



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720169/2014-78
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-004.750 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 4 de fevereiro de 2020
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA.

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

Ano-calendário: 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, transformação e fusão).

DESPESAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO.

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

DESPESAS. FATOS ESPONTÂNEOS.

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

CONDIÇÕES PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TESTES DE VERIFICAÇÃO.

A cognição para verificar se a amortização do ágio passa por verificar, primeiro, se os fatos se amoldam à hipótese de incidência dos arts. 385 e 386 do RIR/99, segundo, se requisitos de ordem formal estabelecidos encontram-se atendidos, como arquivamento da demonstração de rentabilidade futura do

investimento e efetivo pagamento na aquisição, e, terceiro, se as condições do negócio atenderam os padrões normais de mercado, com atuação de agentes independentes e reorganizações societárias com substância econômica.

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

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

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 posituação 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.

LEGALIDADE. APRECIÇÃO INTEGRADA. PLUS NA CONDUTA. DOLO. SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA

1 - Não há que se tolerar o desvirtuamento dos institutos jurídicos. Legalidade não é dizer que se o negócio jurídico é legal para um ramo do direito (civil, empresarial, dentre outros) encontra-se intocável para todo o ordenamento. Legalidade é verificar se o negócio jurídico é legal sob o âmbito de todo o direito, inclusive o tributário.

2 - Presente o dolo em operações de reestruturação societárias criadas com o objetivo exclusivo de possibilitar a amortização de ágio fictício, mediante a utilização artificial de empresa cuja utilização visa especificamente a construção falaciosa de despesa tributária.

3 - Demonstrado o intuito doloso, elemento comum nas hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, e a incidência nos art. 149, inciso VII do CTN e art. 44, § 1º da Lei nº 9.430, de 1996, cabe a qualificação da multa de ofício para 150%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Lívia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintela (suplente convocado) e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe deram provimento. Acordam, ainda, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas quanto à multa qualificada, vencidas as conselheiras Edeli Pereira Bessa, Viviane Vidal Wagner e Andrea Duek Simantob, que conheceram integralmente do recurso. Votaram pelas conclusões os conselheiros Lívia De Carli Germano e Caio Cesar Nader Quintela (suplente convocado). No mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Lívia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintela (suplente convocado) e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente a conselheira Cristiane Silva Costa, substituída pelo conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

Relatório

São recursos especiais interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”, e-fls. 2189/2235) e UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA (“Contribuinte”, e-fls. 2598/2634), em face da decisão proferida no Acórdão nº 1302-002.307 (e-fls. 2138/2185), pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 25/07/2017, no qual se deu parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar a qualificação da multa de ofício e a responsabilidade tributária da pessoa jurídica UNILEVER BRASIL LTDA.

Assim foi ementada a decisão recorrida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. GLOSA.

Os atos de reorganização societária registrados pela recorrente ainda que formalmente regulares, se não configuram uma efetiva aquisição de participação societária, mas mera permuta de ativos dentro do grupo de empresas sob controle comum, sendo correta a glosa dos valores amortizados como ágio efetuada pelo Fisco. Observa-se que a grande capacidade financeira das empresas que compõem o grupo econômico permitiu a movimentação efetiva de recursos financeiros entre a adquirente e a vendedora, ambas sob mesmo controle, com o claro intuito de legitimar a dedutibilidade do ágio perante o Fisco.

ÁGIO. COMPLEMENTARIDADE DAS LEGISLAÇÕES COMERCIAIS E FISCAIS. EFEITOS.

Os resultados tributáveis das pessoas jurídicas, apurados com base no Lucro Real, têm como ponto de partida o resultado líquido apurado na escrituração comercial, regida pela Lei nº 6.404/1976, conforme estabelecido pelo DL. 1.598/1977. O ágio é fato econômico cujos efeitos fiscais foram regulados pela lei tributária, com substrato nos princípios contábeis geralmente aceitos. Assim, os princípios contábeis geralmente aceitos e as normas emanadas dos órgãos fiscalizadores e reguladores, como Conselho Federal de Contabilidade e Comissão de Valores Mobiliários, têm pertinência e devem ser observadas na apuração dos resultados contábeis e fiscais.

ÁGIO INTERNO. AUSÊNCIA DE SACRIFÍCIO ECONÔMICO. IMPOSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO CONTÁBIL.

A ausência de um efetivo sacrifício patrimonial por parte da investidora pela aquisição de participações em operações com empresas controladas revelam a falta de substância econômica das operações o que impede o seu registro e reconhecimento contábil, pois não há efetiva modificação da situação patrimonial.

DA MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

O não reconhecimento pelo Fisco do ágio gerado em operações realizadas dentro do mesmo grupo econômico, com a consequente glosa de sua amortização, não enseja, por si só, a aplicação da multa qualificada, quando os atos praticados revelam interpretação equivocada por parte do contribuinte quanto à legislação de regência.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA: CSLL

Por se constituírem infrações decorrentes e vinculadas, nos termos do § 2º do art. 24 da Lei 9.249/1995, aplica-se ao lançamento da Contribuição Social sobre o lucro líquido as conclusões relativas ao IRPJ.

JUROS SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

Constituído o crédito pelo lançamento de ofício, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tendo ambos a natureza de obrigação tributária principal e, sobre ele deve incidir integralmente os juros à taxa SELIC, nos termos dos art. 139 e 161 do CTN c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA POR INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO CONSTITUTIVA DO FATO GERADOR. EMPRESA INTEGRANTE DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Afastada a hipótese de simulação, o fato da empresa de ser integrante do mesmo grupo econômico, à míngua de outros elementos, é insuficiente para justificar a manutenção da responsabilidade solidária prevista no art. 124, inc. I, na medida que tal fato, por si só não caracteriza o interesse comum na situação constitutiva do fato gerador.

A autuação fiscal de IRPJ e CSLL (e-fls. 1429/1502), discorre sobre operação econômica entre empresas do mesmo grupo que consumou em amortização de ágio que seria indedutível, por se tratar de “ágio interno”. Foi aplicada multa qualificada de 150%, e incluída no polo passivo na condição de responsável tributária a pessoa jurídica UNILEVER BRASIL LTDA.

A Contribuinte (e-fls. 1516/1566) e a UNILEVER BRASIL LTDA (e-fls. 1753/1765) apresentaram impugnações, que foram julgadas improcedentes (e-fls. 1838/1877) pela 1ª Turma da DRJ/Porto Alegre, no Acórdão nº 10-56.413, conforme ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

DESCONSTITUIÇÃO DE ARROLAMENTO. INCOMPETÊNCIA DAS DELEGACIAS DE JULGAMENTO.

As DRJ não são competentes para apreciar pedido de desconstituição de arrolamento.

PROVA DOCUMENTAL. PRECLUSÃO.

Como regra geral, a apresentação da prova documental deve ocorrer junto com a impugnação, sob pena de preclusão.

DECADÊNCIA. FATOS COM REPERCUSSÃO EM PERÍODOS FUTUROS.

É legítimo o exame de fatos ocorridos há mais de cinco anos do procedimento fiscal para deles extrair a repercussão tributária em períodos ainda não atingidos pela caducidade.

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Em caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em havendo pagamento ou declaração de crédito tributário pertinente ao fato gerador e inexistindo dolo, fraude ou simulação, a decadência se opera pelo decurso do prazo de cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador. Nas demais hipóteses, o prazo começa a contar a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

A instância administrativa não possui competência para se manifestar sobre a inconstitucionalidade de lei.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA. EFEITOS.

Os efeitos da jurisprudência administrativa no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil somente se aplicam às partes envolvidas, não possuindo caráter normativo, exceto nos casos previstos em lei.

ÁGIO INTERNO. INDEDUTIBILIDADE.

A geração de ágio em operações societárias sequenciais, levadas a efeito apenas dentro do mesmo grupo econômico, sem alteração do controle das sociedades envolvidas, sem comprovação de efetivo ônus para o adquirente da participação societária e com uso de empresas-veículos constitui prova da artificialidade e da falta de fundamento econômico do ágio, tornando indevida a sua posterior amortização.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

Evidencia-se o interesse comum, a ensejar imputação de responsabilidade solidária, quando identificado liame inequívoco entre as atividades desempenhadas pelos integrantes do grupo econômico, revelado por atuação complementar entre as empresas,

vinculação gerencial, identidade de sócios e administradores e interesse econômico recíproco.

JUROS DE MORA BASEADOS NA TAXA SELIC.

A aplicação dos juros à taxa Selic está legitimamente inserida no ordenamento jurídico pátrio.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO.

Os juros de mora incidentes sobre as multas de ofício não devem ser apreciados no âmbito do processo administrativo-fiscal porque não são constituídos pelo lançamento.

LANÇAMENTO DECORRENTE: CSLL. EFEITOS DA DECISÃO RELATIVA AO LANÇAMENTO PRINCIPAL.

O decidido para o lançamento principal aplica-se ao decorrente por terem fundamentos idênticos.

Foram interpostos recursos voluntários pela Contribuinte (e-fls. 1976/2040) e UNILEVER BRASIL LTDA (e-fls. 1896/1910). A 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção deu parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar a qualificação da multa de ofício e a responsabilidade tributária da pessoa jurídica UNILEVER BRASIL LTDA.

Foram opostos embargos de declaração (e-fls. 2286/2292) pela Contribuinte, que não foram admitidos por despacho de exame de admissibilidade de embargos (e-fls. 2579/2589).

A PGFN interpôs recurso especial, pretendendo devolver as matérias (1) multa qualificada (150%) e (2) responsabilidade tributária. Sobre a qualificação da multa, aduz que a autoridade fiscal teria logrado demonstrar o intuito de fraude das operações manobradas pela Contribuinte com a criação de empresa veículo e a falta de propósito negocial, e que as operações realizadas tiveram como único propósito obstaculizar o recolhimento de tributos, mediante a amortização de ágio gerado artificialmente, sem substrato econômico, em reestruturação societária dissimulada, com utilização de empresa veículo, de papel, que nunca operou segundo seu objeto social, e tampouco cumpriu a função social exigida pelo Código Civil. Discorre que as operações que deram origem ao sobrepreço não envolveram efetivo dispêndio entre adquirente e alienante, vez que o preço ou o custo de aquisição não teria sido originado de pagamentos efetuados por terceiros (partes independentes), e que as operações realizadas não teriam substância econômica, à medida em que não geraram riqueza nova, nem teria havido a intervenção de partes independentes e nem houve efetivo desembolso, tendo sido demonstrado o evidente intuito doloso em fraudar a Fazenda Nacional. A respeito da responsabilidade tributária, entende que teria restado demonstrado o liame inequívoco entre as atividades desempenhadas pelos integrantes do grupo econômico, e por consequência o interesse comum e a responsabilidade solidária da UNILEVER BRASIL LTDA. Requer pelo conhecimento e provimento do recurso.

Despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 2239/2251) deu seguimento parcial ao recurso especial da PGFN, para a matéria (1) multa qualificada (150%).

A PGFN apresentou petição de agravo (e-fls. 2253/2260), pugnando pelo seguimento da matéria (2) responsabilidade tributária, que foi acolhida por despacho de agravo (e-fls. 2253/2271).

Foram apresentadas contrarrazões (e-fls. 2408/2441) pela Contribuinte. Preliminarmente, requer pelo não conhecimento do recurso especial da PGFN, em razão de ausência de divergência na interpretação da legislação tributária. No mérito, discorre que não

haveria que se falar em qualificação da multa de ofício, vez que não restou demonstrada a presença de nenhum dos vícios previstos nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/64, mencionado as Súmulas CARF nº 14 e 25. Relaciona precedentes que afastaram a qualificação da multa e pugna pela aplicação do artigo 76, inciso II, alínea “a” da Lei nº 4.502/64 e do artigo 112 do CTN. Requer pelo não conhecimento e não provimento do recurso especial da PGFN.

Foram apresentadas contrarrazões (e-fls. 2497/2522) pela UNILEVER BRASIL LTDA. Preliminarmente, requer pelo não conhecimento do recurso especial da PGFN, em razão de ausência de divergência na interpretação da legislação tributária. No mérito, aduz que a mera condição da UNILEVER BRASIL LTDA como empresa do mesmo grupo econômico e adquirente da participação societária não demonstraria a existência de interesses jurídicos comuns e, por consequência, não implicaria na incidência da regra contida no artigo 124, inciso I, do CTN. Requer pelo não conhecimento e não provimento do recurso especial da PGFN.

A Contribuinte interpôs recurso especial, pretendendo devolver as matérias (1) dedutibilidade das despesas de amortização de ágio; (2) decadência do direito do Fisco exigir tributo sobre ágio formado há mais de 5 anos; e (3) juros de mora sobre multa de ofício.

Despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 2863/2875) deu seguimento parcial ao recurso especial da Contribuinte, para a matéria (1) dedutibilidade das despesas de amortização de ágio, para o paradigma nº 1301-001.297, e considerou que o segundo paradigma, nº 1201-001.456, não teria sido suficiente para demonstrar a divergência. Sobre o tema que teve seguimento, discorre no recurso especial que as reorganizações societárias que deram origem ao ágio (i) decorreram de operações inseridas em um contexto comercial verdadeiro, independente e anterior a quaisquer possíveis efeitos fiscais verificados no Brasil; (ii) decorreram de um custo efetivamente incorrido mediante desembolso de caixa e transferência de numerário; (iii) se justificaram por laudos de avaliação preparados por empresa independente e especializada; e (iv) atenderam a todos os demais requisitos de natureza previstos na legislação. Aduz que a legislação fiscal em vigor à época dos fatos ora discutidos não vedaria, explícita ou implicitamente, a amortização de ágio gerado em operações com partes relacionadas, tendo tal tipo de restrição ocorrer somente com a publicação da MP nº 627/13 e de sua conversão na Lei 12.973/14. Entende que todos os requisitos legais ao aproveitamento fiscal do ágio teriam sido observados e, na vigência do RTT, não caberiam ser aplicados os normativos contábeis invocados pela decisão recorrida e que teria havido efetivo sacrifício econômico, com pagamento de preço e recolhimento de IRF de ganho de capital pelos vendedores. Requer pelo acolhimento e provimento do recurso especial.

Foram apresentadas contrarrazões (e-fls. 2883/2906) pela PGFN. Preliminarmente, requer pelo não conhecimento do recurso especial da Contribuinte, em razão da ausência de demonstração de similitude dos casos concretos cotejados entre recorrido e paradigma. No mérito, pugna pela manutenção da decisão recorrida. Requer pelo não provimento do recurso especial da Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Foram interpostos recursos especiais pela PGFN e pela Contribuinte.

Os despachos de exame de admissibilidade deram seguimento, no recurso especial no recurso especial da Contribuinte, para a matéria (iii) dedutibilidade das despesas de amortização de ágio, e no recurso especial da PGFN, para as matérias (i) multa qualificada (150%) e (ii) responsabilidade tributária.

Passo ao exame da admissibilidade.

I. Recurso Especial da Contribuinte - Admissibilidade

Trata-se da matéria dedutibilidade das despesas de amortização de ágio,.

Aduz a PGFN em contrarrazões que não teria havido demonstração da similitude fática entre o recorrido e o paradigma.

Não lhe assiste razão.

As considerações apresentadas pelo despacho de exame de admissibilidade demonstram com clareza a divergência interpretativa entre o paradigma nº 1301-001.297 e o acórdão recorrido:

A recorrente indica como primeiro paradigma o Acórdão nº 1301-001.297, de 09/10/2013, processo 10920.004366/2010-18, referente ao IRPJ dos anos-calendário de 2005 a 2009, que deu provimento ao Recurso Voluntário. Abaixo, sua ementa:

ÁGIO – INCORPORAÇÃO DE AÇÕES – EMPRESAS DO MESMO GRUPO – O registro foi expressamente admitido pelo art. 36 da Lei nº 10.637/2002, não podendo a administração tributária recusar-lhe os efeitos previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.542/97.

*A incorporação, da pessoa jurídica para a qual foi transferido o investimento, pela pessoa jurídica investida, implica realização prevista no § 1º do art. 36 (baixa a qualquer título), fazendo cessar o diferimento do valor controlado no LALUR. A hipótese não se encontra abrangida pela exceção prevista no § 2º do artigo, por não ocorrer transferência da participação ao patrimônio de **outra** pessoa jurídica, mas sua extinção por confusão patrimonial entre investidora e investida.*

O relatório do paradigma informou que o lançamento tributário teve por base a presença dos seguintes elementos: ágio interno; empresa de passagem com única finalidade de transferir o ágio; ausência de pagamento referente ao ágio, havendo somente reavaliação a preço de mercado e contabilização do ágio dela decorrente; ausência de fundamento econômico do ágio.

O voto vencedor argumentou:

“De plano, afasto peremptoriamente os argumentos acima despendidos no sentido de que, para ter guarida nas disposições dos arts. 7º. e 8º. da Lei n. 9.532/97, o ágio não poderia ter sido gerado entre empresas de um mesmo grupo econômico e deveria ter havido pagamento (desembolso de caixa) para a sua constituição, bem como, a necessidade de substancia econômica, ou seja, segundo interpretação da fiscalização corroborada pelo voto vencedor, o ágio só seria dedutível se houvesse conteúdo econômico na operação e se tivesse havido pagamento em dinheiro mediante livre negociação entre partes independentes. Com a devida vênia, entendo equivocada tal afirmativa.

Isto porque, a formação do ágio foi feita nos estritos limites legais previstos pelo Decreto-lei n. 1.598/77, o qual, em nenhum momento determinou que o ágio não possa surgir entre empresas de um mesmo grupo econômico, nem exige que para a sua

formação o investimento seja feita com desembolso de dinheiro e a necessidade de substância econômica.”

O voto concluiu que é contrário à idéia de que para que a amortização do ágio ser dedutível seria necessário demonstrar que os custos foram incorridos e que a reorganização efetivamente objetivou alcançar interesses societários, e não simplesmente reduzir a incidência tributária. Ou que seria necessário que a reestruturação tivesse envolvido partes independentes e revelado efetiva substância econômica, de modo que o preço do negócio (custo de aquisição) fosse formado sem interferência. Isso porque considera que esses argumentos são apenas uma teoria, sem amparo na legislação tributária. Assim, afirmou que o ágio só poderia ser considerado indevido pela fiscalização se os negócios jurídicos não tivessem ocorrido, retratado algo diverso do que efetivamente ocorreu, afastado requisitos legais ou preceitos de observância obrigatória, ou negado a finalidade legal que justificou a sua celebração. Como nada disso havia ocorrido, não havia como o fisco vedar sua dedução.

Então temos que o acórdão recorrido concluiu pela indedutibilidade da amortização do ágio porque as empresas envolvidas estavam sob o mesmo comando societário, e porque o pagamento do ágio havia sido realizado internamente, no mesmo grupo empresarial, sem sacrifício econômico do grupo. Já o paradigma decidiu que, para a dedutibilidade do ágio, não era necessário que a reestruturação societária que lhe deu origem tivesse envolvido partes independentes, nem que restasse demonstrado que os custos haviam sido incorridos. Isso porque o paradigma considerou que era dedutível o ágio que objetivasse simplesmente reduzir a incidência tributária.

Assim, caracteriza-se a divergência jurisprudencial, entre acórdão recorrido e paradigma, em relação aos elementos necessários para a dedutibilidade do ágio. Nos casos concretos analisados, ágio surgido em reorganização societária dentro do grupo empresarial.

Fazendo-se o teste de aderência, observa-se que o racional empregado pelo paradigma seria suficiente para reformar a decisão recorrida. Questões consideradas relevantes pelo recorrido para a legalidade da geração do ágio, como estruturas societárias dentro do mesmo grupo econômico, pagamento interno entre empresas com controle comum e sem sacrifício econômico do grupo, foram superadas pelo paradigma, demonstrando, com clareza, que diante de fatos com similitude foram empregadas interpretações divergentes da legislação tributária, caracterizando-se a divergência, requisito específico de admissibilidade previsto no art. 67, Anexo II do RICARF.

Assim sendo, não há reparos a fazer no despacho de exame de admissibilidade, razão pela qual **conheço do recurso especial da Contribuinte.**

II. Recurso Especial da PGFN - Admissibilidade

Pretende o recurso especial da PGFN devolver as matérias (i) multa qualificada (150%) e (ii) responsabilidade tributária.

A Contribuinte em contrarrazões, pugna pelo não conhecimento do recurso, em relação à matéria “multa qualificada (150%)”. Por sua vez, A UNILEVER BRASIL LTDA pugna pelo não conhecimento do recurso, em relação à matéria “responsabilidade tributária”. Em ambos os casos, são aduzidas nas contrarrazões que os paradigmas apresentados não se prestariam a demonstrar a divergência na interpretação da legislação tributária.

Passo ao exame.

Sobre a matéria multa qualificada, entendo que não assiste razão à Contribuinte.

Transcrevo as razões expostas pelo despacho de exame de admissibilidade:

1- Da qualificação da multa de ofício na amortização do ágio interno**Da Divergência**

A PFN contesta o cancelamento da exigência da multa de ofício em sua forma qualificada quanto ao intuito doloso do sujeito passivo nos atos de reorganização societária de empresas de mesmo grupo econômico, realizados com o único intuito de amortizar ágio interno.

Em relação a essa matéria, foram indicados como paradigmas os Acórdãos nº 1301001.951, e o de nº 9101-002.300, seguindo-se as ementas com os destaques da PFN:

1º Paradigma - Acórdão nº 1301-001.951 (1ª Turma da 3ª Câmara)

Ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2009, 2010, 2011

Ementa:

REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO. ARTIFICIALIDADE. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Se os elementos colacionados aos autos indicam que a despesa de ágio apropriada no resultado fiscal derivou de operações que, desprovidas de substância econômica e propósito negocial, objetivaram, tão-somente, a redução das bases de incidência das exações devidas, há de se restabelecê-las, promovendo-se a glosa dos referidos dispêndios.

MULTA QUALIFICADA. PROCEDÊNCIA.

Se os fatos apurados pela Autoridade Fiscal permitem caracterizar o intuito deliberado do contribuinte de subtrair valores à tributação, é cabível a aplicação, sobre os valores apurados a título de omissão de receitas, da multa de ofício qualificada de 150%, prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

(...)

2º Paradigma - Acórdão nº 9101-002.300 (1ª Turma da CSRF):

Ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE. TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. IMPOSSIBILIDADE.

O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos econômicos efetivamente existentes. A geração de ágio de forma interna, ou seja, dentro do mesmo grupo econômico, sem qualquer lógica negocial, sem alteração do controle das sociedades envolvidas e sem qualquer desembolso constitui prova da artificialidade do ágio e torna inválida sua amortização.

A subsunção aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos artigos 385 e 386 do RIR/99, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material. Exclusivamente no caso em que a investida adquire a investidora original (ou adquire diretamente a investidora de fato) é que haverá o atendimento a esses aspectos, tendo em vista a ausência de normatização própria que amplie os aspectos pessoal e material a outras pessoas jurídicas ou que preveja a possibilidade de intermediação ou de interposição por meio de outras pessoas jurídicas.

Não há previsão legal, no contexto dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e dos artigos 385 e 386 do RIR/99, para transferência de ágio por meio de interposta pessoa

jurídica da pessoa jurídica que pagou o ágio para a pessoa jurídica que o amortizar, que foi o caso dos autos, sendo indevida a amortização do ágio pela recorrida.

(...)

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

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

(...)

Excerto do 1º Paradigma:

(...) O planejamento tributário engendrado pela Recorrente, que ao menos no que tange aos seus efeitos fiscais revela o lado perverso das práticas adotadas sob esse manto, representou, em síntese, a criação de uma despesa que tem por base a própria mais valia do seu patrimônio, isto é, a contribuinte, a partir de uma avaliação encomendada pelo Grupo Econômico do qual faz parte, fez refletir no ativo de uma HOLDING os resultados de uma suposta rentabilidade futura e, por meio de uma incorporação às avessas, efetivada em curto espaço de tempo e sem despendar um único centavo, transformou essa mais valia em uma despesa.

A meu ver, outra não poderia ser a conclusão a que chegou a Fiscalização, pois, no caso vertente, em que a despesa apropriada decorreu de mais valia do patrimônio daquela que almejou beneficiar-se de sua dedutibilidade, não há que se falar em ágio decorrente de aquisição investimento.

Ainda que algum tipo de "propósito" possa ser extraído da reorganização societária implementada pela Recorrente, aqui, o que importa verificar é, primeiro, se os efeitos tributários decorrentes de tal reorganização podem ser admitidos à luz da legislação de regência, e, segundo, se existem elementos ou se a própria reorganização em si autorizam concluir que a contribuinte, embora tivesse perfeito conhecimento acerca da impossibilidade de aproveitamento da vantagem fiscal, deliberadamente a perseguiu.

Penso que não importa discutir se, no presente caso, pode-se chamar de AQUISIÇÃO a operação por meio da qual a Recorrente teve as suas ações incorporadas pela IPIRANGA PARTICIPAÇÕES S/A, mas, sim, se tal operação autoriza a constituição de ÁGIO DEDUTÍVEL, não importando também maiores investigações ao NOME que foi dado a mais valia resultante da operação, sendo evidente que o simples fato de denominar-se ÁGIO, por si só, não o torna dedutível.

(...)

Quando se questiona operações como as engendradas pela Recorrente, a questão nuclear direciona-se para a ausência de sacrifício de ativo de qualquer natureza, que possibilite identificar CUSTO passível de ser utilizado como redutor da renda tributável. A ausência deste, do CUSTO, resulta na obtenção indevida e, como dito, perversa, eis que transfere renda para o particular sem que haja uma contraprestação correspondente.

É importante destacar que o ágio, que representa CUSTO na aquisição de participação societária, em regra não produz efeitos tributários, vez que, extinta a participação societária, ele é confrontado com a mais valia que lhe deu causa. Assim, na situação em que o referido CUSTO inexistente, a neutralidade tributária em referência fica comprometida.

Tenho, pois, por artificial o ágio gerado na operação submetida a exame e, por decorrência, indedutível.

(...)

MULTA QUALIFICADA

(...)

A autuação, no presente caso, fundou-se na constatação e comprovação de que a reestruturação elaborada pela fiscalizada visou, apenas, alcançar um benefício fiscal previsto em lei. Para tanto, em curtíssimo espaço de tempo, não obstante declinar formalmente razões de ordem societária ou econômica, constituiu uma HOLDING; transformou-se em subsidiária integral da HOLDING criada, vez que esta incorporou suas ações pelo valor de mercado; constituiu uma empresa-veículo para recepcionar as suas ações reavaliadas e, passo seguinte, por meio de uma incorporação reversa, passou a deduzir um suposto “ágio”, derivado de uma alegada rentabilidade futura dos seus ativos.

Diante dos fatos retratados, não me parece restar dúvida de que a fiscalizada agiu, intencionalmente (dolosamente), no sentido de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, das suas condições pessoais, afetando, assim, as obrigações tributárias principais.

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

Excerto do 2º Paradigma:

(...)

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

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

A PFN alega que, apesar da similitude das operações analisadas envolvendo situações identificadas como de ágio interno, em que no recorrido decidiu-se desqualificar a multa de ofício, enquanto que nos paradigmas entendeu-se que a situação assemelhada deveria ser enquadrada como fraudulenta, mantendo a multa no patamar de 150%.

Da situação fática assemelhada

As situações fáticas de fato são assemelhadas:

- as operações de reestruturação societária ocorreram **entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico** e em curto espaço de tempo;
- apontou-se falta de substrato econômico na aquisição do investimento;
- identificou-se que a aquisição dos investimentos se deu por meio de mera escrituração artificial;
- não houve, na aquisição do investimento, o dispêndio de um gasto (econômico ou patrimonial) pelo adquirente e um ganho (também econômico ou patrimonial) pelo alienante.
- a negociação se deu fora de um mercado livre e aberto, utilizando-se de empresas ditas veículo;
- as autuadas conseguiram converter a própria rentabilidade futura em custo para deduzir em sua base tributável.

Há, portanto, similitude fática naquilo que é essencial, qual seja, em ambos os Acórdãos teria havido a criação de ágio artificial, dentro do mesmo grupo econômico ("ágio interno"), através de operações encadeadas formalmente válidas se vistas individualmente, com evidente intuito de auferir apenas um benefício fiscal, mas essas circunstâncias redundaram em diferentes conclusões quanto à caracterização do intuito de fraude e consequentemente da qualificação da multa.

Verifica-se que **no recorrido** foi manifesto o entendimento de que a geração do ágio dentro do mesmo grupo econômico, sem dispêndio financeiro ou sem sacrifício de ativo de qualquer natureza, desprovido de substância econômica em empresa de passagem não justifica, por si só, a aplicação da multa qualificada; isso porque se identificou propósito comercial na reestruturação societária pela existência real da empresa chamada de passagem, e essa particularidade poderia dar ensejo a uma equivocada interpretação da lei tributária pelo sujeito passivo, não restando caracterizada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação do contribuinte.

De outra banda, nos 2 (dois) paradigmas, essas mesmas circunstâncias não foram consideradas suficientes para descaracterizar o intuito doloso e, conseqüentemente, cancelar a multa qualificada, isso porque ficou consignado nestes julgados que a geração do ágio dentro do mesmo grupo econômico, sem dispêndio financeiro ou sem sacrifício de ativo de qualquer natureza, desprovido de substância econômica (1º e 2º paradigmas) e, ao fim e a cabo, sem alteração do controle das sociedades envolvidas constituem provas (2º paradigma), por si só, ensejam a caracterização da artificialidade do ágio e consequente ocorrência do intuito de fraudar o fisco.

Tendo sido atendidos os pressupostos de admissibilidade do recurso especial (artigos 67 e 68 dos RICARF/2009 e 2015), deve-se dar SEGUIMENTO do recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional em relação a esta matéria.

A comunicação entre os fatos do recorrido e dos paradigmas mostra-se nítida: (i) operações de reestruturação societária ocorreram entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico e em curto espaço de tempo; (ii) discussão sobre falta de substrato econômico na aquisição do investimento; (iii) reavaliação de investimentos entre empresas de controle comum, elementos que, na ótica dos paradigmas, são suficientes para demonstrar a presença de dolo e por consequência a imputação da multa qualificada de 150%, enquanto que para o recorrido não seriam determinantes para a manutenção da qualificação da multa de ofício.

Portanto, deve-se conhecer da matéria “multa qualificada (150%)” do recurso especial da PGFN.

Em relação à matéria (ii) responsabilidade tributária, entendo assistir razão à Contribuinte em contrarrazões.

O paradigma apresentado, nº 1201-001.640, não guarda convergência fática com o recorrido.

São tratadas situações distintas, sob a qual não se torna possível estabelecer uma base mínima para se verificar se a interpretação do art. 124, inciso I do CTN teria sido divergente.

As contrarrazões delinearam com clareza os fatos do paradigma e do recorrido:

O Acórdão nº 1201-001.640 analisou planejamento tributário engendrado para evitar o recolhimento de IR sobre ganho de capital, por meio da constituição de FIP. No presente caso, a venda da participação societária esteve sujeita ao recolhimento de IR sobre o ganho de capital!

Discute-se, nesses autos, o preenchimento de requisitos para a dedutibilidade de ágio gerado por operação realizada com efetivos propósitos negociais por partes sob controle comum.

No paradigma, foram levados em consideração elementos fáticos que não se encontram presentes no recorrido. Transcrevo ementa do paradigma:

VENDA DE AÇÕES DE EMPRESA CONTROLADA. FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES FIP. ATO SIMULADO. SUJEITO PASSIVO. HOLDING CONTROLADORA.

O sujeito passivo a ser tributado por ganho de capital na venda das ações de empresa controlada é a holding detentora e não o FIP constituído alguns dias antes da operação mediante a conferência das ações da empresa vendida, pois ato simulado não é oponível ao fisco, devendo receber o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz.

FIP. AUSÊNCIA DE FINALIDADE NEGOCIAL.

Desprovido de finalidade negocial o Fundo de Investimento em Participação FIP, constituído por uma única investidora, com um único investimento ao qual não foi aportado qualquer investimento adicional ou ato de gestão visando seu crescimento/desenvolvimento ou saneamento e cuja permanência no FIP durou alguns dias.

FIP. DESCONSIDERAÇÃO. LEGALIDADE.

É desprovida de base a acusação de que a desconsideração do FIP afronta ao princípio da legalidade, dado que foi devidamente avaliado que a interposição do FIP no lugar da atuada tratou-se de manobra para evadir tributação de ganho de capital.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. SIMULAÇÃO. DOLO.

Estando comprovada a prática deliberada de simulação, portanto, estando caracterizados o dolo e sonegação, cabe a qualificação da multa de ofício.

(...)

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ADMINISTRADORA DE FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÃO FIP

Conclui-se que não há elementos para responsabilização tributária solidária com base no art. 135, III, e tampouco no 124, I do CTN, de administradora de FIP, que, formalmente, não detinha poderes de tomar as decisões que conduziram à autuação fiscal, por outro lado, não há informações concretas nos autos sobre se ofereceu consultoria à atuada e se a orientou a adotar a simulação identificada.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. EMPRESA CONTROLADORA.

Cabe a responsabilização solidária com base no art. 124, I, do CTN, se a controladora detém 99,99% do capital acionário, o estatuto social determina que as decisões devem ser tomadas por no mínimo 75% do capital, e se os acionistas desta controladora, sociedade anônima fechada, são as mesmas pessoas que administram a atuada.

STJ. SÚMULA 430. SIMULAÇÃO. DOLO. SONEGAÇÃO.

A súmula nº 430 do STJ não se aplica se há comprovação da simulação e conduta dolosa, que levou à sonegação de IRPJ e CSLL devido.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIOS ADMINISTRADORES.

Cabe a responsabilidade solidária nos termos do art. 124, I do CTN aos sócios administradores, tomadores das decisões que conduziram à autuação fiscal; e, tendo em

vista a identificação de simulação, portanto, dolo e sonegação, também aplicável a responsabilização pelo art. 135, III do CTN.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Data do fato gerador: 31/12/2009

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejudicado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL.

Como se pode observar, discute-se se teria havido desvirtuamento na utilização de Fundo de Investimento em Participações – FIP, utilizado com propósito meramente tributário, visando buscar deliberadamente o diferimento, com base no art. 2º da Lei n 11.312/2006, da tributação de ganho de capital em operação de combinação de negócios, por meio de incorporação de ações realizada no último trimestre de 2009, com a autuada TINTO HOLDING LTDA. No caso, foram incluídos como responsáveis tributários os sócios e a gestora do fundo.

Transcrevo excerto do Termo de Verificação Fiscal do paradigma:

14. Os atos formalizados pela Tinto Holding estão inquinados pela má-fé, pois viciados por um gritante artificialismo. A interposição do Bertin FIP foi realizada sem que qualquer razão minimamente defensável pudesse ser sustentada. A escolha de um fundo para praticar os negócios jurídicos em lugar da Tinto Holding revelou um total desvirtuamento no uso de um instrumento que tem sido utilizado para desenvolvimento do mercado de capitais. A montagem do fundo, a apenas poucos dias da alienação da Bertin, foi estruturada, como se verá, para abrigar um ganho de capital cuja tributação em grande medida seria não apenas diferida, mas também evadida, uma vez que a maior parte das cotas do FIP foi transferida por meio de cessões simuladas a investidor estrangeiro, que é isento de tributação. A falta de propósito do fundo, ratificada pelas respostas inconsistentes da Tinto Holding e do administrador do FIP, deixa à mostra que o objetivo para a sua criação foi o de evitar que o ganho de capital auferido pela Tinto fosse tributado.

O paradigma partiu de premissas fáticas completamente diversas dos presentes autos. Ainda que se pudesse dizer que o recorrido teria também tratado de operações no âmbito do mesmo grupo econômico, em nenhum momento se discutiu a **matéria nuclear do paradigma**, qual seja, se a utilização de estrutura específica, FIP, para engendrar negócios, poderia estar eivada de ilicitude.

Diante de tal situação, não se torna possível efetuar o teste de aderência, para verificar como o Colegiado do paradigma interpretaria a legislação tributária posta em face dos fatos presentes no recorrido.

Dessa maneira, não deve ser conhecida a matéria “responsabilidade tributária” do recurso especial da PGFN.

Assim sendo, voto no sentido de **conhecer parcialmente do recurso especial da PGFN, para a matéria “multa qualificada (150%)”**.

Passo ao exame do mérito.

III. Recurso Especial da Contribuinte - Mérito

Sobre a matéria “dedutibilidade das despesas de amortização de ágio”, propõe-se, inicialmente, discorrer sobre uma análise histórica e sistêmica, para depois tratar do caso concreto.

III. 1. Conceito e Contexto Histórico

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

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

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

Adotando-se os padrões da ciência contábil, apesar das ações estarem avaliadas patrimonialmente em 60 unidades, deveriam ainda ser objeto de majoração, ao ser considerar, **primeiro**, se o valor de mercado dos ativos tangíveis seria superior ao contabilizado. Assim, supondo-se que, apesar do patrimônio ter sido avaliado em 60 unidades, o valor de mercado seria de 70 unidades, considera-se para fins de apuração 70 unidades. **Segundo**, caso se constate a presença de ativos intangíveis sem reconhecimento contábil no valor de 12 unidades, tem-se, ao final, que o ágio, denominado *goodwill*, seria a diferença entre o valor pago (100 unidades) e o valor de mercado mais intangíveis ($60 + 10 + 12 = 82$ unidades). Ou seja, o ágio passível de aproveitamento pela empresa C, decorrente da aquisição da empresa B, mediante atendimento de condições legais, seria no valor de 18 unidades.

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

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

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

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

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

Em duas situações.

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

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

Naturalmente, no Brasil, em relação ao ágio, a contabilidade empresarial pautou-se pelas diretrizes da contabilidade fiscal, até a edição da Lei nº 11.638, de 2007. O novo diploma norteou-se pela busca de uma adequação aos padrões internacionais para a contabilidade, adotando, principalmente, como diretrizes a busca da primazia da essência sobre a forma e a orientação por princípios sobrepondo-se a um conjunto de regras detalhadas baseadas em aspectos de ordem escritural ¹. 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.

III.2. Aproveitamento do Ágio. Hipóteses

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

Há que se observar, inicialmente, como o art. 219 da Lei nº 6.404, de 1976 trata das hipóteses de extinção da pessoa jurídica:

Art. 219. Extingue-se a companhia:

I - pelo encerramento da liquidação;

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

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.

III.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**.

III.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 ².

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.

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

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 1997³, que, posteriormente, foi convertida na Lei nº 9.532, de 1997.

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

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

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

Não vacilou a doutrina abalizada de LUÍS EDUARDO SCHOUER⁴ 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 Mista⁵ 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

³ 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.

⁴ SCHOUER, Luís Eduardo. Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários). São Paulo : Dialética, 2012, p. 66 e segs.

⁵ 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.

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. (...)

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.

III.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/99⁶.

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.

III.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.

⁶ 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).

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

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

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

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

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.

III.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 ATALIBA⁷.

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

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

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

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

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

Ocorre que os sujeitos eleitos pela norma são precisamente a **pessoa jurídica A (investidora)** e a **pessoa jurídica B (investida)** cuja participação societária foi adquirida com ágio. Para fins fiscais, não há nenhuma previsão para que o ágio contabilizado na pessoa jurídica A (investidora), em razão de reorganizações societárias empreendidas por grupo empresarial,

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

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. SCHOUERI⁸, 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,

⁸ SCHOUERI, 2012, p. 62.

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.

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

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

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

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

III.8. Consolidação

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

A **primeira** verificação parece óbvia, mas, diante de todo o exposto até o momento, observa-se que a discussão mais relevante insere-se precisamente neste momento, situado **antes da subsunção do fato à norma.** Fala-se insistentemente se haveria impedimento

para se admitir a construção de fatos que buscam se amoldar à hipótese de incidência de norma de despesa. O ponto é que, independente da genialidade da construção empreendida, da reorganização societária arquitetada e consumada, a investidora originária prevista pela norma não perderá a condição de investidora originária. **Houve de fato uma aquisição? Quem viabilizou a aquisição? De onde vieram os recursos de fato? Quem efetuou os estudos de viabilidade econômica da investida? Quem tomou a decisão de adquirir um investimento com sobrepreço?** Respondo: a **investidora originária**.

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

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

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

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

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

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

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

III.9. Sobre o Caso Concreto

Feitas as considerações, passo a analisar o caso concreto.

Trata o caso concreto de eventos ocorridos no âmbito do mesmo grupo econômico ("UNILEVER"), a respeito da aquisição da Contribuinte (denominada doravante "UBI") pela UNILEVER BRASIL LTDA (denominada doravante "UBR"), no qual se deu a reavaliação das

quotas da UBI, gerando-se o ágio. Na sequência, deu-se a cisão parcial da UBR, sendo os ativos cindidos incorporados pela UBI.

Nos quadros na sequência, descreve-se a sucessão dos eventos, com base nas constatações do Termo de Verificação Fiscal.

A) HISTÓRICO DAS ALTERAÇÕES NAS PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS NA UBR EM 2006

1. Em 20/06/06 as sócias proprietárias da Unilever Brasil (UBR) eram a Unilever N.V., sociedade legalmente organizada e existente sob as leis da Holanda, com sede em Weena, 455, 3013 AL, Rotterdam, a Mavibel Brasil Ltda., sociedade empresária limitada com sede na Av. Maria Coelho Aguiar 215 – Bloco C – 2º andar – São Paulo – SP, e a Brazilvestee B.V., sociedade legalmente organizada e existente sob as leis da Holanda, com sede em Weena, 455, 3013 AL, Rotterdam.
2. Em 03/07/06, por meio de Instrumento de alteração de Contrato Social, a sócia quotista Unilever N.V. cedeu e transferiu para a Brazilvest B.V. a totalidade de sua participação nesta sociedade, representada por 383.828.145 (trezentos e oitenta e três milhões, oitocentos e vinte e oito mil e cento e quarenta e cinco) quotas no valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada.
3. Em 18/07/06, a sócia Brazilvest B.V. cedeu e transferiu 187.600.146 (cento e oitenta e sete milhões, seiscentos mil e cento e quarenta e seis) quotas para a BRAZH1 B.V. e 196.227.999 (cento e noventa e seis milhões, duzentos e vinte e sete mil, novecentos e noventa e nove) quotas para a BRAZH2 B.V., retirando-se assim da sociedade.
4. Em 25/07/06, houve uma nova alteração no Contrato Social, mas desta vez apenas para oficializar a mudança do endereço da sede da Unilever Brasil Ltda. para Av. Presidente Juscelino Kubitschek 1.309, 13º andar sala 4, Cep: 04543-011 Bairro Vila Nova Conceição, São Paulo, SP. Cabe observar que apesar da Brazilvest ter saído da sociedade na alteração anterior, a mesma aparece nessa alteração contratual como sócia e BRAZH1 e BRAZH2 não são citadas como sócias. Não são mencionadas as quotas.
5. Em 16/11/06, ocorre nova alteração na estrutura societária da UBR. A sócia quotista BRAZH2 B.V. transfere para a Brazilvestee B.V. 8.627.853 (oito milhões, seiscentos e vinte e sete mil, oitocentos e cinquenta e três) quotas no valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada.
6. Em 15/12/06, foi aprovada a Incorporação da Mavibel Brasil Ltda. pela Unilever Brasil Ltda. (UBR). Segundo laudo pericial, o valor do acervo líquido da incorporada, após descontado o valor do investimento na UBR, era negativo em R\$ 332.858.604,03 (trezentos e trinta e dois milhões, oitocentos e cinquenta e oito mil, seiscentos e quatro reais e três centavos).
7. Como o valor do acervo líquido da incorporada era menor do que o valor de seu investimento no capital social da incorporadora, a incorporação foi efetuada com redução do capital da incorporadora. O Capital Social da UBR foi reduzido de R\$ 750.400.584,00 (setecentos e cinquenta milhões, quatrocentos mil e quinhentos e oitenta e quatro reais) para R\$ 417.541.980,00 (quatrocentos e dezessete milhões e quinhentos e quarenta e um mil, novecentos e oitenta reais), mediante a extinção de 332.858.604 quotas, no valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada, de propriedade da incorporada, Mavibel Brasil Ltda.
8. As quotas remanescentes foram atribuídas às sócias da Mavibel, Brazilvest B.V. e Brazilvestee B.V., na proporção da participação de cada uma delas no capital social da Mavibel. A Brazilvest B.V. recebeu 33.713.828 quotas e a Brazilvestee B.V., 6 quotas do Capital Social da UBR.

B) SOBRE A UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA. (A UBI)

No período da incorporação pela UBR, a empresa UBI possuía os seguintes controladores: (1). BRAZH3 B.V. (2). Brazh4 B.V. (3). Brazh5 B.V.

Após 02/07/2006, o controle acionário da UBI foi gradativamente transferido para as três empresas recém-criadas BRAZH3, BRAZH4 E BRAZH5, como segue:

1. Em 03/07/2006, a sócia quotista Mavibel Brasil Ltda. cedeu e transferiu para a BRAZH5 B.V. a totalidade de sua participação na Unilever Brasil Bestfoods Brasil Ltda., 3.399 (três mil novecentos e noventa e nove) quotas.
2. Em 10/07/2006, houve nova alteração de Contrato Social. A sócia quotista Mixhold B.V. cedeu e transferiu para a BRAZH3 B.V., 198.716.150 (cento e noventa e oito milhões, setecentos e dezesseis mil, cento e cinquenta) quotas.
3. Em 25/07/2006, o endereço da sede da Unilever Bestfoods Brasil Ltda. foi alterado para Av. Presidente Juscelino Kubitschek 1.309, 13º andar sala 4, Cep: 04543-011 Bairro Vila Nova Conceição, São Paulo, SP.
4. Em 08/08/2006, por meio de nova alteração contratual, a sócia quotista Mixhold B.V. cedeu e transferiu para a BRAZH4 B.V. 198.716.149 (cento e noventa e oito milhões, setecentos e dezesseis mil, cento e quarenta e nove) quotas.
5. Em 22/08/2006, houve a alteração da denominação da Unilever Bestfoods Brasil Ltda. para Unilever Brasil Alimentos Ltda.
6. Em 29/08/2006, houve nova modificação na estrutura das participações societárias. A sócia quotista Mixhold B.V. cedeu e transferiu para a BRAZH5 B.V. 99.358.076 (noventa e nove milhões, trezentos e cinquenta e oito mil e setenta e seis) quotas no valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada.

Assim, em um intervalo de 57 dias, por meio de quatro alterações contratuais, nas datas 03/07, 10/07, 08/08 e 29/08 de 2006, o controle acionário da atual Unilever Brasil Industrial (UBI) que em 03/07/2006 era da Mixhold B.V., que possuía 99,9993% das quotas, passou a ser exercido por BRAZH3 (39,9997%), BRAZH4 (39,9997%) e BRAZH5 (20,0005%).

Embora a Mixhold B.V. tenha transferido suas quotas do capital da UBI à BRAZH3, BRAZH4 e BRAZH5, indiretamente, ainda as detinha, já que possuía 100% do capital das empresas BRAZH3, BRAZH4 e BRAZH5.

C) AQUISIÇÃO DA UNILEVER BRASIL ALIMENTOS LTDA (UBI) PELA UNILEVER BRASIL LTDA. (UBR) E SURGIMENTO DO ÁGIO. INCORPORAÇÃO DA UBI PELA UBR

Foi contratada empresa pela Unilever Brasil Alimentos (UBI) para realizar o serviço de Avaliação Econômico-Financeira da totalidade das quotas da UBI na data-base de 30/09/2007.

O método adotado foi o da lucratividade (Income Approach), também denominado de rentabilidade futura, baseado na metodologia do fluxo de caixa futuro descontado a valor presente, e, de acordo com o laudo elaborado e apresentado pela Delloite em 25/10/2007, o Valor Justo de Mercado (“fair market value”) da UBI, na data base de 30/09/2007, foi estimado em R\$ 1.379 milhões (um bilhão e trezentos e setenta e nove milhões de reais). Esse valor serviu de base para o preço de venda das quotas do capital da UBI.

O processo de aquisição da Unilever Brasil Alimentos Ltda. (UBI) pela Unilever Brasil Ltda. (UBR) ocorreu em três etapas e teve início 01/11/2007, por meio de alteração contratual, quando a BRAZH3 B.V., representada por seu procurador, vendeu à UBR, representada nesse ato por seus diretores, a

C) AQUISIÇÃO DA UNILEVER BRASIL ALIMENTOS LTDA (UBI) PELA UNILEVER BRASIL LTDA. (UBR) E SURGIMENTO DO ÁGIO. INCORPORAÇÃO DA UBI PELA UBR

totalidade de suas cotas, 198.716.149 (cento e noventa e oito milhões, setecentos e dezesseis mil, cento e quarenta e nove) quotas no valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada, retirando-se da sociedade.

A segunda etapa do processo de aquisição ocorreu em 02/01/2008, quando a BRAZH4 B.V. vendeu à UBR a totalidade de suas cotas, 198.716.149 (cento e noventa e oito milhões, setecentos e dezesseis mil, cento e quarenta e nove) quotas, retirando-se da sociedade.

Em 18/02/2008, ocorreu a conclusão do processo de aquisição das quotas da UBI pela UBR. Por meio de novo instrumento de alteração contratual, a BRAZH5 B.V. cedeu à UBR, 99.361.474 (noventa e nove milhões, trezentas e sessenta e uma mil, quatrocentas e setenta e quatro) quotas e à Brasinvestee B.V., 1 (uma) quota, no valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada.

O valor do ágio gerado em cada uma das etapas da aquisição foi o seguinte:

1ª etapa: 01/11/07 – Venda de 40% das quotas da UBI pela BRAZH3 B.V.

Valor de mercado da UBI segundo laudo da Deloitte	R\$ 1.379.000.000,00
Valor do Patrimônio Líquido da UBI em 31/10/07	R\$ 180.124.332,00
Preço de venda de 40% da UBI (= 40% de R\$ 1.379 milhões)	R\$ 551.600.000,00
40% do valor total do PL da UBI em 31/10/07	R\$ 72.049.732,80
Ágio – Diferença entre o valor pago e o valor de 40% do PL	R\$ 479.550.267,20

2ª etapa: 02/01/08 – Venda de 40% das quotas da UBI pela BRAZH4 B.V.

Valor do Patrimônio Líquido da UBI em 31/12/07	R\$ 136.884.554,00
Preço de venda de 40% da UBI (= 40% de R\$ 1.379 milhões)	R\$ 551.600.000,00
40% do valor total do PL da UBI em 31/12/07	R\$ 54.753.821,60
Ágio – Diferença entre o valor pago e o valor de 40% do PL	R\$ 496.846.178,40

3ª etapa: 01/02/08 – Venda de 20% das quotas da UBI pela BRAZH5 B.V.

Valor do Patrimônio Líquido da UBI em 31/01/08	R\$ 141.369.032,00
Preço de venda de 20% da UBI (= 20% de R\$ 1.379 milhões)	R\$ 275.800.000,00
20% do valor total do PL da UBI em 31/01/08	R\$ 28.273.806,40
Ágio – Diferença entre o valor pago e o valor de 20% do PL	R\$ 247.526.193,60

Na sequência, deu-se a cisão parcial da UBR, em 01/11/2009. Os ativos cindidos foram incorporados na UBI na mesma data.

O ágio passou a ser amortizado por entender a Contribuinte que restaria concretizada incidência prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

Ocorre que tal interpretação não encontra amparo na legislação tributária.

No caso concreto, não há dúvidas de que a circulação de recursos financeiros decorrente das operações societárias descritas ocorreu dentro das empresas do mesmo grupo econômico.

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**, vez que o investimento, UBI, em nenhum momento deixou de pertencer ao grupo econômico UNILEVER.

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 de 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.

São precisas as constatações do Termo de Verificação Fiscal, sobre a inexistência de imparcialidade na negociação empreendida dentro do grupo econômico.

O Grupo Unilever utilizou as empresas “veículo”, a BRAZH3, BRAZH4 e BRAZH5, integrantes do próprio grupo, para adquirir a empresa UBA (atual UBI) e, em seguida revendê-la à UBR com ágio gerado com base de rentabilidade futura. Houve a cisão parcial da UBR, sendo o ativo cindido, inclusive o ágio, incorporado pela UBI, para ser amortizado tributariamente, indevidamente a nosso ver.

Questionamos então a verdadeira razão por trás da incorporação da empresa Unilever Brasil Alimentos Ltda (a atual UBI) pelas empresas BRAZH3, BRAZH4 e BRAZH5 no ano-calendário de 2006. Por que a empresa UBR não incorporou a UBI em primeira mão, sendo que todas pertencem ao mesmo grupo econômico? Qual seria o papel das

empresas BRAZH3, BRAZH4 e BRAZH5 que não fosse o de gerar um ágio “artificial” que pudesse ser dedutível do IRPJ e da CSLL?

A situação fica evidente quando se observa que as três empresas “veículo” não tiveram papel algum além da geração do ágio, e logo foram encerradas em seu país de origem. Situação evidente quando se observa que a UBR voltou 10 meses após a cisão a participar do capital social da UBI como sócia majoritária (participação de 36%), depois de o ágio ter sido transferido para onde pudesse ser amortizado.

(...)

A propósito, o reconhecimento de um ágio gerado dentro de um mesmo grupo econômico não encontra respaldo na Contabilidade, ou seja, não é possível reconhecer contabilmente quando originado de uma transação entre partes relacionadas.

(...)

Para o caso em tela, tanto na aquisição da UBI pelas BRAZH3, BRAZH4 e BRAZH5, como na incorporação da UBI pela UBR, não se verifica a existência de negociação entre as partes, nem de compra ou venda, nem de mercado livre e aberto. A explanação apresentada pela Unilever foi simplesmente o ingresso a um projeto global que visava a simplificação da estrutura societária do Grupo Unilever.

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. Foi efetuada uma reavaliação de investimento (gerando um sobrepreço na ordem de **R\$ 1,2 bilhões**), **internamente**, houve uma transferência de fluxo financeiro **dentro do grupo econômico** para tentar conferir lastro a tal reavaliação, e, ao final, beneficiou-se o controlador do grupo econômico UNILEVER de uma despesa dedutível na base de cálculo do IRPJ e CSLL. Impossível atribuir imparcialidade (i) na mensuração do sobrepreço, (ii) em negociação no qual adquirente e alienante são empresas submetidas ao mesmo controle societário, e (iii) em laudo de avaliação elaborado sob a tutela de partes não independentes.

Resta evidente que a UNILEVER pretendeu gerar uma despesa dedutível para o grupo econômico, artificial e sem nenhuma contrapartida. É precisamente do que trata o tópico 6 do presente voto.

A respeito do recolhimento a título de ganho de capital aduzido pela Contribuinte, cabe transcrever excerto do Termo de Verificação Fiscal:

O ágio gerado nas três etapas acima totalizou R\$ 1.223.922.639,20 (um bilhão, duzentos e vinte três milhões, novecentos e vinte dois mil, seiscentos e trinta e nove reais, vinte centavos).

O valor efetivamente remetido pela UBR às empresas BRAZH3, BRAZH4 e BRAZH5 na Holanda somou R\$ 1.327.888.664,27, conforme os contratos de câmbio apresentados. No entanto, como mencionado, todas as empresas envolvidas (UBR, UBI, BRAZH3, BRAZH4 e BRAZH5) sempre possuíram, em última instância, o mesmo controlador e consequentemente a quantia remetida se manteve dentro do próprio grupo econômico.

Descontados das remessas financeiras ao exterior, a UBR recolheu R\$ 51.111.335,73 a título de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente sobre ganho de capital. Comparativamente, considerando que os R\$ 1,327 bilhões remetidos permaneceram dentro do próprio grupo da Unilever, e tendo como base o resultado do grupo econômico como um todo, a dedução de R\$ 1,223 bilhões de ágio da base de cálculo do IRPJ e CSLL nos períodos seguintes poderia reduzir o valor dos tributos devidos em um montante consideravelmente superior aos R\$ 51

milhões recolhidos de IRRF das remessas. Em outras palavras, a operação gerou uma grande economia de tributos para o grupo Unilever. (*Grifei*)

Como se pode observar, houve uma tentativa de se empreender **a construção artificial do suporte fático**, para que se pudesse amoldar à hipótese de incidência de despesa de amortização do ágio (**tópico III.6** do presente voto). Resta evidente o deliberado intuito de **fabricar uma despesa** com repercussão na base tributável.

Enfim, como visto no tópico III.1, o presente voto, o conceito do ágio no presente caso é disciplinado pelo art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 27/12/1977 e os arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532, de 10/12/1997, e nesse contexto trata-se de instituto jurídico-tributário, premissa para a sua análise, não havendo que se falar em regras contábeis e vigência do RTT.

Tampouco encontra amparo qualquer argumentação no sentido de que a proibição do ágio gerado entre partes relacionadas só teria sido positivada a partir das alterações da Lei n.º 12.973, de 2014. Isso porque, não obstante as alterações promovidas pela Lei n.º 12.973, de 2014, em nenhum momento se modificou o núcleo dos aspectos pessoal e material do art. 7º da Lei n.º 9.532, de 1997.

A Lei n.º 12.973, de 2014, trouxe novas exigências em relação ao aproveitamento da despesa de ágio, não tendo nenhum caráter interpretativo. Os arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532, de 1997, não foram alterados em nenhum ponto pela Lei n.º 12.973, de 2014, que se adiciona aos preceitos da lei anterior. A lei nova estabeleceu restrições de ordem pessoal em relação às empresas investidora e investimento, que não podem mais ser do mesmo grupo empresarial, devendo ser não dependentes, e de ordem formal, ao dispor sobre requisitos expressos para o laudo de avaliação que fundamenta o sobrepreço⁹. Promoveu também a convergência entre o ágio fiscal e o goodwill contábil. O ágio previsto pelo artigo 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, passou a ser determinado pela diferença entre o custo de aquisição do investimento e a somatória entre o valor de patrimônio líquido na época da aquisição e a mais ou menos-valia correspondente à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida. A questão é que a redação inalterada dos 7º e 8º da Lei n.º 9.532, de 1997, em nenhum momento permitia que ágio gerado internamente pudesse resultar em despesa dedutível, e a nova Lei só veio criar instrumentos mais precisos para o controle de violações aos dispositivos mencionados e, também, adaptou a sistemática às novas normas contábeis - nada mais que isso¹⁰.

Nesse sentido, deve ser **negado provimento ao recurso especial** da Contribuinte.

IV. Recurso Especial da Fazenda Nacional - Mérito

Foi devolvida a qualificação da multa de ofício (150%) em face das operações societárias discutidas.

⁹ Antes da Lei n.º 12.973, de 2014, a exigência para comprovar o ágio era apenas uma "demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração". O novo diploma legal exige "laudo elaborado por perito independente que deverá ser protocolado na Secretaria da Receita Federal do Brasil ou cujo sumário deverá ser registrado em Cartório de Registro de Títulos e Documentos, até o último dia útil do 13º (décimo terceiro) mês subsequente ao da aquisição da participação".

¹⁰ Artigo ESTABILIDADE JURÍDICA EM RISCO: JURISPRUDÊNCIA ATUAL DO CARF SOBRE O TEMA DO ÁGIO NAS REORGANIZAÇÕES SOCIETÁRIAS EM FACE DE DECISÃO JUDICIAL. MOURA, A. M. ; VALADAO, M. A. RJLB - REVISTA JURÍDICA LUSO-BRASILEIRA , v. Ano 4 (2018), p. 1329-1371, 2018.

Diante dos fatos já narrados, não restam dúvidas sobre a artificialidade da formação do ágio, interno, dentro do mesmo grupo econômico.

A fratura é exposta.

A interpretação de que as operações “teriam sido” legais, transparentes, e por isso não poderiam ser opostas ao Fisco, reflete uma visão ultrapassada do ordenamento jurídico como um todo.

Ora, não é porque a operação foi legal no âmbito civil, empresarial, que se reveste de uma blindagem que a torna insuscetível de análise por outros ramos do direito. Se passa a ser apreciada sob a perspectiva tributária, para ser legal, também deve atender às normas fiscais.

E colocar princípios como a livre liberdade negocial no topo da pirâmide dos princípios constitucionais tampouco socorre a operação em análise. A Lei Maior tem vários princípios, que devem ser ponderados. De fato a liberdade negocial é princípio a ser respeitado, mas deve caminhar ao lado de outros princípios da Lei Maior, que zelam pela existência e manutenção do Estado. O princípio de legalidade não implica que, se o negócio foi celebrado em consonância com a lei civil e empresarial, encontrar-se-ia blindado dos outros ramos normativos. Pelo contrário, o princípio da legalidade abrange o ordenamento jurídico em sua integralidade. Para ser legal, o negócio jurídico tem que ser legal sob a ótica de todos os ramos do direito.

Nessa perspectiva, a **legislação tributária** é clara ao contestar a ocorrência de negócios eivados de dolo, fraude ou simulação. É dispositivo positivado no art. 149, inciso VII do CTN ¹¹.

Da mesma maneira, é expressa na legislação que negócios envolvendo ocorrência de dolo ensejam qualificação da multa de ofício ¹², na forma da sonegação, fraude ou conluio ¹³.

Apreciando-se o caso concreto, impossível não se deparar com o *plus* na conduta. Não se trata de mero descumprimento da norma. Verifica-se a presença dos elementos cognitivo e volitivo ¹⁴, consumando-se o dolo.

¹¹ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:
(...)

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

¹² Vide Lei nº 9.430, de 1996:

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

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

¹³ Vide Lei nº 4.502, de 1964:

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

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

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

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto 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 artificialidade na formação do ágio é evidente. Partes interessadas do mesmo grupo econômico, com interposição de empresas intermediárias (empresas de “papel” de caráter instrumental) dissolvidas em breve lapso temporal, partes deliberando sobre avaliação de ativo a ser transferido de uma empresa para outra, todas submetidas ao mesmo controle acionário. O investimento foi reavaliado gerando um sobrepreço criado internamente, desprovido de imparcialidade, vez que mensurado entre partes não independentes. Transcrevo as constatações precisas da autoridade atuante:

Resta inequívoco que estamos diante de geração artificial de ágio, criado dentro do próprio grupo econômico, visando única e exclusivamente a redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por ocasião da amortização do referido ágio.

Da análise das operações societárias que se sucederam, desde a aquisição da Unilever Brasil Alimentos (a UBI) pelas empresas veículo BrazH3, BrazH4 e BrazH5, à geração do ágio interno na incorporação da UBI pela UBR, à indevida amortização do ágio pela UBR, e à cisão parcial da UBR revertendo o ágio a UBI para ser amortizado, denota-se que cada etapa foi planejada visando tão somente a geração de um ágio interno e a redução da carga tributária. Não há como aceitar que a amortização do ágio interno, resultante de uma transação sem propósito negocial, possa reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A teor do disposto nos artigos 966, 981 e 982 da Lei nº 10.406, de 10/01/2002 – Código Civil (CC), a finalidade precípua das sociedades é a realização de negócios que caracterizem o exercício de atividade econômica, materializada pela produção e circulação de bens e serviços, mediante organização de fatores de produção, v.g., capital, trabalho, matéria-prima, etc. A formação das sociedades está sujeita ao ânimo do exercício de atividade econômica. Este inexistindo, caracteriza-se a ausência de propósito societário e, em última análise, de motivação para a própria celebração do contrato de sociedade.

Como mencionamos, em nenhum momento nos foi justificada a finalidade econômica pela qual a UBI foi primeiramente adquirida pelas empresas BrazH3, BrazH4 e BrazH5 e depois revendida à UBR. Qual a razão da UBI não ter sido diretamente incorporada pela UBR sem a participação das três empresas, sendo que toda a operação ocorreu em um curto período de tempo?

No caso sob exame, não há finalidade econômica a não ser a economia fiscal na aquisição da Unilever Brasil Alimentos (a UBI) pelas empresas veículo BrazH3, BrazH4 e BrazH5, com a posterior venda com ágio à empresa UBR. Tampouco há essência econômica na operação seguinte, em que a UBR é cindida, revertendo o ágio da incorporação da UBI à própria UBI para amortização. Pois, alguns meses depois a UBR voltou a participar do quadro societário da UBI.

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

A arquitetura da montagem do esquema que se desenhou, com (i) a celebração de contratos formalmente registrados na Junta Comercial do Estado de São Paulo – Jucesp, (ii) a contratação de empresa de consultoria para elaboração de laudo de avaliação, (iii) o registro contábil do ágio, merece ser vista como causa planejada para isolar a visão do

¹⁴ BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal : parte geral, volume 1, 11ª ed. São Paulo : Saraiva, 2007, p. 269:

Para a configuração do dolo exige-se a consciência daquilo que esse pretende praticar. Essa consciência deve ser atual, isto é, deve estar presente no momento da ação, quando ela está sendo realizada. (...) A vontade, incondicionada, deve abranger a ação ou omissão (conduta), o resultado e o nexo causal. A vontade pressupõe a previsão, isto é, a representação, na medida em que é impossível querer algo conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente, pelo menos, parcialmente.

Fisco, impedindo-o de conhecer a redução indevida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

As empresas UBR e UBI agiram dolosamente, de forma que o grupo econômico fosse beneficiado com a amortização de ágio gerado artificialmente, resultando na redução indevida do IRPJ e da CSLL.

Assim sendo, a multa no lançamento de ofício será qualificada, aplicada na proporção de 150% dos tributos devidos, como determina a Lei nº 9.430/96, art. 44, § 1º.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(....)

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

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

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

A qualificação da multa se impõe na medida em que não se trata de uma mera dedução indevida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, fruto de erro de fato ou de incorreta interpretação da legislação tributária, mas, ao contrário, de conduta dolosa, cujo ânimo residuiu em reduzir indevidamente as bases de cálculo Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, mediante reestruturação societária fraudulenta, eivada de simulação, realizada com a finalidade de registrar ativo e despesas inexistentes.

Ora, o *plus* na conduta é evidente, ultrapassando o tipo objetivo da norma tributária. Não se trata de mero descumprimento do dispositivo legal. Verifica-se a presença dos elementos cognitivo e volitivo, consumando-se o dolo, cuja definição é apresentada com clareza por CEZAR ROBERTO BITENCOURT:

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

Sobre o elemento cognitivo, BITENCOURT¹⁵ discorre com didática:

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

Sobre o elemento volitivo, são claros os ensinamentos¹⁶:

A vontade, incondicionada, deve abranger a ação ou omissão (conduta), o resultado e o nexos causal. A vontade pressupõe a previsão, isto é, a representação, na medida em que

¹⁵ BITENCOURT, 2007, p. 269.

¹⁶ BITENCOURT, 2007, p. 269.

é impossível querer algo conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente, pelo menos, parcialmente.

Não há reparos a fazer, portanto, no entendimento da Fiscalização.

Cabe, nesse contexto, ser reformada a decisão recorrida, para se restabelecer a qualificação da multa de ofício (150%).

Enfim, remanescem protestos da Contribuinte **em contrarrazões** pela aplicação das Súmulas CARF nº 14 e 25 e dos artigos 76, inciso II, alínea “a” da Lei nº 4.502/64 c/c artigo 112 do CTN.

Não lhe assiste razão.

Transcrevo teor das súmulas:

Súmula CARF nº 14

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Como se pode observar, as súmulas mencionadas dizem respeito a autuações fiscais de omissão de receitas, e o presente caso trata de glosa de despesa de amortização de ágio. E mais, ambas as súmulas predicam que para a qualificação da multa de ofício cabe a comprovação do intuito doloso, o que restou devidamente demonstrado nos presentes autos. **Ora, portanto, o entendimento das súmulas é convergente com a autuação fiscal.**

Tampouco há que se falar na aplicação do art. 76, inc. II, alínea “a” da Lei nº 4.502, de 1964, ou o art. 112 do CTN.

Dispõe o art. 76, inc. II, alínea “a” da Lei nº 4.502, de 30/11/1964:

Art . 76. Não serão aplicadas penalidades:

(...)

II - enquanto prevalecer o entendimento - aos que tiverem agido ou pago o impôsto:

a) de acôrdo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado;

Ocorre que a norma disposta no artigo foi revogada tacitamente pelo CTN, de 25/10/1966:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as **decisões dos órgãos** singulares ou **coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;**

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. **A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades**, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. *(Grifei)*

Verifica-se que a exclusão de *imposição de penalidades* aplica-se apenas às *decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa*, o que não é o caso.

Sobre o art. 112 do CTN, transcrevo o dispositivo:

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.

No caso em tela, não há qualquer dúvida a respeito da imputação de qualquer penalidade.

Os fatos foram apresentados de maneira transparente, cabendo o julgador a interpretação e a subsunção à norma. Não consta nenhuma incerteza em relação aos elementos relacionados nos incisos I a IV do artigo.

Afasto, portanto, arguição suscitada pela Contribuinte.

Assim sendo, voto no sentido de **dar provimento ao recurso especial da PGFN** em relação à matéria “multa qualificada (150%)”.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e negar provimento ao recurso especial da Contribuinte, e conhecer parcialmente do recurso especial da PGFN** para a matéria multa qualificada e, no mérito, na parte conhecida, **dar-lhe provimento**.

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura