



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720857/2017-12
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.887 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 2 de abril de 2024
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
GLOBO COMUNICACAO E PARTICIPACOES S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012, 2013

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA.

Considerando que o acórdão trazido como *paradigma* não apreciou a matéria que a Recorrente busca rediscutir, o conhecimento recursal resta prejudicado ante a não caracterização da necessária divergência jurisprudencial.

PEDIDO DE DESISTÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL.

Considerando o pedido de desistência total formulado pelo sujeito passivo, o recursp especial não deve ser conhecido à luz do artigo 133 do RICARF/2023, aprovado pela Portaria MF nº 1.634.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Recurso Especial do Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca (substituto) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos, respectivamente, pela Fazenda Nacional (fls. 3.422/3.457) e pela contribuinte (fls. 3.639/3.700) contra o Acórdão nº **1201-002.496** (fls. 3.364/3.420), que foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

APROVEITAMENTO DO ÁGIO. INVESTIDORA E INVESTIDA. EVENTOS. SEPARAÇÃO. UNIÃO.

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

CONDIÇÕES PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TESTES DE VERIFICAÇÃO.

A cognição para verificar se a amortização do ágio é dedutível, passa por verificar, primeiro, se os fatos se amoldam à hipótese de incidência dos arts. 385 e 386 do RIR, de 1999; segundo, se requisitos de ordem formal estabelecidos encontram-se atendidos, como arquivamento da demonstração de rentabilidade futura do investimento e efetivo pagamento na aquisição, e, terceiro, se as condições do negócio atenderam os padrões normais de mercado, com atuação de agentes independentes e reorganizações societárias com substância econômica.

ÁGIO. NÃO COMPROVAÇÃO.

Inaceitável que o valor do ágio referente a outro investimento seja contabilizado como ágio de investimento pelo qual aquele foi permutado, sem que tenha sido feita a avaliação deste investimento recebido na permuta.

ÁGIO DE SI MESMA. AMORTIZAÇÃO. GLOSA.

Se os atos de reorganização societária consistiram em transferência de ações da atuada, a valor de mercado superior ao valor contábil, em sucessão familiar; na sequência tais ações foram atribuídas em aumento de capital, pelas pessoas físicas receptoras, a empresa de sua propriedade, a qual, a seguir, foi incorporada pela atuada, a dedução do ágio gerado sobre as ações da atuada se configura como ágio dela mesma, não preenchendo os requisitos de dedutibilidade do art. 386 do RIR de 1999.

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO E ÁGIO COMO CUSTO. EMPRESAS DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. INDEDUTIBILIDADE.

Incabível a dedução do ágio como custo ou como despesa de amortização se o ágio é decorrente de operação societária realizada entre empresas de mesmo grupo econômico, pela inexistência da contrapartida do terceiro que gere o efetivo dispêndio.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013

APLICAÇÃO DE JUROS COM BASE NA TAXA SELIC. APLICÁVEL.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Incidem juros de mora (com base na taxa Selic) sobre o crédito tributário constituído e a multa de ofício. Aplicável o teor da Súmula CARF nº 108.

MULTAS DE OFÍCIO.

A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional; cabe à autoridade administrativa constituir o crédito

tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível; o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 determina que no lançamento de ofício, serão aplicadas multas sobre imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, e multa exigida isoladamente sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488 de 15 de junho de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal *ainda que* tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente.

MULTA ISOLADA. SÚMULA CARF Nº 105.

Se a autuação da multa isolada foi com base no art. 44, § 1º, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação do art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, que c/c o art. 106, II "c" do Código Tributário Nacional CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que reduziu o percentual da multa de 75% para 50%, não se aplica a Súmula Carf nº 105, a qual se refere à multa isolada de 75% com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2012, 2013

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Sendo a tributação decorrente dos mesmos fatos e inexistindo razão que demande tratamento diferenciado, aplica-se à CSLL o quanto decidido em relação ao IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto vencedor. Vencidos os conselheiros Gisele Barra Bossa (Relatora), Luis Fabiano Alves Penteado, Luis Henrique Marotti Toselli e Rafael Gasparello Lima que davam integral provimento ao recurso. Designada a conselheira Eva Maria Los para redigir o voto vencedor.

No seu Apelo, a PGFN aponta divergência de interpretação da legislação tributária em relação ao aproveitamento fiscal das despesas de amortização do ÁGIO DISTEL 2, com base na tese da "*necessidade de apresentação de laudo prévio ou contemporâneo que ateste o fundamento econômico do ágio pago na rentabilidade futura*".

Despacho de admissibilidade de fls. 3.460/3.465 admitiu o Recurso Especial nos seguintes termos:

(...)

Tanto o acórdão recorrido quanto os acórdãos paradigmas tratam do aproveitamento da amortização fiscal do ágio referenciado o mesmo arcabouço jurídico, em que em ambos os julgados o laudo de avaliação é questionada, inclusive envolvendo em todos eles o processo de internalização de ágio gerado no exterior através de empresa constituída no Brasil (empresa veículo) em que se integraliza capital para a aquisição do investimento no Brasil.

Enquanto o Ac. Recorrido defende que não há falar em **extemporaneidade do laudo de avaliação**, pois à época da operação de incorporação não havia qualquer disposição legal que exigisse laudo formal de avaliação, confeccionado por perito independente e com finalidade específica direcionada à instrumentalização do ágio. **No paradigma [Acórdão n.º 1101-000.961]**, abraçou-se o entendimento de que o fato de a anterioridade do laudo econômico não estar prevista expressamente em lei decorre de uma estrutura lógica posta a sua materialização. Para esse julgado, pensar em sentido contrário, implicaria em uma porta aberta para abusos.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se divergentes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial apontada pela recorrente seja sob o aspecto que concerne à necessidade da existência de laudo de avaliação prévio.

Diante do exposto, OPINO por **DAR SEGUIMENTO** ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, admitindo a rediscussão da matéria quanto à legitimidade da amortização fiscal do ágio Distel 2 - em relação ao tema "extemporaneidade do laudo de avaliação".

Intimada, a contribuinte apresentou contrarrazões (fls. 3.547/3.559). Questiona o conhecimento recursal e, no mérito, pugna pela manutenção da decisão nesse particular.

Também opôs embargos de declaração (fls. 3.473/3.480), não acolhidos (fls. 3.622/3.631) e, em seguida, interpôs o recurso especial, tendo sido este admitido parcialmente (fls. 4.087/4.108), mais precisamente em relação às matérias *1) Do aproveitamento fiscal relativo aos ágios gerados entre partes relacionadas; 2) Da desqualificação de laudo que fundamenta a rentabilidade futura do investimento para fins de aproveitamento do ágio SIGLA; e 4) Aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício*. Confira-se:

(...)

1) Do aproveitamento fiscal relativo aos ágio gerados entre partes relacionadas

Cabe salientar que a consideração feita pela Recorrente de que o ágio DISTEL 1, Ágio SIGLA e Ágios NET 1 e 2 se relacionam com esta matéria tem que ser visto com reservas. Isso porque o acolhimento desta matéria só abarca aqueles ágios cujos únicos fundamentos utilizados coincida totalmente com o objeto do tema em consideração: ágio interno/gerado intragrupo. É o caso, por exemplo, do ágio SIGLA, que foi mantido escorado, cumulativamente, através de em um outro fundamento (invalidade do laudo) que só será discutido no segundo tema.

Em relação a esta matéria foram apresentados 2 (dois) paradigmas não reformados: Acórdãos n.º 1302-001.184 e n.º 1401-002.692, que foram assim ementados:

(...)

Em apertada síntese alega a Recorrente que apesar da similitude das operações analisadas envolvendo situações com partes relacionadas (sugerindo a ocorrência de ágio interno), enquanto no recorrido considerou-se tais operações, por si só, não seriam oponíveis ao fisco e que por isso a glosa do ágio em questão deveria ser mantida. Lado outro, nos paradigmas, aceitou-se a amortização do ágio em tais condições, ficando assente que o fato de meramente haver transações entre partes relacionadas por si só não inviabilizaria o aproveitamento do ágio.

(...)

ANÁLISE DO PARADIGMA 1 - n.º 1302-001.184

(...)

Portanto, NÃO ADMITO este paradigma para esta matéria, por **falta de similitude fática**, bem assim por se partir de **premissa equivocada no paradigma**.

ANÁLISE DO PARADIGMA 2 – Ac. n.º 1401-002.692

(...)

Por todo o exposto, OPINO por **ADMITIR** esta matéria mas tão somente através do segundo paradigma (Ac. n.º 1401-002.692), abarcando o Ágio Distel 1, Ágio NET 1 e 2.

2) Da desqualificação de laudo que fundamenta a rentabilidade futura do investimento para fins de aproveitamento do ágio SIGLA

.Paradigma apresentado e não reformado: Acórdão n.º 1302-002.112, que foi assim ementado:

(...)

Da divergência constada

A Recorrente logrou êxito na divergência apontada, nos termos propostos pela Recorrente:

Isso porque **enquanto no ac. recorrido** firmou-se o entendimento de que a fiscalização poderia desconsiderar laudo que fundamenta a rentabilidade futura de ágio, em razão de discordar dos critérios adotados pelo avaliador

De outra banda, o paradigma, em sentido contrário, concluiu que não poderia a fiscalização desconsiderar o laudo apresentado por discordar dos critérios utilizados e metodologia adotadas pelo avaliador.

Seguem trechos de ambos os julgados que embasam a conclusão acima:

(...)

Por todo o exposto, OPINO por **ADMITIR** esta matéria, em face da comprovação do dissídio jurisprudencial.

(...)

4) Divergência quanto à aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício

Em relação a essa matéria, foi indicado como paradigma não reformado o Acórdão n.º 1301-003.734, cuja ementa dispõe o seguinte, na parte que interessa:

Paradigma n.º 1301 -003.734:

(...)

MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ/CSLL, mas não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período base de incidência.

(...)

A Recorrente **logrou êxito** na demonstração da divergência:

O ac. recorrido considerou totalmente devidas as multas isoladas quando aplicadas em conjunto com a multa de ofício incidente sobre o valor apurado ao final do exercício após as recomposições do resultado, isso porque tratar-se-iam de infrações autônomas e bem distintas. Outrossim tais constatações se deram para fatos geradores ocorridos após a nova redação dada pela Lei n.º 14.888/2007.

De outra banda, no paradigma, em situação assemelhada, foi aplicado o **princípio da consunção** e abraçou-se o entendimento de que é incabível o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais do IRPJ e CSLL, decorrente de procedimento de fiscalização, após o encerramento do exercício, mesmo lidando-se com períodos vigentes a partir de 2007, depois das alterações promovidas pela Lei n.º 14.888/2007, de 2007, no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

(...)

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se divergentes, **restando plenamente configurada a divergência** jurisprudencial apontada pela recorrente para esta matéria.

CONCLUSÃO:

Diante do exposto, OPINO por **DAR SEGUIMENTO PARCIAL** ao Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo, admitindo a rediscussão em relação às seguintes matérias:

- 1) Do aproveitamento fiscal relativo aos ágio gerados entre partes relacionadas;**
- 2) Da desqualificação de laudo que fundamenta a rentabilidade futura do investimento para fins de aproveitamento do ágio SIGLA;**
- 4) Aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício.**

(...)

Contra a parte não admitida foi apresentado agravo (fls. 4.116/4.127), o qual foi rejeitado (fls. 4.193/4.200).

Chamada a se manifestar, a PGFN ofereceu contrarrazões às fls. 4.336/4.362.

Posteriormente, por meio de petição de fls. 4.368/4.371, a contribuinte formulou pedido de desistência, do qual extrai-se o quanto segue:

09. Feitos esses esclarecimentos, por meio da presente petição e em face do disposto na Lei nº 14.689, de 20.09.2023, a PETICIONÁRIA ora desiste do recurso especial por ela interposto neste processo administrativo, nos termos do art. 133 do RICARF, tornando-se, assim, definitiva, na esfera administrativa, a parte do ACÓRDÃO CARF que, por voto de qualidade, manteve as glosas do ÁGIO DISTEL 1, dos ÁGIOS NET 1 e 2 e do ÁGIO SIGLA e, ainda, a exigência das multas isoladas em concomitância com a multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator

Conhecimento

Os recursos especiais são tempestivos.

Passa-se a análise do cumprimento dos demais requisitos para o seu conhecimento, notadamente a caracterização da necessária divergência jurisprudencial.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

A análise do ágio DISTEL, cuja glosa da parcela relativa ao DISTEL-2 na verdade restou afastada por unanimidade, recebeu a seguinte motivação pelo **voto condutor** do acórdão recorrido:

(...)

I.1. Da Dedutibilidade do Ágio no “Investimento Distel”

37. A decisão de piso afirma que os ágios relativos ao investimento Distel não são passível de dedução por não terem sido preenchidos os requisitos legais, visto que as despesas relativas à amortização do ágio não são dedutíveis (i) quando o ágio é originário de artificialidade e de operação interna, e (ii) quando não é apresentado laudo de avaliação que demonstre rentabilidade futura. Todavia, tal entendimento, que foi reforçado nas contrarrazões, não deve prosperar.

38. A Recorrente afirma que parcela do ágio DISTEL foi gerada internamente e que a respectiva operação desse ágio foi motivada por propósitos negociais outros que não tinham como objetivo exclusivo a economia fiscal. Afirma ainda que a artificialidade alegada pela fiscalização não pode ser presumida.

39. Diferente do afirmado pela decisão de piso, a rentabilidade futura da Distel, fundamento econômico do ágio, foi atestada em duas oportunidades distintas: (i) dias antes de sua incorporação pela Recorrente, em 16.12.2010, a Distel aliena a terceiros, com ganho significativo, seu investimento em SKY Brasil Serviços Ltda. ("SKY"); e (ii) já após a incorporação da DISTEL pela Recorrente, em 27.11.2013, quando ela aliena a terceiros, também com ganho significativo, parte do seu investimento na NET, mediante Oferta Pública de Ações ("OPA").

40. A decisão de piso sustenta que a Recorrente não teria comprovado a ocorrência de tais ganhos significativos decorrentes destas operações, pois sequer estariam previstos no laudo elaborado pela Ernst & Young. Entretanto, em análise ao citado documento, evidencio que a rentabilidade futura da DISTEL estaria fundamentada na sua participação em outras empresas com forte atuação no setor de TV por assinatura, dentre elas a NET e a SKY.

41. Considero bastante factível a afirmação da Recorrente de que, na época em que elaborado o referido laudo (em 31.12.1997), era público e notório o crescimento acelerado do mercado de TV por assinatura (anexos documentos comprobatórios).

42. No mais, a Recorrente trouxe em sua Impugnação documentos que comprovam as alienações dos investimentos em SKY (em 2010) e NET (em 2013), com a identificação do preço recebido como contrapartida das referidas alienações. Diante da comprovação da rentabilidade futura que fundamentou o registro do ágio, não há como se falar em ágio gerado artificialmente.

43. Destaque-se, ainda, que no caso da Recorrente houve o efetivo sacrifício financeiro ao longo dos mais de 10 anos desde o registro do ágio até a efetiva liquidação do investimento em 31.12.2010 (data em que a DISTEL foi incorporada pela Recorrente): a Recorrente efetuou diversos aportes de capital na DISTEL, os quais, inclusive superaram aquele montante de R\$ 548.828.743,34, que veio a ser por ela utilizado a partir de janeiro de 2011 para fins de amortização fiscal.

44. O fato de os aportes em causa terem objetivado o socorro financeiro da Distel em nada desqualifica, ao meu ver, o sacrifício financeiro incorrido pela Recorrente. Foi justamente por confiar na rentabilidade futura do investimento que a Recorrente realizou os referidos aportes de capital.

45. Adicionalmente, a "demonstração" atinente ao fundamento do ágio a que o contribuinte se obrigava a arquivar como comprovante da escrituração, nos termos do artigo 20, § 3º, do Decreto Lei nº 1.598/77, não demandava perito independente. A

exigência do laudo só se tornou necessária/obrigatória com o advento da Lei nº 12.973/14.

(...)

No seu recurso especial, porém, a Fazenda Nacional busca caracterizar a divergência nos seguintes termos:

(...)

Nesta oportunidade, o recurso especial ataca especificamente a parte do acórdão que cancelou o **Ágio Distel – 2**, nos termos da seguinte fundamentação, que desconsiderou por completo a patente defasagem do laudo. Confira:

“1.1.2 o ÁGIO DISTEL – 2

9. Resultante de aquisição de terceiro independente e paga em espécie, apesar do laudo ser defasado, cabe cancelar a glosa, por se tratar de situação em que a legislação permite a dedução da amortização, haja vista que a operação foi paga e se deu entre partes independentes.” (destaquei)

(...)

Há divergência em relação à necessidade de apresentação de laudo prévio ou contemporâneo que ateste o fundamento econômico do ágio pago na rentabilidade futura. Confira, nesse sentido, o **acórdão paradigma 1101-000.961**, da 1ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, no emblemático “caso SANTANDER”:

(...)

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.

(...)

O seguinte trecho do voto condutor do Acórdão n. 1101-000.961 é claro quanto à necessidade de laudo prévio:

“Prosseguindo na demonstração de que o ágio cuja despesa de amortização foi deduzida pelo BANESPA não cumpre as condições e requisitos impostos pelo artigo 386 do RIR/99, a Procuradoria da Fazenda Nacional discorre sobre a ausência de laudo prévio que ateste o fundamento econômico do ágio pago na rentabilidade futura do BANESPA.

Assevera que o laudo utilizado para justificar a sua dedutibilidade fora elaborado posteriormente a essas operações de aquisição. Ou seja, o ágio foi pago pelo SANTANDER HISPANO com base em outros elementos, mas não no documento por trazido pelo recorrente. A legislação, porém, exige a indicação do documento que embasa o fundamento econômico do ágio por ocasião de seu reconhecimento contábil, e o laudo deve anteceder o pagamento do ágio, pois só assim será possível atestar que a mais valia que será paga decorre da rentabilidade futura da participação societária que será adquirida.

Em que pese a anterioridade do laudo econômico não esteja expressamente prevista em lei, ela decorre de uma estrutura lógica posta a sua materialização. Pensar em sentido contrário, além de ser um disparate hermenêutico, implicaria na permissão de inimagináveis situações de fraude.

No presente caso, claro está que o laudo utilizado para dar fundamento econômico ao ágio foi elaborado posteriormente à aquisição da participação societária do banco brasileiro pelo banco espanhol. O pagamento do ágio de R\$ 7.462.067.630,07 ocorreu entre 20/11/2000 e 06/04/2001, mas só foi justificado por laudo elaborado em 29/05/2001.

Conclui, daí, que o ágio pago não foi pautado na rentabilidade futura do BANESPA, e que para usufruir do benefício fiscal, o SANTANDER HISPANO tentou dar ao ágio por ele pago o fundamento econômico que autorizaria a sua posterior dedução, e também buscou dar a aparência de que a integralização do aumento de capital da SANTANDER HOLDING foi pautado nesse parâmetro.

Se outra fosse a exigência legal para dedução, o grupo SANTANDER poderia ter trazido aos autos um laudo que atribuiria ao ágio o fundamento que lhe interessasse.

Daí a importância do laudo ser elaborado antes do efetivo pagamento.” (trecho do voto condutor elaborado pela Conselheira Edeli Pereira Bessa).

Como se vê, é manifesta a divergência quanto à necessidade de laudo prévio. O Acórdão n. 1101-000.961 considerou que, apesar de a anterioridade do laudo econômico não estar prevista expressamente em lei, ela decorre de uma estrutura lógica posta a sua materialização. Para esse julgado, pensar em sentido contrário, além de ser um disparate hermenêutico, implicaria na permissão de inimagináveis situações de fraude.

Já o v. acórdão recorrido defende que não há falar em extemporaneidade do laudo de avaliação pois, à época da operação de incorporação, não havia qualquer disposição legal que exigisse laudo formal de avaliação, confeccionado por perito independente e com finalidade específica direcionada à instrumentalização do ágio.

Nesse contexto, salta aos olhos dois “detalhes” que a meu ver prejudicam a caracterização do necessário dissídio jurisprudencial: **(i)** a desconsideração do voto condutor como referência do afastamento da glosa DISTEL-2; e **(ii)** que o trecho do *paradigma* acima citado consta apenas do relatório, não constando do voto propriamente dito.

No primeiro ponto, não se pode perder de vista que a glosa do ágio DISTEL 2 foi julgada à unanimidade de votos, razão pela qual, não havendo declaração de voto ou ressalva de entendimento, deve prevalecer os fundamentos do voto condutor, que expressamente atestou que a rentabilidade futura teria sido demonstrada por outros documentos que antecederam a própria operação, sendo o laudo uma exigência normativa criada posteriormente aos fatos geradores.

A *defasagem* alegada no voto vencedor figura como *obter dictum*, afinal esta parcela do ágio tecnicamente nem precisaria ter sido lá incluído, revelando-se inclusive totalmente vaga e inconclusiva, até mesmo porque a presente situação fática envolve a aquisição de uma única empresa, mas em três momentos.

De qualquer forma, chama mais atenção o fato de que a Fazenda Nacional, no seu recurso, a fim de demonstrar a divergência, acabou se referindo a um trecho do relatório do acórdão tido como paradigmático (página 65), que apenas resumiu as alegações expostas pela PGFN em sede de contrarrazões de recurso voluntário, não levando em conta que não houve apreciação do mérito da matéria *extemporaneidade do laudo* no caso comparado.

Veja-se, nesse sentido, como o voto condutor, da I. Cons. Edeli Pereira Bessa, compreendeu a acusação fiscal e a lide (página 108 do *paradigma*):

Adentrando à análise do mérito, mostra-se necessário, inicialmente, recordar os pontos relevantes da acusação fiscal, que conduziram à glosa dos valores questionados. Segundo as autoridades lançadoras, as amortizações seriam indevidas porque:

- O ágio em questão foi pago por Santander Hispano pelas ações do Banespa, e o aporte por ele feito na Santander Holding destinou-se a transferir exatamente o montante investido pela sociedade espanhola na aquisição do Banespa, de modo a refletir aquele fato econômico nas demonstrações da Santander Holding;
- A Lei nº 9.532/97 prestou-se a coibir planejamentos tributários abusivos, como exposto no parágrafo 11 da Exposição de Motivos nº 644/MF, relacionada à Medida Provisória nº 1.602, que veio a ser convertida naquela Lei. Deste modo,

o descumprimento dos requisitos legais impede a dedução dos encargos de amortização;

- A existência de ágio pago pelo Santander Hispano na aquisição do Banespa seria inquestionável, mas seu fundamento econômico em rentabilidade futura seria duvidoso, porque ignora o fundo de comércio do Banespa, especialmente a relevância da carteira de clientes, a capilaridade de sua rede, seu nome e sua marca (ativos da instituição);

- A Santander Holding, de efêmera duração (10/2000 a 07/2001) e sem qualquer outra atividade, prestou-se apenas para carrear o ágio para o Brasil, como típica "empresa veículo", sem qualquer propósito negocial;

- O ágio foi pago pela sociedade espanhola e deveria estar contabilizado em seu patrimônio, de modo que as operações societárias realizadas prestaram-se apenas a transferir este ágio para uma sociedade domiciliada no Brasil;

- A amortização do ágio tem *como pressuposto uma anterior contabilização do custo do investimento* por contribuinte, pessoa jurídica domiciliada no Brasil. Sendo a adquirente espanhola, o registro do ágio deve se submeter à legislação daquele país, que pode, inclusive, conceder benefícios fiscais nestes casos;

- Tendo em consideração os lançamentos contábeis das operações realizadas, conclui-se *que o investimento no Banespa (incluindo o ágio pago), por via indireta, permaneceu, mesmo após todas as operações societárias já decorridas, sob o controle da empresa espanhola que arrematou as ações com ágio. Assim, o ágio permanece indiretamente como um ativo da sociedade espanhola, por meio de sua participação na sua controlada brasileira;*

- Há fraude pois *a operação planejada entre as empresas de um mesmo grupo (uma delas controlada pela outra e ambas sob o controle da mesma pessoa jurídica sediada no exterior, qual seja, o Banco Santander Central Hispano) foi engendrada com o evidente intuito único de "criar" despesas de amortização em uma delas, diminuindo ilegalmente sua base tributável;*

- O uso de "empresa veículo" e a fundamentação do ágio exclusivamente em rentabilidade futura, ignorando o fundo de comércio da empresa adquirida, para beneficiar-se da dedução fiscal, também justificam a qualificação da penalidade.

As autoridades lançadoras, portanto, dentre outros aspectos, entendem que somente houve ágio pago na aquisição original do Banespa pelo Santander Hispano, de modo que o ágio deve integrar o patrimônio da sociedade espanhola. Destacam, inclusive, que o ágio lá permaneceu indiretamente, depois de todas as operações societárias realizadas. Asseveram, assim, que houve fraude para internalização do ágio aqui amortizado, justificando a glosa destas amortizações e a qualificação da penalidade.

Esta Relatora já se manifestou contrariamente a este tipo de operação, que busca superar os impedimentos práticos verificados no atendimento às condições legais para dedução, na apuração do IRPJ e da CSLL, da amortização do ágio antes da alienação do investimento.

(...)

Significa dizer que embora transferido o ágio para a empresa veículo, e na sequência para a incorporadora desta, os efeitos econômicos do ágio originalmente contabilizado na controladora subsistem. Assim, a definição acerca do atendimento à finalidade dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 passa, primeiramente, pelo exame da validade da transferência do ágio originalmente contabilizado pela investidora para a Santander Holding, mediante subscrição de seu capital com o investimento por ela detido no Banespa.

(...)

Evidenciado, portanto, que não houve a extinção do investimento, inadmissível a amortização fiscal do ágio.

(...)

Em tais condições, as amortizações promovidas pelas empresas brasileiras são indedutíveis porque não representam despesas próprias, mas sim despesas da adquirente original do investimento, que subsiste ativa. As operações societárias realizadas, visando internalizar o valor equivalente ao ágio pago pela empresa espanhola, e criar uma incorporação para supostamente atender ao requisito do art. 7º da Lei nº 9.532/97, revelam que a contribuinte buscou, apenas, uma vantagem tributária, sem alterar o controle societário da investida no Brasil.

Como se nota, o Acórdão nº 1101-000.961 (tido como *paradigma*) não apreciou a matéria que a Recorrente ora busca rediscutir, o que prejudica o conhecimento recursal ante a não caracterização da necessária divergência jurisprudencial.

Recurso Especial da contribuinte

Considerando o pedido de desistência formulado pelo sujeito passivo, o recurso especial não deve ser conhecido à luz do artigo 133 do RICARF/2023, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, devendo a unidade julgadora apreciar os efeitos da Lei nº 14.689/2023 nesse caso concreto.

Conclusão

Pelo exposto, não conheço dos recursos especiais (da PGFN e da contribuinte).

É como voto

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli