lei das Sociedades Anônimas: (1) encerramento da liquidação e (2) incorporação, fusão e cisão com versão do patrimônio para outras sociedades:

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.

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

I.1.3. Aproveitamento do Ágio. Separação de Investidora e Investida

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

I.1.4. Aproveitamento do Ágio. Encontro (comunicação) entre Investidora e Investida

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

Sobre o assunto, primeiro, há que se contextualizar a disciplina do método de equivalência patrimonial (MEP).

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

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Como se pode observar, a formação do ágio não ocorre espontaneamente. Pelo contrário, deve ser motivado, e indicado o seu fundamento econômico, que deve se amparar em pelo menos um dos três critérios estabelecidos no § 2º do art. 385 do RIR/99, (1) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade, (2) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros (3) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

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

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

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

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

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

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

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

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

Os arts. 385 e 386 do RIR/99 constituem-se em norma tributária permissiva do aproveitamento do ágio nos casos de incorporação, fusão ou cisão envolvendo o investimento objeto da mais valia.

I.1.5. Amortização. Despesa.

Topologicamente, o conceito de amortização encontra-se no Subtítulo II (Lucro Real), Capítulo V (Lucro Operacional), Seção III (Custos, Despesas Operacionais e Encargos), do RIR/99 (Decreto-Lei nº 3.000, de 26/03/1999), legislação vigente à época dos fatos dos presentes autos.

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

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

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

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

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

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

Após as Subseções II (Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado) e III (Depreciação Acelerada Incentivada), encontra previsão legal a amortização, no art. 324, na Subseção IV do RIR/99¹⁷.

A amortização constitui-se em espécie de gênero despesa (em sentido amplo), e, por consequência, encontra-se submetida ao **regramento geral** das despesas disposto no art. 299 do RIR/99.

I.1.6. Despesa Em Face de Fatos Construídos Artificialmente

¹⁷ Art. 324. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, § 1º).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

I.1.7. Hipótese de Incidência Prevista Para a Amortização

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

Percebe-se claramente, no caso, que o suporte fático delineado pela norma predica, de fato, que investidora e investida tenham que integrar uma mesma universalidade: A

pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio.

A conclusão é **ratificada** analisando-se a norma em debate sob a perspectiva da hipótese de incidência tributária delineada pela melhor doutrina de GERALDO ATALIBA¹⁸.

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

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

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

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

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

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

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

Mais uma vez, não é o que prevê o aspecto pessoal da hipótese de incidência da norma em questão. A pessoa jurídica que adquiriu o investimento, que acreditou na mais valia e que desembolsou os recursos para a aquisição foi, de fato, **a pessoa jurídica A (investidora)**. No outro polo da relação, a pessoa jurídica adquirida com ágio foi a pessoa jurídica B. Ou seja, o aspecto pessoal da hipótese de incidência, no caso, autoriza o aproveitamento do ágio a partir do momento em que a pessoa jurídica A (investidora) e a pessoa jurídica B (investida) passem a integrar a mesma universalidade.

¹⁸ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, 6ª ed. São Paulo : Malheiros Editores, 2010, p. 51 e segs.

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

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

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

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

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

Na realidade, o requisito expresso de que investidor e investida passam a compor o mesmo patrimônio, mediante evento de transformação societária, no qual a investidora absorve a investida, ou vice versa, encontra fundamento no fato de que, com a confusão de patrimônios, o lucro auferido pela investida passa a integrar a mesma universalidade da investidora. SCHOUERI¹⁹, com muita clareza, discorre que, antes da absorção, investidor e investida são entidades autônomas. O lucro auferido pela investida (que foi a motivação para que a investidora adquirisse a investida com o sobrepreço), é tributado pela própria investida. E, por meio do MEP, eventual acréscimo no patrimônio líquido da investida seria refletido na investidora, sem, contudo, haver tributação na investidora. A lógica do sistema mostra-se clara, na medida em que não caberia uma dupla tributação dos lucros auferidos pela investida.

Por sua vez, a partir do momento em que se consuma a confusão patrimonial, os lucros auferidos pela então investida passam a integrar a mesma universalidade da investidora. Reside, precisamente nesse ponto, o permissivo para que o ágio, pago pela investidora exatamente em razão dos lucros a serem auferidos pela investida, possa ser aproveitado, vez que **passam a se comunicar, diretamente, a despesa de amortização do ágio e as receitas auferidas pela investida**.

Ou seja, compartilhando o mesmo patrimônio investidora e investida, consolida-se cenário no qual a mesma pessoa jurídica que adquiriu o investimento com mais valia (ágio)

¹⁹ SCHOUERI, 2012, p. 62.

baseado na expectativa de rentabilidade futura, passa a ser tributada pelos lucros percebidos nesse investimento.

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

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

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

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

I.1.8. Consolidação

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

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

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

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

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

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

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

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

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

I.1.9. Sobre o Caso Concreto

Feitas as considerações, passo a analisar o caso concreto.

Trata-se da aquisição por parte da BRADSEG ("Contribuinte") de participação acionária da INTEGRITAS, controlada pela FLEURY, com sobrepreço, mediante utilização de empresa de passagem, a ESTONIA.

Transcrevo relato da autoridade fiscal:

Em resumo, num instrumento celebrado, em 2007, entre a fiscalizada e diversas **peessoas físicas**, as partes acordaram um modelo negocial no qual a **Bradseg** adquiria do referido grupo de pessoas físicas participações em sociedade controladora (**Integritas**) de empresa da área de gestão de saúde, medicina diagnóstica e hospitalar para cirurgias de baixa e média complexidades (**Fleury**).

No entanto, as participações nessa sociedade controladora não foram adquiridas diretamente pela **Bradseg**. Antes do fechamento do “Contrato”, que formalizou o modelo negocial, as **peessoas físicas** transferiram as referidas participações para a **Estonia**, a qual foi integralmente adquirida pela fiscalizada (momento em que surgiu o ágio para a **Bradseg**). Pouco tempo depois, a fiscalizada incorporou a **Estonia** (momento a partir do qual a **Bradseg** passou a amortizar tributariamente o ágio).

Apesar da sofisticação do esquema, trata-se do típico uso ilícito de empresa veículo. Isso se demonstra claramente por vários fatos. Primeiro, até a transferência das participações na sociedade controladora (**Integritas**), a **Estonia** estava inativa; segundo, além de não existir no início das negociações, a interposição da referida sociedade não se justifica por qualquer das finalidades negociais previstas no contrato; e terceiro, o intervalo de tempo entre a transferência das participações para a **Estonia** realizada pelas **peessoas físicas** e **Toledo** (15 e 23/12/2008), a conclusão do modelo negocial (18/12/2008), a aquisição formal da **Estonia** pela fiscalizada (19/01/2009) e a sua incorporação (21/12/2009) foi sobremaneira diminuto.

Dessa forma, em razão da ação intencional da fiscalizada para evadir-se do pagamento dos tributos, a multa foi qualificada ao patamar de 150%.

Essa é a breve síntese da autuação. A seguir, passamos a descrever e a comprovar cada um dos seus pormenores.

Como se pode observar, foi constituída a ESTONIA, utilizada especificamente para concentrar a participação acionária da INTEGRITAS que seria posteriormente alienada para a BRADSEG:

Em 06/10/2008, as pessoas físicas e Toledo adquiriram a Estonia, sociedade empresária constituída em 16/06/2008, até então sem atividade operacional e com capital subscrito e integralizado de R\$ 800,00 (oitocentos reais), tendo como objeto social a “participação em outras sociedades, civis ou comerciais, como sócia, acionista ou quotista, podendo representar sociedades nacionais ou estrangeiras”.

(...)

Em 15/12/2008, as pessoas físicas, exceto Mario E. Camargo, e Toledo integralizaram na Estonia parte de suas participações na Integritas, e que eram objeto da alienação acordada em 29/11/2007 (Memorando de Entendimentos) e 31/01/2008 (Carta de Intenções) com a Bradesco Saúde.

Em 23/12/2008, após adquirirem as participações Integritas que seriam alienadas a Bradesco Saúde por Mario E. Carmargo, as pessoas físicas e Toledo integralizaram, proporcionalmente, estas participações adquiridas na Estonia.

Na sequência, a BRADSEG concretiza a aquisição da ESTONIA, que detinha a participação da INTEGRITAS:

Em 19/01/2009, Data de Fechamento estipulada no Contrato acima, a Bradseg conclui perante as pessoas físicas e Toledo o processo de aquisição da Estonia pelo valor total de R\$150.430.000,00 (cento e cinquenta milhões, quatrocentos e trinta mil reais), deduzindo na ocasião, o valor de R\$ 25.000.000,00 (vinte e cinco milhões de reais) que as mesmas já haviam recebido, via Integritas, em 18/12/2008. O valor líquido de R\$ 125.430.000,00 (cento e vinte e cinco milhões, quatrocentos e trinta mil reais) é pago em moeda corrente nacional mediante transferências eletrônicas disponíveis (TED)29 ocorridas em 20/01/2009. Já a dedução de R\$ 25.000.000,00 (vinte e cinco milhões de reais) é efetuada em virtude da Bradseg assumir perante a Integritas o mútuo contratado entre esta e as pessoas físicas e Toledo.

Ato contínuo, a BRASEG incorpora a ESTONIA:

Com a abertura do capital social da Fleury ocorrida em 17/12/2009, a reorganização societária chega ao fim e, em 21/12/2009, a Bradseg incorpora sua controlada Estonia, concentrando diretamente em seu patrimônio todo o investimento mantido na Integritas, e passa a amortizar, no mês seguinte, o ágio de rentabilidade futura, no valor de R\$ 126.005.901,11 (cento e vinte e seis milhões, cinco mil, novecentos e um reais e onze centavos), decorrente da aquisição da extinta controlada Estonia.

São os fatos.

Em síntese, o que se observa é uma construção societária visando, deliberadamente, criar a hipótese de incidência prevista para aproveitamento da despesa de ágio, mediante utilização de uma empresa sem nenhuma substância, a ESTONIA, denominada como “empresa veículo”, precisamente por ser uma entidade de passagem, sem materialidade, desvirtuando completamente o instituto da pessoa jurídica.

A artificialidade da ESTONIA é descrita com clareza no Relatório Fiscal:

Conforme relatamos anteriormente, a Estonia era uma empresa de prateleira com capital social de R\$ 800,00 (oitocentos reais). Como a entrada na operação era desnecessária, sua utilização foi apenas para transferir as participações societária da Integritas, pertencentes as pessoas físicas e Toledo para a Bradseg. Portanto, os “custos que viessem a se materializar”, além de previsíveis com a entrada da mesma, simplesmente não ocorreriam numa negociação direta com os vendedores. Obviamente que, a negociação direta não ensejaria as condições pretendidas pelo contribuinte para a amortização fiscal do ágio.

(...)

Já na configuração societária engendrada pelo contribuinte, com a utilização da Estonia, vemos que esta sociedade não se ajusta no modelo comercial acima. Também merece ser destacado que, até o momento em que a Estonia recebeu as participações da Integritas, correspondia a uma sociedade apenas “no papel”, criada em meados de 2008 com

capital social de R\$ 800,00 (oitocentos reais). Jamais teve empregados, bens, a não ser as ditas participações.

Da análise das peças societárias abaixo, podemos observar que as ações Integritas “entraram” no patrimônio da Estonia nos dias 15 e 23/12/2008. No dia 18/12/2008 é assinado o contrato de compra e venda destas participações pela Bradseg, com liquidação prevista para o dia 19/01/2009. Ou seja, a Estonia serviu apenas de veículo para as ações Integritas saírem das mãos das pessoas físicas e Toledo e chegarem a Bradseg, onde estão até hoje. Em nenhum momento, houve qualquer movimentação financeira na Estonia.

Em suma, o modelo negocial poderia ter sido alcançado exatamente da mesma forma sem a interveniência da Estonia, o que obrigatoriamente nos leva à conclusão de que a razão para a referida interposição societária, pelo célere desenrolar dos fatos supervenientes, foi apenas tributária.

Constata-se, com nitidez, **a construção artificial do suporte fático**, para que se pudesse amoldar à hipótese de incidência de despesa de amortização do ágio (item I.1.6 do presente tópico). É incontroverso que a reorganização societária ocorreu breve lapso temporal, envolvendo empresa artificial, com capital social de R\$800,00, de papel, sem empregados, sem despesas e sem atividades operacionais. As constatações da autoridade autuante são robustas:

A empresa Estonia, conforme constam nas DIPJ 2009, anos-calendário 2008 e 2009, respectivamente, informou que não possuía empregados, e que, além da aquisição de participação societária, não realizou despesas operacionais a título de Remuneração a Dirigentes, de Prestação de Serviços por Pessoa Física sem Vínculo Empregatício, de Prestação de Serviços por Pessoa Jurídica, de Aluguéis, etc. As fichas 4A e 5A, onde são informados os custos e despesas incorridas pela empresa, estão zeradas.

Ora, se estas empresas não remuneraram dirigentes e não possuíram qualquer despesa a título de Prestação de Serviços por Pessoa Física sem Vínculo Empregatício e de Prestação de Serviços por Pessoa Jurídica, quem foi o executor dos serviços para constituição da empresa, dos serviços contábeis, dos serviços bancários, etc? Como foi possível a contratação desses serviços? Houve prestação de serviço sem remuneração? Os dirigentes trabalharam sem remuneração?

O fato é que a empresa Estonia era uma empresa apenas “no papel”. Não possuía qualquer estrutura operacional e administrativa. Foi utilizada apenas para servir de veículo entre a Bradseg e os acionistas da Integritas que desejavam vender parcelas de suas participações com lucro.

A utilização de empresa de passagem, sem materialidade, é incontroversa, afastando a incidência nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

E mais, no caso em tela, não se constata o envolvimento direto entre o investidor e a investida. A operação em análise não passa pela **primeira verificação** (vide item I.1.8 do voto).

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

A pessoa jurídica **investidora** seria a BRADSEG, que teria adquirido o investimento com sobrepreço, **que efetivamente acreditou na mais valia e coordenou e comandou os estudos de rentabilidade futura do investimento** (vide item I.1.7 presente tópico). Por outro lado, a pessoa jurídica **investida** foi a INTEGRITAS.

Ocorre que o evento de incorporação deu-se entre a BRADSEG e a ESTONIA, ou seja, **sem a presença da investida**.

Tampouco consumou-se o aspecto **material**, vez que não houve a comunicação patrimonial entre a investidora e o investimento.

Nesse sentido, o aproveitamento da despesa de amortização de ágio promovido pela Contribuinte deu-se sem respaldo legal, vez que não se consumou a hipótese de incidência prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997. Assim, não há que se falar em “impossibilidade de se aplicar a teoria do propósito negocial”, vez que a autuação amparou-se em fatos concretos demonstrando a ausência de subsunção à norma permissiva de aproveitamento de despesa.

Tampouco encontra amparo “existência de propósito negocial em face da demonstração de motivos extrafiscais” ou “regularidade da operação nos termos da legislação/opção legal”, vez que a artificialidade da ESTONIA foi comprovada, o que afasta qualquer alegação de que a utilização da empresa de passagem teria um motivo negocial.

E, como já visto, afasta-se argumento de “validade da suposta ‘empresa veículo’”, vez que empresa sem funcionários, sem atividade operacional, de papel, implica no completo desvirtuamento do instituto de pessoa jurídica, não havendo que se falar em “validade”. Enfim, não houve “efetiva confusão patrimonial entre ‘empresa adquirente’ e investimento adquirido com ágio”, vez que a incorporação deu-se entre a adquirente e a empresa de papel, ESTONIA.

Dessa maneira, deve ser **negado provimento** em relação à “despesa de amortização de ágio”.

I.2. Inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização

Sobre o assunto, há que se buscar a interpretação sistêmica da legislação tributária.

Toda a construção empreendida pelo Decreto-lei nº 1.598, de 1977, encontra-se em consonância com a edição no ano anterior (1976) da Lei nº 6.404 (“lei das S/A”), no qual se buscou modernizar os conceitos de contabilização de investimentos decorrentes de participações societárias, inclusive com a adoção do método de equivalência patrimonial (MEP).

Foram tratados três momentos cruciais para o investidor, nascimento, desenvolvimento e fim do investimento, respectivamente delineados: (1) o da aquisição do investimento, normatizando-se a figura do “ágio”, que consiste no sobrepreço pago na aquisição, e (2) o momento em que o investimento gera frutos para o investidor, ou seja, a empresa adquirida gera lucros; e (3) e desfazimento do investimento.

Em relação ao segundo momento (desenvolvimento do investimento), a interpretação integrada dos dois diplomas normativos consolidou a construção de sistema no qual os resultados de investimentos em participações societárias pudessem ser devidamente refletidos no investidor, por meio do MEP, e ao mesmo tempo, não fossem objeto de bitributação. Isso porque, em se considerando estritamente os lançamentos contábeis, os resultados da investida seriam refletidos no investidor, fazendo com que tanto na investida quando no investidor fossem apuradas receitas operacionais que, em tese, integrariam o lucro líquido e a base de cálculo tributável. Por isso, determinou-se que o investidor poderia efetuar ajuste, no sentido de excluir da base de cálculo tributável os resultados positivos auferidos pela investida.

É o que prescreve o art. 22 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, quando determina o procedimento a ser adotado pelo investidor ao final de cada exercício: *o valor do investimento na data do balanço (...), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento*. Caso tenha apurado resultado positivo, lançamento a débito na conta de investimento e a crédito em conta de resultado (receitas de equivalência patrimonial), com repercussão na base tributável.

Tal repercussão é neutralizada logo no artigo seguinte (art. 23), ao predicar que *a contrapartida do ajuste por aumento do valor de patrimônio líquido do investimento não será computada no lucro real (...)*. Assim, o crédito em conta de resultado seria excluído na apuração do lucro real.

Com a criação da CSLL, a Lei nº 7.689, de 1988, discorreu sobre ajuste na base de cálculo para fins fiscais, e determinou pela *exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido* (art. 2º, § 1º, alínea "c", item 1).

Restou, nesse momento, nítida, clara e transparente, a **convergência entre as bases de cálculo do IRPJ e CSLL**, no que concerne às operações decorrentes de participações societárias e os correspondentes resultados auferidos.

A preocupação do legislador em compatibilizar a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, mediante a operacionalização de ajustes no lucro líquido, é evidente.

Portanto, não há nenhum sentido entender que, para as operações societárias relativas ao primeiro momento (aquisição do investimento) e o terceiro momento (desfazimento do investimento), poder-se-ia aplicar um entendimento diferente daquele relativo ao segundo momento (desenvolvimento do investimento).

Em relação ao terceiro momento (desfazimento do investimento), predica a norma que na alienação do investimento, o valor do ágio deverá ser considerado, na apuração da base de cálculo tributável (art. 25 e 33 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977).

E, **em conexão indissociável** com o segundo momento (desenvolvimento do investimento) e o terceiro momento (desfazimento do investimento), o primeiro momento (nascimento do investimento) trata da aquisição do investimento que, se for realizada com sobrepreço, implica na contabilização desse valor a maior em conta específica. É o que diz o art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, ao determinar nos incisos I e II que o custo de aquisição deveria ser desdobrado em (I) valor do patrimônio líquido na época da aquisição e (II) ágio ou

deságio na aquisição. Por isso que, apesar da disposição no art. 25 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, ser no sentido de que as contrapartidas da amortização do ágio não seriam computadas na determinação do lucro real, **não há nenhum sentido em se considerar que tal ajuste não se aplica para fins de apuração da Base de Cálculo da CSLL. Repito: o que se tutela é a convergência entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.**

Correta, portanto, a tipificação dada pela autoridade fiscal, no auto de infração de CSLL: art. 2º e §§, da Lei nº 7.689, de 1988.

Pelos motivos apresentados, resta demonstrado que a glosa de despesa de amortização do ágio tem repercussão tanto para a apuração da base de cálculo do IRPJ quanto da CSLL.

Contudo, caso ainda haja alguma contestação sobre tal entendimento, cabem considerações de caráter subsidiário.

Não se pode esquecer que o **ágio** é despesa, submetida a amortização.

Logo, encontra-se a despesa do ágio submetida ao **regramento geral das despesas** disposto no art. 47, da Lei nº 4.506, de 1964, base legal para o art. 299 do RIR/99:

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

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

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

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

Por sua vez, o art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, dispõe:

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: *(Grifei)*

A interpretação dada ao dispositivo pelo Conselheiro Marcos Pereira Valadão, no Acórdão nº 9101-002.396, é didática e esclarecedora:

Assim, o texto legal acima transcrito evidencia claramente o vínculo entre a apuração da base cálculo da CSLL e os referidos requisitos para a dedutibilidade de despesas, do

contrário não faria nenhum sentido a ressalva contida no texto. Com efeito, se o texto diz que para uma determinada situação deve se aplicar "A" independentemente de "B", é porque "B" também é aplicável àquela mesma situação.

Nessa perspectiva, as regras de dedutibilidade de despesas previstas no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, aplicam-se tanto ao IRPJ quanto à CSLL.

A redação do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, dispõe claramente sobre hipóteses de despesas indedutíveis **tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, incluindo expressamente as situações** previstas no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964.

Assim sendo, deve ser **negado provimento** em relação à matéria.

II. Recurso Especial da PGFN. Cumulação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e da multa de ofício pela cobrança de tributo, a partir do ano-calendário de 2007

A matéria devolvida consiste em analisar a possibilidade de imputação de multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas mensais, quando é lavrado auto de infração com lançamento do valor principal de tributo acompanhado de multa de ofício. Discute-se se ocorreria a “concomitância de multas”.

A princípio, vale discorrer sobre o lucro real, um dos regimes de tributação existentes no sistema tributário, atualmente regido pela Lei nº 9.430, de 1996, aplicado a partir do ano-calendário de 1997:

Capítulo I

IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA

Seção I

Apuração da Base de Cálculo

Período de Apuração Trimestral

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

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

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

(Lei nº 9.430, de 1996)

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

.....

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

A sanção tem base legal.

E expressamente dispõe que é cabível ainda que a pessoa jurídica **tenha apurado prejuízo fiscal (IRPJ) ou base de cálculo negativa de CSLL**. Na mesma medida, não estabelece qualquer restrição para o lançamento da **multa isolada** após o encerramento do ano-calendário. Vale esclarecer que, no decorrer do ano-calendário, o lançamento fiscal que caberia seria o incidente sobre o **valor principal** da estimativa mensal. Por sua vez, aqui se fala sobre o lançamento de **multa isolada** incidente sobre o valor principal, no percentual de 50%. E, nesse caso, a legislação não deixa dúvidas sobre materialidade do lançamento.

E a nova redação dada pela MP nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 22/01/2007 (o caso em debate), **afastou qualquer dúvida sobre a possibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e das multas isoladas por insuficiência de estimativa mensal**. As hipóteses de incidência que ensejam a imposição das penalidades da multa de ofício e da multa isolada em razão da falta de pagamento da estimativa são distintas, cada qual tratada em inciso próprio no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Nesse contexto, não há que se falar na aplicação do disposto na Súmula nº 105 do CARF²⁰, que se aplica aos **fatos geradores pretéritos ao ano de 2007**, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada precisamente pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007.

Observa-se que os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tratam de suportes fáticos distintos e autônomos, com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado **anualmente**, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário. Por sua vez, a multa isolada é apurada conforme balancetes elaborados **mês a mês** ou, ainda, mediante receita bruta acumulada **mensalmente**. Ou seja, são **materialidades independentes**, não havendo que se falar em concomitância.

²⁰ A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Portanto, não há reparos ao procedimento adotado pela autoridade fiscal. Não há que se falar em concomitância nos lançamentos de multa isolada por estimativa mensal e multa de ofício.

III. Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso especial da Contribuinte e **dar provimento** ao recurso especial da PGFN para a matéria concomitância das multas.

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura