



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>16561.720167/2017-21</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1202-001.337 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	16 de julho de 2024
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTES</b>	SAINT-GOBAIN DO BRASIL PRODS. IND. E PARA CONSTR. LTDA FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. INCORPORAÇÃO. OPERAÇÕES ESTRUTURADAS SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. ÁGIO GERADO MEDIANTE NEGÓCIO INTRAGRUPO.

Demonstrada a irregularidade do arranjo societário ante a ausência de propósito negocial e da artificialidade de transações engendradas por meio de negócios intragrupo, torna imperativo a manutenção dos efeitos da glosa promovida em decorrência da configuração de ágio gerado de operação de incorporação entre partes relacionadas.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO GERADO MEDIANTE NEGÓCIO INTRAGRUPO. LAUDO DE AVALIAÇÃO E TRANSFERÊNCIA DE DIVISAS AO EXTERIOR DISSOCIADA DO EFETIVO NEXO DE CAUSALIDADE DA TRANSAÇÃO SOCIETÁRIA. PERDA DE EFICÁCIA DOS ATOS. NEGÓCIO JURÍDICO PRODUZIDO PARA FINS DE GERAÇÃO DE UM ÁGIO ARTIFICIAL. DA MOTIVAÇÃO IMPRÓPRIA DO SOBREPREGO. INDEDUTIBILIDADE.

De acordo com os termos da legislação de regência, a dedutibilidade da amortização de ágio proveniente de aquisição de negócio empresarial mediante operação de incorporação demanda a plena observância dos seguintes requisitos essenciais: (i) a realização de operações entre partes não relacionadas e independentes; (ii) a prova do efetivo fluxo financeiro que evidencie o pagamento do custo aquisição celebrado entre as partes negociantes (incluindo-se o montante do ágio), bem assim a demonstração de que o adquirente, positivamente, suportou o ônus decorrente da transação; (iii) comprovação do respectivo fundamento econômico do ágio gerado na operação societária que norteou a deliberação em assembleia do corpo diretivo do conglomerado, respeitada as hipóteses prescritas na legislação de regência.

Outrossim, a interpretação sistemática das normas aplicáveis mostra ser compulsório que a prova de demonstração do fundamento do ágio designe a representação fidedigna da negociação empresarial e seja contemporânea às efetivas razões da tomada de decisão pelo adquirente para celebração da relação contratual pelo preço estabelecido.

Prevalece na estrutura de princípios fundamentais das normas de contabilidade o princípio da primazia da essência sobre a forma, razão pela qual irrelevante a condução aos autos de laudo de avaliação e transferências monetárias que se revelem dissonantes da concreta motivação e do efetivo nexo de causalidade da transação vinculada à relação jurídica instituída.

Evidenciado que o bojo das transações das companhias advém de centralização decisória da cúpula diretiva do conglomerado, não se viabiliza reconhecer a pertinência da mais valia aferida no investimento societário, porquanto resultante de processo imparcial de precificação, desprovido negociação em ambiente de livre mercado e independência entre as partes contratantes.

As operações de arranjo societário entre companhias integrantes do mesmo grupo econômico cuja indução das transações revela-se tendente à criação de um ágio artificial destinado à redução imprópria da base imponível do imposto de renda, bem assim a obtenção vantagem tributária indevida desamparada de propósito negocial, são circunstâncias bastantes para determinar a perda da eficácia do sobrepreço avaliado e ratificar a negativa de dedutibilidade das parcelas de amortização de ágio computadas no resultado fiscal do impugnante.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. VINCULAÇÃO AO LANÇAMENTO PRINCIPAL.**

Aplicam-se aos lançamentos tidos como reflexos as mesmas razões de decidir do lançamento principal (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ), em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos jurídicos ou elementos probatórios a ensejar conclusões com atributos distintos.

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. NÃO COMPROVAÇÃO DA PRÁTICA DE ATOS COM EXCESSO DE PODER. AFASTAMENTO DA RESPONSABILIDADE**

Uma vez comprovado nos autos que os atos de reorganização societária ocorreram nos moldes informados pela Contribuinte, sem comprovação da

prática dolosa ou fraudulenta, há de se afastar a responsabilidade tributária atribuída a sócios ou dirigentes da atuada.

ESTIMATIVAS MENSAIS DE IRPJ E CSLL NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CABIMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO INCIDENTE SOBRE O TRIBUTO APURADO COM BASE NO LUCRO REAL ANUAL.

Nos casos de lançamento de ofício, é aplicável a multa de 50%, isoladamente, sobre o valor de estimativa mensal que deixou de ser recolhido, mesmo após o encerramento do exercício, e ainda que seja apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa para a CSLL no ano-calendário correspondente.

A hipótese normativa de imputação da multa isolada não se confunde com a motivação determinante de aplicação da multa de ofício, pois aquela é cabível defronte a constatação da falta de pagamento da importância devida da estimativa mensal de IRPJ e da CSLL aferida com base nos ditames do regime de apuração do lucro real anual. Tratam-se de infrações distintas e autônomas, razão pela qual ambas as sanções são passíveis atribuição concomitante em face do sujeito passivo.

MULTA QUALIFICADA. ARTS. 71 A 73 DA LEI Nº 4.502/1964. NÃO OCORRÊNCIA.

Constatado que a infração fiscal decorreu de interpretação divergente da norma tributária e que os fatos apresentados pela Contribuinte não foram infirmados pelo fisco, tampouco tidos por fraudulentos ou falsos, não há como prosperar a multa qualificada, impondo-se sua redução para 75%, mormente quando para os mesmos fatos relativos a outros períodos de apuração não foi imputada multa qualificada pela autoridade lançadora.

INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. ADMISSIBILIDADE. 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.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher a prejudicial de decadência para a exigência do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2011 e negar provimento ao recurso de ofício. Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%. Vencido o conselheiro André Luis Ulrich Pinto e Míriam Costa Faccin que votaram para dar provimento integral ao recurso.

Sala de Sessões, em 16 de julho de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Maurício Novaes Ferreira** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Ana Cecilia Lustosa da Cruz (suplente convocada), Roney Sandro Freire Correa, Miriam Costa Faccin (suplente convocada), Leonardo de Andrade Couto (Presidente). Ausentes o conselheiro Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, substituído pela conselheira Ana Cecilia Lustosa da Cruz, o conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, substituído pela conselheira Miriam Costa Faccin.

## RELATÓRIO

Trata-se de recursos voluntários interpostos por SAINT-GOBAIN DO BRASIL PRODS. IND. E PARA CONSTR. LTDA e pelos devedores solidários a seguir relacionados, bem como pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em São Paulo, visando reformar o acórdão nº 16-84.678, de 8/11/2018, que restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

DO MÉRITO. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. INCORPORAÇÃO. OPERAÇÕES ESTRUTURADAS SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. ÁGIO GERADO MEDIANTE NEGÓCIO INTRAGRUPO.

A outorga da dedutibilidade da amortização do ágio de operação de incorporação inserida em um contexto de operações estruturadas e coordenadas em sequência

no âmbito de reestruturação societária demanda que as transações estejam regularmente amparadas em atos empresariais não atingidos por manobras artificiais ou vícios sociais albergados por práticas abusivas entre companhias participantes do mesmo grupo societário.

Demonstrada a irregularidade do arranjo societário ante a ausência de propósito negocial e da artificialidade de transações engendradas por meio de negócios intragrupo, torna imperativo a manutenção dos efeitos da glosa promovida em decorrência da configuração de ágio gerado de operação de incorporação entre partes relacionadas.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO GERADO MEDIANTE NEGÓCIO INTRAGRUPPO. LAUDO DE AVALIAÇÃO E TRANSFERÊNCIA DE DIVISAS AO EXTERIOR DISSOCIADA DO EFETIVO NEXO DE CAUSALIDADE DA TRANSAÇÃO SOCIETÁRIA. PERDA DE EFICÁCIA DOS ATOS. NEGÓCIO JURÍDICO PRODUZIDO PARA FINS DE GERAÇÃO DE UM ÁGIO ARTIFICIAL. DA MOTIVAÇÃO IMPRÓPRIA DO SOBREPÊÇO. INDEDUTIBILIDADE.

De acordo com os termos da legislação de regência, a dedutibilidade da amortização de ágio proveniente de aquisição de negócio empresarial mediante operação de incorporação demanda a plena observância dos seguintes requisitos essenciais: (i) a realização de operações entre partes não relacionadas e independentes; (ii) a prova do efetivo fluxo financeiro que evidencie o pagamento do custo aquisição celebrado entre as partes negociantes (incluindo-se o montante do ágio), bem assim a demonstração de que o adquirente, positivamente, suportou o ônus decorrente da transação; (iii) comprovação do respectivo fundamento econômico do ágio gerado na operação societária que norteou a deliberação em assembleia do corpo diretivo do conglomerado, respeitada as hipóteses prescritas na legislação de regência.

Outrossim, a interpretação sistemática das normas aplicáveis mostra ser compulsório que a prova de demonstração do fundamento do ágio designe a representação fidedigna da negociação empresarial e seja contemporânea às efetivas razões da tomada de decisão pelo adquirente para celebração da relação contratual pelo preço estabelecido.

Prevalece na estrutura de princípios fundamentais das normas de contabilidade o princípio da primazia da essência sobre a forma, razão pela qual irrelevante a condução aos autos de laudo de avaliação e transferências monetárias que se revelem dissonantes da concreta motivação e do efetivo nexo de causalidade da transação vinculada à relação jurídica instituída.

Evidenciado que o bojo das transações das companhias advém de centralização decisória da cúpula diretiva do conglomerado, não se viabiliza reconhecer a pertinência da mais valia aferida no investimento societário, porquanto resultante de processo imparcial de precificação, desprovido negociação em ambiente de livre mercado e independência entre as partes contratantes.

As operações de arranjo societário entre companhias integrantes do mesmo grupo econômico cuja indução das transações revela-se tendente à criação de um ágio artificial destinado à redução imprópria da base imponible do imposto de renda, bem assim a obtenção vantagem tributária indevida desamparada de propósito negocial, são circunstâncias bastantes para determinar a perda da eficácia do sobrepreço avaliado e ratificar a negativa de dedutibilidade das parcelas de amortização de ágio computadas no resultado fiscal do impugnante.

TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA. COMPETÊNCIA. FORMALIZAÇÃO DE ATOS TENDENTES DA CONSTITUIÇÃO DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E IMPUTAÇÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA MEDIANTE LAVRATURA DE ATOS E TERMOS CORRESPONDENTES.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil é a autoridade administrativo-tributária a quem compete privativamente constituir o crédito tributário por meio do lançamento de ofício perante os sujeitos passivos da obrigação tributária, promovendo ações no exercício de suas prerrogativas legais.

Nos termos do artigo 121 do Código Tributário Nacional o sujeito passivo da obrigação tributária compreende os contribuintes e responsáveis, razão pela qual hialina a competência do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil para imputação da responsabilidade solidária no curso da atuação de trabalhos provenientes do procedimento de fiscalização.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ADMISSIBILIDADE DE ATRIBUIÇÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA AOS DIRETORES COM PODERES DE ADMINISTRAÇÃO NA COMPANHIA. ATOS PRATICADOS COM INFRAÇÃO À LEI.

De acordo com a legislação de regência, os diretores respondem solidariamente pelos créditos tributários atuados em face do sujeito passivo da obrigação tributária principal nas circunstâncias em que revelado o exercício de atos societários ilegítimos em nome da companhia com violação ao ordenamento jurídico.

Outrossim, os administradores da companhia empresa, sejam formais ou de fato, que praticam, de forma comissiva ou omissiva, conjuntamente com o contribuinte o crime de sonegação tipificado no art. 71 da Lei nº 4.502/1964, igualmente respondem crédito tributário consolidado de forma solidária, nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional (CTN).

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DIRETORES. LIMITAÇÃO DOS EFEITOS. PERDA DE VÍNCULO COM O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

A perda de vínculo do diretor da pessoa jurídica em relação às evidências da motivação determinante para configuração da infração tributária tipificada ou dos fatos geradores da obrigação tributária desonera-o dos efeitos da responsabilidade solidária atribuída na atuação fiscal.

Diante da falta de evidências concretas do exercício de poderes de administração pelo diretor a quem se imputou a responsabilidade solidária no tocante aos fatos geradores da respectiva obrigação tributária, necessária a limitação de seus efeitos em relação ao impugnante do respectivo termo de sujeição passiva.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. VINCULAÇÃO AO LANÇAMENTO PRINCIPAL.

Aplicam-se aos lançamentos tidos como reflexos as mesmas razões de decidir do lançamento principal (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ), em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos jurídicos ou elementos probatórios a ensejar conclusões com atributos distintos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CABIMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO INCIDENTE SOBRE O TRIBUTO APURADO COM BASE NO LUCRO REAL ANUAL.

Nos casos de lançamento de ofício, é aplicável a multa de 50%, isoladamente, sobre o valor de *estimativa mensal* que deixou de ser recolhido, mesmo após o encerramento do exercício, e ainda que seja apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa para a CSLL no ano-calendário correspondente.

A hipótese normativa de imputação da multa isolada não se confunde com a motivação determinante de aplicação da multa de ofício, pois aquela é cabível defronte a constatação da falta de pagamento da importância devida da estimativa mensal de IRPJ e da CSLL aferida com base nos ditames do regime de apuração do lucro real anual. Tratam-se de infrações distintas e autônomas, razão pela qual ambas as sanções são passíveis atribuição concomitante em face do sujeito passivo.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO FISCAL. ADMISSIBILIDADE DE APLICAÇÃO. SIMULAÇÃO DE ATOS VINCULADOS À TRANSAÇÃO SOCIETÁRIA. DEMONSTRAÇÃO DA OCORRÊNCIA DE CONDUTAS INTRAGRUPO PROMOVIDAS EM CONLUÍO E DE FORMA CONTINUADA. DOLO.

Caracterizada prática de condutas dolosas executadas em conluio entre as entidades participantes da transação societária, incluindo-se o próprio contribuinte, todas elas tendentes a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a cognição por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias essenciais e materiais, denota-se cabível a aplicação da multa qualificada de 150%. Totalmente pertinente a cominação da penalidade tributária na hipótese de tipificação de evasão tributária proveniente de redução ilícita da base imponível

do imposto de renda amparado nos efeitos de acordo simulatório desenvolvido entre partes relacionadas mediante condutas antijurídicas manobradas de forma continuada e em conluio.

INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. ADMISSIBILIDADE.

A importância alusiva à multa de ofício representa um crédito tributário para com a União decorrente de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Configura-se pertinente a incidência de juros de mora sobre seu montante a partir do vencimento qualificado na autuação fiscal levada a efeito em face do sujeito passivo, porquanto regularmente amparado pela legislação tributária de regência.

PRODUÇÃO DE PROVAS. ASPECTO TEMPORAL.

A peça impugnatória deve ser formalizada por escrito incluindo todas as teses de defesa e instruída com a integralidade do acervo documental em que se fundamentar, sob pena de preclusão, ressalvadas as hipóteses de ocorrência das excepcionais disciplinadas pela norma processual tributária de regência.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

A DRJ, ainda que tenha mantido integralmente a autuação fiscal, exonerou parcialmente a responsabilidade tributária atribuída aos seguintes devedores solidários:

NOME	CPF	Aprovação Incorporação	Nomeação	Destituição
Jean-Claude Guy Breffort	166.929.868- 00	o NNã	29/04/2009	05/03/2012
Benoit Marie Bernard D Iribarne	235.288.628- 74	o NNã	18/11/2011	_____
Adriana Martins Figueiredo Rillo Montini	111.164.878- 61	o NNã	28/09/2012	_____
Aymeric Marie Roger Claude Mautin	060.149.947- 69	o NNã	22/12/2009	10/10/2013

Reinaldo de Andrade Valu	085.888.748- 73	o	NNã	28/02/2013	
Gustavo dos Santos Maya Vianna	984.610.447- 20	o	NNã	29/04/2009	
Aleixo Raia Falci	638.150.108- 10	o	NNã	16/08/2010	
Eduardo Eleutério	157.500.938- 24	o	NNã	28/11/2012	
Fernando de Castro Rodrigues	066.410.838- 53		Não	29/04/2009	1/10/2011

Já em relação ao Sr. Carlos William de Macedo Ferreira a responsabilidade tributária foi integralmente excluída. Em razão destas exonerações, a DRJ recorreu de ofício a este CARF.

Além dos responsáveis solidários acima listados, a autoridade fiscal imputou responsabilidade tributária, integralmente mantida pela DRJ, aos seguintes diretores: Francisco Sanches Neto; Roberto Luiz Hecksher Correa Netto; Cláudio Meirelles Bastos de Oliveira; Carlos Alberto Orlando; Ildeu Cardoso da Silva; José Alonso Kafer e Renato Nogueira da Silva Holzheim.

Por economia processual e por bem retratar os eventos processuais ocorridos até a data da sua prolação, adoto o relatório produzido no acórdão recorrido, complementando-o em seguida com os fatos subsequentes:

O processo versa acerca de autos de infração formulados em 14/12/2017, atinentes ao **Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ)** e da **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)** apurados aos anos de 2011 a 2013, com crédito tributário total de **R\$ 69.416.122,69** (sessenta e nove milhões, quatrocentos e dezesseis mil, cento e vinte e dois reais e sessenta e nove centavos), composto de principal, multa de ofício de 150% e juros de mora vinculados, bem assim a imputação de multa isolada proveniente da falta de pagamento das estimativas mensais referentes aos anos de 2011 a 2013:

TRIBUTOS	Fls. dos autos do processo	PRINCIPAL	MULTA DE OFÍCIO	JUROS DE MORA	MULTA ISOLADA
IRPJ	1.250/1.271	18.831.736,07	28.247.604,09	10.414.339,66	8.766.497,87
CSLL	1.276/1.299	0,00	0,00	0,00	3.155.945,00
<b>TOTAL GERAL</b>					

**Nota: Termo de Encerramento (fls. 1.303/1.304) e Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.374/1.422)**

As constatações no curso de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo em epígrafe, consoante descrição dos fatos e enquadramentos legais impressos no corpo das autuações e do respectivo Termo de Verificação Fiscal, ambos indissociáveis entre si, motivações estas determinantes para tipificação das seguintes infrações tributárias:

**Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ:**

(I) Amortização indevida de ágio decorrente de operações societárias celebrada entre entidades sob o mesmo controle empresarial. Amortização indedutível em função da natureza do ativo ou da despesa computada na determinação do Lucro Real. (fl. 1.256);

(II) Multa isolada decorrente da falta de pagamento de débitos de estimativas mensais atinentes aos anos de 2011 a 2013 (fls. 1.256/1.257).

Enquadramentos legais: (I) art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77; art. 3º da Lei nº 9.249/95; arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97; arts. 249, inciso I, 251, 299, 324, §§2º e 4º, 325, 385 e 386 do RIR/99; (II) arts. 222 e 843 do RIR/99; e art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07, respectivamente.

**Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL:**

(I) Amortização indevida de ágio decorrente de operações societárias celebrada entre entidades sob o mesmo controle empresarial. Amortização indedutível em função da natureza do ativo ou da despesa computada na determinação da base imponível da CSLL (fls. 1.285/1.286);

Enquadramentos legais: Fatos geradores ocorridos entre 1º/01/2011 e 31/12/2011: arts. 2º e 3º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90 e pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08; art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95; art. 2º da Lei nº 9.249/95; art. 1º da Lei nº 9.316/96; e art. 28 da Lei nº 9.430/96.

Fatos geradores ocorridos entre 1º/01/2012 e 31/12/2012: arts. 2º e 3º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90 e pelo art.

17 da Lei nº 11.727/08; art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95; art. 2º da Lei nº 9.249/95; e art. 1º da Lei nº 9.316/96; e art. 28 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 39 da Medida Provisória nº 563/2012 e pelo art. 49 da Lei nº 12.715/2012.

Fatos geradores ocorridos entre 1º/01/2013 e 31/12/2013: arts. 2º e 3º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90 e pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08; art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95; art. 2º da Lei nº 9.249/95; e art. 1º da Lei nº 9.316/96; e art. 28 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/2012.

(II) Multa isolada decorrente da falta de pagamento de débitos de estimativas mensais referentes aos anos de 2011 a 2013 (fls. 1.286/1.287).

Enquadramentos legais: art. 28 da Lei nº 9.430/96; e art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

Por ocasião da conclusão do procedimento de fiscalização, mensurado o imposto de renda e a CSLL devidos nos anos correspondentes, estritamente os valores tributáveis da contribuição social foram objeto de ajustes provenientes da existência de saldo de Base Negativa da CSLL de períodos anteriores (fls. 1.288/1.290).

Concomitantemente, atribuiu-se a sujeição passiva da obrigação tributária principal aos(as) diretores(as) a seguir, baseado nos seguintes fundamentos:

**Responsabilidade tributária:** Responsabilidade solidária por excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto.

**Enquadramento legal:** art. 135, da Lei nº 5.172/66 (CTN).

**Motivação:** Integrantes da diretoria da pessoa jurídica no período em que aconteceram as negociações intragrupo que levaram à amortização do ágio ou no momento da ocorrência do fato gerador do objeto das autuações fiscais:

NOME	CPF
Jean Claude Guy Breffort	166.929.868-00
Benoit Marie Bernard D Iribarne	235.288.628-74
Francisco Sanches Neto	010.660.068-06
Adriana Martins Figueiredo Rillo Montini	111.164.878-61
Roberto Luiz Hecksher Correa Netto	385.072.347-04
Cláudio Meirelles Bastos de Oliveira	872.450.358-49
Aymeric Marie Roger Claude Mautin	060.149.947-69
Carlos Alberto Orlando	607.618.498-15
Ildeu Cardoso da Silva	245.185.908-30
Reinaldo de Andrade Valu	085.888.748-73
José Alonso Kafer	511.632.418-49
Renato Nogueira da Silva Holzheim	057.014.568-62
Gustavo dos Santos Maya Vianna	984.610.447-20
Aleixo Raia Falci	638.150.108-10
Eduardo Eleutério	157.500.938-24
Carlos William de Macedo Ferreira	045.745.918-20
Fernando de Castro Rodrigues	066.410.838-53

De acordo com a exposição dos procedimentos efetuados no curso da ação fiscal, reunidos no texto do Termo de Verificação Fiscal (TVF), noticiou-se que os trabalhos foram conduzidos com respaldo no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – Fiscalização (TDPF-F) nº 08.1.85.00.2015.00252-X.

A instauração da ação fiscal começou com a expedição do Termo de Início da Fiscalização datado de 08/04/2015 (fls. 2/3), por meio do qual se cientificou a abertura do procedimento de fiscalização e do supracitado TDPF-F.

Supervenientemente, promoveu-se a lavratura do Termo de Intimação Fiscal nº 1, de 27/06/2016, cientificado por via digital em 28/06/2016 (fls. 5/8 e 10/12), por meio do qual se requisitou a apresentação de acervo documental societário e contábil e outras fontes necessárias ao exame de dados de interesse fiscal relacionados à própria fiscalizada e companhias ligadas ao longo dos anos de 2011 a 2013.

A propósito, na mesma ocasião, o autuante expressamente outorgou ao impugnante a admissibilidade de utilização do acervo documental instruído no Processo nº 16561.720184/2013-35, porquanto feito uso de prova emprestada daqueles autos como ponto de partida para a execução dos trabalhos adstritos ao procedimento de fiscalização em comento.

Inaugurou a exposição dos fatos constatados retratando que, ao final do ano de 1997, o impugnante, em conjunto outras sociedades do conglomerado (Santa Verônica Empreendimentos e Participações S/C Ltda., CNPJ nº 00.402.837/0001-67, doravante SANTA VERÔNICA, e Weber Et Broutin, companhia estrangeira sediada na França), promoveram a aquisição da empresa Argamassas Quartzolit, CNPJ nº 60.729.795/0001-03, doravante QUARTZOLIT, alienado por Egon Katz de

Castro, CPF nº 001.576.198-34, Ricardo Katz de Castro, CPF nº 197.609.818,15, Gabriela Eugênia Faltay de Castro, CPF nº 130.758.628-78 e Margot Katz de Castro, CPF nº 584.669.758-53.

Concretizada a transferência da participação societária, a sociedade estrangeira Weber Et Broutin passou a deter 50% do patrimônio QUARTZOLIT (20.433.412 quotas); o impugnante, 35% (14.303.389 quotas) e a SANTA VERÔNICA, 15% (6.130.023 quotas).

De acordo com os apontamentos do autuante, a situação se manteve inalterada até 31/10/2006, ocasião em que a SANTA VERÔNICA foi incorporada pelo impugnante, equiparando-se sua participação societária na QUARTZOLIT ao mesmo percentual da sociedade estrangeira.

Noticia-se, em 1º/06/2008, a companhia sediada no exterior (Saint-Gobain Weber, antiga Weber Et Broutin) alienou seu investimento na QUARTZOLIT ao impugnante. Advertiu-se que, à época, o patrimônio líquido da empresa adquirida era de R\$ 108.302.300,00.

De acordo com o laudo de avaliação elaborado para a realização do negócio jurídico, o preço estimado da QUARTZOLIT se situaria entre R\$ 509.000.000,00 e R\$ 631.000.000,00, com um valor médio no valor de R\$ 564.000.000,000, estruturando a valoração da empresa nas seguintes premissas:

*"Pontos de Atenção na Valorização:*

*Esta estimativa de valor de mercado (FMVE) foi preparada para avaliar o valor estimado da Quartzolit com data de 31 de maio de 2008.*

*A definição geralmente aceita de FMVE é o valor aplicado entre vendedor hipotético e um comprador hipotético, na base de uma transação com **atores independentes**, em um mercado livre e com acesso para toda informação pertinente. " (grifou-se)*

Sob esta perspectiva, acentua que houve uma transferência de divisas no valor de R\$ 210.000.000,00, mediante de fechamento de contrato de câmbio de venda - Tipo 04 – nº 08/008957, celebrado em 05/08/2008, reconhecendo-se, nesta data, um ágio no montante de R\$ 155.848.850,00.

Baseado neste cenário, o impugnante inaugurou a execução dos procedimentos de amortização do ágio decorrente da transação societária em quantias mensais de R\$ 2.597.480,84, a partir de junho do ano de 2008 e seus efeitos fiscais para os anos de 2009 e 2010.

Na seqüência, pormenoriza as motivações determinantes da configuração das infrações tributárias levadas a efeito para lavratura das autuações fiscais e a atribuição da sujeição passiva aos responsáveis solidários acima especificados.

Primeiramente, considerando os fatos narrados anteriormente, adstritos às operações societárias empreendidas pelo conglomerado, concluiu-se pela ilicitude

da diminuição do lucro real e da base de cálculo da CSLL por meio da amortização dos encargos de ágio.

Neste sentido, desenvolve suas ponderações baseado no exame minucioso das normas de regência sobre o tema que evidenciarão de forma inexorável, na visão da fiscalização, a falta de preenchimento de condições definidas pela legislação tributária para admissão da dedutibilidade dos encargos de amortização do ágio em comento, para efeito de apuração das bases de cálculo de IRPJ e da CSLL. Avigora tese reproduzindo o texto dos art. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77 e dos arts. 385 e 386 do Decreto nº 3000/99 (RIR/99).

Assevera-se que a dedutibilidade dos encargos de amortização condiciona-se ao estrito cumprimento das condições normativas sob pena de inarredável negativa de dedutibilidade de eventuais encargos de amortização contabilizados na hipótese de descumprimento.

Sob esta perspectiva, acentuou-se que o ágio poderia emergir na hipótese de aquisição de um investimento avaliado pelo Método da Equivalência Patrimonial, constituindo um desdobramento do custo de aquisição da operação, aferindo-se pela diferença entre o custo de aquisição e o valor patrimonial do investimento societário.

Neste sentido, abordou-se que o ágio teve fundamento com a expectativa de rentabilidade futura, porquanto o alegado lastro econômico do suposto ágio objeto da análise no procedimento de fiscalização.

Começa sua exposição de motivos advertindo-se que a figura do “ágio intragrupo” consiste-se naquele decorrente de uma ou mais operações societárias realizadas entre entidades sujeitas a um mesmo controle, as quais, portanto, não são independentes.

Como ponto de partida para a presente exame, deve-se atentar aos quadros acionários/societários das sociedades envolvidas nas transações das quais resultou o "novo ágio" registrado pelo Fiscalizado no ano de 2008.

A empresa fiscalizada e a sua sócia Saint-Gobain Weber (antiga Weber Et Broutin) pertenciam, à época, ao mesmo grupo empresarial, conforme comprovação obtida pela fiscalização durante os trabalhos que resultaram na autuações fiscais instruídas no Processo nº 16561.720184/2013-35. De acordo com os organogramas apresentados, a empresa impugnante (adquirente da participação societária), era controlada indiretamente, por intermédio da SPAFI e da Saint-Gobain SG SPPI, pela Companhie de Saint-Gobain S/A - França, com participação de 100%. Acentuou-se que pesquisa efetuada no sistema Orbis certificou que o alienante (interligada no exterior), a Saint-Gobain Weber, também era controlada pela mesma Companhie de Saint-Gobain S/A -França, com participação de 99,99%. O autuante esclareceu que o sistema Orbis consiste-se em um banco de dados, de propriedade da empresa BvD - Bureau Van Dijk, domiciliada em

Bruxelas, na Bélgica, com escritórios em diversos países, incluindo E.U.A., México e Argentina, que armazenam informações públicas coletadas de diversas fontes sobre milhões de empresas em todo o mundo. À época daquele procedimento de fiscalização, a RFB dispunha de um contrato nacional para acesso a esse banco de dados por meio da internet Assim, caracterizou-se o fato de que o ágio mensurado e gerado no momento em que a Saint-Gobain Weber (antiga Weber Et Broutin) aliena sua participação na Quartzolit ao Fiscalizado, deriva de uma transação intragrupo, ou seja, entre partes que não eram independentes.

Interpretou-se que toda a operação resultou-se de uma única vontade, qual seja, o controlador comum a todas as entidades que participaram do rearranjo societário, a Companhie de Saint-Gobain S/A - França, detentora de total domínio do processo de tomada de decisão tendente à implementação da transação, bem assim de suas condições e implicações.

Na visão do autuante, a vontade exclusiva da empresa francesa, controladora de ambos os polos de negociação da operação societária, norteou o rumo dos acontecimentos.

Deste modo, uma engenharia de atos conduzidos de forma coordenada e sob a batuta da controladora em comum que, se por um lado, geraram efeitos supervenientes destinados à redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL da empresa impugnante e, além disto, atribuir uma motivação passível de outorga normativa para a transferência de divisas em moeda estrangeira em quantia equivalente a R\$ 210.000.000,00 para a França.

Neste sentido, considera que os atos nada mais são que movimentos orquestrados que se inauguraram com a alienação da participação societária da Saint-Gobain Weber para a empresa impugnante e a imediata incorporação da Quartzolit e, incontinenti, a amortização do ágio gerado intragrupo.

A autoridade lançadora pondera que o surgimento de um ágio legitimamente adquirido pressupõe a ocorrência de uma negociação de livre iniciativa entre partes interessadas, independentes e detentoras de conhecimentos suficientes sobre o negócio em um mercado livre; presume-se, assim, uma relação de comutatividade e de não preponderância entre as partes negociantes.

A fiscalização argumenta que embora existam diversos fatores possam influenciar a formação do preço de uma participação societária, basicamente, provém de uma dinâmica de negociação que se esgota na fixação de um ponto de equilíbrio entre intenções opostas: se de um lado aquele que aliena uma participação pretende obter o máximo valor do preço (do qual o ágio é parte componente), de outro, o adquirente visa a minimizar seu dispêndio na aquisição.

Salienta que exatamente em função dessa convergência de ânimos de partes independentes que negociam livremente, aliada ao fato de existir confiabilidade na determinação e mensuração de um preço pactuado entre partes desvinculadas

que possuíam intenções *a priori* opostas, que se justifica uma nova base de avaliação para os ativos adquiridos.

Este cenário decorreria pelo fato de que o preço avençado entre partes independentes se constitui na melhor expressão do valor econômico dos ativos no ato da transação.

Por consequência, conclui que este parâmetro define a própria confiabilidade da avaliação de que um ágio pago por um terceiro independente e conhecedor do negócio realmente expresse a expectativa de rentabilidade futura do investimento adquirido, autorizando-se o pleno reconhecimento deste ativo nas demonstrações financeiras do adquirente.

Noutra perspectiva, assevera que na hipótese do ágio intragrupo onde as partes pretensamente negociantes estão submetidas a um mesmo controle (ainda que residente no exterior, como no caso em questão, em que a matriz do grupo é sociedade francesa), os valores da transação, embora na aparência, determinados pelas partes, são fixados unicamente por esse controlador (diretamente ou por intermédio de suas controladas).

Interprete que inexistem propriamente partes distintas na negociação, mas sim uma parte única (o controlador), cuja vontade é preponderante e decisiva na estruturação da operação e de seus objetivos decorrentes, revelando-se indicando que não há uma genuína negociação para a fixação de um legítimo preço estipulado para celebração do relação obrigacional que exprima o valor da participação transacionada, mas sim, unicamente, a demonstração de vontade impulsionada pela sociedade controladora.

Desse modo, a falta de confiabilidade da mensuração do valor econômico da participação é intransponível, bem assim do nsequência, o mesmo se pode dizer em relação ao ágio que integra o suposto preço da operação e o objetivo de sua criação.

Reforça que numa transação intragrupo que tenha por objeto uma participação societária, qualquer laudo e/ou relatório utilizado para fundamentar a avaliação dos investimentos negociados - e consequentemente justificar o preço, nele incluído eventual ágio - será, evidentemente, avalizado por todos os envolvidos e que se demonstrou na análise da situação específica.

Compreende que a vontade das partes não acontece, pois estritamente alinhada com a pretensão do controlador comum, sobretudo, pois, em nenhuma hipótese, a avaliação do investimento apresentada por uma das partes seria contestada pela outra, visto que inexistente qualquer instalação de um processo negocial para transação do investimento societário.

Retomando o caso analisado na fiscalização, certifica que as avaliações econômico-financeiras relativas à Quartzolit, apoiado no Laudo de Avaliação trazido no curso dos trabalhos fiscais, e especificamente preparado para fins elaborado para cumprimento dos requisitos formais da feitura da operação de

incorporação da Quartzolit pela empresa impugnante, de plano, já resguardavam a aprovação de todas as partes, pois, sobre todas as partes validariam as definições estabelecidas pelo controlador comum.

Neste sentido, afirma que não houve, portanto, qualquer "validação" das supostas avaliações por um terceiro independente, ou seja, com interesse discrepante quanto à negociação do preço, fato que conferiria confiabilidade ao preço reconhecido para fins de determinação do ágio. Reforça sus tese reproduzindo excerto da página 2 do indigitado relatório de avaliação do preço da participação societária onde se abstrai a inexistência de sua legitimação por um terceiro independente, bem assim da metodologia aplicada (Fluxo de Caixa Descontado) para determinação do preço fixado na transação.

Na sequência, discorre sobre as normas contábeis que disciplinam o reconhecimento de ativos e passivos no patrimônio da entidade, bem assim orientações técnicas baseadas na teoria da contabilidade e nos Comunicados de Procedimentos Contábeis (CPC) que versam sobre a adequação de procedimentos tendentes à mensuração da ocorrência de ágio na aquisição de participações societárias e premissas elementares para observância de parâmetros que atribuam confiabilidade e validade na negociação e confirmam a plena fidedignidade das informações expressas nos livros contábeis e demonstrações financeiras.

Renova que o suposto "preço" da operação, que não foi fruto de uma legítima validação pelo mercado, mas sim determinado pelo controlador comum, circunstância que não permite estabelecer uma confiável na avaliação econômica dos investimentos, bem assim não sustentando a mudança da base de avaliação da aludida participação societária.

Enfatiza que, economicamente, não há geração de riqueza decorrente de transação gerado em um ambiente negocial alinhado com as intenções acertadas para atendimento dos objetivos da controladora, tornando inviável a validação de um ágio intragrupo prejudicado por circunstâncias desta natureza.

De acordo com as normas contábeis, o próprio reconhecimento de um ativo intangível tal qual na figura do ágio por expectativa de rentabilidade futura demanda sua aquisição perante terceiros, não se admitindo que a geração seja dentro da própria entidade ou mesmo conjunto de empresas sob controle comum. No mesmo sentido, a aquisição de terceiros apenas poderá ser reconhecido por seu preço de custo, pelo custo, vedada completamente a reavaliação do ativo intangível. Além disto, desenvolve tese argumentativa que revela a atecnia na geração do ágio sob a ótica de fluxo de rentabilidade futura por inexistência de uma relação de substituição patrimonial dentro de uma operação de atributos intragrupo.

Neste contexto, entende que anuir a amortização do ágio intragrupo para admitir a redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL significaria um ônus em desrespeito à supremacia do interesse público, mas também um benefício

exclusivo ao conglomerado mediante a autorização de dedução tributária originada de uma transação sem substância econômica, sobre porque a artificialidade do ágio intragrupo se revela particularmente flagrante quando se verifica que, por meio do reconhecimento de um ativo fictício, seria possível a obtenção de um subsídio tributário advindo de sua amortização.

Contextualiza que não se questiona a reestruturação do grupo francês, contudo, refuta-se, do ponto de vista fiscal, a licitude da dedução e dos valores atribuídos a essas operações não se admite ante a flagrante caracterização da artificialidade de atos em decorrência da estruturação da negociação e de seus propósitos realizados em afronta à ordem tributária, destinando à redução ilícita da carga fiscal no país. Reforça sua tese mencionado trecho de voto de precedente do CARF.

Adverte-se que a realização de um desembolso financeiro em montante superior ao valor patrimonial das ações adquiridas da Quartzolit não afasta as considerações desenvolvidas dada a ilicitude da amortização do ágio intragrupo gerado na operação, pois impede a validação dos efeitos fiscais de despesas notoriamente indedutível na forma das normas de regência.

Noutra perspectiva, desenvolve suas argüições tendentes à pertinência de imputação da multa de isolada por falta de pagamento das estimativas mensais, da atribuição da sujeição passiva em face dos membros da Diretoria do impugnante e a motivação para imputação da multa qualificada ante a caracterização de ação dolosa derivada de prática simulatória tendente à sonegação fiscal associada à transação societária norteadora da mensuração do ágio na aquisição de investimentos.

A autoridade lançadora promoveu a lavratura do Termo de Ciência de Lançamento e Encerramento do Procedimento Fiscal, incluindo-se a vinculação da Responsabilidade Tributária, em 14/12/2017, por meio do qual detalha os valores consolidados das respectivas autuações fiscais (fls. 1.303/1.373):

Processo	Documento	Tributo	Crédito Tributário
16561.720167/2017-21	Auto de Infração	IRPJ	R\$ 66.260.177,00
16561.720167/2017-21	Auto de Infração	CSLL	R\$ 3.155.915,00
<b>Total do Crédito Tributário</b>			<b>R\$ 69.416.122,60</b>

Regularmente cientificados da autuação e de seus termos (incluindo-se do ato de imputação da Responsabilidade Tributária), por via digital em **14/12/2017** (da pessoa jurídica e parte dos Diretores) e por via postal em **20 e 21/12/2017** (demais Diretores) – fls. 1.439/1.470, os procuradores constituídos promoveram o envio eletrônico de impugnação em nome da pessoa jurídica em **15/01/2017** (fls. 1.474/1.515) e dos respectivos Diretores da entidade (fls. 1.845/1866, 1.985/2.006, 2.122/2.143 e 2.261, 2.268/2.289, 2.455/2.475, 2.585/2.606, 2.723/2.744, 2.865/2.886, 3.007/3.027, 3.211/3.232, 3.417/3.438, 3.554/3.575, 3.753/3.774, 3.924/3.945, 4.066/4.087, 4.209/4.230, 4.417/4.438), através das

quais submetem suas alegações de fato e de direito em contraposição às autuações à imputação da sujeição passiva.

No plano da pessoa jurídica, desenvolve um breve relato das inferências apontadas pela autoridade autuante, circunstâncias estas que findaram na lavratura da autuação fiscal objeto da defesa.

Inaugura suas assertivas, propugnando que não houve qualquer ato artificialmente produzido pelo grupo Saint-Gobain, pois sustenta o ágio em discussão origina-se de uma operação de aquisição societária totalmente regular, bem assim realizada entre partes independentes e não relacionadas e acompanhada de pagamento efetivo de preço.

Discorda da tese assentada pela autoridade lançadora na medida em que não existia qualquer intenção na geração de benefícios fiscais indevidos no Brasil, muito embora da legitimidade do direito ao aproveitamento de 100% do ágio pago na aquisição da Quartzolit.

Argumenta que, por opção do Grupo Saint-Gobain, primeiramente, utilizou-se somente metade da parcela do ágio e, posteriormente, a parcela remanescente após a celebração de outro evento de reorganização societária conduzido anos depois e baseado em razões empresariais distintas, levando-se em conta, inclusive, as mesmas bases históricas praticadas com terceiros.

No que concerne à incidência da multa qualificada, manifesta surpresa com a medida aplicada no encerramento do procedimento de fiscalização, não aplicado sanção de mesma ordem na autuação fiscal instruída nos autos do Processo nº 16561.720184/2013-35 que examinou os efeitos de fatos assemelhados, distinguindo-se, apenas, em relação aos fatos geradores da obrigação tributária. Particularmente neste ponto, compreende que houve uma aplicação de penalidade excessivamente mais gravosa que demanda a correção pelas instâncias de julgamento.

Não obstante as premissas adotadas pela fiscalização, protesta ainda que se justifica a limitação imposta no tocante ao aproveitamento da amortização do ágio, pois a adoção da interpretação ocorreu após mais de 18 anos dos fatos discutidos.

Na seqüência, reescreve as circunstâncias que, na versão da entidade, mostram a descrição fiel dos fatos associados à operação e que acarretaram na mensuração do ágio referente à aquisição da participação societária na QUARTZOLIT e o processo de reorganização societária no âmbito do conglomerado da SAINT-GOBAIN.

Do relato supracitado, renova que se evidencia que o ágio é válido e legítimo, pois se origina de aquisição: (1) realizada entre partes não-relacionadas em condições de mercado; (2) com efetivo pagamento de preço; (3) com tributação do ganho de capital pelos vendedores; (4) com laudos de avaliação que sequer foram objeto de discussão neste caso; e, sobretudo, (5) com razões empresariais não-tributárias.

Sustenta ainda que o local de pagamento do preço não pode alterar a essência econômica do negócio para pôr fim ao direito do Grupo Saint-Gobain atinente ao registro e aproveitamento do ágio. Neste sentido, reforça suas teses mediante citação de números de acórdãos emitidos pela CARF que, segundo a defesa, dispõem sobre a permissibilidade de dedução das despesas de ágio.

Acrescentou também dois argumentos suplementares que,, segundo a defesa, justificam a insubsistência das alegações assentadas pelo autuante no contexto do Termo de Verificação Fiscal:

**(i)** primeiramente, assegura que o ágio discutido nestes autos apresenta exatamente a mesma origem e natureza da parcela do ágio resultante da aquisição feita no Brasil pelo Grupo Saint-Gobain, e não se confunde com o chamado "ágio interno" sugerido no encerramento da fiscalização. Neste sentido, propugna que não houve nenhum tipo de reavaliação espontânea de investimentos, pois, novamente, deriva de uma aquisição originada entre partes totalmente não relacionadas. Ainda que assim não admita, considera que a legislação fiscal em vigor na época dos fatos não vedava o reconhecimento e aproveitamento de ágio decorrente de operações conduzidas entre partes relacionadas; ao contrário, a imposição somente surge a partir de 1º/01/2015 com a edições de novas normas alinhadas com a legislação do imposto de renda; e **(ii)** por último, alega que em se tratando de ágio reconhecido a partir de operações que levaram à correspondente tributação dos ganhos de capital auferidos pelos vendedores, tanto a jurisprudência quanto a doutrina reconhecem a sua validade e a possibilidade de amortização e dedução para fins fiscais independentemente de quaisquer outras condições. Salieta que a lógica que orientou o legislador a permitir a dedução das despesas de amortização fiscal de ágio foi a intenção de incentivar as fusões e aquisições de empresas nacionais mediante tributação imediata do ganho de capital pelo alienante, autorizando, por outro lado, a amortização fiscal do ágio do comprador de forma diferida apenas, em pelo menos cinco anos.

Reitera que o local de pagamento do preço não se com constitui em fator determinante à validade desses valores do ágio.

Acentua que a transferência de recursos efetuados para a Saint-Gobain França correspondeu apenas ao valor histórico incorrido em moeda estrangeira, sem qualquer tipo de acréscimo mesmo depois de passados alguns anos. A conduta refletiu a cautela e postura conservadora do grupo econômico, pois, segundo a defesa, não se pretendia obter nenhuma espécie de benefício que não aquele que efetivamente fazia jus na transação. Afirma que o custo de aquisição efetivo na operação baseou-se nos laudos de avaliação elaborado empresas independentes e especializadas na preparação deste tipo de estudo de mercado. Por sinal, repete que a avaliação não foi objeto de questionamento por parte do autuante.

Renovando a inexistência de vedação normativa quanto à possibilidade de partes relacionadas transacionarem em bases comutativas (segundo parâmetros de

mercado), pois o próprio artigo 245 da Lei das Sociedades Anônimas disciplinam os deveres de atuação dos administradores perante a companhia.

Neste sentido, assevera que, por ser uma conduta ordinária de atuação a observância de negociações societárias sob esta ótica, o custo de aquisição efetivamente incorrido não poderá ser simplesmente ignorado, bem assim inobservar que a avaliação do investimento pelo método da equivalência patrimonial para aferição da ocorrência do ágio na transação.

Insiste que a prova da falta de óbice tendentes à desconsideração da dos valores de ágio tão somente em decorrência da sua realização por meio de partes relacionadas se evidencia com a introdução das novas alterações trazidas na legislação do imposto de renda a partir de 1º de janeiro de 2015, descabendo-se sua aplicação retroativa da nova ordem jurídico-tributária por força do disposto no art. 106 do CTN. Avigora sua tese citando excertos de votos desenvolvidos no âmbito do CARF, Tribunais Superiores e posição da doutrina tributária quanto aos critérios de qualificação do caráter interpretativo na norma aplicável.

Diverge que não é que houve aleatoriamente uma aquisição entre partes relacionadas com atribuição de valor de mercado, assemelhando a adoção de uma reavaliação espontânea, pois sustenta que a reorganização societária efetuada pelo conglomerado alguns anos depois da aquisição feita junto à família Katz, reitera que se trata, em essência, do mesmo valor efetivamente praticado em uma operação entre terceiros independentes.

Sob este prisma, propugna que a própria doutrina contábil, inclusive, admite que o "ágio interno" deve ser tratado da mesma forma que o sobrepreço proveniente de transações levadas a efeito entre partes não-relacionadas para fins fiscais. Não obstante isto, contra argumenta que as normas de contabilidade citadas no relatório de conclusão dos trabalhos não apenas são posteriores aos fatos geradores em discussão, mas também nada repercutem no plano tributário. Reforça a tese mencionado excerto de artigo do jornal Valor Econômico e trecho de voto proferido no CARF para ampara suas assertivas que visam refutar a glosa das despesas de ágio.

Realça que períodos de dedução das despesas com amortização do ágio foram realizadas com observância com as normas que instituíram o Regime Tributário de Transição (RTT) e na linha de diversas interpretações manifestadas em precedentes atuais do CARF que analisaram litígios de natureza análoga à situação observada nos presentes autos, confirmando-se, reiteradamente, a inoccorrência de restrições no contexto da Lei nº 9.532/97.

Renovando-se que a entidade cumpriu todos os requisitos previstos na legislação societária e fiscal para que os valores registrados a título de ágio pudessem ser considerados como amortizáveis e dedutíveis, acentua que os alienantes da participação societária negociada pela Família Katz efetuaram a apuração de ganhos de capital tributáveis no Brasil. Segundo a defesa, as importâncias foram levadas em consideração tanto em relação à fração paga diretamente no Brasil

pela empresa impugnante e pela Santa Verônica, quanto à parcela quitada originalmente pela Saint-Gobain França.

Desse modo, compreende que se legitima o direito do conglomerado exercer o aproveitamento integral do ágio relacionado naquela aquisição. Reforça sua tese assentando que a jurisprudência do CARF tem validado a lógica interpretativa adotada pela empresa impugnante.

Encerra este tópico da defesa, realçando que uma das razões para o legislador permitir a dedução das despesas de amortização fiscal de ágio é a intenção de incentivar as fusões e aquisições de empresas nacionais, levando à tributação imediata do ganho de capital do alienante e autorizando, por outro lado, a amortização fiscal do ágio pelo adquirente de forma apenas diferida. Reforça sua tese com base em excerto de doutrina tributária e precedentes do CARF.

Sob tal perspectiva, assegura que também se mostra equivocada a glosa pela autoridade autuante, pois, a tributação dos ganhos de capital auferidos pela Família Katz conferiu ainda maior legitimidade à dedutibilidade das despesas de amortização do ágio em discussão.

Noutra perspectiva, reclama o descabimento da imputação da multa qualificada (150%), porquanto não comprovada as hipóteses descritas nos art. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, pois a ocorrência da conduta infracional foi demonstrada de forma presumida ou genérica, bem assim sem prova amparada por meios hábeis e idôneos.

Referenciando-se a precedentes do CARF, cita o teor da Súmula CARF nº 14 e 25 que versam sobre a linha de interpretação para aplicação de multa qualificada e perda de seus efeitos na hipótese de ausência de prova inequívoca da prática das condutas dolosas.

Adverte que, afora no excerto destacado para suas conclusões, o autuante não evidenciou a intencionalidade da entidade em relação aos fatos geradores da obrigação principal.

Insiste que os atos praticados foram realizados em ambiente absolutamente transparente e submetidos à aprovação de órgãos de regulação (CADE), não sendo razoável ventilar que àquela autoridade regulatória permita a realização de uma operação com características de simulação.

Além disto, acentua que a empresa submete-se ao Acompanhamento Econômico-Tributário Diferenciado, revelando a falta de pertinência da ocorrência fraude e conluio entre as partes envolvidas para fins de ocultação de registros contábeis alusivos à dedução do ágio. Avigora a vedação de atribuição de penalidade nesta proporção baseado em tese interpretativa acerca dos pressupostos observáveis no disposto no art. 112 do CTN e no art. 76, inciso II, alínea a da Lei nº 4.502/64.

Finalmente, assegura que multa qualificada não é aplicável na hipótese da existência de substância econômica na operação, mesmo nos casos em que o ágio

deduzido pelo contribuinte tenha resultado de operações com partes relacionadas.

Protesta que a sanção apenas se aplica nos casos em que não haja qualquer justificativa econômica para a reorganização societária e o ágio resulte de uma verdadeira reavaliação patrimonial sem qualquer pagamento ou razões empresariais, fato que, segundo a defesa, não se enquadra no caso em análise.

Por todas as razões acima expostas, entende demonstrada a improcedência da incidência da multa qualificada de 150%. Reforça sua tese com citação de ementas de precedentes do CARF.

Reclama ainda a ilegitimidade da incidência da multa isolada decorrente da falta de recolhimento das estimativas ante falta de pertinência de imputação da penalidade, cumulativamente, com a multa de ofício vinculada sobre os valores do imposto de renda e da contribuição social.

Conclui alegando a impertinência de incidência de juros de mora sobre a multa punitiva imputada sobre os valores autuados.

De todo o exposto, em apertada síntese, encerra a pretensão solicitando que seja dado provimento as todas as razões pormenorizadas na peça impugnatória, reconhecendo-se a validade do ágio apurado na aquisição de participação societária, bem como a declaração de improcedência da glosa das despesas ajustadas nas bases imponíveis de IRPJ e da CSLL.

Subsidiariamente, pede que afaste a qualificação da multa de ofício e da isolada sobre a insuficiência no recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e da CSLL e, por derradeiro, a incidência de juros SELIC sobre a multa de ofício.

Encerra protestando a juntada posterior de documentos adicionais que possam comprovar de tudo o quanto integra o conjunto de suas alegações.

No que concerne às defesas pertinentes às sujeições passivas atribuídas aos diretores da entidade, em uníssono, primeiramente, reclamam a tempestividade e a legitimidade na apresentação das peças impugnatórias vertentes a estas questões específicas.

Outrossim, protestam a incompetência do autuante para lavratura do Termo de Responsabilidade Tributária.

De acordo com as peças impugnatórias, a competência para tal reserva-se exclusivamente à Procuradora da Fazenda Nacional. Para tanto, pauta suas alegações com a citação de ementas de precedentes emitidos pelo CARF.

Diante disto, compreende a ocorrência de vício de nulidade quanto aos respectivos termos de sujeição passiva.

Adicionalmente, argumenta a falta de fundamentação e descrição clara dos fatos que justificassem o vínculo de responsabilização na forma do disposto no art. 135 do CTN.

Assevera que não há qualquer elemento, prova ou indício - direto ou indireto - que possa justificar a atribuição de vínculo de responsabilidade solidária aos diretores da Saint-Gobain, inclusive qualquer justificativa quanto à suposta prática excessiva de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto.

Neste sentido, argumentam que não há apontamento nesse sentido porque simplesmente não houve nenhum ato praticado pelos impugnantes que justifique a correspondente responsabilização solidária na autuação fiscal.

Sob a ótica dos impugnantes (responsáveis solidários), a questão é evidente a partir do exame da situação de cada diretor(a) em face da ocorrência dos respectivos fatos geradores; logo, sustenta-se que nenhum deles tem qualquer relação com a operação realizada em 2008 e com as subsequentes amortizações, ou seja, nenhum vínculo, direto ou indireto, com a matéria adstrita à conduta infracional imputada à pessoa jurídica:

NOME	CPF	Diretoria
Jean Claude Guy Breffort	166.929.868-00	Diretor – Conduzido ao posto após a reorganização societária de 2008
Benoit Marie Bernard D Iribarne	235.288.628-74	Diretor – Conduzido ao posto após a reorganização societária de 2008
Francisco Sanches Neto	010.660.068-06	Diretor – Conduzido ao posto após a reorganização societária de 2008
Adriana Martins Figueiredo Rillo Montini	111.164.878-61	Diretora de Recursos Humanos - Deixou a Administração em 19/09/2012
Roberto Luiz Hecksher Correa Netto	385.072.347-04	Diretor de Recursos Humanos - Deixou a Administração em 19/09/2012
Cláudio Meirelles Bastos de Oliveira	872.450.358-49	Diretor Adjunto de Operações (Divisão Fibrocimento) – Conduzido ao posto após a reorganização societária após 2008
Aymeric Marie Roger Claude Mautin	060.149.947-69	Diretor de Operações (Divisão Fibrocimento) – Conduzido ao posto após a reorganização societária após 2008
Carlos Alberto Orlando	607.618.498-15	Diretor de Operações (Divisão Argamassas)
Ildeu Cardoso da Silva	245.185.908-30	Diretor de Operações (Divisão Materiais Cerâmicos)
Reinaldo de Andrade Valu	085.888.748-73	Diretor de Operações (Divisão Materiais Cerâmicos) - Conduzido ao posto após a reorganização societária após 2008
José Alonso Kafer	511.632.418-49	Diretor de Operações (Divisão Cerâmicas e

		Plásticos)
Renato Nogueira da Silva Holzheim	057.014.568-62	Diretor de Operações (Divisão Argamassas) – Deixou a Administração em 19/09/2012
Gustavo dos Santos Maya Vianna	984.610.447-20	Diretor de Operações (Divisão Canalização) - Conduzido ao posto após a reorganização societária após 2008
Aleixo Raia Falci	638.150.108-10	Diretor de Operações (Divisão Abrasivos) - Conduzido ao posto após a reorganização societária após 2008
Eduardo Eleutério	157.500.938-24	Diretor de Operações (Divisão Isolação) - Conduzido ao posto após a reorganização societária após 2008
Carlos William de Macedo Ferreira	045.745.918-20	Diretor – Desligado da empresa no ano de 2007, ou seja, antes mesmo da operação de reorganização societária.
Fernando de Castro Rodrigues	066.410.838-53	Diretor de Recursos Humanos – Indicado ao posto em 1º/04/2009 e desligado das funções antes da ocorrência dos fatos geradores

No tocante a esta questão, protesta-se que o Decreto 70.235/72, em seu artigo 10, determina que o lançamento fiscal deve ser feito por servidor competente, no local de verificação da falta e conterà obrigatoriamente: (i) a qualificação do autuado; (ii) o local, a data e a hora da lavratura; (iii) a descrição do fato; (iv) a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; (v) a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 dias; (vi) a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e número de matrícula.

Dessa forma, acentua-se que o auto de infração deve descrever todos os elementos indispensáveis à identificação da obrigação atribuída ao sujeito passivo, ou seja, não bastando a mera descrição do fato que ensejou a autuação, mas, sim, a exposição clara e precisa, a fim de que se disponha de meios suficientes para, querendo, se defender das infrações que lhe foram imputadas. Menciona princípios constitucionais que albergam a proteção do exercício de defesa e torna inadmissível a imputação de responsabilidade solidária com base em uma simples presunção. Avigora as teses citando ementas de precedentes do CARF.

Reclama que o art. 135, inciso III, do CTN, representa uma típica norma de exceção, tratando apenas da hipótese de responsabilidade exclusiva de terceiros que tenham agido com dolo comprovado e que, por isso, devem substituir o contribuinte na obrigação tributária, desde que praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, descabendo-se a incidência em decorrência de mero inadimplemento da obrigação principal. Avigora sua tese comentado as orientações expressas no Portaria PGFN nº 180 de 25/02/2010 e do Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55, de 14/01/2009.

De acordo com a tese da defesa, a autoridade autuante nada observou neste sentido, visto que a análise dos respectivos Termos de Sujeição Passiva Solidária

evidencia a simples presunção dos atos ilícitos cometidos pelos diretores da empresa autuada.

Finalmente, ao longo da defesa, contextualiza e repisa alegações de mérito reportadas na peça impugnatória da pessoa jurídica com o intuito de cancelamento dos efeitos da autuação fiscal em comento.

Ato contínuo, a autoridade preparadora encaminha os autos do processo à DRJ/SPO para julgamento da impugnação.

É o relatório.

A pessoa jurídica foi cientificada do acórdão de impugnação em 15/01/2019, (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, fl. 4.788) e apresentou em 12/02/2019 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada, fl. 4.808) o recurso voluntário de fls. 4.809 a 4.848.

Já os devedores solidários arrolados pela autoridade fiscal foram cientificados do acórdão de impugnação e apresentaram os respectivos recursos voluntários de acordo com o demonstrativo abaixo:

NOME	DATA DA CIÊNCIA	DATA DO RECURSO
Jean Claude Guy Breffort	18/01/2019 (fl. 4.797)	14/02/2019 (fl. 5.861)
Benoit Marie Bernard D Iribarne	18/01/2019 (fl. 4.796)	14/02/2019 (fl. 5.223)
Francisco Sanches Neto	18/01/2019 (fl. 4.800)	14/02/2019 (fl. 5.679)
Adriana Martins Figueiredo Rillo Montini	21/01/2019 (fl. 4.795)	14/02/2019 (fl. 4.950)
Roberto Luiz Hecksher Correa Netto	17/01/2019 (fl. 4.791)	14/02/2019 (fl. 6.225)
Cláudio Meirelles Bastos de Oliveira	17/01/2019 (fl. 4.792)	14/02/2019 (fl. 5.406)
Aymeric Marie Roger Claude Mautin	24/01/2019 (fl. 4.804)	14/02/2019 (fl. 5.132)
Carlos Alberto Orlando	18/01/2019 (fl. 4.793)	14/02/2019 (fl. 5.315)
Ildeu Cardoso da Silva	24/01/2019 (fl. 4.805)	14/02/2019 (fl. 5.570)
Reinaldo de Andrade Valu	17/01/2019 (fl. 4.799)	14/02/2019 (fl. 6.043)
José Alonso Kafer	24/01/2019 (fl. 4.806)	14/02/2019 (fl. 5.952)

Renato Nogueira da Silva Holzheim	30/01/2019 (fl. 4.802)	14/02/2019 (fl. 6.134)
Gustavo dos Santos Maya Vianna	30/01/2019 (fl. 4.772)	
Aleixo Raia Falci	30/01/2019 (fl. 4.803)	14/02/2019 (fl. 5.041)
Eduardo Eleutério	18/01/2019 (fl. 4.798)	14/02/2019 (fl. 5.497)
Carlos William de Macedo Ferreira	18/01/2019 (fl. 4.801)	
Fernando de Castro Rodrigues	18/01/2019 (fl. 4.794)	14/02/2019 (fl. 5.588)

Verifica-se que todos os recursos voluntários dos devedores solidários foram apresentados tempestivamente. Constata-se, ademais, que o responsável tributário Gustavo dos Santos Maya Vianna não apresentou recurso voluntário.

Os recursos voluntários apresentados pelos devedores solidários são absolutamente idênticos entre si, razão pela qual os motivos e fundamentos adotados em relação a um deles abarcará as 15 defesas apresentadas. Aliás, note-se ainda que os recursos voluntários dos devedores solidários meramente reproduzem as razões apresentadas nas peças impugnatórias.

O recurso voluntário da Contribuinte (fls. 4.809 a 4.848) basicamente reproduz os argumentos da impugnação com acréscimo de contrapontos ao decidido pela DRJ, com os seguintes destaques principais:

→ as premissas fáticas adotadas pela DRJ são equivocadas pois à luz da Lei nº 9.532/1997 não havia qualquer limitação ao registro do ágio quando a aquisição de participações societárias se desse entre entidades vinculadas;

→ o ágio amortizado tinha como origem a aquisição da Quartzolit em 1997, operação ocorrida entre partes independentes e não relacionadas;

→ em 2008, durante um processo de reorganização societária da Grupo, a Recorrente adquiriu a parcela detida pela Saint-Gobain (francesa) da Quartzolit;

→ a decisão recorrida não reconhece esse histórico sob a alegação de “...descabido estabelecer qualquer nexos causal sob este (sic) ótica, entre os referidos atos empresariais, dado o alongado lapso temporal entre a aquisição de quotas de capital entre partes independentes (1997) e a transação de incorporação entre partes relacionadas (2008)”;

→ o custo suportado pela Recorrente implicou em desembolso real e foi o mesmo incorrido, em 1997, pela Saint-Gobain França;

→ o lapso temporal decorrida entre a aquisição da Quartzolit pela Saint-Gobain França (1997) e a aquisição desta participação societária pela Recorrente (2008), tudo ocorreu dentro do mesmo contexto e o lapso decorrido demonstra ausência de artificialidade ou abuso;

→ o legislador, ao permitir a dedução da despesa com amortização do ágio, possibilitou a tributação imediata do ganho de capital auferido pela parte alienante, o que ocorreu no presente caso quando da aquisição operacionalizada em 1997;

→ diversamente do que sustenta a DRJ, não há outros requisitos para que se possa deduzir as despesas decorrentes de ágio além daqueles expressos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997;

→ mesmo se for isolada a operação ocorrida em 2008, não há fundamento para a glosa da despesa com amortização do ágio;

→ que à época dos fatos discutidos neste processo as decisões administrativas e a doutrina admitiam a possibilidade de deduzir despesa com ágio interno;

→ a decisão recorrida não poderia desconsiderar os efeitos jurídico-tributários dos atos válidos praticados pelo Grupo empresarial;

→ os atos discutidos na presente lide, quando muito, deveriam ser considerados como opção fiscal do Grupo Saint-Gobain, não se caracterizando como vício social, conforme apontado pela DRJ;

→ quanto à sanção qualificada, ao contrário do que sustenta a decisão recorrida, não há qualquer elemento que possa justificar sua aplicação ao caso em julgamento;

→ quanto à multa isolada, não cabe sua aplicação concomitantemente com a multa de ofício, impondo-se a aplicação ao caso do princípio da consunção, consolidado no âmbito do CARF;

A peça de defesa é finalizada com o pedido de provimento integral do recurso voluntário e subsidiariamente, se a decisão se der pelo voto de qualidade, pela aplicação do previsto no art. 24 da LINDB, como pelo art. 112 do CTN.

Registre-se ainda que esta matéria não é nova no âmbito deste Conselho, que julgou, em caráter definitivo, a mesma operação societária com respectiva glosa das despesas com amortização do ágio nos anos de 2008 a 2010. O acórdão nº 9101-004.278, de 10/07/2019, decidiu por 7 votos contra 1 que a glosa da amortização do ágio foi procedente, em decisão assim ementada:

[...]

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

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

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, incorporação e fusão).

DESPESAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO.

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

DESPESAS. FATOS ESPONTÂNEOS.

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

CONDIÇÕES PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TESTES DE VERIFICAÇÃO.

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

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

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 se dirigem às pessoas jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida. Deve-se consumir a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o

lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente. Compartilhando do mesmo patrimônio a controladora e a controlada ou coligada, 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.

**AQUISIÇÃO. ALIENANTE E ADQUIRENTE. EMPRESAS SEM VÍNCULO.**

A aquisição do investimento predicada pelo art. 7º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, pressupõe operação entre adquirente e alienante sem vínculo empresarial. Não há sentido exigir positividade para explicitar que adquirente e alienante não podem ser do mesmo grupo empresarial, vez que o conceito de aquisição envolve uma transação entre partes independentes. Alienação de investimento de uma controladora para sua controlada não é aquisição, é transferência interna de fluxo de caixa entre empresas de mesmo grupo, e por isso não se mostra apta a lastrear existência de despesa amortizável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à dedutibilidade das despesas de amortização de ágio e, **no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Livia De Carli Germano (relatora), que lhe deu provimento.** Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura.

Em seguida, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me a relatoria do feito.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Maurício Novaes Ferreira**, Relator

### **1 – ADMISSIBILIDADE**

Os recursos voluntários são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade, razões que autorizam o seu conhecimento.

Registre-se que não houve apresentação de recurso voluntário por parte do devedor solidário Gustavo dos Santos Maya Vianna.

O recurso de ofício atende aos limites previstos na Portaria MF nº 2/2023, razão pela qual também deve ser conhecido.

## 2 – MÉRITO

### 2.1 – Despesas com amortização de ágio

A grande celeuma deste processo decorreu da glosa efetuada pela autoridade fiscal na dedução, pela Recorrente, de despesas decorrentes de amortização de ágio.

A autoridade fiscal limitou expressamente o alcance do trabalho fiscal ao suposto ágio gerado na operação ocorrida em 2008 em função da aquisição, pela Recorrente, das participações detidas pela Saint-Gobain (França) na Quartzolit.

#### 2.1.1 – Dos fatos que ensejaram a autuação fiscal

O caso ora em julgamento apresenta uma estruturação relativamente simples quando comparado a outros projetos de reorganização societária. Segundo a narrativa da autoridade fiscal, a Recorrente, em conjunto com a **Santa Verônica Empreendimentos e Participações S/C Ltda. e Weber Et Broutin (atual Saint-Gobain Weber)**, uma empresa sediada na França, adquiriu em 1997 as ações da Quartzolit.

Efetivada a transação, a Quartzolit restou dividida entre a Saint-Gobain Weber (detentora de 50% da participação); a Saint-Gobain (Recorrente, com 35% da participação) e a Santa Verônica (15% da participação).

Esta situação perdurou até 2006, quando a Recorrente incorporou a Santa Verônica e passou a deter também, como a Saint-Gobain Weber, 50% da participação na Quartzolit.

Em junho de 2008, a Saint-Gobain Weber alienou, por R\$ 210.000.000,00, sua participação na Quartzolit para a Recorrente. O patrimônio líquido da Quartzolit fora avaliado em R\$ 108.302.300,00, resultando num ágio de R\$ 155.848.850,00 (valor da operação deduzido de 50% do valor do patrimônio líquido da investida). Desde daquele mês, a Recorrente passou a amortizar o ágio gerado na operação.

A autoridade fiscal comprovou, fato não questionado pela Recorrente, que as empresas envolvidas estavam todas sob o mesmo controle societário:

Como ponto de partida para o presente exame, deve-se atentar aos quadros acionários/societários das sociedades envolvidas nas transações das quais resultou o “novo ágio” registrado no **Fiscalizado** no ano de **2008**.

O **Fiscalizado** e a sua sócia **Saint-Gobain Weber** (antiga **Weber Et Broutin**) pertenciam à época ao mesmo grupo empresarial, conforme comprovação obtida pela fiscalização durante o procedimento fiscal que foi objeto do processo **16561- 720.184/2013-35**. Conforme organogramas apresentados, o **Fiscalizado** e adquirente, era controlado indiretamente, por intermédio da SPAFI e da Saint-Gobain SG SPPI, pela Companhia de Saint-Gobain S/A – França, com participação de 100%. Em pesquisa efetuada no sistema **Orbis** verificou-se que a alienante, a

**Saint-Gobain Weber**, também era controlada pela mesma Companhia de Saint-Gobain S/A – França, com participação de 99,99%. O sistema **Orbis** consiste num banco de dados, de propriedade da empresa BvD – Bureau Van Dijk, domiciliada em Bruxelas, na Bélgica, com escritórios em diversos países, incluindo E.U.A., México e Argentina, contendo informações públicas coletadas de diversas fontes sobre milhões de empresas em todo o mundo. À época do procedimento fiscal efetuado, a **RFB** possuía um contrato nacional para acesso a esse banco de dados por meio da internet.

Assim, fica caracterizado o fato de que o ágio aqui discutido, gerado no momento em que a **Saint-Gobain Weber** (antiga **Weber Et Broutin**) aliena sua participação na **Quartzolit** ao **Fiscalizado**, foi gerado em uma operação intragrupo, ou seja, entre partes que não eram independentes.

A Recorrente, como afirmado, não contesta a vinculação das envolvidas na operação societária a um único Grupo empresarial. Sua linha de defesa, quanto aos fatos, dirige-se ao que reputa início da operação, que teria ocorrido em 1997 entre partes independentes (o Grupo Saint-Gobain e as pessoas físicas que alienaram a Quartzolit) e, também ao pagamento efetuado à Saint-Gobain Weber pela aquisição da participação na Quartzolit, fato também incontroverso nos autos.

### **2.2.2 – Da aplicação ao caso ora em julgamento do *decisum* formalizado por meio do acórdão nº 9101-004.278**

Como afirmando no relatório, os mesmos fatos objeto do presente julgamento foram anteriormente apreciados por este CARF em relação aos fatos geradores ocorridos nos anos de 2008 a 2010.

Ainda que se refiram ao processo nº 16561.720184/2013-35, abarcam, com relação a esta matéria, exatamente os mesmos fatos ora devolvidos a este Colegiado. Assim, com supedâneo no previsto no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784/1999, adoto, como razão de decidir e por concordar integralmente com eles, os fundamentos expressos no voto vencedor do acórdão nº 9101-004.278, de lavra do ilustre ex-Conselheiro André Mendes Moura, redigido nos seguintes termos:

#### 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.

Interessante 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 escritural<sup>1</sup>. Nesse contexto, houve um realinhamento das normas contábeis no Brasil, e por consequência do conceito do *goodwill*. Em síntese, ágio contábil passa (melhor dizendo, volta) a ser a diferença entre o valor da aquisição e o valor patrimonial justo dos ativos (patrimônio líquido ajustado pelo valor justo dos ativos e passivos).

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

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

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

## 2. Aproveitamento do Ágio. Hipóteses

Apesar de já ter sido apreciado 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:

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

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.

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

(...) (grifei)

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

#### 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) manter, 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 cisão<sup>2</sup>.

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 1997<sup>3</sup>, 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.

<sup>2</sup> Ver Acórdão nº 1101-000.841, da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara do CARF, da relatora Edeli Pereira Bessa., p. 15

<sup>3</sup> 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.

Não vacilou a doutrina abalizada de LUÍS EDUARDO SCHOUERI<sup>4</sup> ao discorrer, com precisão sobre o assunto:

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.

Merece transcrição o Relatório da Comissão Mista<sup>5</sup> 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 incorporador (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.

<sup>4</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários). São Paulo : Dialética, 2012, p. 66 e segs.

<sup>5</sup> 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.

(...)

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.

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 repercussão na contabilidade da investidora, para refletir o acréscimo patrimonial realizado. A conta de ativos em investimentos é debitada na investidora, e, por sua vez, a contrapartida, apesar de creditada como receita, é excluída na apuração do Lucro Real. Com certeza, não faria sentido tributar os lucros na investida, e em seguida tributar o aumento do patrimônio líquido na investidora, que ocorreu precisamente por conta dos lucros auferidos pela investida.

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

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

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro

real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subseqüentes 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.

#### 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/99<sup>6</sup>.

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

#### 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.

---

<sup>6</sup> Art. 324. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, § 1º).

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

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

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

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

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.

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

#### 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 ATALIBA<sup>7</sup>.

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*.

<sup>7</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, 6ª ed. São Paulo : Malheiros Editores, 2010, p. 51 e segs.

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 pólo da relação, a pessoa jurídica adquirida com ágio foi a pessoa jurídica B. Ou seja, o aspecto pessoal da hipótese de incidência, no caso, autoriza o aproveitamento do ágio a partir do momento em que a pessoa jurídica A (investidora) e a pessoa jurídica B (investida) passem a integrar a mesma universalidade.

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

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

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

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

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

Na realidade, o requisito expresso de que investidor e investida passam a compor o mesmo patrimônio, mediante evento de transformação societária, no qual a investidora absorve a investida, ou vice versa, encontra fundamento no fato de que, com a confusão de patrimônios, o lucro auferido pela investida passa a integrar a mesma universalidade da investidora. SCHOUERI<sup>8</sup>, 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.

---

<sup>8</sup> SCHOUERI, 2012, p. 62

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

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

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

Isso porque, partindo-se da construção da norma conforme operação no qual "Se A é, B deve-ser", onde a primeira parte é o antecedente, e a segunda é o conseqüente, 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 conseqüente ("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.

#### 8. Consolidação

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

A primeira verificação parece óbvia, mas, diante de todo o exposto até o momento, observa-se que a discussão mais relevante insere-se precisamente neste momento, situado antes da subsunção do fato à norma. Fala-se insistentemente se haveria impedimento para se admitir a construção de fatos que buscam se amoldar à hipótese de incidência de norma de despesa. O ponto é que, independente da genialidade da construção empreendida, da reorganização societária arquitetada e consumada, a investidora originária prevista pela norma não perderá a condição de investidora originária. 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.

#### 9. Sobre o Caso Concreto

Feitas as considerações, passo a analisar o caso concreto.

Transcrevo os eventos societários descritos pela decisão recorrida:

- A fiscalizada, desde 1997, adquiriu várias participações societárias, com ágio. Em 2008, várias dessas empresas foram incorporadas, iniciando-se então a amortização do ágio gerado em suas aquisições.

- O objeto da presente autuação são as amortizações do ágio gerado na aquisição, por parte da fiscalizada (antes Brasilit S.A.) da participação societária de 50%, na Saint-Gobain Quartzolit (antiga Argamassas Quartzolit Ltda.), CNPJ nº 60.729.795/000103, detida pela Saint Gobain Weber France (anteriormente Weber et Broutin).

- A SaintGobain Weber France e a SaintGobain do Brasil Produtos Industriais e Construção Ltda. (fiscalizada) pertenciam à época (e ainda pertencem) ao mesmo grupo empresarial.

- Empresas envolvidas por nomes simplificados:

- Brasilit S.A., Brasilit Indústria e Comércio Ltda., Saint-Gobain Brasilit Ltda., e Saint-Gobain do Brasil Produtos Industriais e para Construção Ltda., CNPJ nº 61.064.838/000133 doravante "fiscalizada" ou SG Brasil.

- Weber et Broutin e SaintGobain Weber France doravante SG France.

- Argamassas Quartzolit Ltda. e Saint Gobain Quartzolit Ltda., CNPJ nº 60.729.795/000103 doravante Quartzolit.

- Santa Verônica Empreendimentos e Participações S/C Ltda., CNPJ nº 00.402.837/000167 doravante Sta. Verônica.

- Em 17 de dezembro de 1997, a fiscalizada, adquiriu participação na Quartzolit, juntamente com as empresas do mesmo grupo Santa Verônica Empreendimentos e Participações S/C Ltda., CNPJ nº 00.402.837/000167 e a SG France (hoje Saint-Gobain Weber France), de seus sócios à época, Egon Katz de Castro, Ricardo Katz de Castro - Em razão da operação acima descrita, a SG France passou a deter participação de 50% na Quartzolit representada por 20.433.412 quotas, a Sta. Verônica restou com 15% de participação representada por 6.130.023 quotas e a fiscalizada com 35% de participação, representada por 14.303.389 quotas da Quartzolit. Castro, Gabriela Eugenia Faltay de Castro e Margot Katz de Castro.

- O doc. "12. Qtz\_instr de promessa de cessão e transf de quotas", referente à operação acima, datado de 27 de novembro de 1997, foi contratado entre Egon Katz de Castro, Ricardo Katz de Castro, Gabriela Eugenia Faltay de Castro e Margot Katz de Castro e a SGBrasil, não figurando nele a SG France ou a Sta. Verônica.

- Em 17 de dezembro de 1997, data da efetiva alienação das quotas, o doc. "14.Qtz\_Termo Aditivo de Promessa de Cessão" dá conta da transferência de parte dos direitos de aquisição por parte da SG Brasil, da participação societária na Quartzolit, à Sta Verônica e à SG France.

- Em 31 de outubro de 2006, a Sta. Verônica é incorporada pela SG Brasil, conforme docs. 19 a 22, pelo seu valor patrimonial. Dessa forma, a SG Brasil passa

a ter participação na Quartzolit de 50%, restando os outros 50% em poder da SG France.

- Em 1º de junho de 2008, a SG France aliena sua participação na Quartzolit à SG Brasil (doc. "23. Alienação Quartzolit SGFrance SG Brasil"). - A SG Brasil pagou, efetivamente R\$ 210.000.000,00 pela participação de 50% na Quartzolit, de titularidade, até aquela data da SG France. A SG France se retira, então, da sociedade, em 1 de junho de 2008, restando a SG Brasil com 100% de participação na Quartzolit.

- Em decorrência dos valores do PL da Quartzolit de R\$ 108.302.300,00 (50% do PL = R\$ 54.151.150,00) e do valor pago pela SG Brasil à SG France por 50% de participação na Quartzolit (R\$ 210.000.000,00), surge um ágio na operação de R\$ 155.848.850,00.

- Em 1º de junho de 2008 (doc 25), a SG Brasil incorpora a Quartzolit. A Justificativa e Protocolo de Incorporação se encontram no doc. 23.

-- A partir dessa data, a SG Brasil começa a amortizar o ágio gerado tanto na operação de aquisição de participação de 35% na Quartzolit em 1997, quanto pela incorporação da Sta. Verônica em 2006 e agora, pela aquisição de 50% de participação de 50% anteriormente de titularidade da SG France. (Grifei)

Como se pode observar, o investimento QUARTZOLIT foi adquirido pelo grupo econômico controlado pela SG FRANCE. Na ocasião, a SG FRANCE, controladora, passou a deter 50% da participação da QUARTZOLIT. A SG BRASIL, controlada pela SG FRANCE, detinha 35% da participação da QUARTZOLIT. A STA VERÔNICA, por sua vez, detinha 15% de participação da QUARTZOLIT. A STA VERÔNICA era controlada pela SG BRASIL.

Ocorre que, posteriormente, todas as transações foram efetuadas dentro de empresas do grupo econômico.

Em outubro de 2006, a STA VERÔNICA é incorporada pela SG BRASIL. Assim, a SG BRASIL passa a deter 50% da participação da QUARTZOLIT, e a SG FRANCE continua a deter 50% da participação da QUARTZOLIT.

Na sequência, a SG BRASIL efetua pagamento, para a SG FRANCE, sua controladora, para a participação dos 50% remanescentes da QUARTZOLIT.

A SG BRASIL passa a ser controladora integral da QUARTZOLIT. A SG FRANCE continua a ser controladora da SG BRASIL.

A SG BRASIL incorpora a QUARTZOLIT e passa a aproveitar da despesa de amortização de ágio.

A circulação de recursos financeiros decorrente das operações societárias descritas a partir de outubro de 2006 ocorreu dentro das empresas do grupo econômico da SG FRANCE.

Avaliando-se a movimentação empreendida dentro do grupo econômico, o que se verifica é uma transferência de recursos entre controladora e controladas.

Não há que se falar em aquisição de investimento, quando o investimento, em nenhum momento, deixou de pertencer à controladora do grupo econômico, a SG FRANCE.

A aquisição de um ativo pressupõe a circulação de riqueza entre um alienante e um adquirente e, por óbvio, não há sentido dizer que se o alienante é controlador do adquirente, houve uma efetiva aquisição.

Se o alienante controla o adquirente, pode dizer que o preço do ativo X é de X+1. O adquirente, empresa controlada, efetua o “pagamento” por X+1.

Ora, o valor financeiro correspondente a X+1, que antes estava no caixa da adquirente, ingressa no caixa da alienante.

Para o grupo econômico, não há nenhuma mudança. O que houve foi mera transferência de recursos financeiros da uma empresa para outra.

Não é essa natureza de “aquisição” que é tratada pelo art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997.

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

(...)

Quando o legislador fala em aquisição, pressupõe que o adquirente e o alienante promovem uma circulação de riqueza no mercado. Pressupõe que o investimento alienado foi objeto de aquisição por sobrepreço porque as partes do negócio tinham a independência necessária para chegar a um acordo.

Será que caberia ao legislador dizer que, por aquisição de investimento, o alienante e a adquirente não poderiam ser controlados por uma mesma empresa? Ou que o alienante não poderia controlar a adquirente, ou vice versa? Improvável. Já é suficientemente claro positivar que o ágio é gerado a partir da aquisição por sobrepreço de um investimento. Não faz sentido exigir que se diga que a aquisição deve ser entre um alienante e um adquirente que não tenham nenhum vínculo de controle.

O que se observa no caso concreto é a geração de uma despesa artificial. O sobrepreço pago ao investimento em nenhum momento deixou de integrar o caixa do grupo econômico. O que pretendeu a Contribuinte foi gerar uma despesa dedutível para o grupo econômico, sem nenhuma contrapartida. É precisamente do que trata o tópico 6 do presente voto.

Assim, diante da constatação de que não houve a aquisição predicada pelo art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, não há que se falar em ágio a ser amortizado.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da Contribuinte.

Pois bem, de acordo com o voto vencedor acima transcrito, não há como se admitir a dedução de despesa com amortização do ágio gerado na aquisição, pela Saint-Gobain (Recorrente) da participação que a Saint-Gobain Weber detinha na Quartzolit.

Apenas ressalvo, do voto vencedor acima, que as duas empresas envolvidas estavam sob controle de uma terceira empresa, a Companhie de Saint-Gobain S/A, sediada na França. Este fato em nada subverte as conclusões a que chegou o julgado acima transcrito, posto que a razão de fundo permanece exatamente a mesma, ou seja, as empresas envolvidas na operação pertenciam a um mesmo grupo empresarial e estavam sujeitas a uma vontade única, fato que desautoriza a dedução da despesa decorrente do suposto ágio na operação entre elas empreendida.

Por todo o exposto, não há como acolher a pretensão da Recorrente em relação à glosa das despesas com amortização de ágio promovidas pela autoridade fiscal.

## **2.2- Da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais**

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL é matéria controvertida no âmbito deste Conselho.

Sustenta a Recorrente que a multa isolada é descabida, posto não poder ser exigida simultaneamente com a multa de ofício, o que configuraria a exigência de duas infrações relacionadas ao mesmo fato jurídico.

Advoga ainda que o princípio da consunção impede a exigência concomitante das duas sanções e que a Súmula CARF nº 105 vedaria a cobrança da multa isolada.

Eu me filio aos que admitem a exigência da penalidade quando os fatos geradores ocorreram a partir de 2007. Peço vênia para reproduzir, nos termos autorizados pelo art. 50, § 1º da Lei nº 9.784/1999, o voto vencido proferido pelo ilustre Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado no acórdão nº 9101-005.695, adotando-o como razão de decidir em relação a esta matéria:

Inexiste qualquer conflito legal para aplicação da multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo em conjunto com a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas.

Desde logo afasto a aplicação da súmula CARF nº 105<sup>9</sup>, porquanto o lançamento da multa isolada, sobre os períodos abrangidos no recurso especial, foi

---

<sup>9</sup> Súmula CARF nº 105:

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

fundamentado no Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Com efeito, o alcance da referida súmula é limitado às exigências formalizadas anteriormente às alterações legislativas introduzidas pela Lei nº 11/488/2007. O enquadramento legal citado expressamente no texto da súmula (*art.44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996*) deixou de existir a partir de 22/01/2007.

Na mesma data, foi publicada no DOU (edição extra) e entrou em vigor a Medida Provisória nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007<sup>10</sup>. Foram alterados o percentual aplicável (de 75% para 50%) e também a base de incidência da multa (*antes, a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, após, o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado*).

Assim, com relação aos fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 2007, os Conselheiros podem votar de acordo com seu livre convencimento sobre a matéria.

Com efeito, a lei prevê expressamente aplicação da penalidade isolada no caso do descumprimento da obrigação de recolher o tributo estimado mensalmente, mesmo se apurado prejuízo ao final do exercício.

Entendeu o legislador que tal infração (falta de recolhimento da estimativa) não deve ser ignorada.

<sup>10</sup> Lei nº 11488/2007:

Art. 14. O art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

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

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

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

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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

§ 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.

I - (revogado);

II - (revogado);

III- (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

..... ” (NR)

Com vistas à proteção da arrecadação tributária e prestigiando os contribuintes que em situação equivalente efetuaram os recolhimentos devidos por antecipação, houve por bem o legislador estabelecer uma penalidade para aquela infração, que não se confunde de modo algum com a multa de ofício eventualmente devida pelo não recolhimento do saldo de tributo apurado no final do exercício.

Assim, se, além das estimativas mensais que deixaram de ser recolhidas, a fiscalização constata que também o saldo de imposto anual devido em face da apuração do resultado do exercício não foi declarado/recolhido, ou o foi à menor, impõe-se a cobrança das diferenças de tributos devidas acrescidas da respectiva multa de ofício (75%), aplicada sobre o saldo de tributo devido.

Ora, é princípio basilar de hermenêutica que "a lei não contém palavras inúteis". Ao estabelecer que é devida a multa isolada ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da contribuição social, o legislador deixou muito claro que a penalidade isolada não se confunde e não pode se fundir com a multa de ofício eventualmente devida pelo saldo de tributo devido no ano. Interpretação nesse sentido implica em negar validade ao citado dispositivo.

A imposição da multa isolada visa prestigiar o contribuinte que cumpre com suas obrigações e observa um dos princípios essenciais da atividade econômica, previsto na Constituição Federal de 1988: o princípio da livre concorrência (vide Art. 170, inc IV, Art. 146-A e Art. 173, § 4º). Ao impor ao infrator a penalidade isolada a lei visa desestimular comportamentos que levem a condições desiguais, pois enquanto os contribuintes que honram com suas obrigações sacrificam parte de seus fluxos de caixa para contribuir com a coisa pública, muitas vezes tendo que recorrer ao pagamento de juros a terceiros, o infrator (que deixa de recolher o tributo estimado) preserva o seu "Caixa" e se coloca em situação vantajosa economicamente perante os seus concorrentes.

É cediço os efeitos que a sonegação tem sobre o equilíbrio concorrencial. Portanto, ao se desonerar da multa isolada o contribuinte que deixa de efetuar o recolhimento por estimativa ferir-se-ia, além da legalidade, o princípio da isonomia.

Rejeito, também, o argumento, que tem sido reiteradamente utilizado pelos que defendem a impossibilidade de coexistência das duas penalidades, quanto a possibilidade de estarmos diante da ocorrência de um "bis in idem": aplicação da multa isolada e da multa de ofício sobre um mesmo fato.

Não vejo como se possa defender a existência de um mesmo fato a ensejar a aplicação das penalidades.

A lei é cristalina ao estabelecer cada uma das hipóteses em que as penalidades são aplicáveis, sendo certo que as infrações ocorrem em momentos

absolutamente distintos, embora possam ser detectadas num mesmo momento pela fiscalização.

Enquanto a infração pelo não recolhimento dos tributos devidos com base na estimativa mensal ocorre durante o ano-calendário de sua apuração, a infração pelo não recolhimento do tributo anual devido só pode ocorrer depois de encerrado o período de apuração respectivo. São fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro.

O percentual da multa isolada que antes coincidia com o mesmo percentual da multa de ofício também era comumente utilizado para justificar o alegado "*bis in idem!*". Porém, também não existe mais essa coincidência, em face de sua redução para 50% pela Lei nº 11.488/2007, e que passou a ser aplicada aos casos pretéritos (inclusive neste) em face da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, alínea "c" do CTN.

Os prazos para cumprimento das obrigações em questão também são distintos em cada caso.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, inc.V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a penalidade aplicada em tal e qual caso é adequada ou se é excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que é vedado no âmbito deste colegiado.

Por fim quanto à alegação da recorrida sobre a aplicação do princípio penal da consunção, valho-me da precisa fundamentação trazida pelo d. conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no acórdão nº 1302-001.080, apontado como um dos paradigmas pela recorrente, para afastá-la, *verbis*:

**Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção** O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena

fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

Em conclusão, se a lei não prevê a possibilidade de aplicação de uma penalidade em detrimento da outra não cabe ao intérprete afastá-la ou modular sua aplicação.

Por estes motivos, e considerando-se que os fatos geradores do presente processo reportam-se aos anos-calendário de 2011 a 2013, não há razão para afastar a incidência da multa isolada, impondo-se a manutenção da autuação fiscal em relação à matéria.

### 2.3 – Da multa qualificada

A autoridade fiscal imputou à infração decorrente da glosa das despesas por amortização de ágio a sanção de 150%, nos termos do previsto no art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/1996.

Após longo arrazoado teórico sobre a exigência da multa qualificada, a autoridade autuante assim justificou sua aplicação ao caso concreto (fl. 1.420):

Depois de cotejar as considerações transcritas acima com a descrição dos fatos narrados até aqui, fica claro o intuito do **Fiscalizado**, que tinha a perfeita noção do que fazia e tinha a plena consciência dos resultados que obteria com os atos que executou. Também sabia, com certeza, o posicionamento que a **Receita Federal** tinha e tem a respeito desse tipo de planejamento.

O **Fiscalizado** tentou, mediante as operações societárias intragrupo engendradas em 2008, usufruir da amortização do ágio surgido durante essas transações. Porém, o **Fiscalizado** não atendia às condições previstas em lei para a fruição desse beneplácito. Esse ilícito de conduta interferiu, **intencionalmente**, na ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, com a **finalidade** de reduzir o montante do tributo devido.

A conduta adotada pelo **Fiscalizado**, assim, se enquadra no disposto no Artigo **72**, da Lei nº **4.502/64** e justifica a duplicação da multa de ofício nos termos do **§ 1º**, do Artigo **44** da Lei nº **9.430/96**.

A DRJ, por seu turno, manteve a imposição da multa de 150% valendo-se dos seguintes fundamentos:

No caso em apreço, resta nítido que o contribuinte exerceu condutas comissivas e omissivas objetivando impedir ou, ao menos retardar, a cognição pela autoridade tributária da ocorrência do fato gerador e da pertinente composição da base imponível do imposto de renda e das contribuições sociais administradas pela

Secretaria da Receita Federal do Brasil a serem atribuídas ao sujeito passivo da obrigação tributária.

A propósito, o exame minucioso do acervo documental levantado no curso do procedimento de fiscalização ratificou o exercício de condutas antijurídicas indutoras da configuração de prática dolosa de artifícios tendentes a dirimir o risco de cognição dos elementos formadores das bases imponíveis dos créditos tributários analisados no curso da fiscalização.

Por sinal, não obstante as conseqüências geradas a partir da lavratura da autuação fiscal cientificada em 18/12/2013, instruída no Processo nº 16561.720184/2013, a continuidade da prática infracional tributária detectada com a abertura de um novo procedimento de fiscalização torna evidente a intencionalidade do sujeito passivo e de seus administradores na prática da sonegação fiscal.

Minimamente, a continuidade da geração dos efeitos fiscais decorrentes da fruição de atos simulados demonstra que os agentes assumiram o risco de produção de seus resultados em desfavor ao erário público.

Sob este prisma, restou demonstrada a omissão reiterada e sistemática que apontou para a intenção na execução da prática de sonegação, caracterizando o dolo, elemento subjetivo constante do tipo encartado no art. 71 da Lei nº 4.502/64:

[...]

Neste cenário, firmada convicção da prática dolosa dos sujeitos passivos reportados na autuação fiscal e em seus termos de sujeição passiva, ante a demonstração da execução intencional da prática delituosa e continuada em ofensa à ordem tributária, plenamente admissível a aplicação da multa qualificada pela evidente prática de sonegação e conduta fraudulenta, hipóteses que autorizam a imputação de penalidade nos termos art. 44, §1º da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

À vista do exposto, compete manter os efeitos da multa qualificada em questão em relação aos períodos de apuração alcançados pela aplicação da aludida sanção tributária.

Já a Recorrente sustenta que a multa de 150% é severa e desproporcional à infração apurada, bem como que não agiu com fraude, sonegação ou conluio. Ademais, destaca a contradição entre os fatos julgados nos presentes autos e aqueles objeto do processo nº 16561.720184/2013-35 relativo às mesmas operações que ensejaram esta autuação fiscal, divergindo apenas os anos-calendário dos fatos geradores, que foram sancionados com multa de 75%.

O caso parece ser de reforma da decisão recorrida.

Há de se notar, de plano, falta de uniformidade entre a capitulação legal utilizada pela autoridade fiscal (art. 71 da Lei nº 4.502/1964) e aquela que, segundo a DRJ, restou comprovada nos autos (art. 72 da Lei nº 4.502/1964). Os tipos estão assim apresentados na Lei:

Art . 71. Sonegação é tãda 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 tãda 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.

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.

A diferença entre as previsões dos arts. 71 e 72 é cristalina. No primeiro, a atividade dolosa impede ou retarda o conhecimento do fato gerador, que já teria ocorrido. O segundo impede ou retarda a ocorrência do fato gerador, ou modifica suas características essenciais, reduzindo o montante devido.

No caso dos autos, contudo, a autoridade fiscal fundamentou a qualificação da multa exclusivamente com base no aproveitamento indevido da despesa com amortização do ágio.

Note-se que restou incontroverso nos autos a aquisição, pela Recorrente, da participação que a Saint-Gobain Weber detinha na Quartzolit. Do mesmo modo, a autoridade fiscal reconheceu que a adquirente pagou a soma de R\$ 210.000.000,00 pela aquisição, quantia que foi remetida à alienante pelos meios oficiais. Da mesma forma, não foi objeto de contestação pelo fisco o valor do PL da Quartzolit. Veja-se, nas palavras da autoridade autuante, as conclusões a que chegou:

É nesse momento que surge o ágio objeto deste procedimento fiscal. A diferença entre o valor da compra, de **R\$ 210.000.000,00** e o valor de **50%** do **PL da Quartzolit** de **R\$ 54.151.150,00** (**R\$ 108.302.300,00 ÷ 2**) resulta no ágio no valor de **R\$ 155.848.850,00**.

Portanto, os fatos que ensejaram a autuação fiscal não foram contestados pelo fisco, que reputou indevida a dedução das despesas com amortização do ágio porque este foi gerado internamente, entre empresas integrantes do mesmo Grupo.

Destarte, não restou comprovado pelo fisco, ou ao menos foi questionado durante o procedimento fiscal, a regularidade e existência dos fatos jurídicos que ensejaram a autuação.

Foi comprovado, sem qualquer divergência entre a autoridade autuante e a Recorrente, que a Saint-Gobain (Brasil) adquiriu a participação que a Saint-Gobain Weber (França) detinha na Quartzolit, pelo valor de R\$ 210.000.000,00, ao passo que o PL da adquirida somava, na data da operação, a importância de R\$ 108.302.300,00 (100% do PL), o que, de fato, gerou um ágio na operação, ágio esse reconhecido pelo fisco.

A infração, portanto, fundamentou-se exclusivamente na impossibilidade de aproveitamento do ágio, posto este ter se originado de operação intragrupo.

E aqui, inobstante os argumentos da autoridade fiscal e da DRJ, não me parece que o aproveitamento irregular de ágio existente se configure em uma das condutas previstas nos precitados artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964.

Ainda que o uso indevido da despesa com amortização do ágio resulte em valores devidos de IRPJ e CSLL inferiores aos que deveria suportar a Recorrente, reputo que a matéria possui cunho interpretativo e está sujeita a divergências. Hodiernamente, ainda há quem defenda, inclusive no âmbito deste Conselho, que a amortização do ágio interno possa ser utilizado como despesa.

Por fim, há ainda a situação relativa ao processo 16561.720184/2013-35, que revolveu os mesmos fatos aqui em julgamento, modificando-se apenas a data dos respectivos fatos geradores.

A autoridade autuante responsável pelo feito dos anos-calendário 2008 a 2010 não imputou a multa qualificada sobre a infração apurada, como salientou a Recorrente. O caso, por si, poderia, em tese, ensejar a aplicação da multa de 100% prevista art. 44, inciso VII da Lei nº 9.430/1996, com a redação conferida pela Lei nº 14.689/2023.

Ocorre, contudo, que não restou comprovada a prática, pela Recorrente, de um dos tipos previstos nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, não havendo que se falar, no caso em julgamento, de reincidência.

Pelo exposto, e considerando-se que as operações que geraram o combatido ágio ocorreram de fato, ou ao menos sua ocorrência não foi contestada pelo fisco, bem como que o aproveitamento ou não do ágio circunscreve-se ao campo de atuação da hermenêutica jurídica, suscetível a múltiplos entendimentos válidos, há de se reformar a decisão recorrida, reduzindo-se a multa aplicada ao patamar ordinário de 75%.

#### **2.4 – Da decadência**

Considerando-se que não restou comprovada a prática de um dos atos previstos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, há que se aferir se o lançamento relativo ao IRPJ e à CSLL do ano-calendário 2011 permanece ou não exigível.

De fato, afastando-se a imputação de dolo, fraude ou sonegação, a contagem do prazo decadencial há de se fazer nos moldes preconizados no art. 150, § 4º do CTN. Desde modo,

os fatos geradores ocorridos em 2011 perfizeram-se acabados em 31/12/2011, de modo que o lustro para formalização da autuação fiscal encerrou-se em 31/12/2016.

Deste modo, o lançamento formalizado em 17/12/2017 está fulminado pela decadência, devendo ser exonerado.

Ressalvo que quanto às multas isoladas, o prazo decadencial, nos termos da súmula CARF 104, é contado na forma do art. 173, I do CTN.

Deste modo, embora não arguida em recurso voluntário, há de se reconhecer, de ofício, a decadência para os lançamentos de IRPJ e de CSLL do ano-calendário 2011.

### **2.5 – Da incidência de juros sobre a multa de ofício**

A Recorrente contesta a incidência de juros Selic sobre as importâncias das multas constituídas de ofício.

Sem maiores digressões, há de se aplicar à matéria a Súmula CARF nº 108, vinculante e assim redigida:

Súmula CARF nº 108 Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.(Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Por este fundamento, não deve prosperar a pretensão da Recorrente de afastar a incidência dos juros sobre a multa de ofício.

### **2.6 – Da aplicação do art. 24 da LINDB e do art. 112 do CTN**

Sustenta a Recorrente que, se a decisão for proferida por voto de qualidade, deve-se aplicar ao caso o previsto no art. 24 da LINDB e o previsto no art. 11 do CTN.

Não lhe assiste razão.

A Súmula CARF nº 169, vinculante, afasta a aplicação do art. 24 da LINDB ao processo administrativo fiscal:

### **Súmula CARF nº 169 Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021**

O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal.(Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Também não procede a pretensão de aplicar o art. 112 do CTN em caso de decisão por voto de qualidade. O texto do código está assim redigido:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

- I - à capitulação legal do fato;
- II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;
- III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;
- IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Pelo texto legal fica claro que sua aplicação ocorre quando houver dúvida, por parte do intérprete, quanto a umas das hipóteses nele listadas.

O eventual empate no julgamento em Colegiado composto por número par de membros não indica que houve dúvida em relação às hipóteses acima listadas, mas sim que cada julgador, convencido a seu modo, adotou uma ou outra solução dentre as possíveis para a solução da controvérsia. Cada julgador restou devidamente convencido acerca da sua posição ao proferir seu voto e divergência interpretativa entre diferentes intérpretes não é dúvida. O voto de qualidade é mero instrumento de desempate na votação, dado o número par de integrantes da Turma Julgadora.

Este o entendimento que prevalece no âmbito desta Primeira Seção, conforme acórdão nº 1401-006.421 proferido, por unanimidade, em 15/03/2023:

Ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013

VOTO DE QUALIDADE. ARTIGO 112 DO CTN. AFASTAMENTO DE MULTA E JUROS. IMPOSSIBILIDADE. Uma vez confirmada a incidência do IRRF sobre os pagamentos efetuados a pessoa jurídica domiciliada no exterior decorrentes de contratos de rateio de despesas (cost sharing agreements), não há que se falar em afastamento da multa de ofício no patamar de 75% e dos juros moratórios por força do disposto no artigo 112 do CTN.

Pelo exposto, não há como acolher as pretensões de aplicação, ao caso concreto, do previsto no art. 24 da LINDB e no art. 112 do CTN.

## **2.7 – Dos recursos voluntários dos devedores solidários**

A autoridade fiscal imputou responsabilidade tributária aos diretores da pessoa jurídica valendo-se dos seguintes fundamentos:

Por último, cumpre informar que os contribuintes **PF**, Diretores do **Fiscalizado** à data das operações societárias ocorridas em 2008 e à data da ocorrência dos fatos geradores do presente Auto de Infração serão considerados como Responsáveis Tributários Solidários.

Os primeiros, por terem tomado parte de toda a engenharia societária que resultou na possibilidade da amortização do ágio nos resultados do **Fiscalizado**.

Os segundos, por continuarem amortizando o ágio no exercício de seus cargos durante o período fiscalizado.

A imputação, segundo consta nos autos de infração, decorreu da prática de atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto (art. 135, III do CTN).

Todos os devedores solidários que apresentaram recurso voluntário insurgem-se contra a imputação da responsabilidade alegando, em suma, que a fiscalização é incompetente para atribuir sujeição passiva em seu desfavor; que o ato não foi fundamentado, que não teria ocorrido dolo, abuso ou fraude nos fatos apurados e que o artigo 135 do CTN não se aplica ao caso.

Quanto à falta de competência da autoridade fiscal para imputar a responsabilidade tributária, trata-se de matéria pacificada no âmbito deste Conselho.

Cabe apontar que o auditor fiscal, ao lavrar o auto de infração, tem a competência e o dever de identificar o sujeito passivo, nos termos dos artigos 10, inciso I e V, do Decreto nº 70.235/72 e 142 do CTN1.

Portanto, para fins de dar efetividade à responsabilidade tributária, o lançamento é o ato administrativo competente para indicar o sujeito passivo da obrigação, sob pena de não o fazendo ou o fazendo com erro, constituir-se em ato inválido.

Nesta esteira, o artigo 121 do CTN define como sujeito passivo da obrigação principal tanto o contribuinte, "quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador", como o responsável, "quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa em lei. Logo, o auditor fiscal é autoridade competente tanto para lançar o crédito tributário em face do contribuinte como dos responsáveis tributários designados por lei.

No mais, caso o solidário só fosse chamado a compor a relação jurídico-tributário quando da constituição definitiva do crédito tributário (conclusão do processo administrativo e consequente inscrição do débito na Dívida Ativa da União pela Procuradoria da Fazenda Nacional), aí sim restaria cerceado o direito de defesa do responsável solidário por não ter tido a oportunidade de contestar tal circunstância por meio do respectivo processo administrativo tributário. É justamente a falta de oportunidade/acesso à esfera administrativa tributária que implica em violação à ampla defesa e ao contraditório.

O acórdão nº 9101-006.715, de 12/09/2023, decidido por unanimidade, corrobora este entendimento:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA. COMPETÊNCIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. APLICAÇÃO COMBINADA DOS ARTIGOS 121, 135 E 142 DO CTN.

O auditor da Receita Federal do Brasil tem poderes para qualificar a responsabilidade de terceiros pelo crédito tributário por intermédio de Termo de Sujeição Passiva Solidária.

Afastada a preliminar de incompetência, passo ao mérito da imputação da responsabilidade tributária aos arrolados pelo fisco.

E aqui há de se prover os apelos.

Quando da análise da imposição da multa qualificada, concluiu-se pela sua improcedência tendo em vista que os fatos apurados ocorreram efetivamente, sendo incontroversos nos autos.

Não se consegue vislumbrar como os atos praticados pelos devedores solidários, todos válidos e existentes, possam se coadunar com as hipóteses previstas no art. 135, III do CTN. Se houve ato praticado com excesso de poderes ou infração à lei ou estatuto, sua comprovação não foi carreada aos autos, ou não foi objeto de menção pela autoridade fiscal e pela DRJ.

Como afirmado alhures, a única condição que restou comprovada nos autos foi a da indedutibilidade do ágio gerado, posto que a operação se deu entre partes sujeitas ao mesmo controle societário. Consignou-se, ainda, que a questão revolve a interpretação da norma jurídica, bem como que há, ainda hoje, quem defenda a possibilidade de se utilizar o ágio interno para fins de dedução do IRPJ e CSLL devidos.

Este julgador não consegue conceber que a atividade de interpretação da norma, sem que nenhum ato tenha sido simulado ou adulterado, possa resultar na prática de atividade com excesso de poder ou infração à lei ou estatuto.

Pelo exposto, não restou demonstrado o fundamento que ensejou a atribuição da responsabilidade tributária aos sujeitos passivos responsáveis arrolados pelo fisco. Ademais, como acima consignado, afastou-se a aplicação da multa qualificada, por não restar demonstrada a prática de um dos atos previstos nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964.

Destarte, pelo exposto, há de se afastar a responsabilidade atribuída pelo fisco a todos os devedores solidários arrolados pela autoridade autuante.

### **3 – DO RECURSO DE OFÍCIO**

A DRJ, conforme acima relatado, exonerou parcialmente a responsabilidade tributária de alguns devedores solidários arrolados pelo fisco, bem como exonerou completamente um deles.

Contudo, conforme item 2.6 deste voto, este relator entende que não existem fundamentos jurídicos que autorizem a manutenção da responsabilidade tributária atribuída às pessoas físicas arroladas pelo fisco, razão pela qual propôs a exoneração de todos os devedores solidários.

Por estes fundamentos, bem como pelos fundamentos apresentados na decisão recorrida para decidir quanto aos devedores solidários, há que se negar provimento ao recurso de ofício, mantendo-se íntegra a decisão proferida pela DRJ nesta matéria.

#### **4. CONCLUSÕES**

Diante do exposto e pelo mais que dos autos consta, voto por conhecer dos recursos voluntários da pessoa jurídica e dos devedores solidários e do recurso de ofício. Em relação ao recurso voluntário da pessoa jurídica, DOU PROVIMENTO PARCIAL apenas para desqualificar a multa aplicada e para reconhecer, de ofício, a decadência do lançamento de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2011. Em relação aos recursos voluntários dos devedores solidários, afastar a preliminar de incompetência da autoridade fiscal e, no mérito DOU PROVIMENTO para afastar a responsabilidade imputada aos Recorrentes. A responsabilidade do devedor solidário Gustavo dos Santos Maya Vianna fica mantida, posto não ter sido objeto de recurso voluntário. Quanto ao recurso de ofício, voto por conhecer do apelo e a ele NEGAR PROVIMENTO.

*Assinado Digitalmente*

**Maurício Novaes Ferreira**