



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 16643.000144/2010-11
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.963 – 1ª Turma
Sessão de 04 de julho de 2017
Matéria Decadência do direito do Fisco a questionar reflexos tributários de atos societários praticados em período já decaído. Legitimidade de aproveitamento fiscal da amortização de ágio. Incidência de juros de mora sobre multa de ofício.
Recorrente BANCO SANTANDER (BRASIL) S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007

ATOS SOCIETÁRIOS PRATICADOS EM ANO JÁ DECAÍDO. REFLEXOS TRIBUTÁRIOS. FATO GERADOR OCORRIDO EM PERÍODO NÃO DECAÍDO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Ainda que os atos societários que deram origem ao ágio tenham se dado em período já alcançado pelo prazo decadencial de cinco anos, não há que se falar em decadência se os fatos geradores dos tributos que tiveram suas bases de cálculo minoradas pelo aproveitamento indevido deste ágio ainda não se encontram decaídos.

A contagem do prazo decadencial somente se inicia após a ocorrência do fato gerador de tributo, quer seja aplicável ao caso concreto a regra estabelecida no art. 173, inciso I, do CTN, quer seja a fixada pelo art. 150, §4º, do mesmo Código.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da permissividade 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 originária, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na "mais valia" do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.

Havendo a transferência do ágio registrado na investidora originária para outra empresa, pertencente ao mesmo grupo econômico, por meio de operações meramente contábeis e sem circulação de riqueza, não mais se torna possível o pretendido aproveitamento tributário do ágio.

INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.
LEGALIDADE.

Sobre o crédito tributário não pago no vencimento incidem juros de mora à taxa SELIC. Compõem o crédito tributário o tributo e a multa de ofício proporcional.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Sendo a tributação decorrente dos mesmos fatos, aplica-se à CSLL o quanto decidido em relação ao IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, em negar-lhe provimento quanto à preliminar de decadência e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Gerson Macedo Guerra e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe deram provimento. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, José Eduardo Dornelas Souza, Rafael Vidal de Araújo, Gerson Macedo Guerra, e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte BANCO SANTANDER (BRASIL) S/A em 02/01/2015, com fundamento nos arts. 64, inciso II, 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009 (RICARF/2009), em que se alega a existência de divergências jurisprudenciais acerca de uma série de matérias relacionadas à lide.

O recorrente insurge-se contra o Acórdão nº 1101-000.962, por meio do qual os membros da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiram: 1) por unanimidade de votos, rejeitar a argüição de nulidade da decisão exarada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em São Paulo; 2) por unanimidade de votos, rejeitar a argüição de nulidade do lançamento; 3) por voto de qualidade, rejeitar a preliminar de conexão suscitada pela Relatora Conselheira Edeli Pereira Bessa; 4) por maioria de votos, rejeitar a argüição de decadência; 5) por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso voluntário relativamente às glosas de amortização de ágio; 6) por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário relativamente às compensações de prejuízos fiscais e de bases negativas; 7) por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário relativamente à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

O acórdão recorrido foi assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007

NULIDADE. INOVAÇÃO EM DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. INOCORRÊNCIA. A autoridade julgadora pode expressar livremente sua percepção dos fatos reunidos nos autos, inclusive acrescentando análises não cogitadas pela Fiscalização, em resposta à defesa do impugnante. Somente não lhe é permitido manter a exigência do crédito tributário com fundamento, exclusivamente, em argumentos novos, por ela adicionados à motivação do lançamento.

LANÇAMENTO. AUTORIDADE INCOMPETENTE. INOCORRÊNCIA. COMPETÊNCIA CONCORRENTE. DEMAC (ANTERIOR DEAIN). INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. As competências da Delegacia Especial de Maiores Contribuintes (anterior Delegacia Especial de Assuntos Internacionais) e da Delegacia Especial de Instituições Financeiras são concorrentes para efetuar o lançamento em contribuinte do tipo instituição financeira. Ademais, são válidos os lançamentos lavrados por servidor competente (Auditor-Fiscal) de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo

AUDITORIA FISCAL. PERÍODO DE APURAÇÃO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. VERIFICAÇÃO DE FATOS, OPERAÇÕES, REGISTROS E ELEMENTOS PATRIMONIAIS COM REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA FUTURA. POSSIBILIDADE. LIMITAÇÕES. O fisco pode verificar fatos, operações e documentos, passíveis de registros contábeis e fiscais, devidamente escriturados ou não, em períodos de apuração atingidos pela decadência, em face de comprovada repercussão no futuro, qual seja: na apuração de lucro líquido ou real de períodos não atingidos pela decadência. Essa possibilidade delimita-se pelos seus próprios fins, pois, os ajustes decorrentes desse procedimento não podem implicar em alterações nos resultados tributáveis daqueles períodos decaídos, mas sim nos posteriores. Em relação a situações jurídicas, definitivamente constituídas, o Código Tributário Nacional estabelece que a contagem do prazo decadencial para constituição das obrigações tributárias, porventura delas inerentes, somente se inicia após 5 anos, contados do período seguinte ao que o lançamento

do correspondente crédito tributário poderia ter sido efetuado (art. 173 do CTN).

PROCESSOS DISTINTOS. ÓRGÃOS JULGADORES COMPETENTES. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA. DECISÕES ADMINISTRATIVAS DIVERGENTES. POSSIBILIDADE. Não vinculam as decisões administrativas proferidas por órgãos julgadores distintos, exaradas no exercício de suas respectivas competências

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO PARA EMPRESA VEÍCULO SEGUIDA DE SUA INCORPORAÇÃO PELA INVESTIDA. SUBSISTÊNCIA DO INVESTIMENTO NO PATRIMÔNIO DA INVESTIDORA ORIGINAL. Para dedução fiscal da amortização de ágio fundamentado em rentabilidade futura é necessário que a incorporação se verifique entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio. Não é possível a amortização se o investimento subsiste no patrimônio da investidora original.

REFLEXO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. Deve ser anulada contabilmente a amortização de ágio que, após transferência mediante a utilização de empresa veículo, surge sem substância econômica no patrimônio da investida.

GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS E BASES NEGATIVAS. Deve ser afastada glosa injustificada de compensação de base negativa declarada pela contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. FRAUDE. INOCORRÊNCIA. Existindo ágio pago em processo licitatório, a interpretação equivocada do sujeito passivo acerca da possibilidade de sua amortização não é suficiente para a qualificação da penalidade aplicável aos tributos que deixaram de ser recolhidos em razão da amortização daquele valor.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), depois de devidamente intimada, manifestou-se em 16/04/2014, reconhecendo a ciência a respeito do acórdão e informando que não haveria interposição de recurso especial ou oposição de embargos de declaração.

Regularmente intimado acerca do acórdão em 03/07/2014, o contribuinte opôs embargos de declaração à decisão, de forma tempestiva. Arguiu a existência de omissões, contradições e obscuridade cujas eliminações levariam à reforma do julgado, com o provimento de seu recurso voluntário e o cancelamento dos lançamentos tributários.

Em despacho de 15/12/2014, o Presidente da 1ª Turma da 1ª Câmara rejeitou os embargos manejados pelo contribuinte, por entender inexistente qualquer contradição, omissão ou obscuridade a ser sanada no Acórdão nº 1101-000.962.

O contribuinte foi cientificado em 19/12/2014 a respeito da rejeição de seus embargos e interpôs, em 02/01/2015, recurso especial tempestivo insurgindo-se contra o acórdão que apreciou seu recurso voluntário, sob a alegação de que ele teria dado à lei tributária interpretação diversa da que tem sido adotada em outros processos julgados no âmbito do CARF.

O recurso especial apresentado pelo contribuinte contesta a interpretação dada pelo acórdão recorrido em relação a um total de sete matérias: 1) necessidade de aplicação à lide de decisão adotada em processo conexo já julgado; 2) legitimidade da amortização do ágio; 3) decadência/preclusão do direito do Fisco de questionar a legalidade dos atos que originaram o ágio amortizado; 4) impossibilidade de inovação, pela autoridade julgadora, do critério jurídico que fundamenta o lançamento; 5) inexistência de previsão legal de obrigatoriedade de adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas com amortização de ágio considerada indedutível; 6) necessidade de consideração da integralidade dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas de CSLL; 7) ilegalidade da incidência de juros sobre a multa de ofício.

Em atendimento aos requisitos de admissibilidade do recurso especial, então previstos nos arts. 67 e seguintes do Anexo II do RICARF/2009 (requisitos que basicamente foram mantidos nos arts. 67 e seguintes do Anexo II da versão atualmente vigente do Regimento, aprovada pela MF nº 343, de 09/06/2015 - RICARF/2015), o recorrente apontou acórdãos de turmas de câmara do CARF e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) que teriam dado aos temas combatidos interpretação diversa daquela esposada pelo acórdão recorrido.

Por razões de clareza, serão separadamente analisadas as alegações perfiladas pelo recorrente a respeito de cada uma das matérias combatidas.

1) Necessidade de aplicação de decisão já proferida em processo conexo

O contribuinte afirma que o processo administrativo fiscal nº 16561.000222/2008-72 guardaria conexão com os presentes autos porque ambas as autuações decorreram das mesmas operações societárias: aquisição do BANCO DO ESTADO DE SÃO PAULO S/A (doravante referido apenas como BANESPA) pelo BANCO SANTANDER CENTRAL HISPANO S/A (a partir de agora, citado apenas como SANTANDER HISPANO), empresa sediada na Espanha, por meio de leilão público (20/11/2000), com a posterior entrega das ações adquiridas à SANTANDER HOLDING LTDA. (mencionado de agora em diante apenas como SANTANDER HOLDING), em integralização de capital (29/05/2001), e, por fim, a incorporação desta última empresa pelo BANESPA (30/07/2001).

O processo nº 16561.000222/2008-72 cuida de créditos tributários constituídos pela Fiscalização em razão de deduções indevidas, promovidas pelo BANESPA, de despesas de amortização de ágio gerado na compra de ações desta instituição pelo SANTANDER HISPANO e internalizado no Brasil por meio da integralização do capital social da SANTANDER HOLDING. Os créditos lançados referem-se aos anos-calendário de 2002 a 2004, período anterior à incorporação do BANESPA pelo BANCO SANTANDER (BRASIL) S/A, ora recorrente e responsável tributário por sua sucedida em 2008, época do lançamento.

Com a incorporação do BANESPA, em agosto de 2006, o contribuinte autuado trouxe para a sua contabilidade o saldo do ágio gerado nas operações societárias realizadas nos anos de 2000 e 2001, passando a amortizá-lo e a deduzir as despesas daí decorrentes do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Por entender que tal procedimento era irregular, a Fiscalização efetuou as autuações de IRPJ e de CSLL relativas aos anos-calendário de 2006 e 2007, que originaram os presentes autos.

O recorrente narra que a Ilustre Relatora do acórdão recorrido suscitou o reconhecimento da conexão entre os processos nº 16643.000144/2010-11 e nº 16561.000222/2008-72, propondo a aplicação, ao julgamento do recurso voluntário interposto nos presentes autos, do entendimento adotado pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento no Acórdão nº 1402-00.802, pela dedutibilidade da amortização do ágio discutido no processo. Nesta parte, entretanto, prevaleceu o entendimento da maioria dos membros da 1ª Turma Ordinária da mesma Câmara, no sentido de que, embora os dois processos guardem identidade, a decisão anteriormente proferida não vincula os julgadores do CARF.

Argumenta o recorrente que, ao não reconhecer a conexão entre os processos, a decisão recorrida estaria em conflito com o Acórdão nº 1102-00.155. Tal decisão adotaria o entendimento de que, havendo identidade entre duas autuações fiscais, a decisão proferida no primeiro processo deve ser aplicada ao processo decorrente, em razão da existência de conexão. Se decorrentes dos mesmos fatos e resultantes do mesmo procedimento de fiscalização, os lançamentos objeto dos dois processos seriam conexos e o julgamento feito a respeito de um deles se estenderia ao outro, segundo o acórdão paradigma apontado pelo contribuinte.

Sendo assim, o recorrente pede que se aplique ao presente caso o entendimento exposto no acórdão paradigma: reconhecendo-se a conexão dos presentes autos com o processo nº 16561.000222/2008-72, deve ser aplicada ao julgamento da lide objeto deste processo a conclusão construída no Acórdão nº 1402-00.802, no sentido de que a autoridade fiscal não logrou provar que o contribuinte autuado não reunira todos os requisitos necessários para o aproveitamento fiscal do ágio.

Finaliza o recorrente argumentando que a necessidade de extensão do julgamento de um processo a outro, conexo, decorreria dos princípios da segurança jurídica, eficiência e economia processual, todos norteadores do processo administrativo.

2) Legitimidade da amortização do ágio

A respeito do ponto central da discussão travada na presente lide (legitimidade da aquisição do investimento com ágio pela SANTANDER HOLDING e do posterior aproveitamento de sua dedutibilidade fiscal), o recorrente aponta como decisão paradigma justamente o Acórdão nº 1402-00.802, prolatado nos autos do processo nº 16561.000222/2008-72. Como já foi mencionado, tal processo cuida de créditos tributários lançados por conta da dedução indevida, pelo BANESPA, de despesas de amortização do mesmo ágio discutido nos presentes autos. O sujeito passivo que figura naqueles autos é o próprio BANCO SANTANDER (BRASIL) S/A, na condição de sucessor por incorporação do BANESPA.

O recorrente argumenta que o presente processo é mera continuidade da suposta infração apurada pela autoridade fiscal no processo administrativo nº 16561.000222/2008-72. Apesar disso, mesmo diante da mesma situação de fato (mesmo ágio e mesmas operações societárias praticadas pelo grupo Santander), as decisões proferidas nos dois processos teriam, em sede de julgamento de recurso voluntário, dado interpretação divergente à aplicação dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, que tratam da possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio contabilizado na aquisição de participações societárias.

Para comprovar a existência de divergência jurisprudencial entre os acórdãos, o recorrente contrapõe trechos dos votos que fundamentaram as conclusões constantes de cada uma das decisões, relativamente aos principais argumentos atinentes à matéria. Resumidamente, aduz o recorrente:

i) O acórdão recorrido considera que os arts 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 somente seriam aplicáveis se o BANESPA tivesse sido incorporado pelo SANTANDER HISPANO ou vice-versa, já que seria necessária a confusão patrimonial entre a investida e a investidora de fato, com a conseqüente extinção do investimento correspondente ao ágio. Já o acórdão paradigma entende que o procedimento adotado pelo grupo Santander, no sentido de transferir à SANTANDER HOLDING o ágio inicialmente registrado no SANTANDER HISPANO, tem amparo nos arts 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, uma vez que tratou-se de situação de desestatização e o valor contendo o ágio foi efetivamente pago à União;

ii) Segundo o acórdão recorrido, as operações societárias adotadas pelo grupo Santander se deram de forma contrária à lei, uma vez que buscaram apenas uma vantagem tributária sem que o controle societário do BANESPA fosse de fato alterado. Já pela ótica adotada pelo acórdão paradigma, tais operações tiveram também propósito negocial diverso da busca por economia fiscal, inserindo-se no contexto de planejamento estratégico do grupo Santander no Brasil;

iii) O tratamento fiscal conferido ao ágio pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 não pode, de acordo com o acórdão recorrido, ser interpretado como benefício fiscal, tendo em conta as justificativas constantes da exposição de motivos de tal lei. Já o acórdão paradigma entende que o aproveitamento fiscal do ágio instituído pelos mencionados dispositivos legais é um benefício fiscal que seria concedido a qualquer empresa que viesse a vencer o leilão das ações do BANESPA, sendo o intuito de usufruir de tal benefício um propósito negocial legítimo;

iv) Para o acórdão recorrido, a análise do "filme", assim entendido o conjunto de todas as operações realizadas pelo grupo Santander, demonstra que a titularidade do investimento no BANESPA permaneceu com a sociedade espanhola, não acontecendo o encontro patrimonial da investidora com a investida, fator que impede o aproveitamento tributário do ágio. Já o acórdão paradigma expõe que o "filme" analisado demonstra que as deduções pretendidas não são indevidas, uma vez que as ações do BANESPA, ao final, integravam o capital de contribuinte brasileiro, que faria jus à amortização do ágio;

v) O acórdão recorrido conclui que a SANTANDER HOLDING seria uma "empresa veículo", diante da falta de propósito negocial para sua criação. De forma diversa, o acórdão paradigma entende que empresa foi constituída em densidade de circunstâncias e propósitos negociais que não permitem sua qualificação como "empresa veículo";

vi) Em sua conclusão, o acórdão recorrido afirma que o SANTANDER HISPANO jamais abriu mão de seu controle societário sobre o BANESPA e que a entrega das ações em integralização de capital social da SANTANDER HOLDING somente duplicou o ágio existente na

investidora original. Assim, não existiria ágio a ser amortizado com efeitos fiscais pelas empresas nacionais pertencentes ao grupo econômico. Já o acórdão paradigma defende que os argumentos utilizados pela autoridade fiscal impediriam de fato a utilização tributária do ágio pela empresas nacionais caso as operações tivessem ocorrido apenas no papel e caso se tratasse de ágio fictício. A situação concreta, no entanto, diante da densidade dos fatos que a cercam, não pode ser assim considerada.

Além destes pontos diretamente confrontados, alega ainda o recorrente que acórdão paradigma reconhece que o caso discutido nos autos satisfaz totalmente os requisitos requeridos pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 para fins de legalidade da transferência do investimento detido com ágio para outra empresa do mesmo grupo da investidora original: a) efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; b) realização das operações entre partes não ligadas; c) lisura da avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura; d) existência de propósito negocial.

Depois de reafirmar que todas as alegações elencadas foram objeto do devido prequestionamento, o recorrente pede que o recurso especial seja conhecido e provido em relação à legalidade da amortização de ágio nos moldes pretendidos.

O recorrente apresenta em seguida um outro acórdão paradigma que diz respeito à matéria da legitimidade da amortização de ágio, mas especificamente sob a ótica da "inexistência de duplo ágio".

A decisão recorrida entraria em conflito com o Acórdão nº 1202-000.884, exarado pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, ao afirmar que "o aporte de capital na Santander Holding, representado pelas ações detidas pelo Santander Hispano no Banespa, somente duplica o ágio que subsiste no patrimônio da investidora original". Esta premissa teria fundamentado a conclusão de que inexistiria ágio a ser amortizado com efeitos fiscais pela empresas nacionais pertencentes ao grupo Santander.

A divergência jurisprudencial adviria do fato de o acórdão indicado como paradigma abraçar a tese de que, com a entrega de ações de uma empresa investida, por uma investidora original a uma nova investidora, não ocorreria a transferência do ágio originalmente associado a tal investimento, mas a baixa do ágio original e a criação de um novo ágio na segunda investidora. Assim, incabível seria falar em duplicidade, uma vez que o surgimento do ágio na nova investidora implicaria na extinção de tal figura contábil na investidora original.

Relacionando a tese adotada pelo acórdão paradigma ao caso concreto dos presentes autos, o recorrente argumenta que o ágio cuja amortização foi deduzida na apuração de seus tributos foi gerado não na compra de 97,02% das ações do BANESPA pelo SANTANDER HISPANO, mas sim na aquisição, pela SANTANDER HOLDING, destas mesmas ações por meio de conferência em integralização de capital social pelo banco espanhol.

Em tal operação, o SANTANDER HISPANO teria deixado de possuir em seu ativo as ações do BANESPA e passado a ser titular de ações da SANTANDER HOLDING (troca de ativos). Já a SANTANDER HOLDING aumentou seu capital em R\$9,57 bilhões (custo de aquisição das ações por ocasião de sua compra pelo SANTANDER HISPANO), registrando tal valor de forma desmembrada (R\$2,11 bilhões de valor de investimento pelo

método da equivalência patrimonial e R\$7,46 bilhões de ágio), de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos e nos termos da Instrução CVM nº 247/1996.

Assim, conclui o recorrente que o acórdão paradigma adota entendimento divergente daquele exposto no acórdão recorrido, por entender que os procedimentos adotados não caracterizam duplicidade ou mesmo transferência de ágio.

3) Decadência/Preclusão do direito do Fisco de questionar a legalidade dos atos que originaram o ágio amortizado

Afastando a arguição preliminar, constante do recurso voluntário, de que o Fisco estaria impedido de examinar a legalidade de fatos pretéritos, perpetrados em período já alcançado pelo prazo decadencial de cinco anos, o acórdão recorrido declarou que a decadência somente se opera em relação a fato gerador de obrigação tributária, situação que não se verifica por ocasião de eventos como o simples registro de ágio na contabilidade dos contribuintes.

O recorrente alega que tal posicionamento divergiria do adotado pelo Acórdão nº 101-97.084, que reconheceu a impossibilidade de o Fisco questionar a legalidade de fatos pretéritos (ocorridos e registrados contabilmente) após o transcurso do prazo decadencial de cinco anos, que tenham gerado efeitos tributários em anos subsequentes. Entende o acórdão paradigma que, uma vez que os registros contábeis foram informados ao Fisco, se sua regularidade não for questionada dentro do prazo decadencial, consolida-se, para efeitos fiscais, a normalidade das operações realizadas pelo sujeito passivo.

Pleiteando a aplicação de tal entendimento ao seu caso concreto, defende o recorrente que o Fisco não poderia ter efetuado lançamento de ofício, em 2010, sobre fatos pretéritos, já consumados no tempo em razão do decurso do prazo decadencial (operações societárias realizadas em 2001), para alcançar efeitos daí decorrentes em períodos subsequentes (dedução, em 2006 e 2007, de despesas decorrentes de amortização de ágio).

4) Impossibilidade de inovação, pela autoridade julgadora, do critério jurídico que fundamenta o lançamento

O recorrente defende que o acórdão recorrido teria fundamentado sua conclusão pela impossibilidade de aproveitamento tributário do ágio discutido nos autos com base na incoerência de confusão patrimonial entre a investidora original e a investida, nos termos requeridos pela legislação.

Observa em seguida que tal fundamento jurídico não teria sido adotado pela Fiscalização, conforme demonstraria a leitura do Termo de Verificações Fiscais. Assim, restaria caracterizada a indevida inovação do critério jurídico do lançamento tributário, nos termos do art. 146 do CTN.

Ao entender como possível a inovação na fundamentação do lançamento, o acórdão recorrido caracterizaria divergência jurisprudencial em relação ao Acórdão nº 104-18.695, que afirma que a autoridade julgadora deve "ater-se aos fatos e provas que compõem o processo administrativo, firmando sua convicção para decidir sobre a lide".

5) Inexistência de previsão legal de obrigatoriedade de adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas com amortização de ágio considerada indedutível

O recorrente aduz que, ao concluir que os valores de amortização de ágio indevidamente deduzidos deveriam ser adicionados tanto ao lucro real quanto à base de cálculo da CSLL, o acórdão recorrido teria entrado em desacordo com outro julgado administrativo, o Acórdão nº 1301-001.394.

Ao contrário do acórdão recorrido, que afirma não existir especificidade de tratamento para a base de cálculo da CSLL em relação ao que se opera para o lucro real, o acórdão paradigma entende que não existe dispositivo legal que preveja a adição, à base de cálculo da contribuição, da amortização de ágio pago na aquisição de investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial.

O acórdão paradigma faz referência expressa à inaplicabilidade do art. 57 da Lei nº 8.981/1995 à apuração da CSLL, em razão de tal dispositivo não prever a identidade de tratamento de sua base de cálculo com a utilizada para a apuração do IRPJ devido.

Com base na conclusão constante do acórdão paradigma, o recorrente pleiteia o cancelamento dos autos de infração relativos à CSLL, em razão da inexistência de previsão legal que determine a adição à base de cálculo da contribuição dos valores amortizados contabilmente referentes à dedução do ágio.

6) Necessidade de consideração da integralidade dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas de CSLL

Defende o recorrente que o acórdão contestado incorreu em equívoco ao afirmar que a autoridade lançadora não estaria obrigada a considerar de ofício, no momento da autuação fiscal, os valores das bases negativas de CSLL e de prejuízo fiscal, para fins de compensação com os valores então constituídos.

O recurso especial requer que seja aplicado ao caso o que restou exposto no Acórdão nº 1301-001.544, apontado como paradigma em relação ao tema: a eventual constatação, de ofício, de matéria tributável suplementar, impõe que sejam computados, para fins de determinação das exações devidas, os resultados negativos apurados em períodos anteriores".

7) Ilegalidade da incidência de juros sobre a multa de ofício

Como última matéria questionada em seu recurso, o contribuinte combate a posição do acórdão recorrido acerca da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício constituída por ocasião da lavratura dos autos de infração. A decisão guerreada entende que o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, ao tratar do alcance dos juros de mora, se refere aos débitos em geral relacionados aos tributos e às contribuições, alcançando as multas de ofício.

Sobre tal matéria, o recorrente aponta que a CSRF já expôs entendimento contrário ao adotado pela decisão recorrida, ao proferir seu Acórdão nº 9101-00.722. A ementa do julgado, transcrita parcialmente na peça recursal, é expressa ao afirmar que "os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada". Assim, é requerida a reforma do acórdão recorrido também em relação a este tema.

Além de defender a existência de divergência jurisprudencial entre os acórdãos recorrido e paradigmas em relação a todas as matérias indicadas, o recorrente apresenta também uma série de alegações que deveriam, sob seu ponto de vista, provocar a reforma de decisão, notadamente no que diz respeito à impossibilidade de aproveitamento tributário do ágio decorrente da aquisição das ações do BANESPA. Em suma, argumenta-se que:

- A incorporação reversa adotada pelo grupo Santander (a investida BANESPA incorporou a investidora SANTANDER HOLDING) estaria em conformidade com a previsão da alínea "a" do art. 8º da Lei nº 9.532/1997, tendo sido necessária em razão de o BANESPA já possuir todos os registros e autorizações para atuar no Brasil;

- A operação utilizada pelo grupo Santander já foi anteriormente adotada em outros leilões de privatização, tanto por empresas residentes quanto não residentes no país, sendo considerada normal e adequada;

- A forma adotada pelo grupo Santander para a aquisição de participação societária do BANESPA teve propósito negocial específico, em razão da necessidade de se resguardar o sigilo a respeito do lance inicial que viria a ser ofertado no leilão;

- A constituição da SANTANDER HOLDING foi necessária porque o ágio contabilizado pelo SANTANDER HISPANO não poderia ser repassado às já existentes empresas nacionais controladas pela instituição espanhola, em virtude da vedação legal ao aumento de capital em instituições financeiras por conferência de ações. Além disso, a criação da empresa permitiu a constituição de provisão para proteger a distribuição de dividendos aos acionistas minoritários;

- A possibilidade de dedução da amortização do ágio deve ser garantida às instituições estrangeiras participantes dos leilões de privatização, em condições de igualdade com as empresas brasileiras, sob pena de ofensa ao princípio da isonomia;

- O grupo Santander adotou a forma mais direta, correta e adequada para atingir seus objetivos finais: (i) aquisição do BANESPA; (ii) reestruturação societária; (iii) preservação dos direitos dos acionistas minoritários.

O contribuinte encerra seu recurso especial com o pedido de que este seja admitido, diante da comprovação das várias divergências jurisprudenciais alegadas, sendo posteriormente remetido à CSRF e provido com o consequente cancelamento integral dos autos de infração.

A irrisignação do contribuinte foi submetida a juízo de admissibilidade, a fim de se verificar o atendimento aos requisitos regimentalmente exigidos dos recursos especiais. O resultado foi o despacho de 25/06/2015 que apresentou as seguintes conclusões:

- Matéria "necessidade de aplicação de decisão já proferida em processo conexo" - Considerou-se não prequestionada a matéria, uma vez que o contribuinte só havia arguido, em petição protocolada antes do julgamento de seu recurso voluntário, a distribuição do presente processo ao mesmo Conselheiro que relatou o processo nº 16561.000222/2008-72, e não a reprodução do entendimento firmado no julgamento já realizado. Mesmo que fosse superada a questão da falta de prequestionamento, ainda assim não seria possível o seguimento do recurso em relação à matéria, em razão de o acórdão paradigma não guardar similitude fática com a decisão

recorrida. Enquanto a decisão paradigma trata, na realidade, de processos reflexos (embora se refira a conexão), o presente processo seria efetivamente conexo ao de nº 16561.000222/2008-72, o que impede o confronto entre os julgados;

- Matéria "Legitimidade da amortização do ágio" - Concluiu-se pela existência de divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o Acórdão nº 1402-00.802, decisão que, exarada nos autos do processo nº 16561.000222/2008-72, desconstituiu as glosas, promovidas pela Fiscalização, das despesas decorrentes do mesmo ágio discutido nos presentes autos. Em razão de o primeiro paradigma já ser apto a comprovar o dissídio jurisprudencial, dispensou-se o exame do segundo, de nº 1202-000.884, também apontado pelo recorrente;

- Matéria "Decadência/Preclusão do direito do Fisco de questionar a legalidade dos atos que originaram o ágio amortizado" - Considerou-se comprovado o dissídio jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o Acórdão nº 101-97.084, tendo seguimento o recurso especial no que diz respeito ao tema;

- Matéria "Impossibilidade de inovação, pela autoridade julgadora, do critério jurídico que fundamenta o lançamento" - O despacho de exame de admissibilidade negou seguimento ao recurso especial em relação a esta matéria por absoluta falta de identidade fática entre o acórdão recorrido e o Acórdão nº 104-18.695 (este apreciou o fato de autoridade julgadora de primeiro grau ter determinado o retorno dos autos à repartição de origem para o refazimento de demonstrativos). Além disso, como a "inovação" apontada pelo recorrente teria se dado em sede de julgamento de recurso voluntário, obviamente a matéria foi considerada como não prequestionada;

- Matéria "Inexistência de previsão legal de obrigatoriedade de adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas com amortização de ágio considerada indedutível" - Reputou-se como não comprovado o conflito entre as decisões administrativas, uma vez que o Acórdão nº 1301-001.394 apreciou e interpretou legislação tributária diversa daquela que foi objeto de interpretação pelo acórdão recorrido (o primeiro tratou do art. 391 do RIR/1999 e da Lei nº 8.981/1995, enquanto o segundo cuidou dos arts 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997). Assim, negou-se seguimento ao recurso no tocante à matéria;

- Matéria "Necessidade de consideração da integralidade dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas de CSLL" - Considerou-se inexistente o dissídio jurisprudencial em razão de ambas as decisões (acórdão recorrido e Acórdão nº 1301-001.544) afirmarem a mesma coisa: os contribuintes têm o direito de verem compensados eventuais resultados negativos apurados em períodos anteriores. A diferenciação entre os julgados advém meramente de particularidades fáticas: o acórdão recorrido identifica motivos que, no caso concreto, impossibilitam o aproveitamento total destes resultados, situação não observada no acórdão paradigma;

- Matéria "Ilegalidade da incidência de juros de mora sobre multa de ofício" - Concluiu-se pela existência de divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o Acórdão nº 9101-00.722, tendo seguimento o recurso especial em relação ao tópico.

Sendo assim, e restando cumpridos os demais requisitos de admissibilidade estabelecidos regimentalmente, o recurso especial foi admitido em relação a três das matérias arguidas pelo recorrente: "Legitimidade da amortização do ágio", "Decadência/Preclusão do

direito do Fisco de questionar a legalidade dos atos que originaram o "ágio amortizado" e "Ilegalidade da incidência de juros de mora sobre multa de ofício".

Em conformidade com a então vigente redação do art. 71 do RICARF/2015, por ter negado a admissibilidade do recurso especial em relação a alguns dos temas combatidos pelo recorrente, o despacho de exame de admissibilidade foi submetido a reexame pelo Presidente da CSRF, sendo mantido na íntegra.

Em 06/07/2015, os autos foram eletronicamente remetidos para a PGFN para fins de ciência da interposição de recurso especial pelo contribuinte, assim como de sua admissão parcial, nos termos do art. 70 do Anexo II do RICARF/2015. Em resposta, foram apresentadas, em 20/07/2015, contrarrazões às alegações do recorrente.

Seguindo a ordem adotada pela PGFN, assim podem ser resumidas as contrarrazões apresentadas a respeito das três matérias em relação às quais o recurso especial do contribuinte teve seguimento:

a) Da inexistência de decadência

- O termo "preclusão", utilizado pelo recorrente em seu recurso especial, refere-se a instituto eminentemente processual, inaplicável ao caso discutido nos autos;

- O direito de a Fazenda fiscalizar os procedimentos relativos à criação do ágio não se submete ao prazo decadencial tributário, uma vez que não se materializa, no momento do registro contábil dos atos que originam o ágio, hipótese de incidência tributária prevista em lei (fato gerador);

- Nos termos do Código Tributário Nacional (CTN), o prazo decadencial de cinco anos somente tem sua contagem iniciada na ocorrência do fato gerador (art. 150) ou no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado (art. 173);

- No caso do IRPJ e da CSLL, só se pode falar em prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir as obrigações tributárias a partir da aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza e do resultado ajustado positivo do exercício (antes da provisão para o imposto de renda);

- O pagamento, por pessoa jurídica, do ágio previsto no art. 385 do RIR/1999 não materializa hipótese de incidência prevista para o IRPJ ou a CSLL. Passa a existir somente um potencial benefício fiscal a ser concedido pelo Estado (art. 386 do RIR/1999), mediante a possibilidade de dedução das despesas de amortização de tal ágio das bases de cálculo destes tributos, desde que cumpridas algumas condições fixadas pela legislação;

- A partir do momento da apuração do IRPJ e da CSLL, quer se utilize ou não a dedução advinda do benefício fiscal atinente ao ágio anteriormente pago, é que se pode falar em contagem de prazo decadencial contra a Fazenda Pública;

- No caso concreto, o fato contábil-societário da integralização do aumento do capital social da empresa SANTANDER HOLDING com ágio das ações do BANESPA, ocorrido em 29/05/2001, não constituiu fato gerador de nenhuma obrigação tributária a reclamar para si a contagem do prazo decadencial previsto no CTN.

b) Da indedutibilidade do ágio registrado pelo contribuinte

- A realização, pelo grupo Santander, de uma sequência de operações societárias com o único objetivo de reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL a serem recolhidos pela empresa final exorbitou o propósito comercial da aquisição do BANESPA;

- O ágio discutido no processo foi pago por empresa estrangeira, sem qualquer fundamento na rentabilidade futura da participação societária adquirida, e posteriormente transferido a uma empresa nacional, não podendo ter, portanto, sua amortização deduzida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, seja pelo arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, seja por qualquer outra norma legal;

- No momento da conferência de ações do BANESPA no processo de aumento de capital da SANTANDER HOLDING, ambas as empresas eram controladas pelo SANTANDER HISPANO, que ocupava simultaneamente as posições de vendedor e comprador no negócio;

- O investimento do SANTANDER HISPANO na SANTANDER HOLDING teve um prazo curtíssimo de duração (dois meses), principalmente se considerado o elevado montante envolvido;

- Para que determinada empresa possa gozar da dedutibilidade prevista no art. 386 do RIR/1999, não basta que ela simplesmente incorpore uma controlada na qual detenha participação societária adquirida com ágio. Entre as condições exigidas para tal gozo, encontram-se: a necessidade de que a pessoa jurídica tenha efetivamente suportado o ágio registrado; a existência de propósito comercial (aquisição de um investimento); a verificação de substrato econômico a justificar a origem do ágio (transação comercial); o fundamento econômico de expectativa de rentabilidade futura da controlada;

- Por propósito comercial entende-se a razão comercial que leva uma empresa a adquirir um investimento por valor superior àquele que originalmente custou ao alienante;

- Para fins de fazer jus ao benefício fiscal previsto pelo art. 386 do RIR/1999, o ágio deve ser originado em um negócio comutativo, onde as partes contratantes, independentes entre si e ocupando posições opostas, tenham interesse em assumir direitos e obrigações correspondentes e proporcionais;

- A operação que dá origem ao ágio deve ainda ter substrato econômico, com o dispêndio de um gasto (econômico ou patrimonial) pelo adquirente e o respectivo ganho (também econômico ou patrimonial) pelo alienante;

- A exigência do cumprimento de tais requisitos é reconhecida pela Comissão de Valores Mobiliários, por meio do Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, e pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, nos termos da Orientação Técnica OCPC nº 02/2008;

- O ágio registrado pelo contribuinte não é dedutível porque não existiu o encontro, num mesmo patrimônio, do ágio com o investimento que lhe deu origem. Tal encontro deve necessariamente envolver a pessoa jurídica que de fato suportou a *mais valia* (SANTANDER HISPANO), o que não se verifica nos presentes autos (a incorporação se deu entre a investidora secundária SANTANDER HOLDING e a investida BANESPA);

- O investimento realizado pelo SANTANDER HISPANO, por ocasião da aquisição das ações do BANESPA, nunca saiu de fato de seu patrimônio, o que impossibilitou a confusão patrimonial nos moldes requeridos pelo art. 386 do RIR/1999. O investimento permaneceu na empresa espanhola, travestido em ações de suas controladas brasileiras;

- O ágio registrado na SANTANDER HOLDING, por ocasião da "internalização" das ações do BANESPA, é inexistente de fato (foi criado de forma artificial, existindo apenas no papel). Mesmo que não o fosse, ainda assim não teria sua amortização dedutível, uma vez que não apresenta qualquer propósito comercial ou substrato econômico;

- Nenhuma das razões apontadas pelo contribuinte para a realização da operação que originou o ágio na SANTANDER HOLDING (manutenção do sigilo da oferta a ser apresentada no leilão do BANESPA; utilização de um benefício fiscal que seria cabível a qualquer empresa brasileira que viesse a vencer o leilão; preservação dos direitos dos acionistas minoritários do BANESPA; aprimoramento da sinergia administrativa das empresas do grupo Santander localizadas no Brasil) caracteriza propósito comercial apto a provocar a dedutibilidade do ágio. Tal propósito deve estar relacionado com fundamento necessariamente econômico, o que não é caso das razões apontadas pelo contribuinte;

- Na "transferência" do ágio do SANTANDER HISPANO para a SANTANDER HOLDING, não houve qualquer desembolso ou circulação de riquezas. Como a "alienante" era controladora da "adquirente", ocupava simultaneamente os dois pólos da negociação, cobrando o ágio de si mesmo. A operação não foi realizada em um ambiente de livre iniciativa, como seria necessário para fins de dedutibilidade do ágio gerado;

- A exposição de motivos da Lei nº 9.532/1997 explicita que a elaboração dos arts. 7º e 8º procurou exatamente impedir a criação de ágio artificial, proveniente de negócios fictícios, existentes apenas no papel, que visassem exclusivamente ao surgimento de um benefício fiscal;

- Outro motivo pelo qual a amortização do ágio discutido nos autos não é dedutível é o fato de que não existe laudo prévio que fundamente economicamente o ágio na expectativa de rentabilidade futura do BANESPA;

- O laudo que amparou o suposto ágio registrado na SANTANDER HOLDING, por ocasião do seu aumento de capital, foi elaborado seis meses após a compra das ações do BANESPA pelo SANTANDER HISPANO, embora sejam idênticos os valores praticados para as ações nas duas operações.

c) Da devida cobrança de juros sobre a multa de ofício

- A multa de ofício tem natureza de obrigação principal, nos termos do art. 113, §1º, do CTN;

- De acordo com o art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal, englobando, portanto, a multa de ofício;

- Como o art. 161 do CTN determina que "o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora", não há dúvidas de que a multa de ofício sofre a incidência de juros de mora quando não paga até o seu vencimento;

- Já o art. 61, *caput* e §3º, da Lei nº 9.430/1996 determina que os juros de mora incidentes sobre "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal" adotarão a taxa SELIC. Tais débitos referem-se aos créditos tributários devidos à União, contemplando os tributos e a multa de ofício proporcional aplicada;

- Também o art. 2º, §2º, da Lei nº 6.830/1980 e o art. 39, §2º, da Lei nº 4.320/1964, que tratam da Dívida Ativa da Fazenda Pública, corroboram o entendimento de que as multas de ofício sofrem a incidência de juros de mora, uma vez que indubitavelmente integram o conceito de "Dívida Ativa da União".

Por conta de tudo que expôs, a PGFN pede, ao final, que seja negado provimento ao recurso especial da contribuinte, mantendo-se o acórdão proferido pela Turma *a quo*.

Em 22/09/2015, o contribuinte foi cientificado, por meio de acesso à sua caixa postal eletrônica, a respeito do seguimento parcial dado ao seu recurso especial, assim como das contrarrazões apresentadas pela PGFN.

Apresentou em seguida, em 25/09/2015, embargos inominados contra o despacho que examinou a admissibilidade de seu recurso especial. O documento questionou especificamente a negativa de seguimento em relação à matéria "Inexistência de previsão legal de obrigatoriedade de adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas com amortização de ágio considerada indedutível".

Alegou o contribuinte que as razões de decidir adotadas para apreciar o tema estariam em desconformidade com as disposições constantes do RICARF. O despacho teria incorrido em lapso manifesto ao negar seguimento à matéria com base no argumento de que o Acórdão nº 1301-001.394 trataria de legislação tributária diversa daquela apreciada pelo acórdão recorrido. Segundo o contribuinte, ambas as decisões discutem a aplicação da Lei nº 7.689/1988.

Em despacho de 28/10/2015, os embargos inominados não foram admitidos por absoluta falta de previsão regimental, uma vez que o art. 66 do RICARF/2015 prevê o cabimento de tal recurso apenas em face de inexatidão material constatada em acórdão. Ainda assim, o despacho reafirmou o mérito contestado pelo contribuinte, declarando que o acórdão apontado como paradigma em relação à matéria atinente à base de cálculo da CSLL de fato não se prestava à comprovação de divergência jurisprudencial em face do acórdão recorrido.

Não admitidos os embargos inominados manejados pelo contribuinte, os autos seguiram para a CSRF para o julgamento do recurso especial em relação às matérias que tiveram seguimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conforme concluiu o despacho que examinou a admissibilidade do recurso especial interposto pelo BANCO SANTANDER (BRASIL) S/A, de um total de sete matérias contestadas, em relação a três foi reconhecido o cumprimento dos requisitos de admissibilidade do recurso especial, fixados pelo art. 67 do Anexo II do RICARF/2015. As matérias que provocaram o seguimento do recurso foram: "Legitimidade da amortização do ágio", "Decadência/Preclusão do direito do Fisco de questionar a legalidade dos atos que originaram o ágio amortizado" e "Ilegalidade da incidência de juros de mora sobre multa de ofício".

Não tendo sido apresentadas, pela PGFN, por ocasião da exposição de suas contrarrazões, alegações preliminares de não conhecimento da peça recursal apresentada pelo contribuinte, adoto as razões expostas no aludido despacho, para CONHECER do recurso especial em relação às três matérias admitidas, passando à análise de seu mérito.

As matérias serão analisadas em uma ordem que respeite a relação de dependência existente entre elas. Por tratar-se de arguição preliminar, a questão da decadência será abordada primeiro. Depois, passa-se ao tema principal do debate travado nos autos, concernente à dedutibilidade da amortização do ágio, que é inclusive questão prejudicial à análise da terceira matéria (incidência de juros de mora sobre multa de ofício), cujo exame é deixado para o fim.

1) Decadência/Preclusão do direito ao questionamento dos atos que originaram o ágio

O recorrente alega que o Fisco estaria impedido de questionar, no ano de 2010, a legalidade dos atos societários praticados em 2000 e 2001, em razão de tais operações já terem se consumado no tempo por conta do decurso do prazo decadencial.

Os atos societários mencionados são a aquisição de ações do BANESPA pelo SANTANDER HISPANO, por meio de leilão público (20/11/2000) e de Oferta Pública de Ações (28/12/2000), a utilização de tais papéis na integralização do capital social da SANTANDER HOLDING (29/05/2001) e, por fim, a incorporação desta pessoa jurídica pelo BANESPA (30/07/2001).

Embora os lançamentos tributários tenham se referido aos anos-calendário de 2006 e 2007, períodos em que o recorrente deduziu do lucro real e da base de cálculo da CSLL despesas que a Fiscalização entendeu indedutíveis, o recurso especial defende que a utilização fiscal do ágio nestes anos foi mero efeito dos atos negociais perpetrados em 2000 e 2001.

Assim, postula o reconhecimento da decadência do direito do Fisco a questionar a legalidade de atos praticados em período já alcançado, no momento da autuação, pelo prazo de cinco anos. Argumenta que os registros contábeis referentes aos atos societários praticados em 2000 e 2001 já eram desde então de conhecimento do Fisco e que sua regularidade não foi questionada dentro do prazo decadencial, consolidando-se, portanto, para

fins fiscais, a normalidade das operações realizadas, que operaram efeitos tributários nos anos subsequentes, inclusive 2006 e 2007.

Inicialmente, julgo relevante avaliar a adequação da utilização, pelo recorrente, do termo "preclusão" como sendo equivalente à decadência. Por relevantes, transcrevo as palavras da PGFN a respeito do assunto, constantes de suas contrarrazões ao recurso especial:

"Preliminarmente, acerca da utilização pelo recorrente em seu recurso da expressão "preclusão", destaca-se que **este instituto eminentemente processual não existe no âmbito da atividade fiscalizatória do Estado**. No exercício de apuração do fato gerador (procedimento fiscal), não há qualquer preclusão dos atos praticados. O Fisco pode fazê-los e refazê-los como bem quiser, desde que observe o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

Por preclusão entende-se a impossibilidade, ou perda da faculdade, de praticar um ato processual. Essa impossibilidade pode decorrer de o ato já ter sido praticado anteriormente (preclusão consumativa), de o tempo hábil para a sua prática já ter expirado (preclusão temporal), ou de outro ato incompatível com ele ter sido praticado no seu lugar (preclusão lógica).

Ora, d. Julgadores, diante de tal conceito, é de se imaginar que há preclusão nos procedimentos fiscais realizados pela Autoridade Tributária? Por exemplo, uma vez ela tendo solicitado determinada informação ao particular, ela não mais poderá fazê-lo novamente?

Por certo, não há que se falar que um ato de fiscalização não pode mais ser realizado porque ele já fora praticado anteriormente, porque outro ato incompatível com ele já fora realizado, ou porque o tempo para a sua execução já se expirou.

Como reconhecido de forma uníssona pela doutrina e pela jurisprudência, o procedimento fiscal se reveste de caráter inquisitório, não sendo imposto ao Estado nessa fase observar contraditório, ampla defesa e devido processo legal. Tais aspectos do direito de defesa do contribuinte serão plenamente e incondicionalmente garantidos ao sujeito passivo ao longo do processo administrativo fiscal, posterior à constituição do crédito tributário (lavratura do auto de infração). **Antes disso, não há processo; não há faculdade para se praticar qualquer ato processual; não há preclusão.**

Por fim, vale destacar que **o prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários em nenhum momento pode ser confundido como uma preclusão temporal**. Como visto e como será mais detalhado a seguir, **a preclusão se refere à prática de um ato processual; a decadência, por seu turno, prevista no Código Tributário Nacional, se refere à constituição do crédito tributário por meio do lançamento. No CTN não há qualquer previsão de preclusão dos atos fiscalizatórios.**"

Filio-me ao entendimento exposto pela d. Procuradoria, no sentido de que um instituto eminentemente processual não pode ser oposto à fase inquisitória do procedimento de fiscalização tributária. Todavia, como o instituto foi utilizado, no recurso especial, praticamente como sinônimo de decadência, e a alegação relativa a esta será analisada em seguida, tal consideração não importa em prejuízo algum para o recorrente.

O instituto da decadência tributária visa a limitar, no tempo, o direito de o Fisco constituir créditos tributários por meio do lançamento, sendo regido pelos arts. 173 e 150 do CTN. O primeiro dispositivo traz, em seu inciso I, a regra geral da decadência, que reza que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário se extingue com o esgotamento do prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento tributário poderia ter sido efetuado. Já o §4º do art. 150 prevê a regra a que se submetem os tributos sujeitos ao lançamento por homologação: se a Fazenda Pública não se pronunciar em cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador do tributo, o lançamento é homologado e o respectivo crédito, extinto. *In verbis*:

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;

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.

Observa-se que os dois dispositivos têm algo em comum: ambos baseiam-se no fato gerador dos tributos para estabelecer o marco temporal inicial da contagem do prazo decadencial. No caso do art. 173, inciso I, a contagem se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a autoridade tributária já poderia ter realizado o lançamento, motivado, logicamente, pela verificação do fato gerador. Já na previsão contida no §4º do art. 150, a própria ocorrência do fato gerador já inaugura o decurso do prazo decadencial.

Os presentes autos tiveram origem em dois autos de infração: um referente ao IRPJ; o outro, à CSLL. Observe-se o que a legislação específica estabelece para tais tributos:

Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 (Regulamento do Imposto de Renda)

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

(...)

Lei nº 7.689, de 15/12/1988

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

(...)

O fato gerador do IRPJ é, portanto, a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza. Já o fato gerador da CSLL, embora o dispositivo legal não seja explícito, é a ocorrência de resultado ajustado positivo no exercício financeiro, antes da provisão para o imposto de renda.

Assim, só há sentido em se discutir decadência de lançamento relativo ao IRPJ e à CSLL a partir do momento em que ocorrem tais fatos geradores, por determinação expressa dos arts. 150, §4º, e 173, inciso I, do CTN.

O recorrente defende a tese de que a contagem do prazo decadencial se iniciaria com a operação societária ocorrida em 2001, ou com o registro do ágio decorrente de tal operação na contabilidade das empresas brasileiras integrantes do grupo Santander, ou ainda com a entrega ao Fisco das informações atinentes a tal contabilização. Segundo a teoria exposta, feitos os registros contábeis referentes aos atos societários que deram origem ao ágio, se estes não forem contestados pela Administração Tributária dentro de cinco anos, receberiam uma espécie de "homologação tácita" e seu aproveitamento fiscal estaria autorizado, também de forma tácita.

Não existe fundamento jurídico que possa sustentar a tese desenvolvida pelo recorrente.

O instituto da decadência tributária tem o nobre propósito de evitar surpresas na relação entre contribuintes e Estado, homenageando o princípio da segurança jurídica. Todavia, ele não existe de forma independente, desvinculada dos fatos geradores dos tributos. Não é razoável se cogitar da existência de decadência para cada ato societário, cada registro contábil, cada transação realizada. Tais eventos indubitavelmente fazem parte da rotina das pessoas jurídicas, mas somente quando implicam na ocorrência do fato gerador de um tributo específico é que se pode falar em início da contagem de prazo decadencial.

O simples registro do ágio na contabilidade da SANTANDER HOLDING (por ocasião da integralização de seu capital social pelo SANTANDER HISPANO), do BANESPA (depois que este banco incorporou a SANTANDER HOLDING, sua então

controladora) ou do próprio recorrente (após a incorporação do BANESPA) não poderia ser objeto de glosa ou de lançamento tributário por parte da autoridade fiscalizadora. A presença do ágio nos livros contábeis não provoca redução de crédito tributário, majoração de prejuízo fiscal ou causa para lançamento de multa isolada. Assim, não havia obrigação de atuação por parte do Fisco que pudesse provocar a fluência de prazo decadencial contra ele.

O que os arts 385 e 386 do RIR/1999 prevêm é que a pessoa jurídica que incorporar outra em que detenha participação societária (ou for por ela incorporada), com a contabilização de ágio fundamentado na expectativa de resultados futuros, passa a ter um potencial direito de, no futuro, caso sejam cumpridos os demais requisitos exigidos pela legislação, usufruir da possibilidade de utilização das despesas decorrentes da amortização de tal ágio como deduções na apuração do IRPJ e da CSLL devidos.

Somente quando o contribuinte faz uso deste direito que entende lhe caber é que surge a obrigação da autoridade tributária de verificar a correção dos valores apurados a título de IRPJ e de CSLL. Se os tributos forem apurados de forma incorreta, a valor menor, em razão da utilização da amortização do ágio de forma indevida (por exemplo, pelo não cumprimento de todas as exigências legais), passa a existir um fato que demanda a atuação do Fisco. Somente a partir do momento em que ocorrem os fatos geradores destes tributos, portanto, é que se passa a discutir decadência.

O prazo decadencial aplicável a esta hipótese delimita o tempo de que o Fisco dispõe para averiguar a utilização, pelos contribuintes, da amortização do ágio, contabilizado em anos anteriores, para fins de redução dos tributos relativos aos anos posteriores. No caso da presente lide, os créditos tributários lançados referem-se aos anos-calendário 2006 e 2007. Assim, até o cabo de cinco anos contados dos fatos geradores de tais tributos (se considerarmos aplicável o §4º do art. 150 do CTN, hipótese mais benéfica ao recorrente), a autoridade tributária poderia verificar a utilização do ágio contabilizado em 29/05/2001 na apuração dos tributos relativos a 2006 e 2007, homologando a utilização ou glosando as despesas dele advindas. Como as mencionadas glosas foram feitas em 2010, nenhuma irregularidade é identificada na atuação estatal.

Além disso, registre-se que a atuação do Fisco pode desconstituir a utilização fiscal do ágio, caso as condições legais estabelecidas pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e arts. 385 e 386 do RIR/1999 não tenham sido cumpridas, mas não a sua contabilização. O ágio contábil permanece na escrituração dos contribuintes, fato que reforça a ideia de que a atuação da autoridade tributária não afeta, efetivamente, fatos ocorridos e já alcançados pela decadência, mas apenas seus efeitos verificados em anos ainda não decaídos.

O entendimento exposto neste voto é corroborado pela Lei nº 9.430/1996, na parte em que dispõe a respeito da obrigação de guarda de documentos pelos sujeitos passivos:

Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

Ao determinar que os comprovantes de escrituração relativos a fatos que repercutam no futuro devem ser guardados pelos sujeitos passivos até o momento em que se opere a decadência do direito de constituição dos créditos tributários relativos a estes exercícios (os futuros, frise-se), a legislação explícita que os fatos comprovados pela

documentação não inauguram a contagem do prazo decadencial, mas sim os fatos geradores dos tributos que devem ser apurados e recolhidos nos exercícios posteriores.

O CARF já teve oportunidade de se pronunciar acerca da tese apresentada pelo recorrente. Em recentíssimo julgamento de recurso voluntário nos autos do processo nº 10183.723840/2013-20, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara apreciou alegação exatamente igual à levantada no recurso especial sob análise. No Acórdão nº 1301-002.019, restou assim ementada a decisão relativa a tal discussão:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TERMO INICIAL.

Em relação à decadência, a contagem do prazo deve ter como base a data a partir da qual o Fisco poderia efetuar o lançamento, ou seja, a data do fato gerador da obrigação. Sob essa ótica, para efeito de tributação da amortização indevida do ágio, a simples apuração desse ágio não dá azo a qualquer infração a qual só poderia, eventualmente, caracterizar-se quando da amortização. Isso porque o valor amortizado é despesa que reduz o resultado tributável gerando, quando indevida, a infração passível de lançamento.

Do voto que prevaleceu em relação a esta matéria naquele julgamento, reproduz-se o excerto:

"Como preliminar, inicialmente, a recorrente insurge-se contra a decisão da Turma Julgadora *a quo* que decidiu no sentido de que o termo inicial para a contagem do prazo decadencial seria contado a partir do início da sua amortização (ano-calendário 2009) e não quando da apuração do ágio (ano-calendário 2007).

Com relação a decadência, **a contagem do prazo deve ter como base a data a partir da qual o Fisco poderia efetuar o lançamento, ou seja, a data do fato gerador da obrigação.** Sob essa ótica, para efeito de tributação da amortização indevida do ágio, **a simples apuração desse ágio não dá azo a qualquer infração a qual só poderia, eventualmente, caracterizar-se quando da sua amortização.** Isso porque o valor amortizado é despesa que reduz o resultado tributável gerando, quando indevida, a infração passível de lançamento.

Assim, **o prazo decadencial deve ter como referência o período de apuração onde tenha ocorrido a amortização/dedução.** No caso sob exame, a amortização iniciou-se no ano-calendário de 2009, como a ciência dos autos deu-se em 24/09/2013, rejeito a preliminar da decadência conforme suscitada." (Grifou-se)

Diante de tudo o que foi exposto, entendo que não existe prescrição a afetar o lançamento dos créditos tributários objeto dos presentes autos. Os autos de infração foram lavrados em 2010, tendo por base fatos geradores de IRPJ e de CSLL ocorridos em 2006 e 2007, não o ágio registrado em 2001. Assim, relativamente à alegação preliminar de decadência, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte.

2) Aspectos relativos à amortização do ágio e seus reflexos tributários

O ponto central do debate desenvolvido ao longo dos autos diz respeito à regularidade do procedimento adotado pelo recorrente (e condenado pela Fiscalização) de deduzir, nos anos-calendário de 2006 e 2007, do lucro real e da base de cálculo da CSLL, despesas com amortização do ágio registrado na contabilidade da SANTANDER HOLDING por ocasião da integralização do aumento de seu capital social pelo SANTANDER HISPANO.

Conforme já foi mencionado, tal integralização de capital social se deu em 29/05/2001, por meio da entrega, pela empresa espanhola, de ações do BANESPA pelo valor total pago em sua aquisição em leilão público e em Oferta Pública de Ações (R\$9,57 bilhões). Na contabilidade da SANTANDER HOLDING, o valor foi registrado de forma desmembrada: R\$2,11 bilhões de valor de investimento pelo método da equivalência patrimonial e R\$7,46 bilhões de ágio.

Com a incorporação da SANTANDER HOLDING pelo BANESPA, este banco considerou que faria jus ao direito de deduzir as despesas decorrentes da amortização de tal ágio, com base nas disposições constantes dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, também contempladas no Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), nos arts. 385 e 386. Posteriormente, com a incorporação do BANESPA pelo recorrente, o saldo restante do ágio continuou sendo utilizado para fins de redução dos valores apurados de IRPJ e de CSLL.

A respeito da figura do ágio, há que se dizer que seu conceito tributário foi introduzido no ordenamento brasileiro pelo Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. À época dos fatos discutidos nestes autos, dispunha o art. 20 do Decreto-Lei, antes de ter sua redação alterada pela Lei nº 12.973, de 13/05/2014:

Art 20 - 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:

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; 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 número I.

§ 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

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

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

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

O art. 385 do RIR/1999 é basicamente uma cópia do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977. Em ambos os dispositivos, encontra-se a determinação de que contribuintes que avaliam investimentos em sociedade controlada ou coligada pelo valor do patrimônio líquido registrem o ágio apurado na aquisição de participação societária em subconta separada daquela que registra o valor do patrimônio líquido da investida na época da aquisição.

Além disso, os dispositivos também prevêm que tal ágio deve ser fundamentado em pelo menos um dos três fatores: a) valor de mercado dos bens do ativo da investida superior ao registrado na contabilidade; b) expectativa de resultados positivos da investida nos exercícios futuros ou; c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

Quando o art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e o art. 385 do RIR/1999 afirmam que o destinatário das regras ali expostas é o contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido, estão se referindo ao método da equivalência patrimonial. Segundo tal método, as variações observadas nos patrimônios líquidos das sociedades coligadas ou controladas provocam reflexos nos valores dos investimentos registrados na investidora.

Observe-se o que dispõem os arts. 387 a 389 do RIR/1999, a respeito do método de equivalência patrimonial:

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): :

I - o valor de patrimônio líquido será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação da coligada ou controlada levantado na mesma data do balanço do contribuinte ou até dois meses, no máximo, antes dessa data, com observância da lei comercial, inclusive quanto à dedução das participações nos resultados e da provisão para o imposto de renda;

(...)

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).

(...)

O art. 389 do RIR/1999 é explícito ao determinar que os resultados auferidos pelas empresas coligadas ou controladas não devem ser computados na determinação do resultado da investidora. Assim, lucros apurados em uma investida devem ser objeto de tributação somente no âmbito daquela empresa. Embora tenham o reflexo de majorar o valor do investimento registrado na investidora, os lucros da investida não devem integrar a base tributável da pessoa jurídica que nela detém participação societária, sob pena de configurar-se hipótese de dupla tributação.

Caso a investidora tenha registrado, em sua contabilidade, ágio decorrente da expectativa de rentabilidade futura da investida, conclui-se que a causa do pagamento a maior efetivamente se concretizou, mas foi tributada somente na coligada ou controlada. Sendo assim, não há que se cogitar de amortização do ágio na investidora, uma vez que não ocorre, nesta pessoa jurídica, tributação do resultado positivo da investida.

Somente seria lógico falar em amortização daquele ágio caso a concretização do motivo que lhe deu causa, qual seja, a lucratividade futura da investida, tivesse reflexos tributários na pessoa jurídica que pagou a "mais valia". Dessa forma, o dispêndio a maior poderia ser gradativamente recuperado sob a forma de despesas dedutíveis, se os lucros que o motivaram provocassem um maior recolhimento de tributos nos períodos posteriores à aquisição do investimento.

Como, por determinação legal, não é esta a hipótese que se verifica no método de equivalência patrimonial, pode-se concluir que a regra geral é a da impossibilidade de utilização fiscal do ágio registrado na investidora. É o que reza expressamente o art. 391 do RIR/1999:

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).

Existem, contudo, duas exceções a tal regra. A primeira delas é indicada pelo próprio art. 391, quando ressalva o disposto no art. 426 do mesmo RIR/1999:

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.

A primeira exceção à regra da impossibilidade de aproveitamento tributário do ágio tratado pelo art. 385 do RIR/1999 diz respeito, portanto, à apuração de ganho ou perda de capital. Se o investimento que deu causa à "mais valia" for alienado ou liquidado, o ágio ou deságio registrados na contabilidade da controladora devem compor o custo de aquisição considerado no cálculo do resultado tributável da operação, sobre o qual incidirão IRPJ e CSLL.

Já a segunda exceção, que interessa mais diretamente à discussão desenvolvida nos presentes autos, refere-se às transformações societárias envolvendo investidoras, investidas e o ágio associado aos investimentos.

A respeito da evolução histórica das previsões legais que contemplaram a possibilidade de aproveitamento tributário do ágio em hipóteses de transformações societárias, remeto-me ao irretocável apanhado feito pelo nobre Conselheiro André Mendes de Moura no recente Acórdão nº 9101-002.301:

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

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

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

II - será computado como ganho de capital o valor pelo qual tiver sido recebido o acervo líquido que exceder o valor contábil das ações ou quotas extintas, mas o contribuinte poderá, observado o disposto nos §§ 1º e 2º, diferir a tributação sobre a parte do ganho de capital em bens do ativo permanente, até que esse seja realizado. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

a) discriminar os bens do acervo líquido recebido a que corresponder o ganho de capital diferido, de modo a permitir a determinação do

valor realizado em cada período-base; e (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

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

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

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

E, nesse contexto, o aproveitamento do ágio, nas situações de transformação societária, sofreu alteração legislativa. Vale transcrever a Exposição de Motivos da MP nº 1.602, de 1997¹, 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.

¹ Exposição de Motivos publicada no Diário do Congresso Nacional nº 26, de 02/12/1997, pg. 18021 e segs, <http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?datSessao=01/12/1997&tipDiario=2>. Acesso em 15/02/2016.

Não vacilou a doutrina abalizada de LUÍS EDUARDO SCHOUER² 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 Mista³ que trabalhou na edição da MP 1.609, de 1997⁴:

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

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

² SCHOUER, Luís Eduardo. Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários). São Paulo : Dialética, 2012, p. 66 e segs.

³ Relatório da Comissão Mista publicada no Diário do Congresso Nacional nº 27, de 03/12/1997, pg. 18494, <http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?datSessao=01/12/1997&tipDiario=2>. Acesso em 15/02/2016.

⁴ Na realidade, o número da Medida Provisória abordada é 1.602.

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 1.607, 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**."

Depreende-se da retrospectiva transcrita que os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 (produto da conversão da Medida Provisória nº 1.602/1997) foram erigidos pelo legislador com a específica finalidade de coibir a prática de planejamentos tributários abusivos em que empresas superavitárias adquiriam com ágio empresas deficitárias para serem em seguida incorporadas por elas. Tal incorporação reversa, também denominada de incorporação "às avessas", não tinha nenhum propósito negocial que não fosse a simples geração de ganhos de natureza tributária.

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 foram integralmente incorporados ao RIR/1999 por meio de seu art. 386. Como este artigo faz referência expressa a dispositivos do art. 385 (cópia do já reproduzido art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977), transcrevem-se ambos a seguir:

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):

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.

§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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §1º).

§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 (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.

§3º O 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.

§4º Na 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).

§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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §5º).

§6º O 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.

§7º Sem 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).

Verifica-se que os arts. 385 e 386 do RIR/1999 guardam uma relação indissociável entre si, uma vez que requisitos à aplicação do segundo artigo são extraídos diretamente da redação do primeiro.

O art. 385, conforme já mencionado, estabelece duas regras principais. A primeira determina que o ágio apurado em uma aquisição de participação societária em sociedade controlada ou coligada seja registrado em subconta separada daquela que registra o valor do patrimônio líquido da investida na época da aquisição. Já a segunda fixa os possíveis fundamentos econômicos do ágio pago na aquisição da participação societária (valor de mercado dos bens do ativo da investida superior ao registrado na contabilidade; expectativa de resultados positivos da investida nos exercícios futuros; fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas). Por fim, o artigo ainda prevê que o ágio fundamentado em valor de mercado dos bens do ativo da investida ou na expectativa de resultados futuros deve ser baseado em documentação comprobatória, devidamente arquivada.

Já o art. 386 trata, entre outras coisas, da possibilidade de aproveitamento tributário do ágio decorrente do fundamento econômico previsto no inciso II do §2º do artigo anterior (valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros).

O *caput* do art. 386 traz o primeiro requisito que deve ser cumprido para que seja possível o aproveitamento do ágio: uma pessoa jurídica deve absorver o patrimônio de uma segunda, em que detenha participação societária adquirida com ágio. A respeito deste primeiro requisito exigido pela norma, recorro novamente ao Acórdão nº 9101-002.301, pela assertividade da análise ali desenvolvida:

"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 ATALIBA⁵.

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

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

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

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

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

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

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

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

⁵ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, 6ª ed. São Paulo : Malheiros Editores, 2010, p. 51 e segs.

(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 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. SCHOUERI⁶, com muita clareza, discorre que, antes da absorção, investidor e investida são entidades autônomas. O lucro auferido pela investida (que foi a motivação para que a investidora adquirisse a investida com o sobrepreço), é tributado pela própria investida. E, por meio do MEP, eventual acréscimo no patrimônio líquido da investida seria refletido na investidora, sem, contudo, haver tributação na investidora. A lógica do sistema mostra-se clara, na medida em que não caberia uma dupla tributação dos lucros auferidos pela investida.

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

⁶ SCHOUERI, 2012, p. 62.

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**. Considerando-se o regime de tributação adotado pelo sujeito passivo, aperfeiçoa-se o lançamento fiscal e o termo inicial para contagem do prazo decadencial."

Conclui-se, portanto, que o art. 386 do RIR/1999, sob o aspecto pessoal, se dirige à investidora que vier a incorporar sua investida (ou por ela ser incorporada), após ter efetivamente **acreditado na mais valia do investimento, feito os estudos de rentabilidade futura e desembolsado os recursos para a aquisição da participação societária (tanto o valor do principal quanto o do ágio)**. Ou seja, quando ocorre a incorporação é que se dá a subsunção do fato à norma e surge a prerrogativa de amortização do sobrepreço, pago em momento anterior pela investidora em razão da confiança na rentabilidade futura da investida.

Destaque-se que a regra se aplica tanto à incorporação da investida pela investidora quanto, no sentido inverso, à hipótese em que a investidora é que é incorporada por sua investida. Em ambos os casos, a lei exige que a investidora envolvida na incorporação seja a "original" ou *stricto sensu* (no sentido de que a originalidade está indissociavelmente ligada à pessoa jurídica que paga o ágio e, por isso mesmo, tem confiança na rentabilidade futura, pois é quem assume o risco).

A situação em que a investida incorpora sua investidora é denominada de incorporação reversa ou ainda de incorporação "às avessas". A previsão da possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio nesta hipótese é trazida pelo §6º, inciso II, do art. 386 do RIR/1999. O dispositivo faz uso de uma técnica legislativa transitiva, indicando assim que o que vale para o *caput* do art. 386 do RIR/1999 vale também para o seu §6º. As premissas de exegese da norma não são afetadas, sendo necessárias apenas as devidas adaptações para contemplar a situação prevista.

De forma correlata ao que se analisou quanto ao aspecto pessoal, **a confusão de patrimônios**, principal item do aspecto material para fins de enquadramento no art. 386 do RIR/1999, consuma-se **quando, na sociedade incorporadora, o lucro futuro e o investimento original com expectativa desse lucro (aquele que foi sobre-avaliado) passam**

a se comunicar diretamente (os riscos se fundem: o risco do investimento - assim entendidos os recursos aportados - e o risco do empreendimento).

Compartilhando o mesmo patrimônio a investidora e a investida, consolida-se cenário no qual a pessoa jurídica detentora da "mais valia" (ágio) do investimento baseado na expectativa de rentabilidade futura passa a ser responsável também por honrar tal rentabilidade. Assim, a legislação permite que o contribuinte considere perdido o capital que foi investido com o ágio e deduza a despesa relativa à "mais valia".

Configuração semelhante ocorre na incorporação reversa, na medida em que a pessoa jurídica responsável por gerar a rentabilidade esperada para o futuro passa a ser a detentora do ágio baseado na expectativa de tal rentabilidade.

Sendo assim, pressupõe-se que a "mais valia" porventura contabilizada tenha sido efetivamente suportada por alguma das pessoas que participam da "confusão patrimonial". Para fins de acesso à dedutibilidade estabelecida pelo art. 386 do RIR/1999, a pessoa jurídica que efetivamente suportou o ágio pago na aquisição de um investimento deve incorporar tal investimento (incorporação da investida pela investidora) ou ser incorporada pela empresa onde investiu (incorporação "às avessas").

Em síntese, a subsunção aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos artigos 385 e 386 do RIR/1999, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material das hipóteses ali previstas. Na atual redação destes dispositivos, exclusivamente no caso em que houver o efetivo desembolso de valores (ou sacrifício de outros ativos) a título de investimento da investidora (futura incorporadora ou, no caso da incorporação reversa, incorporadora) na investida (futura incorporada ou, no caso da incorporação reversa, incorporadora), é que haverá o atendimento aos aspectos pessoal e material. Se o ágio não foi de fato arcado por nenhuma das pessoas participantes da "confusão patrimonial", não há sentido em clamar-se pela dedutibilidade das despesas decorrentes de amortização de ágio instituída pelo art. 386 do RIR/1999.

No caso analisado nos presentes autos, é incontroverso que houve desembolso de valores por ocasião da aquisição, pelo SANTANDER HISPANO, das ações do BANESPA, no leilão público (20/11/2000) e na Oferta Pública de Ações (28/12/2000). Destas operações, resultou o registro de ágio no valor de R\$7,46 bilhões (R\$9,57 bilhões pagos pela aquisição das ações - R\$2,11 bilhões de valor do investimento pelo método da equivalência patrimonial). Ocorre que tal ágio foi registrado na contabilidade da empresa espanhola.

Fosse o SANTANDER HISPANO uma pessoa jurídica sediada no Brasil, submetida à legislação tributária brasileira, ela poderia fazer jus à dedutibilidade das despesas de amortização do ágio de R\$7,46 bilhões se viesse a incorporar o BANESPA e atendesse também às demais condições exigidas legalmente.

Como não havia essa possibilidade, o grupo Santander promoveu a "internalização" do ágio em território brasileiro, por meio da integralização de aumento do capital social da SANTANDER HOLDING, em 29/05/2001. Foi realizada a entrega das ações do BANESPA pelo SANTANDER HISPANO, pelos exatos valores que constavam da contabilidade do banco espanhol.

Assim, a SANTANDER HOLDING passou a possuir, em sua contabilidade, o ágio de R\$7,46 bilhões associado às ações do BANESPA, registradas por R\$2,11 bilhões. O

próprio recorrente afirma, tanto em seu recurso especial quanto em manifestações anteriores, que foi este ágio, criado em 29/05/2001, que posteriormente foi utilizado na redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, e não aquele que constava na contabilidade do SANTANDER HISPANO já no ano 2000.

Conforme já foi narrado, a SANTANDER HOLDING foi incorporada pelo BANESPA em 30/07/2001. Julgando fazer jus ao direito de deduzir as despesas decorrentes da amortização do ágio com base nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 (e nos arts. 385 e 386 do RIR/1999), o BANESPA passou a reduzir seu lucro líquido. Posteriormente, com a incorporação do BANESPA pelo recorrente em 31/08/2006, este continuou a utilizar o saldo remanescente do ágio para reduzir suas bases tributáveis.

Ocorre que nem o BANESPA (conforme já foi reconhecido nos autos do processo nº 16561.000222/2008-72) nem o recorrente poderiam ter utilizado o ágio registrado originalmente na SANTANDER HOLDING para fins de deduzir as despesas decorrentes de sua amortização.

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

Como não foi a SANTANDER HOLDING que desembolsou o valor que deu origem ao ágio contábil, restou desatendido o aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999. Como o próprio recorrente reconhece, o numerário que pagou pela aquisição das ações do BANESPA, no ano de 2000, saiu dos cofres do SANTANDER HISPANO. Posteriormente, em 29/05/2001, as ações foram transferidas à propriedade da SANTANDER HOLDING, sem nenhuma desembolso de valores por parte da nova proprietária.

A SANTANDER HOLDING foi incorporada pelo BANESPA em agosto de 2001. O banco, julgando que estaria configurada a "confusão patrimonial" entre o ágio e o investimento que lhe deu causa, passou a aproveitar as despesas da amortização do ágio para fins tributários. Ocorre que tal "confusão patrimonial", principal manifestação do aspecto material necessário à efetiva incidência da norma tributária prevista no art. 386 do RIR/1999, deve obrigatoriamente se dar entre a investida e a investidora originária, real. Por investidora originária, entende-se aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição da participação societária. Ou seja, no caso sob análise, só existe uma real investidora: o SANTANDER HISPANO.

Padeceu do mesmo vício o aproveitamento tributário do ágio feito pelo recorrente a partir de meados de 2006. Se a "confusão patrimonial" entre a SANTANDER HOLDING e o BANESPA já não atendia aos aspectos pessoal e material necessários à verificação da hipótese de incidência objeto do art. 386 do RIR/1999, o mesmo ocorreu com a posterior "confusão patrimonial" entre BANESPA e BANCO SANTANDER (BRASIL) S/A.

Importante ressaltar que, quando se estabelece a necessidade de que a empresa participante da "confusão patrimonial" tenha arcado com a aquisição do investimento com ágio, não se restringe tal operação a uma compra e venda com o desembolso de valores monetários. O dispêndio que se exige diz respeito a qualquer operação que gere ganhos para o alienante e gastos para o adquirente. Mais do que um pagamento em dinheiro, o que se espera como resultado desta operação é que haja variações patrimoniais para os envolvidos em valores

proporcionais ao negócio celebrado. No caso dos presentes autos, não se verificou a prática de tal "sacrifício patrimonial" pela SANTANDER HOLDING ou pelo recorrente.

Sendo assim, a amortização operada pelo recorrente não teve amparo dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 ou dos arts. 385 e 386 do RIR/1999. Conforme se viu, a possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, só tem sentido em situações em que a investidora de fato, responsável por arcar com o dispêndio que faz nascer o ágio, incorpora a pessoa jurídica em que possua participação societária (investimento) ou seja por ela incorporada. No caso dos autos, a investidora originária não participou de "confusão patrimonial" alguma. Além disso, o ágio registrado na SANTANDER HOLDING decorreu de operação meramente contábil, sem efetiva circulação de riquezas e realizada entre empresas que integram um mesmo grupo econômico.

Ainda que se analise a situação debatida nos autos sob outro enfoque, a conclusão alcançada continua sendo pela impossibilidade de utilização tributária do ágio pelo recorrente.

Tal aproveitamento tributário do ágio consiste, como já foi dito por diversas vezes, na dedução de despesas decorrentes de sua amortização na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Faz-se relevante, portanto, analisar o caso sob a perspectiva da teoria atinente às despesas que têm relevância fiscal. Uma vez mais, pede-se vênia para transcrever-se excerto extraído do Acórdão nº 9101-002.301, por sua concisão e clareza:

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

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

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

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

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

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

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

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

Por sua vez, logo após as Subseções II (Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado) e III (Depreciação Acelerada Incentivada), encontra previsão legal a amortização, no art. 324, na Subseção IV do RIR/99.

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.

Despesa Diante de Fatos Construídos Artificialmente

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

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

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

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

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

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

Tratam-se de operações especificamente 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, que recebem aportes de milhões e em questão de dias ou meses são 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, 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."

Conclui-se, assim, que as despesas de amortização de ágio criado em operações como a encontrada nos presentes autos, atípicas e integrantes de um processo de planejamento tributário que tem a finalidade específica de criar artificialmente hipótese próxima à requerida pelo art. 386 do RIR/1999, não se revestem das características de necessidade, usualidade e normalidade requeridas para sua dedutibilidade.

Diante de todo o exposto, relativamente ao pedido de reconhecimento da legitimidade da amortização de despesas de ágio nos moldes pretendidos, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte.

3) Incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

Por fim, o recorrente pede, na hipótese de seu recurso especial não obter provimento no que diz respeito às duas primeiras matérias combatidas, que se afaste a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, por absoluta falta de previsão legal que ampare tal cobrança.

Se equivoca o recorrente ao alegar que tal cobrança estaria desamparada pela legislação tributária.

A cobrança de juros de mora sobre os créditos não pagos até a data de vencimento é prevista no art. 161 do CTN, nos seguintes termos:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

A expressão "crédito", constante do *caput* do artigo reproduzido, obviamente se refere ao crédito tributário, pela própria natureza do diploma legal que habita. Para se definir o alcance de tal expressão, recorre-se a outro dispositivo do CTN:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Já a definição de obrigação principal, mencionada no art. 139 do CTN, é trazida pelo §1º do art. 113 do mesmo Código. Tal obrigação tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária. *In verbis*:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

O critério utilizado pelo CTN para enquadrar determinada obrigação tributária como principal é, portanto, seu conteúdo pecuniário. Uma vez que a multa de ofício tem a característica de penalidade pecuniária, resta incontroverso que ela integra a obrigação principal, ao lado dos tributos.

Interpretando em conjunto os dispositivos reproduzidos, conclui-se que incidem juros de mora sobre os créditos tributários não integralmente pagos no vencimento (art. 161) e que tais créditos decorrem da obrigação principal (art. 139), englobando o tributo e a multa de ofício (art. 113, §1º). Assim, a conclusão construída é a de que o CTN prevê a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício proporcional.

Os defensores da ilegalidade da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício argumentam que a interpretação literal do *caput* do art. 161 do CTN impossibilitaria tal incidência em razão da presença da expressão "*sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis*". Se a penalidade referente à multa de ofício já estiver contemplada na expressão "*crédito não integralmente pago no vencimento*", a que outras penalidades cabíveis estaria se referindo o legislador? - indagam.

Ocorre que, frequentemente, a interpretação de uma norma tributária demanda a consideração da realidade jurídica e fática a que se aplica. Mais do que isso, a norma deve ser interpretada sistematicamente, levando-se em conta todo o sistema tributário pátrio.

A este respeito, examine-se a interessante colocação da Ilustre Conselheira Viviane Vidal Wagner, designada para redigir o voto vencedor do Acórdão nº 9101-00.539:

"Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito."

Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. E a interpretação sistemática,

quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema."

Sendo assim, a melhor interpretação a ser dada ao art. 161 do CTN é, sem dúvida, aquela que guarda harmonia com os demais dispositivos daquele Código que tratam do tema sob análise, qual sejam, os arts. 113 e 139.

Além do CTN, a Lei nº 9.430/1997, em seu art. 61, *caput* e §3º, também dispõe sobre o cabimento de juros de mora sobre multa de ofício:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

(...)

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o §3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Depreende-se do artigo reproduzido que incidem juros de mora sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, não pagos nos prazos previstos pela legislação específica. A multa de ofício se amolda perfeitamente a tal definição, já que sua cobrança decorre, entre outras hipóteses, da falta de pagamento de imposto ou contribuição, nos termos do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1997.

Sendo assim, a exemplo do que ocorre com o art. 161 do CTN, também o art. 61 da Lei nº 9.430/1997 fundamenta a possibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Corroborando ainda tal entendimento o art. 43 da Lei nº 9.430/1997 que, em seu parágrafo único, prevê expressamente a incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. Assim, vê-se que a legislação não enxerga incompatibilidade entre os juros de mora e uma multa pecuniária de caráter punitivo:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça já se pronunciou a respeito da legalidade da cobrança de juros de mora nos moldes praticados no presente processo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: 'É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.' (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido.

(STJ, 1ª T., AgRg no REsp 1335688/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, dez/2012)

Por fim, tanto §3º do art. 61 quanto o parágrafo único do art. 43, ambos da Lei nº 9.430/1997, fazem alusão à taxa aplicável a título de juros de mora: taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais.

Quanto a este ponto, a matéria já foi inclusive pacificada por meio da edição da Súmula CARF nº 4:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Assim, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte em relação às alegações de descabimento de incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

Desse modo, voto no sentido de:

- CONHECER do recurso especial interposto pelo contribuinte;
- NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial quanto à alegação preliminar de ocorrência de decadência que impossibilitaria o questionamento dos efeitos tributários de atos societários praticados em período já alcançado pela decadência;
- NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial quanto ao pedido de reconhecimento da legitimidade do aproveitamento tributário do ágio para fins de redução do IRPJ e da CSLL devidos nos anos-calendário de 2006 e 2007;

- NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial quanto ao pedido de afastamento da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Em síntese:

- conhecer do Recurso Especial;
- negar-lhe provimento quanto à preliminar de decadência e;
- no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo