



Processo nº	16561.720163/2012-39
Recurso	Especial do Procurador
Acórdão nº	9101-004.288 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de	10 de julho de 2019
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	INTERNATIONAL PAPER DO BRASIL LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

CONHECIMENTO. LINDB, ART. 24. LEI POSTERIOR ÀS CONTRARRAZÕES.

É conhecida a alegação a respeito da aplicabilidade do artigo 24, da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro, posterior à interposição de recurso e contrarrazões, podendo ter impacto no julgamento da matéria devolvida à apreciação por este Colegiado.

ATIVIDADE JUDICANTE. REEXAME. DEVOLUTIVIDADE. INAPLICABILIDADE DO ART. 24 DA LINDB, QUE TRATA DE REVISÃO DE ATO, CONTRATO, AJUSTE, PROCESSO OU NORMA ADMINISTRATIVA.

Inaplicável o art. 24 da LINDB aos julgamentos no âmbito do contencioso administrativo tributário. Isso porque o dispositivo trata da revisão do ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, enquanto que a atividade judicante, ao exercer a missão de resolver o litígio posto pela parte, realiza o reexame somente da matéria que for devolvida por meio mecanismos próprios de defesa previstos na legislação processual administrativa. Caso se entendesse que o julgamento exerceria a atividade de revisão, restariam esvaziados os institutos construídos no sentido de se delimitar o objeto de exame na fase litigiosa, não havendo que se falar em preclusão, matéria não impugnada, cobrança de matéria não contestada, devolução parcial, divergência, prequestionamento, dentre outros.

ENTENDIMENTO SUMULAR. APLICAÇÃO DE OFÍCIO PELA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. PRESCINDIBILIDADE DE RETORNO DOS AUTOS PARA A TURMA A QUO.

Considerando que o valor tutelado pelo retorno dos autos para a turma a quo é a supressão de instância, e diante da possibilidade de aplicação de súmula do CARF pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, mostra-se desnecessário o retorno dos autos para a turma a quo apreciar estritamente matéria sumulada. A instância anterior obrigatoriamente teria que aplicar o mesmo entendimento sumular e a decisão não poderia ser objeto de recurso especial. Procedimento de retorno aos autos teria como único efeito o prolongamento desnecessário do

processo, em colisão com os princípios da eficiência, celeridade e economicidade.

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

Ano-calendário: 2007

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 consumar 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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 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 quanto 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.

REGRAS GERAIS DE DEDUTIBILIDADE. ÁGIO. DESPESA.

Ágio é despesa, submetida a amortização, submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 47, da Lei nº 4.506, de 1964, e com repercussão tanto na apuração do IRPJ quanto da CSLL, conforme art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995 e art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. LEI 4.502/1964, ART. 72.

Sem que tenha ocorrido fraude, na forma do artigo 72, da Lei nº 4.502/1964, a multa de ofício é exigida no percentual de 75%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) quanto ao art. 24 da LINDB, por maioria de votos, em conhecer a preliminar, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura (relator), Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo, que não conheciam e, por unanimidade de votos, acordam em rejeitá-la. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões, em relação à preliminar e ao conhecimento, as conselheiras Cristiane Silva Costa e Amélia Wakako Morishita Yamamoto. No mérito, (i) quanto à dedutibilidade do ágio para o IRPJ, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Lívia De Carli Germano e Amélia Wakako Morishita Yamamoto (suplente convocada), que lhe negaram provimento; (ii) quanto à dedutibilidade do ágio na base de cálculo da CSLL, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Cristiane Silva Costa, Lívia De Carli Germano e Amélia Wakako Morishita Yamamoto (suplente convocada), que lhe negaram provimento e (iii) quanto à multa qualificada, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura (relator), Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo, que lhe deram provimento. Acordam, também, por unanimidade de votos, em aplicar de ofício a súmula CARF nº 108 para manter a incidência de juros sobre a multa. Designada para redigir o voto vencedor, quanto aos itens (i) e (iii), a conselheira Cristiane Silva Costa.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

(documento assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichèle Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente o conselheiro Luís Fabiano Alves Penteado.

Relatório

Trata-se de recurso especial (e-fls. 5361/5411) interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”), em face da decisão proferida no Acórdão nº 1302-002.096 (e-fls. 5316/5359), pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 11/04/2017, que negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento ao recurso voluntário interposto por INTERNATIONAL PAPER DO BRASIL LTDA (“Contribuinte”).

Segue ementa da decisão recorrida:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

O fato de a sociedade ter perdurado por breve lapso de tempo não descaracteriza o propósito negocial do empreendimento, sendo indispensável analisar se há outros elementos que justifiquem a constituição da sociedade.

DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. Demonstrada a necessidade de segregação das atividades e bens de um empreendimento operacional visando sua posterior alienação, verifica-se que a sociedade foi constituída não apenas com o propósito de gerar ágio na sua aquisição, devendo ser reconhecida a sua personalidade jurídica.

PAGAMENTO DE ÁGIO EM OPERAÇÃO DE PERMUTA. POSSIBILIDADE. Integra o custo de aquisição do investimento o ágio correspondente ao valor pago que excede o valor patrimonial do investimento, seja em operação de compra e venda, seja em operação de permuta.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. RECUPERAÇÃO FISCAL. A legislação tributária admite, ordinariamente, a recuperação do ágio quando da alienação do investimento que lhe deu origem, por meio de sua integração ao custo de aquisição.

AMORTIZAÇÃO FISCAL DE ÁGIO. NEUTRALIZAÇÃO. Admite-se a recuperação do ágio fundado em rentabilidade futura, mediante amortização fiscal na hipótese de incorporação da investida pela investidora, ou vice-versa, em que se dá a confusão patrimonial entre investidora e investimento, tornando-se inexequível a recuperação do capital investido na forma ordinária, ou seja, por meio de sua integração ao custo de aquisição.

Resumo Processual

Na autuação fiscal (e-fls. 3801/3882) foi tipificada infração tributária de glosa de despesa de amortização de ágio, com multa qualificada de 150%. Foram lavrados autos de infração de IRPJ e CSLL.

A Contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 3928/3982), que foi julgada procedente em parte pela primeira instância (DRJ), para afastar a qualificação da multa de ofício, alterando-se o percentual de 150% para 75%. Em razão do crédito tributário exonerado, foi enviada remessa necessária (recurso de ofício).

Foi interposto recurso voluntário pela Contribuinte (e-fls. 5128/5178). Turma ordinária do CARF (e-fls. 5316/5359) deu provimento ao recurso voluntário e negou provimento ao recurso de ofício.

A PGFN interpôs recurso especial (e-fls. 5361/5411) pretendendo devolver as matérias (1) Da ilegitimidade do aproveitamento fiscal da amortização do ágio; (2) Da legitimidade da adição à base de cálculo da CSLL de despesas com amortização de ágio deduzidas indevidamente pela contribuinte e (3) legitimidade da qualificação da Multa de Ofício em 150%.

Despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 5712/5732) deu seguimento parcial ao recurso, para as matérias (1) e (2).

Foi apresentada petição de agravo pela PGFN (e-fls. 5734/5734), para dar seguimento para a matéria (3). Petição de agravo acolheu o recurso (e-fls. 5746/5765).

A Contribuinte apresentou contrarrazões (e-fls. 5904/5931). Posteriormente, apresentou petição de e-fls. 5973/5976.

A seguir, maiores detalhes da fase contenciosa.

Da Fase Contenciosa

A contribuinte apresentou impugnação, que foi julgada procedente em parte pela 5ª Turma da DRJ/São Paulo 1, no Acórdão nº 16-48-030, para afastar a qualificação da multa de ofício, nos termos da ementa a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

O fato de a sociedade ter perdurado por breve lapso de tempo não descaracteriza o propósito negocial do empreendimento, sendo indispensável analisar se há outros elementos que justifiquem a constituição da sociedade.

DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. Demonstrada a necessidade de segregação das atividades e bens de um empreendimento operacional com vistas a sua posterior alienação, verifica-se que a sociedade foi constituída não apenas com o propósito de gerar ágio na sua aquisição, devendo ser reconhecida a sua personalidade jurídica.

PAGAMENTO DE ÁGIO EM OPERAÇÃO DE PERMUTA. POSSIBILIDADE.

Integra o custo de aquisição do investimento o ágio correspondente ao valor pago que excede o valor patrimonial do investimento, seja em operação de compra e venda, seja em operação de permuta.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. RECUPERAÇÃO FISCAL.

A legislação tributária admite, ordinariamente, a recuperação do ágio quando da alienação do investimento que lhe deu origem, por meio de sua integração ao custo de aquisição.

AMORTIZAÇÃO FISCAL DE ÁGIO. NEUTRALIZAÇÃO.

Admite-se a recuperação do ágio fundado em rentabilidade futura mediante amortização fiscal na hipótese de incorporação da investida pela investidora, ou vice-versa, em que se dá a confusão patrimonial entre investidora e investimento, tornando-se inexequível a recuperação do capital investido na forma ordinária, ou seja, por meio de sua integração ao custo de aquisição.

AMORTIZAÇÃO FISCAL DE ÁGIO TRANSFERIDO EM SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL MEDIANTE APORTE DE INVESTIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não se admite a amortização fiscal do ágio transferido mediante aporte de investimento proveniente da sociedade investidora, que efetivamente suportou o pagamento do ágio, por ausência de previsão legal e porque tal hipótese possibilitaria o duplo aproveitamento fiscal do ágio.

DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO. TERMO INICIAL.

O fato gerador do IRPJ, no regime de apuração do lucro real anual com recolhimento do imposto por estimativa mensal, ocorre em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Não estando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, reduz-se a multa qualificada de 150% para o percentual de 75%.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A solução dada ao litígio principal, em relação ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, aplica-se ao litígio decorrente ou reflexo relativo à Contribuição Social sobre o Lucro.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Tratando-se de aspecto concernente à cobrança do crédito tributário, a autoridade julgadora não se manifesta a respeito de juros sobre multa de ofício.

Em razão do crédito tributário exonerado, foi efetuada remessa necessária.

Foi interposto recurso voluntário pela Contribuinte. A 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção, no Acórdão nº 1302-002.096, deu provimento ao recurso voluntário (para afastar a glosa da despesa de amortização de ágio) e negou provimento ao recurso de ofício (manteve a decisão de primeira instância de afastar a qualificação da multa de ofício).

A PGFN interpôs recurso especial, pugnando pela devolução das matérias devolver as matérias (1) Da ilegitimidade do aproveitamento fiscal da amortização do ágio; (2) Da legitimidade da adição à base de cálculo da CSLL de despesas com amortização de ágio deduzidas indevidamente pela contribuinte e (3) legitimidade da qualificação da Multa de Ofício em 150%. Despacho de exame de admissibilidade deu seguimento parcial ao recurso, para as matérias (1) e (2). Foi apresentado agravo pela PGFN, que foi acolhido por despacho de agravo para dar seguimento à matéria (3). Sobre as matérias, aduziu a recorrente sobre a impossibilidade de dedução de ágio transferido, em face da análise das operações societárias realizadas, estando ausente o real adquirente no evento de incorporação. Discorre que há previsão legal para que a glosa de despesa de amortização do ágio no IRPJ tenha repercussão junto à CSLL, com base nas Leis nº 8.981, de 1995, e o art. 75 da IN SRF nº 390, de 2004. Sobre a qualificação da multa, entende que deve ser restabelecida, tendo em vista que as operações decorreram de uma “engenharia societária” orchestrada por grupo econômico visando cumprir artificialmente os requisitos de dedutibilidade do ágio previstos na Lei nº 9.532, de 1977, tendo sido praticada atividade ilícita, a partir da realização de diversos atos simulados, em conduta dolosa, livre e consciente, realizada objetivando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por

parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Requer pelo conhecimento e provimento do recurso especial para reformar o acórdão recorrido.

A Contribuinte apresentou contrarrazões. Protesta pela não admissibilidade do recurso especial. Aduz que o recurso não demonstra existência de paradigma apto a rebater fundamento da decisão recorrida a respeito de “suposto duplo-aproveitamento do ágio”, concretizando preclusão consumativa. Também discorre sobre a não aplicabilidade dos paradigmas em relação à qualificação da multa de ofício (150%), em razão da falta de similitude fática com o acórdão recorrido. No mérito, aduz que foram cumpridos os requisitos de legislação tributária para aproveitamento da despesa de ágio, tendo ocorrido a devida unificação de patrimônio (confusão patrimonial) entre a Contribuinte e o investimento (LA), e sendo assim os valores escriturados a título de ágio seriam legítimos. A respeito da repercussão da glosa para a CSLL, aduz que não há previsão legal, razão pela qual não deve subsistir o lançamento fiscal de CSLL. Sobre a multa qualificada, discorre que, conforme entendimento das instâncias de julgamento anteriores, não restou caracterizada ocorrência de qualquer conduta fraudulenta ou dolosa nas operações que deram origem ao ágio, tendo todos os atos sido realizados conforme a legislação vigente. Afirma que, em outro processo administrativo (nº 16561.720077/2013-15), que trata dos mesmos fatos dos presentes autos (ano-calendário 2007), porém relativo aos anos-calendários subsequentes (2008 a 2012) o mesmo agente fiscal resolveu alterou seu entendimento e ao efetuar o lançamento de ofício não qualificou a multa de ofício. Ao final, pugna pela inaplicabilidade dos juros sobre a multa. Requer pelo não conhecimento do recurso especial e, caso admitido, que no mérito seja negado provimento e mantido na integralidade a decisão recorrida.

Posteriormente, foi apresentada petição pela Contribuinte, protestando pela aplicação da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), Decreto-Lei nº 4.657, de 1947, do art. 24 (incluído pela Lei nº 13.655, de 2018) ao julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Trata-se de recurso especial da PGFN.

Contudo, há que se apreciar, preliminarmente, petição encaminhada pela Contribuinte, a respeito da aplicação do art. 24 da LINDB ao presente julgamento.

Entendo que, no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), a questão, da maneira que foi apresentada, não pode ser conhecida.

Isso porque a matéria só pode ser devolvida para a CSRF mediante atendimento de requisito especial previsto no art. 67, Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF):

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

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

(...)

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

E o Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), dispõe, sobre o rito processual do CARF:

Art. 37. O julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno.

Não há nenhuma previsão regimental, ou na legislação processual administrativa tributária federal, que autorize conhecimento de matéria arguida de ofício, sem que esteja atendido requisito previsto no RICARF.

Assim sendo, voto para **não conhecer** da arguição apresentada pela petição.

Tendo sido vencido na admissibilidade sobre a aplicação do art. 24 do LINDB ao julgamento, passo ao exame do mérito da questão.

Foram empreendidos debates bastante substanciosos a respeito da aplicação do art. 24, do Decreto-Lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), com redação dada pela Lei nº 13.655, de 2018), ao processo administrativo tributário, na esfera federal.

Transcrevo o dispositivo em questão:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

A tese seria no sentido de que a validade do ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa (cuja produção estiver completada) deve levar em conta as orientações gerais da época em que se concretizou o fato com repercussão administrativa/jurídica. As orientações gerais abrangem (1) interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral, ou (2) jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, ou (3) aquelas adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. Assim, não caberia eventual revisão do ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, caso não atendidos os requisitos expostos. Nesse contexto, no âmbito do CARF, no julgamento dos processos administrativos tributários federais, o Colegiado estaria vinculado ao art. 24 da LINDB, ao apreciar as matérias devolvidas em sede recursal. Caso a matéria em litígio trate de discutir sobre validade de ato/contrato/ajuste/processo/norma, e a interpretação da legislação tributária empregada pela parte processual esteja em consonância com as orientações gerais (interpretações e especificações **contidas** em atos públicos de caráter geral, ou jurisprudência judicial ou

administrativa majoritária, ou aquelas adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público) vigentes à época em que se deu a construção do suporte fático que teve como consequência jurídica o lançamento fiscal, estaria o CARF submetido estritamente ao dispositivo da LINDB.

Tal entendimento não encontra sustentação no contencioso administrativo tributário federal.

Isso porque o art. 24 da LINDB trata da revisão do ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa.

Ocorre que a **atividade judicante**, ao exercer a missão de resolver o litígio posto pela parte, não realiza a revisão, mas sim o reexame da matéria apresentada para discussão.

A revisão envolve **cognição ampla e sem restrições da matéria**, seja qual for a sua natureza (ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa).

A título de exemplo, no âmbito tributário, o Código Tributário Nacional (CTN) trata da revisão de ofício do ato de lançamento, no art. 149:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

O que se observa é que, para a revisão do ato, não se fala em limites apresentados pela parte, no sentido de delimitar a análise. A revisão pode dispor sobre o ato em sua plenitude. **Pode envolver em um refazimento completo do ato, ou um refazimento parcial.** A revisão pode ser de ordem quantitativa ou qualitativa. O ato original realizado pela parte (por exemplo, lançamento por homologação), pode ser revisado pelo Estado, por meio do lançamento de ofício,

em sua **integralidade**. O ato de lançamento original, por homologação, efetuado pela parte, pode ter previsto **uma hipótese de incidência**, e o ato da lançamento revisional pode dispor sobre **várias hipóteses de incidência**.

A revisão é ampla, e uma vez atendidos requisitos normativos (como os dispostos nos incisos I a IX do art. 149 do CTN), passa a encontrar limites apenas de ordem temporal, nos prazos extintivos de direito previstos na legislação.

Não é o que ocorre a partir do momento em que se instaura a fase contenciosa, disposta no art. 25 do Decreto-Lei nº 70.235, de 1972 (PAF):

Art. 25. O **julgamento** do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: (...) (*Grifei*)

O julgamento submete-se a normas próprias de **direito processual**.

Assim, depara-se o julgador com limites de cognição para apreciar o litígio.

Só se encontra sob a competência da atividade judicante a matéria que é devolvida para apreciação por uma das partes, que se encontra irresignada com a situação apresentada e busca satisfazer sua pretensão resistida. Não cabe a **revisão integral** de todo o auto de infração, mas apenas a apreciação das matérias que foram contestadas pela parte.

Se o lançamento de ofício, objeto de contestação pela parte, tipifica as infrações A, B e C, e a impugnação apresentada protesta apenas sobre a infração A, a apreciação do juiz fica restrita à infração A. Caso a atividade judicante exercesse a atividade de revisão, poderia o juiz se debruçar sobre todo o lançamento de ofício, para apreciar as infrações A, B e C, independente da manifestação da parte irresignada sobre as infrações B e C.

Mas não é o caso.

Foram estabelecidas normas próprias de natureza processual, precisamente para delimitar com precisão a insatisfação da parte e buscar a solução do litígio com a maior celeridade possível, e evitar discussões fora do contexto do objeto da contenda.

Foram construídos institutos de ordem processual, para dispor com clareza sobre a atividade de decidir e seu escopo.

Nesse contexto, o julgamento opera-se em face da matéria devolvida, ou seja, apenas sobre matéria que foi objeto de protesto pela parte. Assim, não se pode dizer que se concretiza uma revisão do ato, que envolve uma apreciação ampla e irrestrita. O que se produz é o **reexame**, que consiste na apreciação sobre a matéria devolvida.

Nesse contexto, no âmbito do contencioso administrativo tributário federal, o PAF tratou de dispor sobre a abrangência do litígio, para delimitar com precisão as fronteiras do reexame na atividade judicante exercida no âmbito administrativo.

Transcrevo os arts. 17 e 21:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

(…)

Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável.

§ 1º No caso de impugnação parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada, consignando essa circunstância no processo original.

Ora, caso o contencioso administrativo do PAF entendesse que o contencioso administrativo fiscal exerce a atividade de revisão, não teria razão a existência dos dispositivos. Bastaria a parte apresentar impugnação protestando sobre matéria A, para que o julgador pudesse se pronunciar sobre matéria B e C, situação no qual estaria realizando a revisão do lançamento de ofício, ato que não encontra limites na apreciação.

Contudo, permite-se ao julgador apenas a apreciação da matéria devolvida em impugnação. Inclusive, dispõe o art. 21 do PAF que, em relação à matéria não impugnada, será providenciada a cobrança da parte não contestada. Trata-se de matéria preclusa. Ou seja, matéria que não pode ser mais objeto de reexame.

Por sua vez, dispõe o PAF que o julgamento em sede recursal é realizado, inicialmente, pelas Turmas Ordinárias do CARF, mediante apreciação de recurso de ofício (reexame necessário, submetido a limite de alçada de exoneração de crédito tributário, art. 34¹) e voluntário, nos termos do art. 25, inciso II².

E, na mesma medida que na primeira instância, a apreciação dos recursos em sede recursal também é restrita à matéria devolvida, conforme dispõe sobre o recurso voluntário, o art. 33 do PAF:

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, **total ou parcial**, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão. (*Grifei*)

Sendo a interposição de recurso voluntário parcial, a apreciação em sede recursal versará apenas sobre a matéria devolvida para discussão.

A interposição de recurso especial, para a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), também encontra limites processuais específicos, devendo restar demonstrada a

¹ Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda.

II - deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência. (...)

² Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

(...)

II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial. (...)

divergência na interpretação da legislação tributária entre decisões de diferentes turmas de julgamento, conforme disposto no art. 37 do PAF e no regimento interno do órgão, e delimitando estritamente os limites da apreciação por parte do Colegiado:

Art. 37. O julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno.

(...)

§ 2º Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de 15 (quinze) dias da ciência do acórdão ao interessado:

I – (VETADO) (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, turma de Câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Ainda há o requisito do prequestionamento, previsto no Regimento Interno do CARF³ (RICARF), Anexo II:

Art. 67 (...)

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

Sobre o assunto já se manifestou o presente Colegiado, ocasião em que não foi apreciada questão relativa a decadência porque não foi prequestionada, nos termos do Acórdão nº 9101-003.439, da sessão de 7 de fevereiro de 2018⁴, assim ementado:

AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE. REQUISITO PARA ADMISSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais. Requisito de admissibilidade previsto no Regimento Interno do CARF, tanto no vigente (Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, Anexo II, art. 67, § 5º) quanto no

³ O RICARF tem amparo no art. 37 do PAF:

Art. 37. O julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno.

⁴ Decisão proferida por maioria de votos, conforme resultado:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que conhecem do recurso. Votou pelas conclusões a conselheira Cristiane Silva Costa.

(...)

Participaram do presente julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo.

anterior (Portaria nº 256, de 22/06/2009, Anexo II, art. 67, § 3º). Precedentes no STJ no sentido de que o prequestionamento é necessário inclusive no caso de matéria de ordem pública (AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.553.221 - SP, AgInt nos EDcl no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 932.947 - SP e RCD no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 938.531 - SP). Recurso não conhecido.

Como se pode observar, para que a matéria tenha seguimento deve atender aos requisitos de admissibilidade previstos na norma processual. Não se admite ressuscitar matérias que já se encontram preclusas.

Caso se entendesse que o julgamento exerceria a atividade de revisão, restariam esvaziados os institutos construídos no sentido de se delimitar o objeto de exame na fase litigiosa. Não haveria que se falar em preclusão, matéria não impugnada, cobrança de matéria não contestada, devolução parcial, divergência, prequestionamento, dentre outros.

Ora, resta evidente que a atividade exercida pelos órgãos do contencioso administrativo tributário federal, **consiste em reexaminar a matéria devolvida, e não efetuar uma revisão no lançamento de ofício em sua integralidade.**

Nesse contexto, o art. 25 do PAF, ao dispor sobre o julgamento, trata do exercício de **reexame**, e não de **revisão** o processo.

Portanto, considerando que a atividade judicante, inclusive no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, consiste em efetuar o **reexame** da matéria devolvida, e não a revisão de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, firmo inapelável convicção no sentido da inaplicabilidade do art. 24 da LINDB aos julgamentos realizados pelo CARF.

Superada a preliminar apresentada na petição, passo ao exame do recurso especial.

I. Admissibilidade

Protesta a Contribuinte, em contrarrazões, pela não admissibilidade do recurso da PGFN.

Sobre a matéria “Da ilegitimidade do aproveitamento fiscal da amortização do ágio”, aduz que a autuação fiscal teria se amparado em dois motivos independentes para glosar o ágio: (a) suposta restrição à transferência do investimento da IPH para a Contribuinte, que teria ocorrido no momento de integralização ao capital social da Contribuinte com a totalidade das ações da LA, o que tratou por “transferência de ágio”; e (b) impossibilidade de amortização do ágio pela Contribuinte vez que isso poderia conduzir a um suposto duplo-aproveitamento do ágio. E, por sua vez, a decisão recorrida tratou de rebater cada um dos motivos.

Contudo, o recurso especial da PGFN não demonstra nenhum paradigma apto a apresentar divergência em relação ao segundo motivo, “impossibilidade de amortização do ágio pela Contribuinte vez que isso poderia conduzir a um suposto duplo-aproveitamento do ágio”. Assim, as razões de decidir sobre o segundo motivo teriam restado preclusas fazendo coisa julgada administrativa.

Não assiste razão à Contribuinte.

Isso porque a menção ao relativo ao duplo-aproveitamento do ágio tem caráter subsidiário, e não se constitui no fundamento da autuação fiscal, em todo o momento pautada sobre o não cumprimento dos requisitos exigidos pela legislação tributária, e sobre os eventos societários dos grupos econômicos deliberadamente construídos para se amoldar à hipótese de incidência de aproveitamento de despesa tributária, no caso, o ágio. Transcrevo síntese apresentada pelo Termo de Verificação Fiscal, na introdução:

(...) iniciamos procedimento de fiscalização autorizado pelo Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F) acima, tendo, ao final, apurado as seguintes irregularidades:

ANO-CALENDÁRIO 2007. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO COM FUNDAMENTO EM EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA, CUJO ÔNUS NÃO FOI DA INVESTIDORA, ÁGIO ESTE ORIGINADO EM OPERAÇÃO DE SUBSCRIÇÃO E INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL NA FISCALIZADA, POR CONTROLADORA SITUADA NO EXTERIOR, COM QUOTAS DE PESSOA JURÍDICA DO MESMO GRUPO ECONÔMICO, SEGUIDA DE OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO, EM CURTO LAPSO DE TEMPO, DESTA ÚLTIMA.

Transcrevo outros excertos do termo:

137. Dos dispositivos antes transcritos, extraem-se todas as condições de preenchimento obrigatório para a garantia da dedutibilidade fiscal da amortização do ágio registrado em uma pessoa jurídica. Dentre elas, destacam-se as seguintes que interessam ao presente caso e que cumulativamente devem ser atendidas:

- a) Uma pessoa jurídica (investidora) deve deter participação em outra (investida);
- b) Por ocasião de sua aquisição, tal participação na investida deve ter sido adquirida com ágio pela investidora, isto é, a investidora;
deve ter efetivamente arcado com o pagamento do ágio;
- c) Deve ocorrer a obrigatoriedade absorção de patrimônio da investida pela investidora, ou vice-versa (absorção de patrimônio da investidora pela investida), por meio de incorporação, fusão ou cisão;
- d) Deve haver o "encontro" da participação societária adquirida e do ágio pago por tal participação em um mesmo patrimônio ("confusão patrimonial").

138. Como não poderia deixar de ser, depreende-se que, afora outras condições legalmente exigidas, a dedutibilidade fiscal da amortização do ágio só encontra respaldo no ordenamento jurídico na hipótese de a detentora desse ativo (investidora que gozará da dedução fiscal) absorver patrimônio da sociedade investida, de cujo correspondente custo de aquisição tal ágio seja parte integrante. Isso significa que a investidora necessariamente deve pertencer ao quadro societário/acionário da investida adquirida com ágio, qual seja, da sociedade que teve patrimônio absorvido. O ordenamento admite, ainda, a situação inversa, isto é, que a investida adquirida com ágio usufrua da dedução fiscal caso absorva patrimônio da investidora. Mas nessa situação igualmente se exige que esta participe do quadro societário/acionário daquela.

139. Assim, para a garantia da dedutibilidade da amortização do ágio estabelecida pelos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, é imprescindível que a pessoa jurídica que de fato suportou o pagamento do ágio na aquisição de uma participação societária incorpore tal sociedade adquirida ou seja por ela incorporada. E isso se justifica pelo fato de a citada lei ter regulado a dedutibilidade do ágio exatamente nas situações em que o investidor se confunde com o próprio investimento. Como já dito anteriormente, caso isso não aconteça, é possível a recuperação do capital investido no pagamento do

ágio quando da alienação da participação, ocasião em que o ágio será considerado no custo de aquisição, reduzindo o possível ganho de capital.

(...)

O duplo-aproveitamento aparece como um desdobramento, uma consequência, no caso de se admitir o ágio construído nos moldes dos presentes autos, mas não se constitui no fundamento principal da autuação fiscal.

Tanto que a decisão recorrida, inicialmente, manifestou-se sobre o fundamento principal, no tópico “Ausência da “transferência do ágio” e preenchimento inequívoco de todos os requisitos elencados pela DRJ”. Transcrevo excerto da decisão:

À luz de todos esses fatos, percebe-se que todos os itens enumerados pela DRJ foram preenchidos no caso em exame. Vejamos:

- (i) Uma pessoa jurídica (IPB) teve participação em outra (LA);
- (ii) A participação na LA foi adquirida pela IPB via emissão de suas próprias quotas (ônus financeiro);
- (iii) Houve incorporação da LA pela IPB; e
- (iv) Houve ^encontro^ do patrimônio da LA e da IPB (^confusão patrimonial')

Desse modo, como houve a efetiva unificação de patrimônio (confusão patrimonial) da Recorrente e da LA, não se chega a outra conclusão senão a de que os valores escriturados a título de ágio pela Recorrente são válidos e legítimos, de modo que seu aproveitamento, inclusive para fins fiscais, não poderia ser glosado, como acabou ocorrendo no lançamento ora impugnado.

E, sendo questão nuclear da autuação, foi tratada prioritariamente, vez que, caso não fossem acolhidos os argumentos da Contribuinte sobre o tema, a decisão estaria concretizada, no sentido de que o ágio seria indedutível.

E, apenas porque foi superada pela decisão recorrida a questão, a decisão tratou de apreciar argumento relativo ao duplo-aproveitamento.

Nesse contexto, os paradigmas apresentados (Acórdãos nº 9101-002.814 e 9101-002.186), aos discorrerem sobre situações semelhantes aos presentes autos, e apresentarem interpretação da legislação divergente, sobre o cumprimento dos requisitos exigidos pela legislação tributária, e sobre os eventos societários de grupos econômicos deliberadamente construídos para se amoldar à hipótese de incidência de aproveitamento de despesa tributária, **apresentam razões de decidir suficientes para reformar a decisão recorrida.**

As conclusões do despacho de exame de admissibilidade são objetivas e esclarecedoras:

Resumo dos fatos:

A IPH, empresa situada no exterior, adquire o controle societário da LA CELULOSE para, em operação posterior, transferi-lo à IPB, que procede a incorporação da investida (LA CELULOSE), e, na sequência, passa a amortizar o ágio oriundo de sua aquisição pela IPH.

Segundo o TVF, essa transferência se deu por meio de aumento de capital na IPB, efetuado pela IPH, mediante a subscrição das ações detidas por ela na empresa LA CELULOSE, sendo neste momento reconhecido um ágio, pela IPB, em face da participação societária da LA Celulose.

Da situação fática assemelhada:

Tanto o acórdão recorrido, quanto os acórdãos paradigmáticos, tratam do aproveitamento da amortização fiscal do ágio referenciado o mesmo arcabouço jurídico, porém com conclusões diversas para fatos relevantes assemelhados, inclusive envolvendo em todos eles o processo de internalização de ágio gerado no exterior através de empresa constituída no Brasil (Holding) em que se integraliza capital para a aquisição do investimento no Brasil. A divergência apontada, portanto, não se localiza na existência do ágio, mas sim das condições para o seu aproveitamento fiscal.

Da existência de divergência:

Os paradigmas apresentam a seguinte tese: a dedução autorizada pelo artigo 386 do RIR/99 decorre da necessidade de haver encontro no mesmo patrimônio da participação societária adquirida com o ágio pago por essa participação. Em face dessa "confusão patrimonial" entre o investimento e o ágio pago pela sua aquisição **pelo real investidor**, somente nessa situação a legislação admitiria que o contribuinte considere perdido o seu capital investido com o ágio e, assim, deduza a despesa que ele teve quando da sua aquisição. Ou seja, os paradigmas deixam claro que **não admitem** a existência de intermediação ou de interposição por meio de outras pessoas jurídicas (empresas veículos), **nem muito menos a transferência do ágio**, pois senão, estar-se-ia se ferindo os aspectos pessoal e material da regra matriz de incidência e, consequentemente, na descaracterização da aplicação dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e dos artigos 385 e 386 do RIR/99, resultando na impossibilidade da amortização do ágio.

O 2º paradigma, Ac. nº 9101-002.186, foi inclusive referenciado pelo Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, em sua declaração de voto, para corroborar o seu entendimento pela indedutibilidade do ágio amortizado indevidamente pelo contribuinte, por constatar a ausência de confusão patrimonial entre a investida (LA CELULOSE) e a investidora original (IPH).

De outro lado, no acórdão recorrido essa premissa jurídica da necessidade de "confusão patrimonial" entre a investida e o ágio pago pela sua aquisição pelo real investido é desconsiderada na medida em que não vislumbra qualquer irregularidade nessas operações societárias em que resta configurada a utilização lícita de interposição de pessoa jurídica (Holding), não se constituindo esta situação em transferência de ágio, **mas transferência do investimento, o que seria perfeitamente legal por se tratar de um novo ágio**.

Como se pode observar, **não há que se falar em preclusão consumativa, em relação a argumento que não se constitui em fundamento principal da autuação fiscal**, e que, por si só, não tem o condão de se constituir em razão de decidir da decisão. A devolutividade promovida pelos paradigmas, apresentando decisões divergentes sobre o ponto principal da autuação, é suficiente para reformar a decisão recorrida.

Assim sendo, afasto a preliminar de não conhecimento suscitada, em relação à matéria "Da ilegitimidade do aproveitamento fiscal da amortização do ágio",

Sobre a matéria "legitimidade da qualificação da Multa de Ofício em 150%", aduz a Contribuinte em contrarrazões que os paradigmas não apresentaram similitude fática com os presentes autos, razão pela qual não se prestariam a demonstrar a divergência na interpretação da legislação tributária.

Não lhe assiste razão.

Nos presentes autos, constata-se que a presença de empresa especificamente criada para construir a hipótese de incidência de aproveitamento da despesa de ágio constituiu-se em fato relevante para a qualificação da multa de ofício.

Transcrevo excertos do Termo de Verificação Fiscal:

203. A criação da LA CELULOSE teve um papel fundamental para a caracterização da intenção dolosa de fraudar o Fisco. Como sociedade, a LA CELULOSE não teve nenhum propósito negocial, em que pese a Unidade Fabril de \ Luiz Antônio não ter cessado suas atividades, estado o resultado de suas operações registrado na contabilidade e na DIPJ de 2007.

204. A LA CELULOSE nasceu para morrer, para ser extinta tão logo cumprisse o seu papel no plano arquitetado pelos grupos IP e VCP. A empresa criada tinha nítidas características de sociedade efêmera, pois além de sua curta duração, não possuía o elemento fundamental da uma empresa: o *affectio societatis*.

205. Até ponto existe *affectio societatis* entre os sócios se eles criam a sociedade para extinguí-la?

206. O caráter efêmero da LA CELULOSE não deixa dúvidas sobre o papel que ela deveria desempenhar nas operações engendradas!

(...)

222. Neste ponto, impende assinalar que a CHAMFLORA, tal como o foi a LA CELULOSE, desempenhou o papel de "empresa de passagem", pois foi por meio dela que os recursos representativos do ágio pago pela IPH foram transferidos para a VCP.

(...)

226. Ora, se as operações forem visualizadas como um todo, fica fácil perceber que LA CELULOSE era um ativo na VCP, antes de ser tornar uma "sociedade", e terminou como um ativo na IPB, alguns meses depois, deixando de ser uma "sociedade". A LA CELULOSE, repita-se, nasceu para morrer.

(...)

230. A reorganização societária, para ser legítima, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil.

231. O artifício engendrado carrega subjacentemente a intenção de realizar verdadeira alienação de ativos, sob o manto de suposta operação de permuta, sem a qual não poderia ter sido obtida a indevida economia de tributos.

232. As operações realizadas não podem legitimar consequências tributárias, visto que são procedimentos legais apenas no seu aspecto formal, mas ilícitas na medida em que objetivaram, pelo modo como ocorreram, unicamente reduzir a carga tributária a que estava sujeita a fiscalizada.

233. A fiscalizada, com o conhecimento e participação da VCP e da IPH, agiu dolosamente, de forma que ambas as partes fossem beneficiadas tributariamente: (i) uma, com a amortização do ágio gerado na operação, a partir do ano-calendário de 2007; (ii) a outra, com o registro de um deságio (em tese, não tributável), em lugar de um ganho de capital (tributável).

233. O procedimento adotado pela fiscalizada está compreendido na hipótese de fraude descrita no artigo 72 da Lei 4.502/64, que tem a seguinte dicção: (...)

Tal constatação não passou despercebida pelo despacho de agravio:

A autoridade fiscal promoveu a exasperação da penalidade com base nos seguintes elementos:

- i) as operações societárias realizadas pela contribuinte autuada (IPB) juntamente com a pessoa jurídica Fíbrria Celulose S/A (atual denominação de Votorantim Celulose e Papel S/A - VCP), por meio das quais ATIVO de propriedade dessa última passou a integrar o patrimônio da fiscalizada e, ao mesmo tempo, lhe foi transferido outro ATIVO, embora tenham sido consideradas como PERMUTA, trataram efetivamente de COMPRA e VENDA;
- ii) as operações em referência foram estruturadas em sequência (*step transactions*), de modo que cada etapa correspondeu a um tipo de ato ou deliberação societária encadeado com o subsequente, ou seja, cada etapa somente tinha sentido se existisse a que lhe antecedesse ou a que estava sendo realizada concomitantemente na outra pessoa jurídica envolvida;
- iii) o modo pelo qual o negócio foi implementado, em que se objetivou reduzir a incidência tributária, gerou a produção de documentos que falsearam a verdade, visto que neles constou que a operação seria de PERMUTA DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS quando, efetivamente, tratou-se de COMPRA E VENDA com pagamento de ágio;
- iv) a fiscalizada e o Grupo VCP tinham plena consciência de que as operações não envolviam PERMUTA, mas, buscando obter vantagens tributárias, procuraram mostrar aos agentes externos, especialmente ao Fisco, que tratava-se desse tipo de operação (permuta);
- v) naquilo que diz respeito ao Grupo do qual a fiscalizada é parte integrante (IP), a INTERNATIONAL PAPER INVESTMENTS (HOLANDA) - IPH, pretendendo reduzir a carga tributária da fiscalizada, sua controlada no Brasil, concordou com a interposição de uma empresa (LA CELULOSE E PAPEL LTDA - LA), que serviria, tanto para transportar o ATIVO da VCP, como para transportar o ágio para a fiscalizada;
- vi) a LA CELULOSE, tida como uma espécie de EMPRESA-VEÍCULO, fez parte dos acordos assinados, e a fiscalizada tinha plena consciência que ela (a LA CELULOSE) seria criada para que o ágio que sua controladora - IPH - estava pagando pudesse ser internalizado e lhe trazer benefícios tributários;
- vii) a LA CELULOSE, que teve um papel fundamental para a caracterização da intenção dolosa de fraudar o Fisco, não teve nenhum propósito negocial, embora a UNIDADE FABRIL DE LUIZ ANTÔNIO (ativo que lhe foi transferido) não tivesse cessado suas atividades;
- viii) a LA CELULOSE foi constituída para ser extinta tão logo cumprisse o seu papel no planejamento tributário engendrado pelos Grupos IP e VCP, tendo características de sociedade efêmera, pois, além de sua curta duração, não possuía o elemento fundamental de uma empresa, qual seja, o *affectio societatis*;
- ix) a LA CELULOSE serviu como canal de passagem do patrimônio da VCP para a IPH e, depois, para a fiscalizada, representando, assim, uma "empresa de passagem", considerada como tal aquela que foi constituída exclusivamente para servir de meio para o trânsito de um patrimônio ou recurso;
- x) embora as partes tenham consignado de forma expressa (cláusula 2.03 do contrato pactuado entre a fiscalizada e a IPH) que não haveria pagamento, foi constatado que houve pagamento de elevado montante;
- xi) a exemplo da LA CELULOSE, a CHAMFLORA desempenhou papel de "empresa de passagem", pois foi por meio dela que os recursos representativos do ágio pago pela IPH foram transferidos para a VCP;
- xii) o planejamento tributário em questão foi realizado em cerca de quatro meses, sobressaindo dele uma alienação de participação societária em que a menor parte do

pagamento foi feito também com participação societária ("*a VCP alinou para a IPH ativos, constituídos pelo seu parque fabril situado no município de Luiz Antônio, avaliados patrimonialmente pelo valor de R\$ 926 milhões, e recebeu como pagamento outros ativos da CHAMFLORA, no valor patrimonial líquido de R\$ 396 milhões, mais a importância em dinheiro equivalente a R\$ 2,455 bilhões*");

xiii) visualizadas como um todo, é fácil perceber que a LA CELULOSE, antes de se tornar uma "sociedade", era um ativo na VCP e como tal terminou, alguns meses depois, como um ativo na IPB, ou seja, foi constituída para ser extinta;

xiv) "*a reorganização societária, para ser legítima, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil*";

xv) a fiscalizada agiu dolosamente, com conhecimento e participação da VCP e da IPH, de forma que ambas as partes fossem beneficiadas tributariamente (uma com a amortização do ágio e a outra com o registro de deságio - em tese, não tributável -, ao invés de ganho de capital - tributável);

xvi) o procedimento adotado pela fiscalizada enquadra-se na hipótese de fraude prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/64;

xvii) os agentes deixaram visível que a intenção foi a de impedir a ocorrência do fato gerador e a de excluir ou modificar suas características essenciais, tudo para evitar a incidência do IRPJ e da CSLL, como se infere dos documentos societários e comerciais juntados aos autos, da ampla divulgação nos meios de comunicação de que a operação almejada era a de PERMUTA e da utilização de empresas veículo; e

xviii) não se pode perder de vista que a autuada (IPB), controlada da IPH, amortizou indevidamente um ágio cujo ônus financeiro ela não suportou, visto que o pagamento foi efetuado por sua controladora (IPH).

Em relação ao paradigma nº 1103-000.960, verifica-se que a presença de empresa com caráter efêmero também foi determinante a decisão manter a qualificação da multa de ofício, como se pode observar no excerto do voto:

Em suma, os fatos devem ser investigados conjunta e diligentemente para identificação do limite entre planejamento tributário lícito (ou elisão) e simulação.

No caso concreto, a fiscalização indicou a Esmeralda Holdings Ltda como empresa-veículo, constituída em 18/03/2005 com capital de R\$ 1.000,00 e objeto social "administração, locação, compra e venda de bens próprios e participação em outras sociedades como cotista ou acionista", permanecendo inativa até o evento de incorporação, sem registro de receita bruta e despesas administrativas na DIPJ e de empregados e ativo imobilizado, afirmações da autoridade fiscal não contestadas pela contribuinte.

As únicas operações realizadas durante a existência da Esmeralda foram a sua aquisição pelo Bradesco, o aumento de capital e a incorporação pela Tempo (autuada), todas, pode-se afirmar, a um só momento e voltadas para criar as condições para transferência e dedução do ágio da base de cálculo tributável.

Examinando-se o contexto de fato, bem se vê que nada mudou na distribuição de atividades do Grupo Bradesco antes e depois da incorporação da Esmeralda pela contribuinte autuada.

A Esmeralda serviu tão-somente de "canal de passagem de ágio" na sucessão de eventos societários ocorridos, como bem dito pela autoridade fiscal, tratando-se de clássico caso de empresa veículo.

Constata-se, portanto, que o alegado "planejamento estratégico" foi montado visando apenas à economia tributária.

(...)

No julgamento acima referido, destaquei o cabimento de aplicação da multa majorada:

"Da descrição dos fatos e elementos de prova constantes dos autos bem se percebe a ausência de qualquer propósito negocial ou societário na incorporação realizada, restando caracterizada a utilização da incorporada como mera "empresa veículo" para transferência do ágio para a incorporadora, (...) o caso concreto deveria ser enquadrado como simulação, acompanhada da aplicação de multa qualificada. Entretanto, a autoridade fiscal impôs apenas a multa ordinária de 75%."

Assim, deve ser restabelecida a imposição da multa qualificada em razão da simulação suficientemente caracterizada com a utilização de empresa veículo.

A mesma constatação, de que a presença de empresa com caráter efêmero constituída especificamente para construção do suporte fático visando aproveitamento de despesa tributária, encontra-se como fundamento principal para manter a qualificação da multa de ofício no paradigma nº 1101-000.899. Transcrevo excerto do despacho de agravo:

O voto (vencedor) do acórdão paradigma nº 1101-000.899, ressaltando que a acusação fiscal foi interpretada de forma distinta da efetuada pelo relator original, observou que a autoridade fiscal fez referência à Nota Explicativa à Instrução Normativa CVM nº 349, de 2001, ressaltando que operações da mesma natureza das retratadas naqueles autos ensejavam o reconhecimento de um acréscimo patrimonial desprovido de substância econômica, impulsionadas pela criação de uma sociedade veículo, que transfere o ágio pago na aquisição da controladora original para a controlada, sendo que, ao final do processo de incorporação, **o investimento e, consequentemente, o ágio, permanecem inalterados na controladora original**. Pontua que a autoridade fiscal destacou, de forma exaustiva, que a AVERDIN criou nas empresas veículo APENINA e MKV o patrimônio necessário para que elas adquirissem a LISTEL, e que nelas ficasse registrado o ágio pago na operação. Destacou que foi neste último fato que residiu a justificativa para que a Fiscalização tivesse concluído que a operação entre a LISTEL, APENINA e MKV teria ocorrido em "círculo fechado". Assinalou que, na operação, o terceiro, estranho à investida, foi a AVERDIN, representante no Brasil do Grupo BELLSOUTH. **Por entender que a criação da APENINA e da MKV objetivaram, tão somente, a construção de um cenário que se assemelhasse à hipótese legal que autoriza a amortização do ágio pago na aquisição de investimentos, o voto vencedor em questão pronunciou-se pela manutenção da multa qualificada, consignando que, no caso, foram infringidos os incisos II e IV do art. 1º e o inciso I do art. 2º da Lei nº 8.137/90, bem como o art. 72 da Lei nº 4.502/64.**

Percebe-se que as razões de decidir dos acórdãos paradigmas, caso fossem empregadas no julgamento do recurso voluntário dos presentes autos, seriam suficientes para **reformar a decisão recorrida**.

Irrefutáveis as conclusões do despacho de agravo:

O acórdão paradigma nº 1103-000.960, em que pese o fato de ter apreciado planejamento tributário um pouco diferente do analisado pela decisão recorrida, identificou na peça acusatória a utilização por parte da contribuinte de meios, similares aos descritos nos presentes autos,

suficientes à manutenção da multa qualificada, quais sejam, simulação e emprego de empresa veículo.

De igual forma, o paradigma nº 1101-000.899 cuidou de reorganização societária que não é exatamente igual a refletida no presente processo, mas que, no que tange à multa de ofício aplicada, manteve a qualificação por entender, na mesma linha da acusação formalizada por meio dos presentes autos, que a utilização de empresas veículo com o objetivo de adequar as circunstâncias fáticas à norma legal autorizadora da amortização antecipada do ágio enquadra-se, entre outras disposições penais tributárias, no art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Assim sendo, deve ser afastada a preliminar de não conhecimento em “legitimidade da qualificação da Multa de Ofício em 150%.”

Em relação à matéria “Da legitimidade da adição à base de cálculo da CSLL de despesas com amortização de ágio deduzidas indevidamente pela contribuinte”, adoto as razões do despacho de exame de admissibilidade para conhecê-la.

Portanto, voto no sentido de **conhecer do recurso especial da PGFN**.

Passo ao exame do mérito, das matérias (1) Da ilegitimidade do aproveitamento fiscal da amortização do ágio; (2) Da legitimidade da adição à base de cálculo da CSLL de despesas com amortização de ágio deduzidas indevidamente pela contribuinte e (3) legitimidade da qualificação da Multa de Ofício em 150%.

II. Mérito. Ágio

Assim sendo, o presente voto propõe, inicialmente, apresentar uma análise histórica e sistêmica sobre o assunto.

Posteriormente, será realizada a apreciação do caso concreto.

II.1. Conceito e Contexto Histórico

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

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

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

Adotando-se os padrões da ciência contábil, apesar das ações estarem avaliadas patrimonialmente em 60 unidades, deveriam ainda ser objeto de majoração, ao ser considerar, **primeiro**, se o valor de mercado dos ativos tangíveis seria superior ao contabilizado. Assim,

supondo-se que, apesar do patrimônio ter sido avaliado em 60 unidades, o valor de mercado seria de 70 unidades, considera-se para fins de apuração 70 unidades. **Segundo**, caso se constate a presença de ativos intangíveis sem reconhecimento contábil no valor de 12 unidades, tem-se, ao final, que o ágio, denominado *goodwill*, seria a diferença entre o valor pago (100 unidades) e o valor de mercado mais intangíveis ($60 + 10 + 12 = 82$ unidades). Ou seja, o ágio passível de aproveitamento pela empresa C, decorrente da aquisição da empresa B, mediante atendimento de condições legais, seria no valor de 18 unidades.

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

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

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

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

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

Em duas situações.

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

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

Naturalmente, no Brasil, em relação ao ágio, a contabilidade empresarial pautou-se pelas diretrizes da contabilidade fiscal, até a edição da Lei nº 11.638, de 2007. O novo diploma norteou-se pela busca de uma adequação aos padrões internacionais para a contabilidade, adotando, principalmente, como diretrizes a busca da primazia da essência sobre a forma e a orientação por princípios sobrepondo-se a um conjunto de regras detalhadas baseadas

em aspectos de ordem escritural⁵. 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. Contudo, mesmo com a nova redação, **remanesceu o mesmo núcleo da hipótese de incidência que autoriza o aproveitamento do sobrepreço do texto anterior**, tanto nos aspecto pessoal, material e temporal, que serão apreciados no decorrer do voto. Basta verificar que a redação dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, precisamente os que predicam sobre a hipótese de incidência, não sofreram alteração, sendo que as modificações se concentraram no Decreto-lei nº 1.598, de 1977.

Assim, 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 pelos 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.

II.2. Aproveitamento do Ágio. Hipóteses

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

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

Art. 219. Extingue-se a companhia:

I - pelo encerramento da liquidação;

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

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

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

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

II.3. Aproveitamento do Ágio. Separação de Investidora e Investida

⁵ IUDÍCIBUS, Sérgio de. Manual de contabilidade das sociedades por ações: (aplicável às demais sociedades), 1ª ed. São Paulo : Editora Atlas, 2008, p. 31.

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**.

II.4. Aproveitamento do Ágio. Encontro entre Investidora e Investida

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

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

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

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

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

II - será computado como ganho de capital o valor pelo qual tiver sido recebido o acervo líquido que exceder o valor contábil das ações ou quotas extintas, mas o

contribuinte poderá, observado o disposto nos §§ 1º e 2º, diferir a tributação sobre a parte do ganho de capital em bens do ativo permanente, até que esse seja realizado. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

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

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

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

O que se pode observar é que o único requisito a ser cumprido, como perda de capital, é que o acervo líquido vertido em razão da incorporação, fusão ou cisão estivesse avaliado a preços de mercado. Contudo, para que se consumasse a perda de capital prevista no inciso I, o valor contábil deveria ser maior do que o acervo líquido avaliado a preços de mercado, e tal situação se mostraria viável, especialmente, quando, imediatamente após à aquisição do investimento com ágio, ocorresse a operação de incorporação, fusão ou cisão⁶.

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

E, nesse contexto, o aproveitamento do ágio, nas situações de transformação societária, sofreu alteração legislativa. Vale transcrever a Exposição de Motivos da MP nº 1.602, de 1997⁷, que, posteriormente, foi convertida na Lei nº 9.532, de 1997.

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

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

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

Não vacilou a doutrina abalizada de LUÍS EDUARDO SCHOUERI⁸ ao discorrer, com precisão sobre o assunto:

⁶ Ver Acórdão nº 1101-000.841, da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara do CARF, da relatora Edeli Pereira Bessa., p. 15.

⁷ Exposição de Motivos publicada no Diário do Congresso Nacional nº 26, de 02/12/1997, pg. 18021 e segs, <http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?datSessao=01/12/1997&tipDiario=2>. Acesso em 15/02/2016.

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

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

(...)

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

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

Mercece transcrição o Relatório da Comissão Mista⁹ que trabalhou na edição da MP 1.602, de 1997:

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

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

Percebe-se que, em razão de um completo desvirtuamento do instituto, o legislador foi chamado a intervir, para normatizar, nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, sobre situações específicas tratando de eventos de transformação societária envolvendo investidor e investida.

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

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

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

⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários). São Paulo : Dialética, 2012, p. 66 e segs.

⁹ Relatório da Comissão Mista publicada no Diário do Congresso Nacional nº 27, de 03/12/1997, pg. 18024, <http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?datSessao=01/12/1997&tipDiario=2>. Acesso em 15/02/2016.

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

Resta nítida a separação dos patrimônios entre investidora e investida, inclusive as repercussões sobre os resultados de cada um. A investida, pessoa jurídica independente, em razão de sua atividade econômica, apura rendimentos que, naturalmente, são por ela tributados. Por sua vez, na medida em que a investida aumenta seu patrimônio líquido em razão de resultados positivos, por meio do MEP há uma repercução 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 detinha 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)

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

II.5. Amortização. Despesa.

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

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

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

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

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

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

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

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

Por sua vez, logo após as Subseções II (Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado) e III (Depreciação Acelerada Incentivada), encontra previsão legal a amortização, no art. 324, na Subseção IV do RIR/99¹⁰.

¹⁰ 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).

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

II.6. Despesa Em Face de Fatos Construídos Artificialmente

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A pessoa jurídica recebe tratamento diferenciado no sistema de tributação (com diferentes opções para apurar seus resultados) porque, essencialmente, tem um efeito **multiplicador** para a sociedade. A pessoa jurídica emprega pessoas, contrata fornecedores,

§ 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).

movimenta a economia, multiplica os agentes de produção, e por isso dispõe de bases de cálculo e alíquotas diferentes das aplicadas para a pessoa física. Ora, as pessoas jurídicas devem fabricar produtos, e não despesas fictícias.

Admitindo-se uma **construção artificial** do suporte fático, consumar-se-ia um tratamento desigual, desarrazoados 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.

II.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 ATALIBA¹¹.

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 pôlo 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

¹¹ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, 6ª ed. São Paulo : Malheiros Editores, 2010, p. 51 e segs.

momento em que a pessoa jurídica A (investidora) e a pessoa jurídica B (investida) passem a integrar a mesma universalidade.

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

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

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

A partir do momento em que, em razão das reorganizações societárias, passam a ser utilizadas novas pessoas jurídicas (C, D, E, F, G, e assim sucessivamente), pessoas jurídicas distintas da investidora originária (pessoa jurídica A) e da investida (pessoa jurídica B), e o **evento de absorção não envolve mais a pessoa jurídica A e a pessoa jurídica B**, mas sim pessoa jurídica distinta (como, por exemplo, pessoa jurídica F e pessoa jurídica B), a subsunção ao art. 386 do RIR/99 torna-se impossível, vez que o fato imponível (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 consumar 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. SCHOUERI¹², 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) baseado na expectativa de rentabilidade futura, passa a ser tributada pelos lucros percebidos nesse investimento.

¹² SCHOUERI, 2012, p. 62.

Verifica-se, mais uma vez, que a norma em debate, ao pregar, expressamente, que para se consumar 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**.

Enfim, vale dizer que, não obstante a publicação da Lei nº 12.973, de 13/05/2014, no qual o legislador promoveu uma aproximação do conceito jurídico-tributário do ágio com o conceito contábil da Lei nº 11.638, de 2007, a nova redação não promoveu nenhuma alteração nos aspectos pessoal, material e temporal da norma que permite o aproveitamento da despesa de amortização do ágio. A redação dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, **precisamente os que predicam sobre a hipótese de incidência e os aspectos pessoal, material e temporal**, não sofreram qualquer natureza de alteração, sendo que as modificações se concentraram no Decreto-lei nº 1.598, de 1977.

II.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 insistenteamente se haveria impedimento para se admitir a construção de fatos que buscam se amoldar à hipótese de incidência de norma de despesa. O ponto é que, independente da genialidade da construção empreendida, da reorganização societária arquitetada e consumada, a investidora originária prevista pela norma não perderá a condição de investidora originária. Quem **viabilizou a aquisição?** De **onde vieram os recursos** de fato? Quem efetuou os estudos de viabilidade econômica da investida?

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

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

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

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

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

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

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

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

II.9. Caso Concreto

O contexto trata de negociação entre o Grupo IPH (International Paper Holanda, controladora da Contribuinte) e Grupo Votorantim (VCP). Aduz a Contribuinte que o Grupo IPH tinha intenção de ampliar sua atuação na área de produção de papéis para imprimir e escrever, enquanto que o Grupo VCP tinha intenção de se desfazer dessa mesma atividade.

Assim, restou consolidado acordo, no qual o Grupo IPH transferiria a CHAMFLORA, dedicada à atividade de fabricação de celulose, de interesse do Grupo VCP, e o Grupo VCP transferiria a atividade relativa à produção de papéis para imprimir e escrever, sob encargo da empresa VCP.

Decidiu-se que o Grupo VCP deveria constituir empresa específica, LA CELULOSE, para verter o acervo líquido correspondente à atividade de produção de papéis para imprimir e escrever.

Em 01/02/2007, foi implementada o que denominou a Contribuinte de “permuta” das participações societárias: o Grupo IPH passou a controlar a LA CELULOSE, e o Grupo VCP passou a controlar a CHAMFLORA. A transação ainda envolveu torno por parte do Grupo IPH, por meio de pagamento efetuado pela **IPH (sede na Holanda)** na ordem de R\$ 2 bilhões para o Grupo VCP, **que foi contabilizado como ágio**, em relação ao investimento LA CELULOSE.

Assim, o Grupo IPH (sede na Holanda) passou a controlar diretamente a LA CELULOSE (investimento adquirido com ágio), além de deter controle direto da IPB (International Paper Brasil).

Na sequência, em 02/02/2007, a LA CELULOSE foi transferida para a IPB, por meio de aumento de capital da IPB mediante subscrição da participação societária da LA CELULOSE.

Ato contínuo, em 01/05/2007, a IPB incorporou a LA CELULOSE, e passou a amortizar o ágio, por entender ter a operação se subsumido à hipótese de incidência prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

Como se pode observar, a **real adquirente**, pessoa jurídica que efetivamente participou da negociação, **que efetivamente acreditou na mais valia do investimento (LA CELULOSE), coordenou e comandou os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição**, foi a IPH, pessoa jurídica **investidora**.

Por sua vez, foi a IPB que participou do evento de incorporação do patrimônio com a LA CHAMFLORA, a pessoa jurídica investida.

Não há atendimento aos aspectos pessoal e material previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997. Não há presença do investidor no evento de incorporação, tampouco há comunicação patrimonial entre o investidor e o investimento (tópico II.7 do presente voto). Não há que se falar, portanto, em dedutibilidade do ágio pretendido pela Contribuinte.

Vale dizer que os presentes autos tratam de autuação fiscal que glosou a amortização do ágio efetuada no decorrer do ano-calendário de 2007. O presente Colegiado, recentemente, na sessão de 03 de outubro de 2008, no Acórdão nº 9101-003.839, processo administrativo nº 16561.720077/2013-15, **apreciou a mesma autuação fiscal** que efetuou a glosa do ágio em discussão relativo aos anos-calendário de 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012.

Na ocasião, chegou-se à mesma conclusão sobre a impossibilidade de amortização do ágio. Transcrevo excerto do voto:

No caso analisado nos presentes autos, é incontroverso que houve desembolso de valores pela aquisição da integralidade das quotas da empresa LA CELULOSE (mesmo que tal aquisição tenha se dado, formalmente, por meio de uma operação de permuta de quotas). Também não se discute que os valores despendidos superaram o valor contábil das quotas adquiridas e que foram "pagos" a parte não relacionada à compradora. A existência do ágio oriundo de tal operação não foi alvo de questionamento pela Fiscalização ou pela própria PGFN em seu recurso especial.

Ocorre que os recursos utilizados na aquisição das quotas da LA CELULOSE não pertenciam à contribuinte IPB, mas a sua controladora estrangeira IPH. Como "pagamento" pela aquisição das quotas da LA CELULOSE, a IPH entregou à VCP quotas da empresa CHAMFLORA, cujo capital social havia sofrido recente e expressivo aumento, integralizado por meio do recebimento de valores bilionários oriundos de sua controladora holandesa.

O fato de a aquisição das quotas da LA CELULOSE ter se dado não mediante o desembolso de numerário, mas pela entrega de participação societária previamente "inflada" por um bilionário aumento de capital integralizado em espécie, não representaria, a princípio, óbice à contabilização do ágio pela real adquirente IPH. Quando se estabelece a necessidade de que o investidor tenha arcado com a aquisição do investimento com ágio, obviamente não se restringe tal operação a uma compra e venda com o desembolso de valores monetários. No caso sob análise, apesar de não se ter verificado um desembolso direto de dinheiro, houve efetivas variações patrimoniais para as duas partes envolvidas (IPH e VCP), em valores proporcionais ao negócio celebrado.

Neste ponto, registre-se que a referência a esta eventual contabilização de ágio pela IPH é mero recurso argumentativo, uma vez que se desconhece o tratamento que a legislação societária, contábil ou tributária da Holanda dá ao tema. Mas fosse a IPH uma pessoa jurídica brasileira, o ágio decorrente desta operação poderia ser normalmente contabilizado e posteriormente aproveitado do ponto de vista tributário, caso devidamente cumpridas as demais exigências postas pela legislação aplicável.

Portanto, no caso dos presentes autos, o óbice às pretensões da contribuinte IPB, de aproveitamento tributário do ágio vinculado à aquisição das quotas da LA CELULOSE, reside não em eventual vício no surgimento do ágio, mas sim no fato de que a pessoa jurídica que efetivamente realizou o sacrifício patrimonial que amparou o surgimento e o registro do ágio foi, como descrito acima, a empresa holandesa IPH, e não sua controlada brasileira IPB.

Interpretando-se o conteúdo do art. 386 do RIR/1999 sob a perspectiva da hipótese de incidência tributária, verifica-se que não restaram observados, no caso concreto, os aspectos pessoal e material necessários à subsunção da situação fática à previsão normativa.

Sendo assim, a contribuinte recorrida não fazia jus ao direito de deduzir as despesas decorrentes da amortização do ágio oriundo da operação de aquisição das quotas da empresa LA CELULOSE.

Como não foi a IPB que fez o sacrifício patrimonial que deu origem ao ágio, restou desatendido o aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999. Os numerários que pagaram pela aquisição das quotas da LA CELULOSE saíram dos ativos da real investidora, a IPH. O sacrifício patrimonial empreendido na operação consistiu na entrega das quotas da CHAMFLORA, empresa totalmente controlada pela empresa holandesa, que havia recebido, pouco tempo antes, um bilionário aporte de recursos.

A operação que se seguiu, de utilização, pela IPH, das recém-adquiridas quotas de capital da LA CELULOSE para fins de integralização de aumento de capital social da contribuinte, obviamente teve o exclusivo propósito de possibilitar uma posterior "confusão patrimonial" entre as empresas brasileiras, a fim de se emular o atendimento das condições de dedutibilidade do ágio estabelecidas pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997. Como o valor atribuído às quotas, para fins de integralização do aumento de capital, era bastante superior ao acervo

líquido transferido, a IPB desdobrou seu valor e registrou contabilmente ágio bilionário equivalente àquele que seria originalmente contabilizado pela estrangeira IPH.

Com esta operação, a IPH visou a transferir o ágio para uma controlada brasileira, "internalizando-o". Esta foi a alternativa encontrada pelo grupo INTERNATIONAL PAPER para tentar garantir a utilização tributária daquele ágio bilionário, uma vez que a controladora holandesa não se submete à legislação tributária brasileira e que uma eventual incorporação, por ela, de uma controlada nacional provavelmente não operaria efeitos tributários semelhantes no país europeu.

A próxima etapa do planejamento tributário engendrado pelo grupo INTERNATIONAL PAPER foi a incorporação, em 01/05/2007, da LA CELULOSE por sua então controladora, a contribuinte IPB. Feito isso, a contribuinte, julgando que estaria configurada a "confusão patrimonial" entre o ágio (já presente na sua contabilidade) e o investimento que lhe deu causa (recém-incorporado), passou a aproveitar o ágio por meio de deduções relativas à sua amortização e de exclusões feitas diretamente na apuração do lucro real.

Ocorre que tal "confusão patrimonial", principal manifestação do aspecto material necessário à efetiva incidência da norma tributária prevista no art. 386 do RIR/1999, deve obrigatoriamente se dar entre a investida e a investidora originária, real. Por investidora originária, entende-se aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição da participação societária. Ou seja, no caso sob análise, a real investidora é a holandesa IPH (e apenas ela).

Sendo assim, a amortização operada pela recorrida não teve amparo dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 ou dos arts. 385 e 386 do RIR/1999. Conforme se viu, a possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, só tem sentido em situações em que a investidora de fato, responsável por arcar com o dispêndio que faz nascer o ágio, incorpora a pessoa jurídica em que possua participação societária (investimento) ou é por ela incorporada. No caso dos autos, a investidora real não participou de "confusão patrimonial" alguma.

Por fim, julgo importante ressaltar que o entendimento aqui exposto não configura, de forma alguma, tentativa de aplicação retroativa do art. 22 da Lei nº 12.973/2014, como alguns sujeitos passivos vêm alegando em outros processos administrativos tributários que tratam de amortização de ágio considerada indevida pela Fiscalização.

E o que se afirma é de fácil verificação, uma vez que a principal "inovação" trazida por aquele dispositivo, qual seja, a vedação ao aproveitamento tributário de ágio oriundo de operação celebrada entre "partes dependentes", não pode ter sua aplicação cogitada no caso sob análise, visto que em momento algum se considerou que o ágio discutido tivesse sido gerado internamente a um mesmo grupo econômico.

Portanto, voto no sentido da **dar provimento ao recurso especial**, em relação à matéria "Da ilegitimidade do aproveitamento fiscal da amortização do ágio".

III. Mérito. Repercussão da Glosa do Ágio na Base de Cálculo da CSLL

Trata-se de matéria estritamente de direito, a respeito da repercussão da glosa da despesa de amortização de ágio do IRPJ na base de cálculo da CSLL.

Sobre o assunto, cumpre iniciar discorrendo sobre a construção empreendida pelo Decreto-lei nº 1.598, de 1977, que se encontra 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) o 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 quanto 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 prever 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.

Registre-se que tendo o Decreto-lei nº 1.598, de 1977, sido editado em época em que não existia a CSLL, só poderia ser aplicado para o imposto de renda. Então, a contabilização do ágio, na aquisição do investimento, só poderia surtir efeitos para fins de apuração do IRPJ. Para a CSLL, sequer existiria ágio na aquisição do investimento. Por consequência, não haveria de se falar na amortização do sobrepreço pago.

Ainda que se admitisse que a redação do art. 25 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, teria deixado grande margem de discricionariedade, é fato incontestável que tal cenário alterou-se completamente com a edição da edição Lei nº 9.532, de 1997.

Com o novel diploma, restou claro que a amortização do ágio **não se daria sem qualquer critério**. Os arts. 7º e 8º discorrem, não por acaso, que *a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, poderá amortizar o valor do ágio no prazo mínimo de sessenta meses*. E no que concerne ao deságio a determinação é ainda mais incisiva, vez que o comando é que a empresa **deverá** amortizar o valor do deságio.

Ora, a partir do momento em que o legislador determina que a amortização do ágio poderá ser realizada sob determinada condição, fica claro que a amortização do ágio a critério exclusivo da pessoa jurídica não pode ser realizada. Não há que se falar em amortização do ágio sem motivação. Ou seja, se contabilmente o Contribuinte decidir amortizar o ágio, **tal medida não terá efeito para fins fiscais**, porque a legislação fiscal expressamente estipulou condição no qual o ágio poderia ser amortizado: eventos societários previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, incorporação, fusão e cisão envolvendo investidora e investida.

Enfim, vale dizer que a discussão sobre compatibilidade entre as bases de cálculo do IRPJ e CSLL merece considerações complementares.

Isso porque 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 indeudáveis **tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, incluindo expressamente as situações** previstas no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964.

Sendo a despesa de amortização de ágio submetida ao regramento geral das despesas operacionais, não há que se falar em ausência de previsão normativa para a sua adição à Base de Cálculo da CSLL.

No mesmo contexto, encontra-se a redação do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995:

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

Pela expressão **normas de apuração** entende-se o cômputo do *quantum* tributável, o procedimento consistente em determinar a base de cálculo do tributo, mediante operações de soma e diminuição de valores. Ou seja, precisamente a discussão dos presentes autos. Pelo dispositivo, resta mais evidente que repercussão dos ajustes efetuados para apuração da base de cálculo do IRPJ para a CSLL.

Portanto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial em relação à matéria “Da legitimidade da adição à base de cálculo da CSLL de despesas com amortização de ágio deduzidas indevidamente pela contribuinte”.

IV. Mérito. Qualificação da Multa de Ofício

Protesta o recurso especial da PGFN pelo restabelecimento da qualificação da multa de ofício.

Assiste-lhe razão.

A maneira como a negociação foi empreendida entre os grupos empresariais IPH e VCP buscou, deliberadamente, a hipótese de amortização do ágio, mediante construção artificial do suporte fático.

A princípio, antes da conclusão de todas as etapas da negociação, poder-se-ia dizer que criação da LA CELULOSE, pelo Grupo VCP, para transferir o acervo líquido relativo à produção de papéis para imprimir e escrever, seria justificável, como **uma das maneiras** de se viabilizar a operação de transferência da atividade para a IPH.

Contudo, os fatos posteriores demonstraram que, na realidade, a LA CELULOSE foi concebida especificamente para tornar possível a construção de maneira artifiosa da hipótese de incidência prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

Basta observar que, a partir de 01/02/2007, a LA CELULOSE já integrava o grupo IPH, ou seja, a negociação envolvendo a “permuta com torna” entre os grupos empresariais IPH e VCP já estava concluída. A intenção apresentada do grupo IPH, de deter empresa dedicada à produção de papéis para imprimir e escrever **estava devidamente concretizada**.

O grupo IPH passou a deter precisamente o ativo que pretendia ao início da negociação: a LA CELULOSE, precisamente com o acervo líquido correspondente às atividades operacionais objeto do acordo.

Contudo, os atos posteriores, ocorridos entre 02/02/2007 e 01/05/2007, revelaram a verdadeira intenção da constituição da LA CELULOSE, acordada entre as partes do negócio.

Em breve lapso temporal, aumentou-se o capital social da IPB (empresa do grupo IPH com sede no Brasil), com a integralização da participação societária da LA CELULOSE. Logo na sequência, promoveu-se a incorporação da LA CELULOSE pela IPB, deliberadamente para se amoldar à situação prevista pela legislação tributária que permite a amortização da despesa.

Incontestável a constatação da autoridade fiscal:

204. A **LA CELULOSE** nasceu para morrer, para ser extinta tão logo cumprisse o seu papel no plano arquitetado pelos grupos IP e VCP. A empresa criada tinha nítidas características de sociedade efêmera, pois além de sua curta duração, não possuía o elemento fundamental da uma empresa: o affectio societatis.

205. Até ponto existe affectio societatis entre os sócios se eles criam a sociedade para extinguí-la?

206. O caráter efêmero da LA CELULOSE não deixa dúvidas sobre o papel que ela deveria desempenhar nas operações engendradas!

Empreendeu-se conduta consciente e planejada.

Como descrito no tópico II.6 do presente voto, **as despesas devem decorrer de operações necessárias, normais, usuais da pessoa jurídica**, sendo impossível estender atributos de normalidade, ou usualidade, derivadas de operações atípicas, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica.

E mais, a pessoa jurídica recebe tratamento diferenciado no sistema de tributação (com diferentes opções para apurar seus resultados) porque, essencialmente, tem um efeito **multiplicador** para a sociedade. Precisamente porque emprega pessoas, contrata fornecedores, movimenta a economia, multiplica os agentes de produção, dispõe de bases de cálculo e alíquotas diferentes das aplicadas para a pessoa física. Ora, as pessoas jurídicas devem fabricar produtos, e não despesas fictícias.

No caso, o *plus* na conduta é evidente, ultrapassando o tipo objetivo da norma tributária. Não se trata de mero descumprimento da norma. Verifica-se a presença dos elementos cognitivo e volitivo, **consumando-se o dolo**, cuja definição é apresentada com clareza por CEZAR ROBERTO BITENCOURT¹³:

O dolo, elemento essencial da ação final, compõe o tipo subjetivo. Pela sua definição, constata-se que o dolo é constituído por dois elementos: um cognitivo, que é o conhecimento do fato constitutivo da ação típica; e um volitivo, que é a vontade de realizá-la. O primeiro elemento, o conhecimento, é pressuposto do segundo, a vontade, que não pode existir sem aquele.

Sobre o elemento cognitivo, BITENCOURT¹⁴ discorre com didática:

Para a configuração do dolo exige-se a consciência daquilo que esse pretende praticar. Essa consciência deve ser atual, isto é, deve estar presente no momento da ação, quando ela está sendo realizada

Sobre o elemento volitivo, são claros os ensinamentos¹⁵:

A vontade, incondicionada, deve abranger a ação ou omissão (conduta), o resultado e o nexo causal. A vontade pressupõe a previsão, isto é, a representação, na medida em que é impossível querer algo conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente, pelo menos, parcialmente.

Não há que se falar em desconhecimento, ou interpretação "possível" da norma. O intuito de se fabricar artificialmente um sobrepreço é evidente e não deixa margem para se constatar a presença do dolo, atributo presente nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964¹⁶,

¹³ BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal : parte geral, volume 1, 11ª ed. São Paulo : Saraiva, 2007, p. 267.

¹⁴ BITENCOURT, 2007, p. 269.

¹⁵ BITENCOURT, 2007, p. 269.

¹⁶ Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

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

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

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

que ensejam a aplicação do art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, predicando a qualificação da multa de ofício para 150%.

Cabe, portanto, ser **restabelecida a qualificação da multa de ofício**.

Enfim, aduz em contrarrazões a Contribuinte pelo afastamento da cobrança de juros de mora sobre multa de ofício.

De fato, a matéria foi suscitada em impugnação (e-fls. 3979) e em recurso voluntário (e-fls. 5175), e, não foi apreciada na decisão recorrida porque sua apreciação tornou-se prescindível, vez que se afastou na integralidade a exação fiscal.

Assim, a princípio, para se tutelar a supressão de instância, a matéria deveria ser devolvida para a turma *a quo*, para julgamento.

Contudo, trata-se de assunto sumulado:

Súmula CARF nº 108

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

Há que se analisar que o valor tutelado pelo retorno dos autos para a turma a quo é a supressão de instância.

No presente caso, sendo a matéria sumulada, o valor supressão de instância torna-se superado. Isso porque o retorno dos autos para a instância anterior implicaria na obrigatoriedade da aplicação do entendimento sumular, e tal decisão não poderia ser objeto de recurso especial, nos termos do art. 67, § 12, inc. III do RICARF¹⁷.

O retorno dos autos, nesse contexto, só provocaria um prolongamento desnecessário na tramitação dos autos, em colisão com os princípios da eficiência, celeridade e da economicidade.

Sobre o conhecimento de matéria sumulada de ofício, há precedentes do presente Colegiado, como os Acórdãos 9101-002.586 e nº 9101-002.754, cuja ementa transcrevo:

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

¹⁷ Vide Anexo II do RICARF:

Seção II

Do Recurso Especial

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

(...)

§ 12. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar:

(...)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF.

ENTENDIMENTO SUMULAR. APLICAÇÃO DE OFÍCIO PELA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. PRESCINDIBILIDADE DE RETORNO DOS AUTOS PARA A TURMA A QUO.

Considerando que o valor tutelado pelo retorno dos autos para a turma a quo é a supressão de instância, e diante da possibilidade de aplicação de súmula do CARF pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, mostra-se desnecessário o retorno dos autos para a turma a quo apreciar estritamente matéria sumulada. A instância anterior obrigatoriamente teria que aplicar o mesmo entendimento sumular e a decisão não poderia ser objeto de recurso especial. Procedimento de retorno aos autos teria como único efeito o prolongamento desnecessário do processo, em colisão com os princípios da eficiência, celeridade e economicidade.

Por isso, entendo que o presente Colegiado não encontra óbice para se posicionar sobre matéria sumulada, no caso, a respeito dos juros de mora sobre a multa de ofício, no sentido de mantê-los com base na Súmula CARF nº 108.

Voto, portanto, no sentido de manter a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, mediante aplicação, de ofício, da Súmula CARF nº 108.

V. Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de afastar a preliminar relativa ao art. 24 do LINDB, conhecer e dar provimento ao recurso especial da PGFN e aplicar a Súmula nº 108 do CARF para manter a aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício.

V.I – Considerações Finais

Cabe esclarecer que o presente voto foi vencido em relação às matérias “conhecimento do art. 24 da LINDB”, e “qualificação da multa de ofício”, que serão tratadas pela redatora designada Cristiane Silva Costa no voto vencedor na sequência.

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

Voto Vencedor

Conselheira Cristiane Silva Costa, Redatora designada

Com a devida vénia ao D. Relator, apresento o presente voto vencedor, para elucidar as razões pelas quais a maioria do Colegiado entendeu pelo conhecimento da alegação a respeito da aplicabilidade do artigo 24, da LINDB, como também para negar provimento ao recurso especial da Procuradoria quanto à multa qualificada.

Conhecimento - Art. 24, da LINDB

Em 11/10/2018, o contribuinte apresentou petição, na qual pede a aplicação do artigo 24, da Decreto-Lei nº 4.657 (LINDB), inserido pela Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018 (fls. 5.973).

Conheço da matéria apresentada pelo contribuinte, eis que é lei posterior à interposição de recurso pela Procuradoria (16/11/2017) , como também às contrarrazões do contribuinte (19/02/2018). Assim, a matéria deve ser apreciada pelo Colegiado mesmo que sem a apresentação de divergência na interpretação da lei tributária, pois poderia ter impacto no julgamento da matéria devolvida ao nosso conhecimento.

Diante disso, **voto pelo conhecimento** da preliminar de aplicação do artigo 24, da LINDB.

Multa qualificada

O artigo 44, II, da Lei nº 9.430/1996, previa a exigência de multa qualificada da forma seguinte:

Art. 44. (...)

II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

Com a edição da Lei nº 11.488/2007, fruto da conversão da Medida Provisória nº 351/2007, a multa qualificada passou a ser tratada pelo §1º, do artigo 44, nos seguintes termos:

Art. 44 (...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

O Termo de Verificação Fiscal refere-se ao artigo 72, da Lei nº 4.502/1964 para justificar a imposição de multa qualificada, prevendo tal dispositivo legal:

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

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo decidiu pela desqualificação da multa de ofício, conforme voto condutor:

A autoridade fiscal entendeu que o procedimento adotado pela impugnante se enquadraria na hipótese de fraude descrita no artigo 72 da Lei 4.502/64, resumindo, no parágrafo abaixo reproduzido (TVF, item 224), as condutas adotadas pelas partes envolvidas e que justificariam a penalidade aplicada: (...)

Sob o ponto de vista da impugnante IPB, o fato de ter sido celebrada uma permuta e não uma compra e venda não alterou os rumos de seu comportamento, que culminou com a amortização fiscal do ágio pago por sua controladora na aquisição da LA.

Caso a impugnante tivesse simplesmente comprado a LA, entregando à vendedora VCP um valor acima do valor patrimonial do investimento, estaria configurado o ágio que se pretendeu amortizar.

O reconhecimento da LA CELULOSE como sociedade autônoma implica o reconhecimento do pagamento de ágio na sua aquisição, tenha essa aquisição sido decorrente de contrato de permuta ou de compra e venda.

Na realidade, se houve real artifício tendente a reduzir indevidamente o pagamento de tributos, teria sido implementado no investimento entregue à sociedade que obteve vantagem financeira na permuta celebrada, a Chamflora, que, além de ter sido constituída para efetivação da permuta, teve seu capital “inflado” com aportes financeiros advindos da IPH, sob justificativas que mereceram questionamentos da fiscalização, mas que se mostram irrelevantes para a autuação apreciada.

O que não se admitiu, linhas atrás, foi a amortização fiscal nos termos do artigo 386 do RIR/99 pela impugnante, por esta não ser a sociedade que efetivamente suportou o pagamento do ágio. E essa conclusão, de que a impugnante não poderia se valer da dedutibilidade fiscal do ágio em comento, não decorre do fato de terem as partes celebrado um contrato de permuta. Mesmo na permuta, se o bem recebido tiver um valor superior ao bem entregue, há que se reconhecer um sobrepreço que, no caso de investimentos societários, denomina-se ágio.

Dessarte, entendo que os autos retratam somente um planejamento tributário fundado em equivocada interpretação dada pela impugnante ao concreto alcance das normas legais que regem a amortização do ágio na aquisição de investimentos, não sendo cabível a aplicação da multa qualificada ao percentual de 150%, prevista para as hipóteses de fraude tributária.

A Turma *a quo* negou provimento ao recurso de ofício, à unanimidade, mantendo a exoneração da multa qualificada.

Os acórdãos (da DRJ e da Turma *a quo*) não merecem reforma, não se sustentando a imposição de multa qualificada no caso dos autos, na medida em que não se vislumbra a ocorrência de fraude na operação societária em análise.

Com efeito, mesmo tendo este Colegiado – pelo voto de qualidade – decidido pela indedutibilidade do ágio, não há que se restabelecer a multa qualificada, quando não constatado o dolo do contribuinte que pudesse identificar a fraude definida pelo artigo 72, da Lei nº 4.502.

O contribuinte agiu por entender de forma legítima, havendo ao menos dúvida razoável (ao tempo dos fatos geradores) acerca da legalidade do ágio amortizado. Aliás, ressalto que a dúvida ainda persiste, tanto assim que a manutenção da glosa da despesa com amortização do ágio não foi mantida à unanimidade nesta Turma da CSRF.

Sobre a necessária prova do dolo do agente, destacam-se lições de Paulo de Barros Carvalho:

Infração subjetiva é aquela para cuja configuração exige a lei que o autor do ilícito tenha operado com dolo ou culpa (esta em qualquer de seus graus). (...)

Nos autos de infração, o agente não poderá limitar-se a circunscrever os caracteres fáticos, fazendo breve alusão ao cunho doloso ou culposo da conduta do administrado. Isto não basta. Há que provar, de maneira inequívoca, o elemento subjetivo que integra o fato típico, com a mesma evidência com que demonstra a integração material da ocorrência fática.

É justamente por tais argumentos que as presunções não devem ter admissibilidade no que tange às infrações subjetivas.

(*Curso de Direito Tributário, 23ª edição, São Paulo, Saraiva, 2011, fls. 595 e 599*)

Compartilho o entendimento do doutrinador acima citado aplicando-o ao caso dos autos, sendo bastante rigorosa na exigência da prova do dolo do contribuinte - para fins de aplicação da penalidade qualificada. O contribuinte realizou operações que interpretou lícitas - havendo razoabilidade na sua conduta à luz da interpretação das normas vigentes ao tempo das operações societárias.

Por tais razões, voto por **negar provimento ao recurso especial** da Procuradoria quanto à multa qualificada, mantendo o acórdão da Turma *a quo*.

Conclusões

Por estas razões, **voto pelo conhecimento** da preliminar sobre aplicabilidade do artigo 24, da LINDB. Ademais, **voto por negar provimento ao recurso especial da Procuradoria quanto à multa qualificada**.

(documento assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa