



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720199/2013-01
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.061 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de dezembro de 2021
Recorrente UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

PRELIMINAR DE NULIDADE. NÃO CARACTERIZAÇÃO

Considera-se válida a decisão recorrida que, não ultrapassando os fundamentos jurídicos que motivaram a autuação, acrescenta elementos de convicção como reforço de argumentação. Violação à ampla defesa não caracterizada.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. AFASTAMENTO.

Deve ser afastada preliminar de decadência nos casos abrangidos pela súmula nº 116 do CARF: Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança

APROVEITAMENTO DE ÁGIO DECORRENTE DE CISÃO DE EMPRESA DO MESMO GRUPO ECONÔMICO.

Conforme diversos precedentes do CARF, não cabe o aproveitamento de ágio, nos termos dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, quando a operação de aquisição entre as empresas ocorreu entre sociedades do mesmo grupo econômico.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e a prejudicial de decadência, e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator, vencidos os Conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Fabiana Okchstein Kelbert, que votaram por dar provimento ao recurso voluntário. O Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório votou pelas conclusões do relator, quanto ao mérito.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleucio Santos Nunes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Marozzi Gregório, Gustavo Guimarães da Fonseca, Andréia Lúcia Machado Mourão, Flávio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes, Marcelo Cuba Netto, Fabiana Okchstein Kelbert e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra a decisão constante do Acórdão nº 06-51.870 - 2ª Turma da DRJ/CTA, que considerou procedente auto de infração lavrado contra a empresa indicada acima.

Em síntese, o caso versa sobre amortização de ágio entre partes relacionadas, levado a efeito pela recorrente em novembro e dezembro de 2009, o que motivou a lavratura de auto de infração, que glosou o montante de R\$ 20.398.710,72 referente às amortizações efetuadas. Com a mencionada glosa, os prejuízos fiscais demonstrados no ano calendário foram alterados na proporção do citado montante.

A geração do referido ágio entre partes relacionadas é resultado de um conjunto complexo de reorganizações societárias ocorrido entre empresas do mesmo grupo Unilever desde os anos 2000. A decisão da DRJ sumariou muito bem esse quadro de incorporações e cisões empresariais, razão pela qual, peço vênia para transcrever trechos do relatório da decisão recorrida para melhor detalhamento dos fatos:

3. Na impugnação de fls. 2.650-2.6983, relata que o auto de infração atacado decorre da análise da incorporação do acervo líquido cindido da Unilever Brasil Ltda- UBR pela empresa Unilever Brasil Alimentos Ltda (atual Unilever Brasil Industrial Ltda-UBI), onde foi amortizado o ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura (goodwill), devidamente respaldado por laudo elaborado por empresa especializada (Delloite Touche Tohmatsu).

4. Esclarece que a UBR sempre foi considerada a principal companhia do Grupo, sendo acionista controladora das demais entidades legais (de fabricação de produtos de higiene pessoal, de limpeza doméstica e de sorvetes), concentrando ainda a estrutura de distribuição de tais produtos. Que, a partir do ano 2000, seguindo um projeto global de expansão, com a aquisição do Grupo BestFoods, ocorreu a incorporação de uma série de empresas e, com a aquisição das empresas dedicadas ao ramo de alimentos, tal atividade passou a se concentrar na ora impugnante.

5. Obedecendo a uma diretriz global de simplificação, passou-se à busca da simplificação da estrutura do Grupo Unilever. Essa reestruturação tinha por objetivo ter apenas uma holding no futuro. No plano de reestruturação brasileiro estava prevista a aquisição da UBA (Unilever Alimentos, hoje UBI) pela UBR com o objetivo de atingir o limite da simplificação societária, mantendo-se uma única empresa como principal.

6. Conforme mencionado pela autoridade fiscal, as empresas que controlavam a UBR e a UBI estavam localizadas na Holanda, tendo sido regularmente constituídas em 2006 em conformidade com a legislação daquele país.

7. Assim, entre 2007 e 2008, a UBR adquiriu quotas da UBI das sócias estrangeiras, especificamente BrazH3 BV, BrazH4 BV e BrazH5 BV, tornando-se a controladora da UBI. Desta maneira, foi iniciada a simplificação societária no Brasil.

8. Importa destacar que o valor da transação foi o de mercado, em respeito às regras de preços de transferência, devidamente apurado por avaliação procedida por empresa especializada. Em virtude do valor de mercado ter superado o valor de patrimônio líquido da empresa adquirida, houve o registro de ágio na empresa adquirente, no caso, UBR, com fundamento na rentabilidade futura do investimento. Para fins tributários, o ágio foi amortizado a partir de um novo evento societário, que foi a cisão de parte da UBR, ocorrido em novembro de 2009.

9. Cabe mencionar, ainda, que foram devidamente registrados os ganhos de capital decorrentes das alienações das participações societárias detidas pelas empresas Holandesas (BrazH3 BV, BrazH4 BV e BrazH5 BV) na UBI, tendo havido a retenção do IRRF sobre tais ganhos por ocasião dos pagamentos realizados pela UBR às empresas holandesas, conforme demonstram pelas telas extraídas do Sisbacen e os respectivos DARFs.

10. Afirma que o montante recolhido a título de IRRF sobre os mencionados ganhos por ocasião da alienação das participações societárias só comprova que o negócio jurídico efetivamente ocorreu sem o escopo da economia tributária. Tanto é assim que o valor recolhido a tal título soma R\$ 51.111.335,73.

10. Com a mudança do cenário mundial, houve a necessidade de criação de uma estrutura bipartida, com atividades delimitadas, onde uma empresa concentraria a atividade relacionada à cadeia de suprimentos (supply chain) e na outra restaria toda a força de venda e marketing. Dentro desse novo contexto em 01/11/2009, a UBR, onde seria concentrada a atividade de distribuição, passou por uma cisão, e parte do seu ativo foi transferido para a UBI, que centralizaria a operação de manufatura. Entre os ativos transferidos estava o ágio gerado quando da aquisição das quotas da UBI pela UBR, ocorrida entre 01/11/2007 e 02/01/2008 a 18/02/2008.

11. Nesse contexto, após a cisão na UBR, as empresas investidoras estrangeiras da UBR passaram a ser investidoras da UBI, de modo que a participação societária da UBR na UBI diminuiu sensivelmente.

12. Na seqüência, a UBI adquiriu da UBR a participação societária das empresas manufatureiras do ramo de sorvetes e produtos de limpeza e conservação doméstica (IGL, Igarassu e Sorvane), acarretando a incorporação das duas primeiras e dando continuidade ao projeto de concentração das atividades industriais dentro da reclamante.

13. Num terceiro momento, operacionalizou-se a separação da manufatura de sorvetes da UBR, transferida para a Unilever Brasil Gelados do Nordeste S/A, além da incorporação da manufatura de produtos de limpeza pela UBI.

14. Desta forma, a UBR passou a concentrar a atividade de distribuição e a UBI, juntamente com as duas empresas de manufatura de sorvetes, com a atividade de manufatura.

15. Destaca que com a aquisição da participação societária das empresas IGL, Igarassu e Sorvane, a UBR voltou a ter participação no capital social da UBI, o que não alterou o objetivo proposto de segregar as atividades.

16. Destaca que a fiscalização não questiona o fundamento econômico do ágio mas o fato de todas as movimentações societárias terem ocorrido dentro do mesmo Grupo Empresarial. Outra questão levantada pelo Fisco é o fator tempo. Oito meses para a UBR voltar a ser quotista da UBI.

17. Justifica que a entrada da UBR como sócia da UBI decorre da incorporação da Unilever Brasil Higiene Pessoal e Limpeza, pela UBI como parte da formação da estrutura bipartida – manufatura e distribuição, de vez que a UBR era sócia da UB Higiene.

18. Contesta a afirmativa do Fisco de que toda a reestruturação tinha por fim a geração de ágio a ser aproveitado internamente, posto que as movimentações obedeceram a diretrizes globais.

19. Afirma que não existe impedimento legal para que as reestruturações ocorram dentro do mesmo Grupo, nem para que seus reflexos tributários e contábeis sejam devidamente registrados e apropriados, quando resta comprovado o propósito negocial.

20. Esclarece que a incorporação pela UBI das empresas IGL, Igarassu e Sorvane, que tinham atividade industrial e eram diretamente controladas pela UBR, resultou na concentração da atividade industrial na UBI. E mais, destaca que o acervo líquido cindido da UBR, anteriormente incorporado na UBI, não retornou a UBR, como consequência das alterações societárias procedidas.

21. Após todo esse histórico dos fatos ocorridos, invoca, em preliminar a preclusão do direito de a autoridade fiscal questionar fatos ocorridos em 01/11/2007, 02/01/2008 e 01/02/2008 e sustenta que, apesar de a dedutibilidade da amortização do ágio produzir efeitos futuros, em virtude de imposição legal, para fins de contagem do prazo decadencial, deve se considerar a data em que este foi gerado.

22. Prossegue fazendo traça [sic] uma linha do tempo da legislação brasileira sobre o assunto e destaca que observadas as hipóteses dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, a dedutibilidade do ágio deve ser reconhecida.

24. Conclui nos seguintes termos:

- que, no presente caso, a amortização do ágio apresentou as seguintes características: (i) efetivo pagamento do custo total da aquisição da UBA; (ii) ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura, apurado com base em laudo específico, e não colocado em discussão; (iii) apuração de ganho de capital por parte das empresas holandesas, devidamente tributado no Brasil e (iv) prova da efetiva incorporação da UBA (depois denominada UBI) pela UBR;

- dessa forma, (i) tendo em vista a demonstração do fundamento econômico e do propósito negocial da reorganização a que foi submetida a Impugnante desde 2000, com a inclusão de diversas empresas em seu organograma e, posteriormente, a redução de tais empresas com objetivos claros e alinhados com as diretrizes globais do grupo Unilever; e (ii) considerando que as operações cumpriram com todos os requisitos legais - elaboração de laudo para fundamentação do ágio com base em rentabilidade futura, venda a valor de mercado das ações da UBI com a correta apuração do ganho de capital e recolhimento do Imposto sobre a Renda, resta comprovado o legítimo direito da Impugnante em contabilizar a amortização do ágio ora em debate para fins da apuração do IRPJ e da CSLL;

-assim, improcede a alegação de utilização de empresas veículos conforme destacado no TVF, pois as empresas não foram constituídas no Brasil para atuarem como incorporadoras ou incorporadas, para possibilitar a amortização de ágio, pois em verdade elas foram previamente constituídas e eram apenas as detentoras das participações societárias no Exterior.

25. Requer seja acolhida a preliminar de decadência, sendo extinto o crédito tributário, nos termos do artigo 156, inc. V, do CTN ou, na hipótese de não acolhimento da preliminar suscitada, requer seja o Auto de Infração julgado improcedente, diante do

cumprimento da legislação tributária, e que nenhum prejuízo causou à arrecadação federal.

26. Protesta pela juntada posterior de todos os documentos necessários à comprovação do alegado, inclusive da tradução dos documentos juntados em língua estrangeira e autenticação dos contratos, o que confirmará a adequação dos procedimentos da Impugnante.

27. Por fim, requer que todas as intimações e notificações sejam encaminhadas à advogada Vanessa R. Antunes Toro, inscrita na OAB/SP n.º 195.913, com escritório na Avenida Juscelino Kubitschek, n.º 1309, 40 andar, CEP 04543-011, Vila Nova Conceição, São Paulo/ SP.

Na decisão de fls. 2886/2925, a DRJ afastou a preliminar de decadência e manteve a autuação fiscal, fundada, basicamente, em dois argumentos. O primeiro é que mesmo antes da Lei nº 12.973, de 2014, os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997 não autorizavam a amortização de ágio entre partes relacionadas. O segundo, é que ao amortizar o ágio em operação resultante de cisão de empresas do mesmo grupo econômico, a recorrente violou diversas regras da contabilidade, o que torna igualmente impossível o aproveitamento do ágio. O Acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2009

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. FUNDAMENTO ECONÔMICO EM EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA.

TRANSAÇÃO DOS SÓCIOS COM ELES MESMOS. AUSÊNCIA DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA.

É descabida a amortização de ágio interno, com fundamento econômico em expectativa de rentabilidade futura da empresa investida, pois não é possível reconhecer uma mais-valia de um investimento quando originado de transação dos sócios com eles mesmos; ainda que do ponto de vista formal os atos societários atendam à legislação aplicável, do ponto de vista econômico tais transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes para merecer registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade.

ÁGIO INTERNO. REJEIÇÃO PELA CIÊNCIA CONTÁBIL, LEGISLAÇÃO COMERCIAL E LEI TRIBUTÁRIA.

A contribuinte é obrigada, pela lei tributária, a apurar o lucro líquido de acordo com a lei societária que, por seu turno, determina que este lucro seja obtido através da observância da escrituração e dos preceitos da Ciência Contábil; logo, se a contabilidade não aceita o ágio interno gerado na aquisição de participação societária, este também será rejeitado pela legislação comercial e pela lei tributária, na medida que ele trará reflexos indevidos na apuração do lucro líquido da pessoa jurídica.

ÁGIO COM EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA.

SOMENTE O ÁGIO EFETIVAMENTE PAGO PODE SER AMORTIZADO. RECUPERAÇÃO DO CAPITAL APLICADO.

É condição indispensável para apuração do ágio que haja sempre um preço ou custo de aquisição, ou seja, um dispêndio para se obter algo de terceiros; somente o ágio efetivamente pago, com expectativa de rentabilidade futura, pode ser amortizado dentro do período pelo qual se pagou pelos lucros futuros da investida, cujos valores não

representam um ganho efetivo, já que a investidora por eles pagou antecipadamente, mas uma recuperação do capital aplicado.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/12/2009

JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL E ADMINISTRATIVA . EFEITOS.

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

PROVA DOCUMENTAL.- APRESENTAÇÃO.

A apresentação de prova documental deve ser feita durante a fase de impugnação precluindo o direito de a interessada fazê-lo em outro momento processual a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Data do fato gerador: 31/12/2009 GLOSA DE DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

LANÇAMENTO. DECADÊNCIA.

O reconhecimento contábil de um valor amortizável não representa manifestação de fato tributário impositivo. A obrigação tributária e, conseqüentemente, o início do prazo para o Fisco constituir o crédito tributário através do lançamento, surgem apenas com a ocorrência do fato gerador, no caso em tela, a cada dedução das despesas de amortização.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

POSSIBILIDADE DE FISCALIZAÇÃO DE FATOS OCORRIDOS EM PERÍODOS ANTERIORES. DECADÊNCIA. EFEITOS TRIBUTÁRIOS COM REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS.

Os contribuintes estão sujeitos à fiscalização de fatos ocorridos há mais de cinco anos, ainda que não seja mais possível efetuar exigência tributária, em face da decadência, quando houver repercussão de seus efeitos em exercícios futuros ainda não decaídos; assim, não há como se iniciar a contagem do prazo decadencial no momento da constituição do ágio interno, pois não havia ainda crédito tributário algum a ser constituído;

apenas com o início da amortização do ágio interno passou a haver redução indevida do resultado tributável quando, então, foi iniciada a contagem do prazo decadencial do direito de a Fazenda-Pública efetuar o pertinente lançamento de ofício inclusive com a correspondente multa de ofício.

DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. ENDEREÇO CADASTRAL. INTIMAÇÃO

ENDEREÇADA AO PROCURADOR. INDEFERIMENTO. O domicílio tributário do sujeito passivo é endereço, postal, eletrônico ou de fax fornecido pelo próprio contribuinte à Receita Federal do Brasil (RFB) para fins cadastrais. Dada a existência de determinação legal expressa em sentido contrário, indefere-se Impugnação

Improcedente

Sem Crédito em Litígio

Inconformada, a empresa interpôs recurso voluntário, praticamente reiterando os termos da impugnação. Porém, em preliminar, defendeu outra vez a tese de decadência do direito de a Fazenda Pública glosar a despesa em questão, pois a aquisição de empresa do mesmo grupo que deu causa ao ágio ocorrera há mais de cinco anos em relação à data de notificação do auto de infração. Ainda em preliminar, requereu a nulidade integral da decisão da DRJ por inovação nos fundamentos da lide, o que violaria a ampla defesa. No mérito, reiterou, em outras palavras, os mesmos fundamentos da impugnação, defendendo que as operações de fusões e aquisições possuíam propósitos negociais muito bem definidos e lícitos e que, à época dos fatos, a legislação permitia o aproveitamento de ágio entre empresas coligadas. Para defender sua tese recursal cita textos de doutrina e decisões do Carf sobre o assunto.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleucio Santos Nunes, Relator.

1. DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

Quanto a admissibilidade é necessário registrar alguns aspectos que poderiam tornar duvidoso o preenchimento desse requisito. Isso porque, não consta dos autos comprovação de recebimento da intimação da decisão de primeira instância por AR nem por meio do processo eletrônico.

Aliás, diga-se de passagem, que a recorrente afirma que acessou o sistema eletrônico E-CAC em 17/09/2015, “tendo constatado a disponibilização do Acórdão 06-51.870, prolatado pela 2ª Turma de Julgamento em Curitiba/PR”. Alega ainda que, apesar do acesso e ter feito o download do arquivo referente à decisão, notou que não houve certificação da ciência do acórdão. Para sanar quaisquer dúvidas, por meio da petição de fls. 2927/2928, considerou-se intimada da decisão em 17/09/2015.

Com mencionada petição juntou os documentos de representação processual e um *print* da tela do E-CAC, datado de 17/09/2015, em que consta, dentre outras informações, menção a “acórdão de impugnação”.

Além disso, o despacho de fls. 3169, expedido pela DERAT/SP em 23/10/2015, declara que o recurso voluntário é tempestivo devendo ser remetido para este CARF.

Dessa forma, dou por tempestivo o recurso voluntário interposto e considero preenchidos os demais requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

2. DAS PRELIMINARES

2.1 Preliminar de inovação indevida na lide processual

A recorrente alegou duas preliminares. A primeira, diz respeito a suposta inovação irregular na delimitação da lide administrativa por parte da DRJ, porque o auto de infração, ao glosar o valor de amortização do ágio interno, limitou-se a fundamentar a infração sob o argumento de que a interpretação da legislação à época dos fatos não permitia a amortização de ágio entre partes relacionadas. A DRJ, por sua vez, além de ratificar esse fundamento, teria acrescentado outro, qual seja, que o aproveitamento do ágio em questão violaria regras contábeis, o que não teria sido considerado no TVF de fls. 2258/2295.

Conforme se observa, realmente, o TVF não explora o tema de violação de regras contábeis como o fez a decisão recorrida. O fundamento central adotado pelo TVF para a autuação é que o art. 385 do RIR de 1999, na esteira dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997 c/c art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, não autorizariam o aproveitamento de ágio entre empresas coligadas por ausência de fundamento econômico. De acordo com o TVF, faltou o requisito da mais valia a permitir o aproveitamento do ágio no caso concreto, porque a UBR, quando adquiriu cotas da UBI (antiga UBA), pertencia ao mesmo grupo empresarial. Assim, quando foi feita a cisão parcial da UBI e o aproveitamento do ágio que havia sido escriturado contabilmente pela UBR não teria existido fato econômico que legitimasse o citado aproveitamento, porque as empresas eram todas do mesmo grupo econômico. Para tanto, citou diversos precedentes do CARF que respaldariam esse entendimento.

A decisão recorrida, além de acompanhar o entendimento da autoridade lançadora, externado no TVF, acrescentou que o aproveitamento do ágio depende de sua subsunção a determinadas normas da contabilidade. Nesse sentido, cita o artigo 7º da Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993, com a redação vigente até edição da Resolução CFC nº 1.282, de 28 de maio de 2010, com as seguintes regras:

“Art. 1º. Constituem PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE (PFC) os enunciados por esta Resolução.

§ 1º. A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

§ 2º. Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

SEÇÃO IV O PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL

Art. 7º Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.

Parágrafo único. Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

I – a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;

Invoca ainda os arts. 112 e 113 do Código Civil, os quais prescrevem que nas declarações das partes deve prevalecer a intenção do que propriamente o sentido literal da

linguagem. Além disso, os negócios jurídicos devem ser interpretados mediante a boa-fé. Se assim, o Conselho Federal de Contabilidade, antes da transação efetuada pelas empresas do grupo já enunciava o seguinte (Resolução CFC nº 1.110, de 29 de novembro de 2007 antes, portanto, das alterações realizadas na Lei nº 6.404/1976 pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, que objetivou adaptar a contabilidade brasileira à contabilidade internacional item 120):

*O reconhecimento de **ágio decorrente de rentabilidade futura gerado internamente** (goodwill interno) é vedado pelas normas nacionais e internacionais. Assim, **qualquer ágio dessa natureza** anteriormente registrado **precisa ser baixado**. (negrito meu)*

Essa regra teria sido ratificada pela NBC TG 04 – Ativo Intangível, aprovada pela Resolução CFC nº 1.303/2010, conforme os itens a seguir:

“Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente

48. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

49. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos na presente Norma. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo.

50. As diferenças entre valor de mercado da entidade e o valor contábil de seu patrimônio líquido, a qualquer momento, podem incluir uma série de fatores que afetam o valor da entidade. No entanto, essas diferenças não representam o custo dos ativos intangíveis controlados pela entidade.”

A decisão alude também a normas da CVM que iriam também ao encontro do entendimento de que o ágio entre empresas coligadas não poderia ser aproveitado por ausência de fundamento econômico. Nesse sentido, transcreve trechos da Instrução CVM nº 319, de 03/12/1999, com as alterações trazidas pela Instrução CVM nº 349, de 6 de março de 2001. E ainda Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2007, que no item 20.1.7, aduz o seguinte:

20.1.7 "Ágio"gerado em operações internas

A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de "ágio".

Uma das formas que essas operações vêm sendo realizadas, inicia-se com a avaliação econômica dos investimentos em controladas ou coligadas e, ato contínuo, utilizar-se do resultado constante do laudo oriundo desse processo como referência para subscrever o capital numa nova empresa. Essas operações podem, ainda, serem seguidas de uma incorporação.

Outra forma observada de realizar tal operação é a incorporação de ações a valor de mercado de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.

Em nosso entendimento, ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge,

única e exclusivamente, quando o preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento. E mais, preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo.

Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.

Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como "arm's length".

Portanto, é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade. (Grifou-se)

O fundamento externado pela DRJ com base em normas da contabilidade, não discrepou das razões do TVF a ponto de gerar nulidade da decisão. Note-se que o art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, exige como requisito ao reconhecimento da nulidade, nos casos das decisões, se estas forem proferidas por autoridade incompetente ou com violação à ampla defesa. No ponto, veja-se:

Art. 59. São nulos:

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No caso dos autos, embora a decisão tenha se alongado nas explicações de que a amortização do ágio em questão tenha contrariado normas contábeis, esse fundamento não destoou dos que foram apresentados no TVF. Note-se que o argumento central da autuação foi a ausência de fato econômico na medida em que a operação de incorporação que gerou o ágio deu-se entre sociedades do mesmo grupo empresarial, isto é, a compra da UBI pela UBR e posterior cisão parcial da UBR com o aproveitamento do ágio gerado com a compra da UBI.

A decisão recorrida explora esse argumento jurídico, qual seja, a falta de um fundamento econômico para o aproveitamento do ágio com base nas regras contábeis. Trata-se de reforço de fundamentação e não de um fato ou argumento jurídico novo, capaz de ocasionar inovação na lide que levasse a recorrente a ter sua defesa preterida.

Acrescente-se, que a invocação das regras de contabilidade que proibiriam o aproveitamento do ágio no caso dos autos, não exclui e nem altera o fundamento da autuação que é a ausência de motivação econômica, pois a aquisição da empresa com previsão de *goodwill* deu-se entre empresas do mesmo grupo.

Nesse sentido, apesar de todas as considerações referentes a normas contábeis, ao concluir pela procedência do auto de infração, a DRJ deixou claro o seguinte:

157. Assim, a possibilidade de deduzir o ágio na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL restringe-se ao caso previsto no art. 386, inc. III, do RIR/99 – art. 7º, inc. III, da Lei 9.532, de 1997, qual seja, em que a pessoa jurídica absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio fundamentado em rentabilidade da coligada ou controlada, situação em que a amortização poderá ocorrer à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração.

158. Entretanto, conforme as observações anteriormente feitas, o reconhecimento dessa dedução de despesa de amortização de ágio para fins tributários somente poderá ser possível, caso a mais-valia tenha sido efetivamente paga por terceiros independentes.

159. Portanto, não sendo aplicável à autuada a especial norma de dedutibilidade de ágio prevista no artigo 386, inciso III, §2º do RIR/1999, agiram corretamente os autuantes ao glosarem as exclusões ao lucro líquido de valores correspondentes a despesas que não atendiam os requisitos gerais de dedutibilidade previstos no art. 299 do mencionado regulamento, indicado no Auto de Infração

Assim, entendo que não houve, no caso, qualquer inovação por parte da decisão recorrida que justifique declarar sua nulidade.

2.2 Preliminar de decadência

A outra preliminar suscitada pela recorrente é que teria ocorrido a caducidade do direito de a Fazenda alterar o lucro líquido da empresa para efeito de apuração de IRPJ e de CSLL.

Para tanto, argumenta que as operações desconsideradas pela fiscalização ocorreram em novembro de 2007 e janeiro e fevereiro de 2008. O auto de infração, no entanto, foi lavrado em 23/12/2013, extrapolando o prazo de cinco anos. Argumenta que, de acordo com o CTN, o marco inicial para a contagem do prazo decadencial do IRPJ e da CSLL “é a data do evento capaz de promover alteração na situação patrimonial do contribuinte”. No caso dos autos, essa alteração teria ocorrido com a abertura da conta de ágio naqueles meses de 2007 e de 2008. Cita texto de doutrina e alguns precedentes do CARF, que dariam guarida à sua argumentação.

O instituo decadência é amplamente conhecido no chamado “mundo jurídico”, em especial nas áreas do direito civil e tributário. Conceitualmente, conforme os ensinamentos de Maria Helena Diniz, decadência “é a extinção do direito pela inação de seu titular que deixa escoar o prazo legal ou voluntariamente fixado para seu exercício”.¹

A decadência em matéria tributária, portanto, afeta o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, daí por que as regras que regulam essa restrição de direito estão concentradas no art. 173, que dispõe sobre a regra geral e no art. 150, § 4º, que trata da decadência no lançamento por homologação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

¹ DINIZ, Maria Helena. Curso de direito civil brasileiro. 32ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 345.

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

É possível se considerar também que, no âmbito do direito tributário, existem alguns prazos de decadência pulverizados em outros artigos do CTN, conforme explica a resenha de Eurico de Santi:

A não aceitação da possibilidade da “interrupção” da decadência decorre da crença de que existe apenas uma regra de decadência. Isto não é verdade no direito tributário, que congrega diversas hipóteses com conteúdos e objetivos distintos, *ex vi* da primeira parte do §4º do art. 150; da segunda parte do §4º do art. 150; do art. 173, I; do art. 173, II; do parágrafo único do art. 173 e do art. 156, V. Assim, no direito tributário, não se há que falar em uma só regra de decadência, mas em seis normas decadenciais, cujas hipóteses normativas concorrem para a formação de fatos jurídicos diversos, erigidos sob trechos temporais distintos.²

No caso dos autos, vê-se que os eventos ocorridos em 2007 e 2008 não se relacionam com o crédito tributário, uma vez que foi gerado o ágio decorrente da aquisição das quotas da UBI pela UBR, ocorrida entre 01/11/2007 e 02/01/2008 a 18/02/2008. O montante do ágio escriturado contabilmente na UBR, somente foi aproveitado em novembro de 2009, quando UBR passou por uma cisão, e parte do seu ativo foi transferido para a UBI, que centralizaria a operação de manufatura. Entre os ativos transferidos estava o ágio gerado quando da aquisição das quotas da UBI pela UBR, ocorrida naquelas datas em 2007 e 2009.

Assim, o ágio apenas repercutiu para efeitos tributários no ano de 2009, quando tal valor foi levado para o resultado da empresa diminuindo a base de cálculo do IRPJ e da CSSL do mencionado ano calendário. Portanto, o termo inicial da decadência, neste caso, é o ano calendário 2009, em que houve o aproveitamento do ágio para efeitos tributários, isto é, em 2009 é que o ágio afetou a apuração de IRPJ e de CSSL. Tanto assim, que contribuiu para os prejuízos fiscais ocorridos naquele ano (2009) e não em 2007 ou 2008, anos em que as incorporações que geraram o ágio foram realizadas. Dessa forma, a decadência tributária, no caso, se daria somente em 31/12/2014 e a recorrente foi notificada do auto de infração em 23/12/2013 (fls. 2398).

Por conseguinte, entendo que, na espécie, não há que se falar em decadência, porquanto entre a data de notificação do auto de infração e o aproveitamento do ágio (evento com relevância para o direito tributário), havia transcorrido menos do que cinco anos.

Para recompor o saldo de prejuízo fiscal da recorrente foi necessário, por óbvio, obter-se informações sobre os fatos que deram causa ao aproveitamento do ágio, mas isso não se

² DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. Decadência e prescrição no direito tributário. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 126.

confunde com os efeitos tributários que esses fatos poderão gerar, os quais serão sempre futuros, eis que a contribuinte tem até cinco anos para aproveitar o ágio em seus resultados fiscais.

Sobre o tema, há diversos precedentes deste CARF, tais como: 1101-000.961, de 08/10/2013; 1102-001.104, de 07/05/2014; 1301-000.999, de 07/08/2012; 1402-001.337, de 06/03/2013; 1402-001.460, de 08/10/2013; 9101-002.804, de 10/05/2017; 9101-003.131, de 03/10/2017. Valendo por todos o seguinte:

Numero do processo:10920.004063/2010-97

Turma:1ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara:1ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Wed May 10 00:00:00 BRT 2017

Data da publicação: Wed Jul 12 00:00:00 BRT 2017

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008 DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. O prazo decadencial relativamente à glosa de despesas de amortização de ágio inicia-se com a dedução de tais despesas pela contribuinte, sendo irrelevante para seu cômputo o momento em que ocorridas operações societárias que originaram o ágio. ÁGIO INTERNO. IMPOSSIBILIDADE DE AMORTIZAÇÃO. Inadmissível a formação de ágio por meio de operações realizadas dentro do grupo econômico.

Numero da decisão:9101-002.804 **Nome do relator:** CRISTIANE SILVA COSTA

Esse entendimento culminou na edição da súmula nº 116 do CARF, com o seguinte enunciado:

Súmula CARF nº 116

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Com base nos argumentos expostos e na súmula retro, afasto a alegação de decadência.

3. MÉRITO

Sobre mérito, a questão se resume à possibilidade jurídica de deduzir da base de cálculo do IRPJ ou da CSLL o valor de ágio obtido em operação de incorporação entre empresas coligadas.

Essa matéria é revestida de uma certa dose de polêmica no âmbito das discussões tributárias. Não há necessidade de, neste voto, rediscutir-se tudo o que já foi exposto no TVF, nas defesas do contribuinte e na decisão da DRJ. Daí por que, serei sucinto na análise da questão controvertida, fixando, pois, três premissas importantes.

Em primeiro lugar, não há dúvida de que por trás do aproveitamento do ágio ocorreu uma complexa operação de fusões, cisões e incorporações empresariais que não se ativeram apenas ao Brasil, parecendo ter ocorrido em várias partes do mundo por se tratar de empresa multilateral. Em segundo lugar, é incontroverso que a incorporação de empresa que ensejou a formação do ágio ocorreu entre empresas do mesmo grupo, o que é confirmado pela recorrente nas explicações oferecidas na impugnação e no recurso voluntário. Em terceiro lugar, não se discute a qualidade e nem o valor do ágio apurado pela empresa, de modo que os valores glosados são igualmente incontroversos.

Assim, a controvérsia se restringe, conforme anunciado no início desta seção, se é possível ou não, juridicamente, aproveitar-se valor de ágio surgido com a aquisição de empresa do mesmo grupo, o que corresponde à diferença entre a rentabilidade futura que a empresa adquirida poderia gerar e o seu patrimônio líquido no momento da compra.

No caso dos autos, apenas para relembrar, todas as partes envolvidas nas incorporações e cisões pertencem jurídica e economicamente ao mesmo grupo Unilever que, no Brasil, operava há anos com a Unilever Brasil (UBR), fabricante de produtos de higiene. Com a aquisição da empresa BestFoods nos anos 2000, a Unilever entrou para o segmento de alimentos industrializados, formando-se a empresa Unilever Alimentos (UBA).

Conforme exposto pela autoridade fiscal, as empresas que controlavam a UBR e a UBA, que posteriormente passou a ser chamada de UBI, estavam localizadas na Holanda, tendo sido regularmente constituídas em 2006, seguindo parâmetros legais daquele país.

Entre 2007 e 2008, a UBR adquiriu quotas da UBI das sócias estrangeiras BrazH3 BV, BrazH4 BV e BrazH5 BV, tornando-se a controladora da UBI. Desta maneira, foi iniciada a simplificação societária no Brasil.

Conforme ainda o TVF, o valor da transação foi o de mercado, em respeito às regras de preços de transferência, devidamente apurado por avaliação procedida por consultoria especializada na área de fusões e aquisições de empresas. Em virtude de a expectativa de lucratividade da UBI superar o valor do seu patrimônio líquido no momento da aquisição (goodwill), a UBR registrou em sua contabilidade o valor de ágio correspondente. Para fins tributários, o ágio foi amortizado a partir de um novo evento societário, que foi a cisão de parte da UBR, ocorrido em novembro de 2009.

A recorrente explicou que dessa operação foram devidamente registrados os ganhos de capital decorrentes das alienações das participações societárias detidas pelas empresas Holandesas (BrazH3 BV, BrazH4 BV e BrazH5 BV) na UBI, tendo havido a retenção do IRRF sobre tais ganhos por ocasião dos pagamentos realizados pela UBR às empresas holandesas. A retenção do IRRF demonstraria que o ágio apurado deveria ser amortizado como despesa da UBI depois do advento da cisão da UBR e transferência desse ativo para a UBI. Isso porque, se o valor de mercado da UBI era maior do que o seu patrimônio líquido, essa diferença à maior, paga para as sócias holandesas, gerou IRRF e, em contrapartida, o direito de amortização do ágio na investida UBI. A retenção de IRRF demonstra o propósito negocial de toda operação, descaracterizando qualquer planejamento tributário engendrado para diminuir o recolhimento de tributos.

A recorrente, em suas defesas, sustenta também que com a mudança do cenário mundial, houve a necessidade de criação de uma estrutura bipartida, com atividades delimitadas, em que uma empresa concentraria a atividade referente à cadeia de suprimentos (supply chain) e, na outra, restaria toda a força de venda e marketing. Dentro desse novo contexto, em 01/11/2009, a UBR passou a concentrar a atividade de distribuição, razão pela qual foi cindida, tendo sido parte do seu ativo transferido para a UBI, que passou a centralizar a área industrial. Dentre os ativos transferidos estava o ágio gerado quando da aquisição das quotas da UBI pela UBR, ocorrida entre 01/11/2007 e 02/01/2008 a 18/02/2008.

Vê-se que toda essa operação ocorreu no âmbito (intra)empresarial, neologismo que se pode atribuir às fusões, cisões e incorporações entre empresas do mesmo grupo empresarial, controlado por uma empresa ou outro grupo de empresas. Em nenhum momento ficou demonstrado que se adquiriu empresa de outro grupo econômico. Muito pelo contrário, a própria recorrente reitera que as operações se deram dentro do grupo Unilever visando a adoção de estratégias empresariais que a tornariam mais eficiente.

Em 2007 e 2008, período em que a incorporação da empresa UBI pela UBR ocorreu (sendo ambas as empresas do mesmo grupo), estavam em vigor os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, com a seguinte redação:

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

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

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

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

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

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

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

a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

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

a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

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

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

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

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

a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;

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

Conforme se observa, à época, não existia definição clara se nesse tipo de fusões e aquisições de empresas (*Mergers and Acquisitions* – M&A) o aproveitamento desse tipo de ágio poderia ser lançado na base de cálculo do IRPJ e da CSLL como despesa dedutível. Em princípio, a literalidade do inciso III do art. 7º do dispositivo transcrito, autorizaria a empresa a amortizar o valor do ágio “nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão”. A alínea “b” do art. 8º da lei citada, permitiria o aproveitamento ágio, inclusive se “a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária”.

No caso dos autos, a recorrente alega que, interpretando a legislação vigente à época, procedeu conforme dispunham esses preceitos legais, os quais seriam confirmados pela combinação dos arts. 299 e 386 do RIR de 1999, vigente à época dos fatos:

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).

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

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

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

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

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

§1ºO valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §1º).

§2ºSe o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §2º):

I- o ágio em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

II- o deságio em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§3ºO valor registrado na forma do inciso II (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §3º):

I-será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

II-poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§4ºNa hipótese do inciso II do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos ou contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §4º).

§5ºO valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §5º).

§6ºO disposto neste artigo aplica-se, inclusive, quando (Lei nº 9.532, de 1997, art. 8º):

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

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

§7ºSem prejuízo do disposto nos incisos III e IV, a pessoa jurídica sucessora poderá classificar, no patrimônio líquido, alternativamente ao disposto no §2º deste artigo, a conta que registrar o ágio ou deságio nele mencionado (Lei nº 9.718, de 1998, art. 11).

A amortização do ágio nos resultados da empresa, na forma do inciso III do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997 deve ser interpretado de forma finalística. A circunstância de não

constar, explicitamente, restrição ao aproveitamento do ágio quando se tratar de operação entre empresas coligadas, não exclui a interpretação lógica e teleológica exigível de qualquer regra jurídica. Como se sabe, a interpretação literal da lei não é a melhor técnica de interpretação, considerando-se que as regras jurídicas não são um fim em si mesmas, pois refletem fatos que ocorrem no mundo da realidade fenomênica. Assim, toda norma procura estabelecer regras, conceitos ou princípios que procuram regular de uma forma coerente os fatos que lhe dão causa. Essa coerência constitui a razão de ser da interpretação das normas, de modo que a norma não poderá contradizer a realidade fenomênica que pretende regular.

Na teoria do direito, têm-se primado em distinguir a “norma” como objeto de interpretação que se pode fazer com base no texto escrito. Assim, o conjunto de signos que se formam para descortinar palavras, frases e orações vai buscar sentido combinando não apenas elementos gramaticais ou de sintaxe, mas, especialmente, os fatos e outras normas correlatas que possam conceder coerência ao sistema normativo.

Humberto Ávila lembra com precisão que o ordenamento jurídico está inserido em um sistema que exige unidade ou coerência. A interpretação das normas jurídicas, portanto, não pode prescindir desse sistema uno, pois, do contrário, pode-se aplicar as normas de modo que estas acabem em contradizer umas em relação às outras. Nesse sentido, argumenta o professor:

O postulado da *unidade* (e de *coerência*) do ordenamento jurídico implica a necessária relação entre *parte* e *conjunto*, de tal sorte que a interpretação da norma pressupõe a do sistema do qual ela faz parte, e vice-versa. Mais que isso: a unidade do ordenamento jurídico implica sincronia na interpretação das normas, devendo-se interpretar uma norma ao mesmo tempo em que se analisam as demais.³

É importante registrar, conforme se insinuou acima, que a interpretação das normas, além de considerar a relação de coerência de uma norma com as outras, não pode deixar de lado os fatos que demandam suas respectivas incidências. A relação do fato com a norma, igualmente, exige análises coerentes e, além disso, busca alcançar finalidades que não requeiram as normas ao vazio ou ao plano das contradições. Toda interpretação jurídica pretende chegar a resultados que não se antagonizem ou se compadeçam com situações não razoáveis ou até mesmo bizarras, ainda que, de certa forma, tais situações tenham sido praticadas com aderência a uma norma específica. É que não basta a aderência do fato à norma para que o sistema normativo se mostre coerente e harmônico; é necessário que as normas reguladoras dos fatos produzam resultados desejáveis pelas normas e impeçam que as condutas praticadas pelos destinatários dessas normas as esvaziem de sentido.

José de Oliveira Ascensão ressalta que o caminho inicial da interpretação é a verificação dos fatos ocorridos e sua conexão com normas reguladoras desses fatos.

No que respeita à interpretação jurídica, dissemos que ela visa também, através de uma exteriorização, apurar um sentido. Há de característico a exteriorização de que se parte ser uma fonte e o resultado que se procura atingir representar uma norma. Estamos no domínio daquilo que a Betti chama a “interpretação em (ou *com*) função normativa”.

A fonte pode na verdade apresentar-se como um fato, de certa maneira qualificado. Do fato transita-se para um sentido intrínseco, um dever ser que se acoita no fato.

³ ÁVILA, Humberto. Conceito de renda e prejuízos fiscais. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 16.

Podemos observar que com isto a tarefa da interpretação reproduz aquele movimento fundamental que caracteriza toda a ordem jurídica. Dissemos logo de início que esta é antes de mais nada fato, mas tem um sentido de dever ser. A interpretação jurídica toma também como objeto de análise o fato, mas para chegar até ao sentido que nele está insito, o dever ser.⁴

Também na teoria geral do direito se examinam os diversos métodos de hermenêutica, dentre os quais se destacam o gramatical, o lógico, o sistemático, o teleológico e o axiológico. De todos estes, merece realce para a presente análise os três últimos.

O conhecido método sistemático, recomenda que não se interpreta um dispositivo legal apenas por ele mesmo, sendo necessário relaciona-lo com outras regras ou princípios reconhecidos no ordenamento jurídico.⁵ Isso porque, uma outra norma poderá desdizer ou neutralizar o sentido que se dá ao interpretar um dispositivo tendo como única referência sua própria sintaxe normativa. Por meio da interpretação teleológica e axiológica, o interprete antevê as consequências vislumbradas pelo legislador ao elaborar a norma, de modo a projetar tais consequências sobre o caso concreto e posteriormente retornar ao interior da norma e realizar juízos lógicos que atinjam os fins centrais do direito que é o atendimento do bem comum.⁶

No caso dos autos, os três métodos interpretativos sobressaem, pois, em se tratando da interpretação sistemática, a regra do aproveitamento do ágio não poderá ser examinada sem estabelecer relações com outras normas sobre o assunto que, em conjunto, possam alcançar um objetivo mais apropriado para resolver a questão de fato que reclama a incidência de tais normas. Simultaneamente a essa operação abstrata, é necessário supor as consequências desejadas pelo legislador ao prever as regras sobre aproveitamento do ágio, o que levará ao conceito das despesas dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e se tais normas se alinham à noção de bem comum, fim amplamente desejado pelo direito.

No caso do aproveitamento do ágio entre empresas do mesmo grupo, vê-se que inexistente um fundamento econômico que justifique a sua dedução como despesa da base de cálculo dos tributos em questão.

As despesas necessárias estão conceituadas no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, que dispõe sobre o imposto de renda. Veja-se:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Esse dispositivo é regulamentado pelo art. 299 do RIR de 1999, transcrito acima e, portanto, os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, permitiu o aproveitamento do ágio nos resultados da empresa o que repercute na apuração do lucro real da entidade detentora do ágio. No entanto, para que constitua uma despesa dedutível, o ágio tem que guardar ressonância com o

⁴ ASCENSÃO, José de Oliveira. Introdução à ciência do direito. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 362.

⁵ FERRAZ JR, Tercio Sampaio. Introdução ao estudo do direito. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1994, p. 289.

⁶ FERRAZ JR, Tercio Sampaio. Introdução ao estudo do direito. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1994, p. 292-293.

conceito de despesa. Daí por que, se o ágio foi pago por empresa do mesmo grupo isso não atende ao conceito de despesa que pressupõe o dispêndio de valores relacionados com a atividade da empresa e, logicamente, deverá ter como fundamento econômico a transferência de valores de um agente econômico para outro de fora do próprio grupo.

Sem pretender ingressar nas intenções da empresa ao realizar as diversas fusões e aquisições no âmbito do mesmo grupo econômico de empresas, o dado objetivo é que as transações de valores, se causaram perdas ou ganhos, tais foram suportados ou desfrutados pelo mesmo grupo de investidores e sócios. Assim, o ágio como um valor pago a mais ao que uma empresa valia no presente, no caso concreto, foi escriturado na contabilidade para atender as normas da contabilidade e de transparência do direito empresarial, mas não gerou uma repercussão econômica perante terceiros de fora do grupo econômico da recorrente para ser aproveitado conforme a finalidade dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

Tanto seria necessário um fundamento econômico para o aproveitamento do ágio nos casos de aquisição de empresas por incorporações, fusões e cisões, que o art. 22 da Lei nº 12.973, de 2014, passou a impedir esse tipo de aproveitamento quando a operação se desse entre partes não dependentes. Veja-se:

Art. 22. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ágio por rentabilidade futura (goodwill) decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes, apurado segundo o disposto no inciso III do caput do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 , poderá excluir para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes o saldo do referido ágio existente na contabilidade na data da aquisição da participação societária, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração. (Vigência)

§ 1º O contribuinte não poderá utilizar o disposto neste artigo, quando:

I - o laudo a que se refere o § 3º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não for elaborado e tempestivamente protocolado ou registrado;

II - os valores que compõem o saldo do ágio por rentabilidade futura (goodwill) não puderem ser identificados em decorrência da não observância do disposto no § 3º do art. 37 ou no § 1º do art. 39 desta Lei.

§ 2º O laudo de que trata o inciso I do § 1º será desconsiderado na hipótese em que os dados nele constantes apresentem comprovadamente vícios ou incorreções de caráter relevante.

§ 3º A vedação prevista no inciso I do § 1º não se aplica para participações societárias adquiridas até 31 de dezembro de 2013, para os optantes conforme o art. 75, ou até 31 de dezembro de 2014, para os não optantes.

O art. 22 da Lei nº 12.973, de 2014 serviu para explicitar o sentido que sempre deveria ter sido dado aos arts. 7º, III da Lei nº 9.532, de 1997, ou seja, para o aproveitamento do ágio gerado naqueles tipos de aquisições empresariais, a operação deveria ocorrer entre partes “independentes”, leia-se: empresas de grupos ou sócios diferentes.

De acordo com as técnicas de exegese, a interpretação lógica, sistemática e finalística do inciso III do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997 exigia do interprete, antes da Lei nº 12.973, de 2014, a comprovação do fundamento econômico relevante para o aproveitamento do ágio para efeitos tributários. Esse fundamento, não poderia ser outro senão o fato de ter pago a

um terceiro (não pertencente ao mesmo grupo econômico), um valor maior pela expectativa de lucratividade de uma empresa em relação ao seu valor no momento da compra. Se o valor pago transitou dentro do próprio grupo econômico pagador, não há razão econômica, extraída do mundo dos fatos, que justifique o aproveitamento do ágio. Conforme exposto acima, a interpretação da lei necessita buscar uma razão de coerência que não circula somente entre o seu próprio texto escrito ou com outros textos, mas, sobretudo, com os fatos que pretende regular.

No caso das operações de ágio em que esteve presente o conceito de *goodwill*, a lei pretendeu assegurar ao investidor o aproveitamento do ágio na apuração do lucro real, pressupondo que o investidor realizou uma despesa que gerou receita para um terceiro. Assim, se este teve que levar essa receita aos seus resultados, por outro lado, a fonte pagadora teria o direito de adicionar essa despesa à apuração do lucro real. Assim, sobre este valor, enquanto uma fonte econômica paga tributo sobre o que acresceu ao seu lucro; a outra deduz como despesa, atingindo assim os objetivos de bem comum que toda norma jurídica, no final das contas, visa atender.

Ao se permitir o aproveitamento do ágio na determinação do lucro real entre empresas dependentes ou coligadas, esse objetivo não é atingido, pois a parte que lucrou com a venda da empresa por um valor maior do que o seu patrimônio líquido faz parte do mesmo grupo econômico que despendeu a despesa.

A possibilidade jurídica do aproveitamento do ágio no tipo de questão em tela não é novidade no CARF que, se em algumas vezes admitiu o mencionado aproveitamento nas operações anteriores à Lei nº 12.973, de 2014; por outro, vem entendendo exatamente o contrário. Veja-se o seguinte precedente da CSRF em 2019:

Numero do processo:16327.720663/2014-13

Turma:1ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara:1ª SEÇÃO **Seção:** Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Wed Jul 10 00:00:00 BRT 2019

Data da publicação: Tue Aug 06 00:00:00 BRT 2019

Ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2009, 2010 TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. APROVEITAMENTO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da "confusão patrimonial" a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na "mais valia" do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição. Ainda que o ágio tenha sido criado em operação envolvendo terceiros independentes e com efetivo sacrifício patrimonial correspondente à: participação societária adquirida, se houver a transferência do ágio pela investidora originária para outra empresa de seu grupo econômico, por meio de operações meramente contábeis e sem nova circulação de riquezas, não se torna possível o pretendido aproveitamento tributário do ágio em razão de a eventual "confusão patrimonial" advinda de posterior processo de incorporação entre empresas não envolver a real adquirente da participação societária com sobrepreço. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL) Ano-calendário: 2009, 2010 ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. ADIÇÃO À BASE DE

CÁLCULO DA CSLL. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. A adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas com amortização de ágio deduzidas indevidamente pela contribuinte encontra amparo nas normas que regem a exigência da referida contribuição, conforme o item 1 da alínea "c" do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/88. ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2009, 2010 MATÉRIAS NÃO EXAMINADAS NA FASE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. DEVOLUÇÃO À TURMA A QUO. Uma vez afastado o fundamento geral pelo qual o acórdão recorrido admitiu a dedução do ágio, os autos devem retornar à Turma Ordinária para apreciação das matérias cujo exame ficou prejudicado na fase anterior, em razão do que lá foi decidido (alegação de surgimento de "novo ágio" e incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício).

Numero da decisão: 9101-004.277

Nome do relator: RAFAEL VIDAL DE ARAUJO

No mesmo sentido tem-se, dentre outros tantos, os seguintes Acórdãos da CSRF: 9101-002.804, j. 2017; 9101-003.371, j. 2018; 9101-003.222, j. 2017; 9101-003.254, j. 2017; 9101-003.972, j. 2019; 9101-002.468, j. 2016; 9101-003.077, j. 2017; 9101-002.303, j. 2016; 9101-002.960, j. 2017; 9101-003.395, j. 2018; 9101-002.312, j. 2016; 9101-002.469, j. 2016; 9101-004.278, j. 2019; 9101-003.964, j. 2019; 9101-002.422, j. 2016; 9101-003.399, j. 2018.

Diante do quadro exposto, com a devida vênia de entendimentos diversos, entendo não ser possível dar guarida ao recurso voluntário interposto pela recorrente.

4. CONCLUSÃO

Diante do exposto, conheço do recurso, rejeito as preliminares arguidas e, no mérito, voto em negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Cleucio Santos Nunes