



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.721102/2014-84
ACÓRDÃO	1202-001.610 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRASKEM QPAR S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2009

NULIDADE DO LANÇAMENTO POR ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INCORPORAÇÃO. BAIXA NO CNPJ.

Não há que se falar em nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo quando, a despeito da ocorrência de incorporação da pessoa jurídica fiscalizada anteriormente ao encerramento da ação fiscal, não foram adotadas as providências necessárias à baixa no CNPJ junto à Receita Federal do Brasil.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2009

DECADÊNCIA. DATA DA FORMAÇÃO DO ÁGIO.

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança. (Súmula CARF nº 116)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

ÁGIO INTERNO. EMPRESA VEÍCULO. GLOSA DA AMORTIZAÇÃO.

O suposto ágio gerado entre partes relacionadas é indedutível para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

Também não deve ser admitida a dedução do ágio aproveitado artificialmente pelo uso de empresa veículo, de duração efêmera e criada exclusivamente para viabilizar o aproveitamento indevido do ágio.

A operação de troca de ações sem lastro econômico e sem sacrifício financeiro entre as partes envolvidas, mormente quando são partes relacionadas, não se presta a gerar ágio dedutível para fins da apuração do IRPJ e da CSLL.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade por erro de identificação do sujeito passivo e a arguição de decadência. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento). Vencidos os Conselheiros André Luis Ulrich Pinto (relator) e Fellipe Honório Rodrigues da Costa que votaram por dar-lhe integral provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mauricio Novaes Ferreira.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto – Relator

Assinado Digitalmente

Maurício Novaes Ferreira – Redator designado

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de processo administrativo no qual se discute glosa de amortização de ágio, com a conseqüente redução do prejuízo fiscal apurado no ano-calendário de 2009.

A operação que deu origem ao ágio, assim como a motivação do auto de infração e as razões apresentadas pela ora Recorrente em sede de impugnação estão bem sintetizadas no relatório integrante do acórdão nº 14-64.002 - 1ª Turma da DRJ/RPO. Dessa forma, passa-se a transcrever o relatório do acórdão de impugnação.

Em ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima identificado foi apurado que, no ano de 2009, deixaram de ser adicionados, para a apuração do lucro real, despesas relativas a amortização de ágio pela QUATTOR QUÍMICA S/A, posteriormente incorporada pela QUATTOR PARTICIPAÇÕES S/A, cuja denominação foi depois alterada para BRASKEM QPAR S/A. Em consequência, foi lavrado o auto de infração de IRPJ de fls.

1261-1264, do qual resultou glosa, no montante de R\$ 16.774.143,01, de prejuízo fiscal declarado para o ano-calendário de 2009.

Conforme descrito no “Termo de Verificação Fiscal” de fls. 1175-1259, a legislação vigente em 2009 admitia apenas excepcionalmente a dedutibilidade da amortização do ágio na apuração do IRPJ e da CSLL, na hipótese em que a pessoa jurídica absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio e também quando a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e art. 10 da Lei nº 9.718/1998).

A autoridade autuante faz, ainda, longa digressão sobre temas como a prevalência da essência sobre na interpretação dos negócios jurídicos e especificamente no campo tributário, sobre simulação – acrescentando que esta é reconhecida pela jurisprudência quando os atos formais não representam a real intenção dos agentes, a despeito desses atos, quando considerados isoladamente, serem formalmente legais -, sobre a nulidade dos atos ilícitos, dando especial relevo às questões do abuso de direito, da boa fé objetiva, da função social da empresa e da fraude à lei.

Adentrando nos aspectos fáticos da ação fiscal, afirma a autoridade autuante que a QUATTOR QUÍMICA S/A registrou na DIPJ do ano-calendário de 2009 amortização de ágio no valor de R\$ 16.774.143,01. Foram, então, efetuadas diversas intimações a fim de esclarecer a reorganização societária que deu origem ao ágio amortizado.

Os eventos societários ocorridos foram assim resumidos pela autoridade autuante:

1- Em 01/09/2000, a OPP POLIETILENOS S/A é cindida parcialmente e a parcela cindida é vertida para a CIEP (Companhia Importadora e Exportadora de Polietilenos Ltda). Dentre os acionistas da CIEP destaca-se a UNIPAR – União de Indústrias Petroquímica S/A (doravante apenas UNIPAR) com 15.175.935 ações.

2- Em 06/11/2000, a UNIPAR transfere 15.176.249 ações da CIEP e também 95.058 ações da OPP POLIETILENOS S/A, todas para a UNIPAR RESINAS S/A.

3- E, 21/11/2000, a UNIPAR RESINAS S/A transfere 95.058 ações da OPP POLIETILENOS S/A para a RESINAS II PARTICIPAÇÕES LTDA (doravante apenas RESINAS II).

4- Em 11/12/2000, é constituída a sociedade POLIETILENOS UNIÃO LTDA (empresa veículo), a partir de investimentos detidos pela UNIPAR na RESINAS II (em cujo ativo estavam as 95.058 ações da UNIPAR RESINAS na OPP POLIETILENOS S/A) e pelas ações da CIEP constantes do ativo da UNIPAR RESINAS.

5- Em 20/12/2000, surge o ágio com a permuta de ativos entre a UNIPAR e a ODEBRECHT QUÍMICA S/A, por meio da qual foram permutadas 172.106.074 quotas da RESINAS II detidas pela UNIPAR (correspondendo a 95.058 ações da OPP POLIETILENOS S/A) por 33.048.249 ações da CIEP detidas pela ODEBRECHT QUÍMICA S/A. No ato, foi registrado ágio de R\$ 167.741.430,21.

6- Em 20/12/2000, a CIEP incorporou a POLIETILENOS UNIÃO LTDA (empresa veículo) e alterou sua razão social para POLIETILENOS UNIÃO S/A. O ágio passou, então, a ser registrado na incorporadora.

7- Em 30/06/2009, a POLIETILENOS UNIÃO S/A incorpora a QUATTOR QUÍMICOS BÁSICOS S/A e altera sua razão social para QUATTOR QUÍMICA S/A.

8- Em 2009, a QUATTOR QUÍMICA S/A realiza amortização fiscal do ágio da POLIETILENOS UNIÃO LTDA (empresa veículo).

9- Em 01/09/2010, a QUATTOR PARTICIPAÇÕES S/A incorpora a QUATTOR QUÍMICA S/A.

A autoridade autuante intimou, ainda, o contribuinte fiscalizado a apresentar diversos documentos e esclarecimentos acerca da POLIETILENOS UNIÃO LTDA, com o fim de averiguar a efetiva existência e atuação desta pessoa jurídica, tendo em vista ter ela sido criada em 19/12/2000 e extinta em 04/01/2001. Diante disso, foram solicitados elementos como folha de salários, esclarecimento acerca do propósito negocial para a constituição desta pessoa jurídica, com justificação de seu reduzido prazo de existência, comprovação da forma de pagamento do ágio e dos valores efetivamente desembolsados a esse título, demonstrativo do valor subscrito na constituição da POLIETILENOS UNIÃO LTDA e da respectiva forma de pagamento. O contribuinte também foi instado a apresentar LALUR e LACS, dos anos-calendário de 2000 e 2001, relativos à QUATTOR QUÍMICA S/A.

Os documentos e esclarecimentos referidos não foram prestados, tendo sido apresentados apenas, a título de substituição do LALUR e LACS, arquivos magnéticos contendo a apuração da QUATTOR QUÍMICA S/A. Pontuou a autoridade autuante que tais arquivos digitais não substituem o LALUR, livro de escrituração obrigatório para os contribuintes optantes pelo lucro real, conforme prescreve o art. 260, III, do RIR/1999.

O contribuinte, na resposta aos TIF nº 15 e 18, entregue em 27/10/2014, apresenta os seguintes esclarecimentos quanto à origem do ágio:

(...) É possível concluir que o ágio decorre da diferença entre o valor contábil das ações da Resinas II Participações LTDA, permutadas pelas ações da CIEP, e o patrimônio líquido contábil da CIEP na mesma data. De fato, tratando-se de permuta de ativos, o custo de aquisição das ações da CIEP antes detidas por empresas da Organização ODEBRECHT passa a ser o custo dos ativos oferecidos em permuta. De acordo com o laudo anexo à ata de incorporação da Polietilenos União LTDA, pela CIEP, o fundamento do ágio é a rentabilidade futura da CIEP, calculados para os dez anos seguintes. Com a incorporação da Polietilenos União LTDA, pela CIEP, que na mesma data alterou sua denominação para Polietilenos União LTDA, o ágio passou a ser amortizado por essa última empresa.

Conclui a autoridade autuante que é ilegítima a amortização do referido ágio pela QUATTOR QUÍMICA S/A em 2009, pelas seguintes razões:

1- A POLIETILENOS UNIÃO LTDA foi criada “exclusivamente para possibilitar o aparecimento de um ágio e ‘construir artificialmente’ uma situação que se encaixasse na norma da Lei 9.532/97, de maneira a possibilitar a dedução numa operação de incorporação reversa. No caso, o ágio não existiria sem a criação da empresa veículo. A sociedade investidora (POLIETILENOS UNIÃO LTDA), foi incorporada pela sua investida (CIEP), passando a denominar-se POLIETILENOS UNIÃO S/A.” 2- Não foi demonstrada real motivação para aquisição de investimento por valor superior ao custo original. “No caso, o ágio foi registrado na permuta de ativos entre a POLIETILENOS UNIÃO LTDA (empresa veículo) e a ODEBRECHT QUÍMICA S/A. Em resposta apresentada em 27/10/2014, a fiscalizada reconhece não poder informar o motivo da criação e existência da empresa Polietilenos União LTDA, não apresenta folha de salários de funcionários, bem como não justifica o curto lapso temporal de existência da empresa”.

3- “A escrituração do ágio se assenta em pressuposto lógico de que a pessoa jurídica que o escritura sacrificou um ativo, recebendo em troca participação societária cujo valor, apurado pela equivalência patrimonial, seja inferior ao ativo sacrificado. No caso, constatou-se ausência de substrato econômico decorrente da aquisição de negócio comutativo entre partes independentes, com dispêndio de dinheiro e previsão de ganho. A fiscalizada não informa o fluxo financeiro dos valores que envolvem o referido ágio (constituído na permuta de ações), nem a forma de pagamento e tampouco os valores efetivamente desembolsados, conforme solicitados no TIF nº 15 (itens 5-i; 5-j; 5-k). Também não apresenta as contas (razão), diário, LALUR, LACS e demais solicitações inerentes à empresa veículo (TIF nº 15 – itens i – p) relacionadas pela fiscalização”.

4- O ágio amortizado é artificial, tendo em conta a “conduta de majorar o patrimônio, de forma a apropriar despesas que não foram efetivamente incorridas. A fiscalizada não apresentou o fluxo financeiro, indicação da forma de

pagamento e valores efetivamente desembolsados, conforme solicitados no TIF nº 15 (itens 5-i; 5-j; 5-k). A operação foi feita apenas para reduzir o IRPJ e CSLL a pagar. Trata-se, portanto, de ágio interno artificial ou sem causa, 'criado' ou só para gerar economia interna, sem efetividade ou sem significado econômico, portanto, indevido, configurando autêntico abuso de direito”.

Ao final, assevera a autoridade autuante que, “Nessas condições, não vale regra de dedutibilidade da amortização do ágio prevista no art. 8º da Lei nº 9.532/97 e no art. 386 do RIR/99, posto que não há que se falar em incorporação, por simulação, abuso de direito e fraude à lei, em suma, por ilicitude do ato, que privilegia o interesse particular em detrimento do interesse público, violando diversos Princípios Constitucionais”.

Diante do apurado, as despesas de amortização de ágio foram reputadas indedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL, tendo a autoridade autuante lavrado o auto de infração de IRPJ de que trata o presente processo administrativo, do qual resultou glosa, no montante de R\$ 16.774.143,01, de prejuízo fiscal declarado pela QUATTOR QUÍMICA S/A, para o ano-calendário de 2009. A despeito de considerar presente na situação fática apurada a ocorrência de simulação e de atuação dolosa do contribuinte na prática das infrações tributárias, requisitos necessários à aplicação de multa qualificada (150%), tal como previsto no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, não houve aplicação de multa de ofício, por inexistir crédito tributário constituído, mas apenas glosa de prejuízos fiscais.

Inconformada, a BRASKEM S/A apresentou a impugnação de fls. 1278-1332, na qual deduz as alegações a seguir resumidamente discriminadas.

Houve erro na identificação do sujeito passivo, pois a pessoa jurídica autuada (BRASKEM QPAR S/A) foi incorporada pela BRASKEM S/A no curso da ação fiscal, mais precisamente em 01/12/2014, data em que foi aprovado o evento societário. Essa incorporação foi informada à autoridade responsável que realizou a fiscalização, em 15/12/2014, em 16/12/2014 e em 19/12/2014. A despeito disso, o auto de infração foi lavrado, em 23/12/2014, tendo como sujeito passivo a já extinta BRASKEM QPAR S/A. Consoante o art. 132 do CTN, a incorporadora é responsável pelos tributos devidos, até a data do ato, pela incorporada.

A seqüência de operações societárias da qual resultou a formação do ágio cuja amortização foi glosada no auto de infração de que trata o presente processo administrativo teve por causa o descruzamento das participações societárias envolvendo os grupos ODEBRECHT e UNIPAR. No início dos anos 2000 ambos estes grupos detinham participações societárias na OPP POLIETILENOS S/A, correspondendo ao grupo ODEBRECHT 67,32% das ações (detidas pela OPP PETROQUÍMICA S/A), enquanto o grupo UNIPAR detinha 31,47% das ações (detidas pela UNIPAR – UNIÃO DE INDÚSTRIAS PETROQUÍMICAS S/A). Por outro lado, a ODEBRECHT QUÍMICA S/A tinha participação societária na UNIPAR.

Os dois grupos pretendiam, ao final, eliminar o cruzamento de participações societárias recíprocas, de modo que a ODEBRECHT QUÍMICA S/A passaria a deter a integralidade da OPP POLIETILENOS (operando as plantas de Camaçari/BA e Triunfo/RS), enquanto à UNIPAR caberia a CIEP, localizada em Capuava/SP. Em resumo, o grupo ODEBRECHT passaria a concentrar suas atividades petroquímicas nas regiões Nordeste e Sul. Já o grupo UNIPAR atuaria na região Sudeste.

Em 01/09/2000, a OPP POLIETILENOS S/A sofreu uma cisão parcial e a parcela cindida do seu patrimônio, correspondente à parte dos ativos relacionados à unidade fabril de Capuava/SP, foi vertida para a CIEP, cujo capital social foi aumentado em R\$ 6.367.353,28. Neste momento, as participações societárias cruzadas eram as seguintes: 1-

ODEBRECHT QUÍMICA S/A detém 13,82% da UNIPAR; 2- UNIPAR detém 31,47 da OPP POLIETILENOS S/A; 3- ODEBRECHT QUÍMICA S/A detém, por meio da OPP PETROQUÍMICA S/A, 68,53% da OPP POLIETILENOS S/A; 4- UNIPAR detém 31,47% da CIEP; 5- ODEBRECHT QUÍMICA S/A detém, por meio da OPP PETROQUÍMICA S/A, 68,53% da CIEP.

Em 06/11/2000, a UNIPAR transferiu as participações societárias que detinha tanto na CIEP quanto na OPP POLIETILENOS S/A para a UNIPAR RESINAS S/A.

Após a OPP PETROQUÍMICA S/A transferir suas quotas na CIEP para a ODEBRECHT QUÍMICA S/A, a UNIPAR RESINAS S/A transferiu suas ações na OPP POLIETILENOS S/A para a RESINAS II PARTICIPAÇÕES LTDA.

Em 11/12/2000, foi constituída a POLIETILENOS UNIÃO LTDA, cujo capital social foi integralizado com o aporte de ações detidas pela UNIPAR RESINAS, da seguinte forma: 1- 172.106.074 quotas da RESINAS II PARTICIPAÇÕES LTDA (100% do capital social desta); 2- 15.176.249 ações da CIEP (31,47% do capital social desta).

Em seguida, a ODEBRECHT QUÍMICA S/A firmou Instrumento Particular de Permuta de Ações e Quotas com os acionistas controladores da UNIPAR, por meio do qual foram permutadas as quotas da CIEP, por ela detidas, com a participação indireta que a POLIETILENOS UNIÃO LTDA detinha no capital social da OPP POLIETILENOS S/A, por meio da RESINAS II PARTICIPAÇÕES. Essa permuta, realizada para eliminar o cruzamento de participações societárias já referido, deu origem ao ágio, decorrente do fato de as ações da OPP POLIETILENOS S/A permutadas terem valor contábil bastante superior ao valor patrimonial da CIEP.

Em 20/12/2000, a CIEP incorporou a POLIETILENOS UNIÃO LTDA e alterou sua razão social para POLIETILENOS UNIÃO S/A, de modo que o ágio, no valor de R\$ 167.741.430,21, foi vertido para esta pessoa jurídica, que passou a amortizá-lo. Esta incorporação se deu com o objetivo de agrupar na incorporadora os investimentos da incorporada, concentrando em uma única sociedade a atividade de fabricação e comércio de resinas plásticas, além de promover economia de escala, reduzindo custos das atividades de administração e gestão das empresas.

Por fim, a ODEBRECHT QUÍMICA S/A alienou, em bolsa de valores, as ações de emissão da UNIPAR que detinha.

Como resultado dessa seqüência de operações, deixaram de existir as participações cruzadas entre os grupos UNIPAR e ODEBRECHT.

Após cerca de nove anos do surgimento do ágio, a POLIETILENOS UNIÃO S/A incorporou a QUATTOR QUÍMICOS BÁSICOS S/A e alterou sua razão social para QUATTOR QUÍMICA S/A, razão pela qual, em 2009, esta pessoa jurídica amortizou fiscalmente o montante de R\$ 16.774.143,01 a título de ágio, oriundo da operação societária de permuta de ativos referida anteriormente. Em 01/09/2000, a QUATTOR PARTICIPAÇÕES incorporou a QUATTOR QUÍMICA S/A e, em seguida, alterou sua denominação para BRASKEM QPAR S/A.

O ágio, cuja amortização foi glosada pela autoridade autuante no auto de infração de que trata o presente processo administrativo, surgiu em razão da permuta de ativos entre a POLIETILENOS UNIÃO LTDA e a ODEBRECHT QUÍMICA S/A, que se deu em 20/12/2000, mesma data em que a POLIETILENOS UNIÃO LTDA foi incorporada pela CIEP, passando esta a denominar-se POLIETILENOS UNIÃO S/A. A possibilidade de o Fisco avaliar a formação do ágio se esgota em cinco anos, contados da data da sua ocorrência, pois tal análise demanda um juízo de valor sobre a operação. Após esse prazo, pode o Fisco questionar apenas a eventual ocorrência de erro material na amortização do ágio, nos casos em que o contribuinte deduz despesa superior ao corretamente apurado no momento da ocorrência da incorporação, a partir da qual a legislação admite que o ágio seja amortizado. Com base nesses fundamentos, desde dezembro de 2000 tinha o Fisco condições de analisar a existência e a correta apuração do ágio e a regularidade de sua amortização. É descabido, portanto, em razão do transcurso do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN, pretender, no final de 2014, retroagir ao ano 2000, para afirmar que a formação do ágio foi artificial e irregular, promovendo, em razão dessa assertiva, a glosa da amortização do ágio na apuração do lucro real do ano-calendário de 2009. A despeito de a amortização do ágio ter gerado efeitos tributários em 2009, não há dúvida de que o objeto da autuação decorreu de juízo de valor sobre reestruturação societária ocorrida em 2000.

Não se sustenta a afirmação de que o ágio foi criado artificialmente por conta da suposta existência de empresa veículo na reorganização societária realizada. O ágio, conforme reconhece a própria autoridade autuante, surgiu em virtude de permuta de ativos realizada entre os grupos ODEBRECHT e UNIPAR, partes independentes, estando devidamente suportado em laudo de avaliação contemporâneo à operação. Destarte, o ágio existiria independentemente da empresa que fosse titular dos ativos dos grupos UNIPAR e ODEBRECHT na permuta em questão. Em outras palavras, o surgimento do ágio não decorreu da participação na operação da POLIETILENOS UNIÃO LTDA, suposta empresa veículo a que se refere a autoridade autuante, mas sim da troca de participações

societárias cujos valores contábeis não se equivaliam. É descabida, assim, a afirmação de que a POLIETILENOS UNIÃO LTDA foi criada para possibilitar o surgimento do ágio. A criação desta empresa se deu com o fim de instrumentalizar a permuta de quotas que o grupo UNIPAR detinha na CIEP e das ações que o referido grupo detinha na OPP POLIETILENOS S/A. Isso porque, tratandose a UNIPAR uma sociedade anônima e sendo a ODEBRECHT QUÍMICA S/A sua acionista relevante, não se mostrava conveniente efetuar as operações de permuta por meio da própria UNIPAR, já que haveria interesses conflitantes entre ODEBRECHT QUÍMICA S/A e UNIPAR, partes com interesses contrapostos na operação de permuta. Assim, a transferência das participações a serem permutadas pela UNIPAR para suas controladas indiretas acaba tendo o condão de afastar a posição de acionista da ODEBRECHT QUÍMICA S/A, pois, não detendo o controle da UNIPAR, aquela não detinha poderes de interferir nas decisões das controladas indiretas da UNIPAR. Ademais, a permuta ou alienação de investimento por empresa limitada é consideravelmente menos complexa do que a permuta ou alienação feita por sociedade anônima com capital social pulverizada, como era o caso da UNIPAR. Por essas razões, a constituição da POLIETILENOS UNIÃO LTDA facilitou os trâmites burocráticos da operação e possibilitou que sua implementação fosse alcançada em menor espaço de tempo, de modo o curto lapso temporal em que permaneceu ativa não lhe retira o propósito. Finalmente, caso a permuta tivesse sido realizada diretamente pela UNIPAR, na qualidade de acionista da OPP POLIETILENOS S/A e da CIEP, teria a UNIPAR registrado o mesmo ágio e, para o respectivo aproveitamento, bastaria que esta incorporasse a CIEP. Não pode o Fisco intervir nas decisões empresariais dos contribuintes, impondo-lhes que optem pelo meio menos eficiente e mais burocrático, apenas para evitar uma economia fiscal. Finalmente, a falta de apresentação de documentos da POLIETILENOS UNIÃO LTDA, tais como folha de salários, livros contábeis e fiscais, decorre do fato de que esta empresa foi extinta há mais de 14 anos, pertencendo ela a outro grupo econômico (UNIPAR), mas todo o esforço foi feito no sentido de atender da melhor maneira possível as intimações.

O ágio, conforme já referido, surgiu em operação de permuta, por meio da qual a ODEBRECHT QUÍMICA S/A permutou as quotas que detinha na CIEP, correspondentes a 68,53% do capital social, com a POLIETILENOS UNIÃO LTDA, tendo recebido, como contraprestação, o equivalente a 37,47% da OPP POLIETILENOS S/A. O ágio, no valor de R\$ 167.741.430,21 foi consequência da diferença entre o valor contábil dos ativos permutados, diferença essa que inexistente quando esses ativos são avaliados consoante a expectativa de resultados futuros, tal como feito no laudo de avaliação que deu base à operação. O art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977, ao determinar que o custo de aquisição seja desdobrado em valor de patrimônio líquido na época da aquisição e ágio, não exige que haja desembolso financeiro para que se possa registrar o ágio. Tampouco a legislação tributária contempla qualquer limitação quanto à forma do negócio jurídico que possa ensejar o aparecimento do ágio. Portanto, nada obsta

a que o ágio surja em operação de permuta que, por natureza, não envolve desembolso financeiro, sendo descabida a assertiva de que operação com essas características evidencia ágio artificialmente criado.

Dada a seqüência de operações societárias realizadas desde o surgimento do ágio na POLIETILENOS UNIÃO LTDA, conclui a impugnante não ser legítima a exigência de multa qualificada da BRASKEM S/A, pois esta pessoa jurídica, à época dos fatos, não fazia parte do mesmo grupo econômico daquela que supostamente praticou a infração apontada pela autoridade autuante. Tendo em conta que o ágio glosado surgiu no ano 2000, quem praticou o fato gerador que deu ensejo à obrigação tributária ora analisada foi a POLIETILENOS UNIÃO S/A. Inexiste responsabilidade pela penalidade ainda que se considere que o fato gerador ocorreu apenas em 2009, com a amortização do ágio, pois a QUATTOR QUÍMICA era, do mesmo modo, empresa controlada pelo grupo UNIPAR, sem possuir, naquele momento, qualquer participação do grupo ODEBRECHT. Nos termos do art. 132 do CTN, a pessoa jurídica que incorporar outra é responsável apenas pelos tributos devidos até a data da incorporação, e não pelas multas ainda não constituídas ou em curso de constituição naquela data. A incorporadora apenas responde pelas penalidades que já integram o patrimônio da incorporada, quando da realização da incorporação, sob pena de violação ao princípio de que a pena não deve passar da pessoa do infrator. Tampouco foi comprovada a ocorrência de simulação ou fraude hábeis a fundamentar a aplicação de multa qualificada. As normas que definem infrações e cominam penalidades devem ser interpretadas da maneira mais favorável aos contribuintes, conforme prescreve o art. 112 do CTN.

Por fim, pede a impugnante que seja julgado improcedente o auto de infração lavrado.

Como se vê acima, a Autoridade Fiscal reconheceu que o ágio surgiu em virtude de permuta de ativos realizada entre os grupos ODEBRECHT e UNIPAR, partes independentes, estando devidamente suportado em laudo de avaliação contemporâneo à operação. No entanto, entendeu a Autoridade Fiscal que a reorganização societária que originou a aquisição de participação societária da empresa CIEP Cia Importadora e Exportadora de Polietilenos União S/A pelo Grupo UNIPAR estava revestida de vícios de artificialidade, com utilização da empresa veículo Polietilenos União Ltda. e caracterizada como ágio interno sem causa, criado para gerar economia tributária, sem efetividade ou sacrifício econômico.

Em primeira instância a DRJ entendeu por bem manter o auto de infração, rejeitando as preliminares de decadência e nulidade por erro na identificação do sujeito passivo. Quanto ao mérito da exigência, manteve a glosa por não reconhecer o propósito comercial na utilização da empresa Polietilenos União Ltda. como empresa veículo.

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário, alegando, em síntese que:

- (i) Nulidade por erro de identificação do sujeito passivo;
- (ii) Extinção do crédito tributário pela decadência; e
- (iii) Legalidade da amortização do ágio gerado na aquisição de participação societária pela empresa Polietilenos União Ltda.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **André Luis Ulrich Pinto**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os pressupostos de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

Como relatado linhas acima, cinge-se a controvérsia sobre a glosa de ágio amortizado por QUATTOR QUÍMICA S/A, sucedida pela ora Recorrente, no ano-calendário de 2009.

A Recorrente apresenta em seu recurso preliminar de nulidade por erro na identificação do sujeito passivo e, também, alega que o crédito tributário está extinto pela decadência, uma vez que a operação que deu origem ao ágio ocorreu em 2000 e a ciência do auto de infração se deu em 2014.

Quanto ao mérito, traz uma série de argumentos para que seja restabelecida a amortização do ágio.

Como são vários os argumentos trazidos pela Recorrente em seu recurso voluntário, passa-se a analisá-los isoladamente.

1 PRELIMINAR DE ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

A Recorrente alega haver erro na identificação do sujeito passivo, uma vez que a BRASKEM QPAR S/A, pessoa jurídica que consta formalmente como sujeito passivo no auto de infração lavrado, foi incorporada pela BRASKEM S/A ainda no curso da ação fiscal, mais precisamente em 01/12/2014. A alegação é reforçada pelo fato de que a autoridade autuante foi informada desse evento societário antes do encerramento da ação fiscal. Invoca a impugnante o art. 132 do CTN, para concluir que a incorporadora é responsável pelos tributos devidos, até a

data do ato, pela incorporada, razão pela qual o sujeito passivo da autuação deveria ser a BRASKEM S/A.

A questão foi adequadamente enfrentada pela DRJ no acórdão recorrido. O evento da incorporação citado pela Recorrente ocorreu em 1/12/2014, enquanto a lavratura do auto de infração ocorreu em 22/12/2014 (fls. 1261), tendo sido o sujeito passivo intimado em 23/12/2014 (fls. 1272).

No entanto, a Recorrente só providenciou a baixa do CNPJ da BRASKEM QPAR S/A em junho de 2015, de modo que a referida pessoa jurídica autuada estava ativa no cadastro da Receita Federal do Brasil quando da lavratura do auto de infração.

Dessa forma, por mais que se entenda pela aplicação do art. 132, do Código Tributário Nacional, não se pode admitir a hipótese de anulação do auto de infração por erro na identificação do sujeito passivo quando o alegado erro decorreu de culpa exclusiva do contribuinte e responsável por sucessão, que deixaram de providenciar a baixa do CNPJ perante a Receita Federal do Brasil.

É por essa razão que a Súmula CARF nº 112 é inaplicável, uma vez que o reconhecimento de erro na identificação do sujeito passivo está condicionado à comunicação da extinção da sociedade empresária ao Fisco antes da lavratura do auto de infração, veja-se:

Súmula CARF nº 112

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

É nulo, por erro na identificação do sujeito passivo, o lançamento formalizado contra pessoa jurídica extinta por liquidação voluntária ocorrida e **comunicada ao Fisco Federal antes da lavratura do auto de infração**. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Dessa forma, por concordar com o acórdão de impugnação e, nos termos da faculdade prevista pelo art. 114, § 12, I do Regimento Interno desta Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, proponho a manutenção da decisão recorrida neste particular aspecto da preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente.

A alegação não se sustenta, tendo em vista que a despeito da incorporação invocada pela impugnante, não foi providenciada a baixa do CNPJ da BRASKEM QPAR S/A junto ao CNPJ, de modo que esta pessoa jurídica permaneceu ativa no cadastro da Receita Federal do Brasil.

De fato, os extratos do sistema CNPJ anexados às fls. 2092-2093 atestam que a baixa do CNPJ da BRASKEM QPAR S/A se deu apenas em junho de 2015, para o evento (incorporação) ocorrido em 01/12/2014.

Há farta jurisprudência administrativa reconhecendo a validade do lançamento efetuado contra pessoa jurídica extinta por incorporação, quando não houve baixa do respectivo CNPJ. Nesse sentido, são os seguintes julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AUSÊNCIA DE ATUALIZAÇÃO CADASTRAL. EMPRESA NÃO BAIXADA JUNTO AO CNPJ. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO EXERCÍCIO DA AMPLA DEFESA. VÍCIO CAUSADO PELO RECORRENTE. LANÇAMENTO VÁLIDO.

Enquanto a contribuinte não proceder à baixa do CNPJ da empresa extinta por incorporação é válido o lançamento realizado em nome da empresa já extinta, mormente quando o vício tiver origem em atos omissivos e comissivos praticados pelo próprio contribuinte.

Não caracterizado o prejuízo ao exercício da ampla defesa, o erro na identificação do sujeito passivo não é suficiente para anular a exigência. (Acórdão nº 1402-001.683, 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, Primeira Seção de Julgamento, Sessão de 07/05/2014, Rel. Cons. Moisés Giacomelli Nunes da Silva)

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA SEM BAIXA NO CNPJ.

LANÇAMENTO VÁLIDO.

Enquanto a contribuinte não proceder à baixa do CNPJ da empresa extinta por incorporação é válido o lançamento. (Acórdão nº 3401-002.564, 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Terceira Seção de Julgamento, Sessão de 23/04/2014, Rel. Jean Cleuter Simões Mendonça)

Acrescente-se, ademais, que a substancial impugnação apresentada revela o exercício efetivo do contraditório e da ampla defesa, razão pela qual não houve qualquer prejuízo para a BRASKEM S/A decorrente do fato de ter constado do auto de infração lavrado a BRASKEM QPAR S/A como sujeito passivo. Incide, na espécie, o princípio *pas de nullité sans grief*, vale dizer, não há nulidade sem prejuízo.

Dessa forma, deve ser rejeitada a preliminar de nulidade por erro na identificação do sujeito passivo.

2 DECADÊNCIA

A Recorrente alega, ainda, a extinção do crédito tributário pela decadência.

No caso em questão, o ágio foi formado por operação de aquisição de participação societária da empresa CIEP, no ano-calendário de 2000. O ágio formado naquela operação foi posteriormente ativado em operação de incorporação da empresa POLIETILENOS UNIÃO LTDA. pela própria investida CIEP, momento no qual passou a ser amortizado, repercutindo na apuração de períodos posteriores, inclusive, no ano-calendário 2009, no qual ocorreram os fatos geradores em discussão nos autos do presente processo.

A Recorrente defende que a contagem do prazo decadencial iniciou no ano-calendário de 2000, no qual ocorreu a aquisição de participação societária com ágio. Ocorre que a pretensão da Recorrente encontra obstáculo na Súmula CARF nº 116, cujo enunciado veicula a seguinte tese:

Súmula CARF nº 116

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 03/09/2018

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

Diante das circunstâncias fáticas e das alegações trazidas pela Recorrente, é evidente que o enunciado transcrito acima é plenamente aplicável, de modo que mais não é preciso dizer para fundamentar rejeição da preliminar de decadência suscitada pela Recorrente.

3 MÉRITO – AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO

Quanto ao mérito da exigência, a Recorrente insiste na inexistência dos vícios apontados pela Autoridade Fiscal.

3.1 FORMAÇÃO E ATIVAÇÃO DO ÁGIO

A operação da qual decorreu a formação do ágio é relativamente simples de ser compreendida. Trata-se de uma operação de troca de ações entre POLIETILENOS UNIÃO LTDA. e ODERBRECHT QUÍMICA S/A, na qual POLIETILENOS UNIÃO LTDA. transferiu à ODERBRECHT QUÍMICA S/A 172.106.074 ações de Resinas II Participações Ltda. (correspondente a 95.058 ações da empresa operacional OPP Polietilenos S/A) e recebeu 33.048.249 ações da CIEP Ltda.

Nesse ato, foi registrado ágio de R\$ 167.741.430,21.

Ocorre que apesar de para compreensão da fundamentação da glosa em exame, é necessário analisar o amplo contexto das operações societárias que levaram à aquisição da participação societária com ágio e, posteriormente, a incorporação da investidora pela investida com a ativação do ágio, possibilitando a sua amortização.

A Autoridade Fiscal descreve no Termo de Verificação Fiscal 8 eventos, que serão abaixo lembrados.

3.1.1 EVENTO 1 – CISÃO PARCIAL DA OPP POLIETILENOS S.A. COM VERSÃO DA PARCELA CINDIDA DA OPP POLIETILENOS S.A. PARA CIEP

A sociedade OPP Polietilenos S/A tinha como acionistas a UNIPAR – União de Indústrias Petroquímicas S/A (31,47%), OPP Petroquímica (67,32%) e Lantana Trading (1,21%).

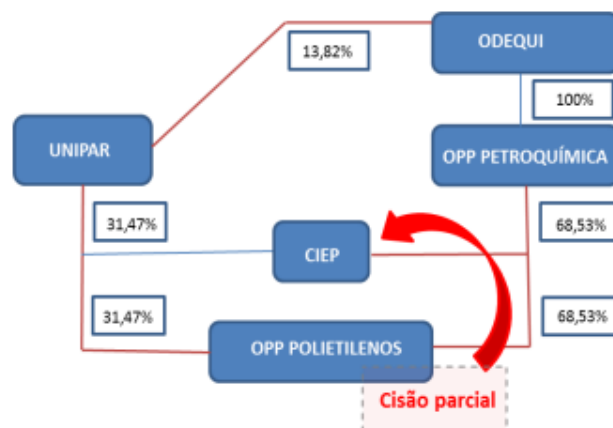
Pode-se destacar aqui, que as ações da empresa OPP Polietilenos S/A estavam concentradas em dois grupos: (i) UNIPAR; e (ii) ODERPRECHT (OPP Petroquímica).

A parcela cindida é vertida para CIEP (Companhia Importadora e Exportadora de Polietilenos), que até então tinha capital social de R\$ 1.000,00, sendo a quase totalidade detida pela acionista OPP Polietilenos S/A (sociedade cindida). Após o recebimento da parcela vertida na cisão, o capital social da CIEP passou a ser detido pelos acionistas da OPP Petroquímica, UNIPAR, Lantana e OPP Polietilenos.

Para compreensão do propósito comercial defendido pela Recorrente, é importante destacar que a parcela cindida correspondia à unidade fabril da Capuava, no Estado de São Paulo. Após a cisão, a empresa OPP permaneceu com outras duas unidades fabris em Camaçari (Bahia e Triunfo (Rio Grande do Sul)).

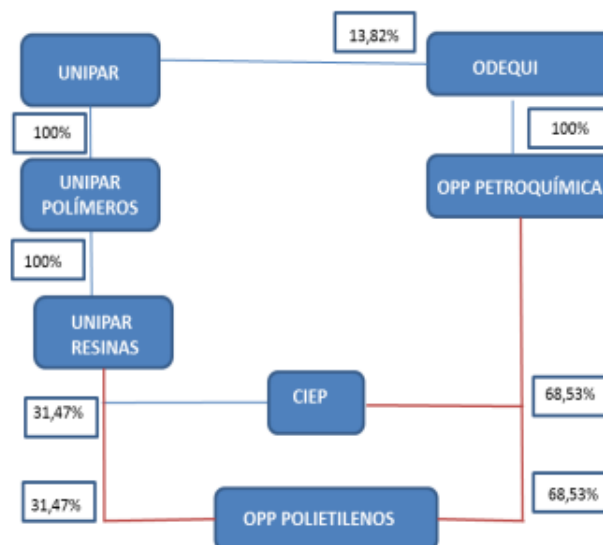
Como se verá com a exposição dos demais eventos relacionados pela Fiscalização, o objetivo da reorganização societária era separar as unidades fabris em duas empresas operacionais, uma vez que a intenção dos grupos controladores da OPP Polietilenos era encerrar a exploração conjunta da atividade empresarial. Dessa forma, fez-se necessária a separação da planta de Capuava, que interessava ao grupo UNIPAR das demais plantas de Camaçari e Triunfo, que ficariam com o grupo ODERBRECHT.

Após o primeiro evento, a estrutura societária era a seguinte.



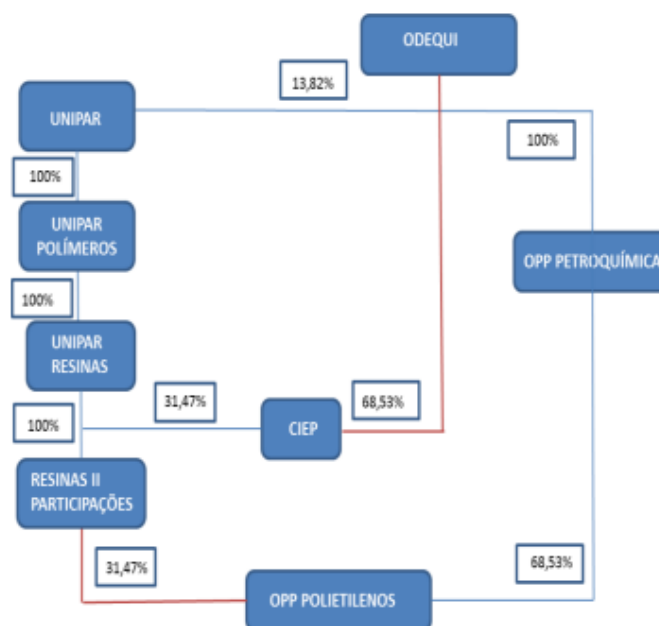
3.1.2 EVENTO 2 – UNIÃO DE INDÚSTRIAS PETROQUÍMICAS TRANSFERE AÇÕES DA CIEP E DA OPP POLIETILENOS S.A. PARA UNIPAR RESINAS.

Em 6 de novembro de 2000, a UNIPAR transferiu para UNIPAR Resinas S.A. 15.176.249 ações da CIEP e 95.058 OPP Polietilenos S.A.



3.1.3 EVENTO 3 – UNIPAR RESINAS S.A. TRANSFERE AÇÕES DA OPP S.A. PARA RESINAS II PARTICIPAÇÕES LTDA.

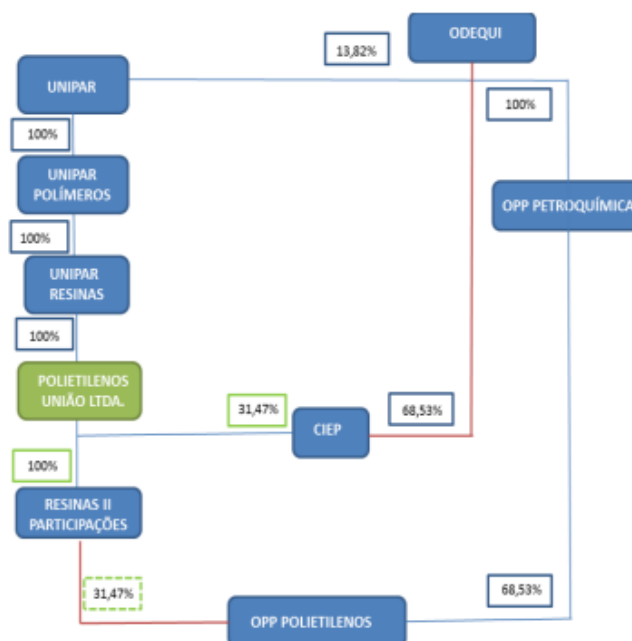
Ato contínuo, em 21/11/2000, a UNIPAR RESINAS S.A. transferiu ações da OPP Polietilenos S.A. para Resinas II Participações Ltda.



3.1.4 EVENTO 4 - CONSTITUIÇÃO DA POLIETILENOS UNIÃO LTDA.

Em 11/12/2000 FOI CONSTITUÍDA A SOCIEDADE Polietilenos União Ltda., posteriormente utilizada como empresa veículo, segundo a Autoridade Fiscal. O capital social da empresa Polietilenos União Ltda. foi integralizado pela UNIPAR Resinas S.A. com 17.106.074 quotas da Resinas II Participações Ltda. (que detinha participação societária na OPP Polietilenos, conforme descrito no evento 3) e 15.176.249 ações da CIEP.

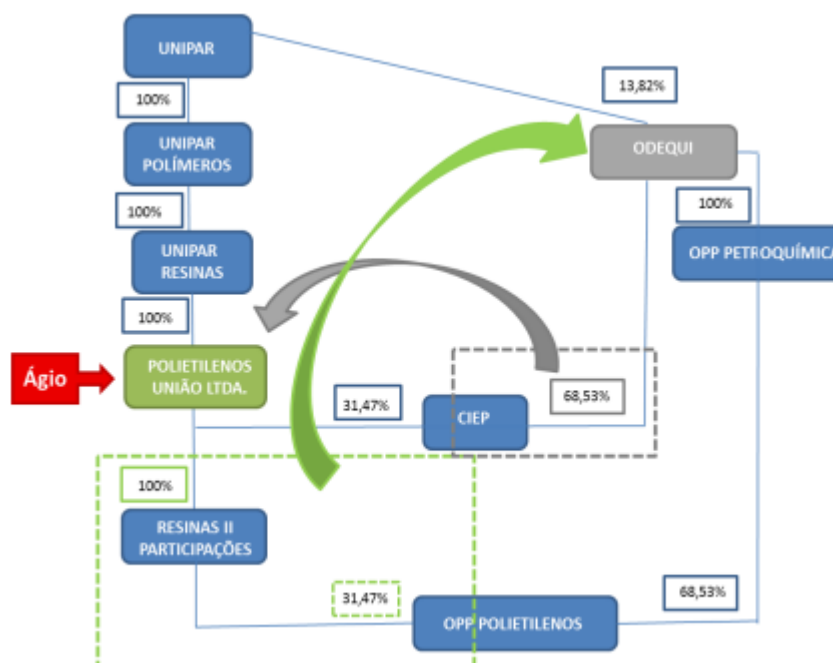
Após o evento acima descrito, a estrutura societária assim se apresentava.



3.1.5 EVENTO 5 – PERMUTA DE AÇÕES COM ÁGIO

Após as operações societárias descritas acima, os grupos UNIPAR e ODERBRECHT realizaram permuta de ações, para ao final UNIPAR se tornar a única acionista da CIEP, com exclusividade na exploração da Unidade de Capuava e a ODERBRECHT se tornar a única acionista de OPP Polietilenos, ficando com os ativos das unidades fabris situadas nos Estados da Bahia e Rio Grande do Sul.

Assim, em 20/12/2000, a Polietilenos União Ltda. transferiu 172.106.074 ações da Resinas II Participações Ltda (correspondente à 95.058 ações da OPP Polietilenos S/A) para Oderbrecht Química S.A., recebendo 33.048.249 ações da CIEP. Nesse ato, foi registrado ágio de R\$ 167.741.430,21.



3.1.6 EVENTO 6 – INCORPORAÇÃO DA POLIETILENOS UNIÃO LTDA. PELA CIEP (ALTERA A SUA DENOMINAÇÃO PARA POLIETILENOS UNIÃO S/A)

Em 20/12/2000, a CIEP incorporou a Polietilenos União Ltda. e alterou a sua razão social para Polietilenos União S.A. O ágio passa a ser registrado na incorporadora.

Aqui um ponto que chamou especial atenção da Fiscalização: a sociedade Polietilenos União Ltda. foi constituída em 11/12/2000 (evento 4), momento no qual recebeu a título de integralização de capital social, ações da CIEP e da Resinas II, que seriam posteriormente transferidas para o grupo ODERBRECHT na operação de permuta de ações descrita no evento 5 e, em 20/12/2000, após 9 dias da sua constituição foi incorporada pela sociedade investida CIEP.

Essa efêmera existência da empresa Polietilenos União Ltda. é um dos fundamentos da glosa. A Autoridade Fiscal chegou a intimar a Fiscalizada a esclarecer os motivos da constituição da referida empresa, apresentar folha de empregados e justificar o curto lapso temporal de existência da empresa.

Diante da impossibilidade da Fiscalizada esclarecer esses questionamentos, a Autoridade Fiscal entendeu que a Polietilenos União Ltda. foi utilizada com o único propósito de servir como empresa veículo para permitir a aquisição da participação societária na CIEP e, posteriormente, ser incorporada pela sociedade investida, permitindo a amortização do ágio.

3.1.7 EVENTO 7 – POLIETILENOS UNIÃO S.A. ALTERA A SUA DENOMINAÇÃO PARA QUATTOR QUÍMICA S/A APÓS INCORPORAÇÃO DE QUATTOR QUÍMICOS BÁSICOS S/A.

Em 30/06/2009, a Polietilenos União S.A. incorpora a Quattor Químicos Básicos S.;A. e altera sua razão social para Quattor Química S.A. Após essa operação, a Quattor Química S/A realizou a amortização fiscal do ágio da Polietilenos União Ltda.

3.1.8 EVENTO 8 – INCORPORAÇÃO DA QUATTOR QUÍMICA PELA QUATTOR PARTICIPAÇÕES S.A.

Em 01/09/2010, a Quattor Participações S/A atualmente denominada BRASKEM QPAR S/A incorpora a Quattor Química S.A.

Por essa razão, o ágio gerado na operação de permuta entre a empresa Polietilenos União Ltda. e Oberbrecht Química S.A. (evento 5) e, posteriormente ativado pela incorporação da Polietilenos pela investida CIEP (evento 6), foi amortizado pela empresa Quattor Química S/A em 2009 (evento 7).

Tendo em vista a incorporação referida neste evento 8, a Fiscalização e autuação recaiu sobre a incorporadora BRASKEM QPAR S/A, na condição de sucessora.

O histórico acima é necessário para compreensão da discussão travada nos autos do presente processo. Superado esse ponto, passa-se a analisar o mérito da exigência.

3.2 FUNDAMENTAÇÃO DA GLOSA

O ágio, conforme reconhece a própria autoridade atuante, surgiu em virtude de permuta de ativos realizada entre os grupos ODEBRECHT e UNIPAR, partes independentes, estando devidamente suportado em laudo de avaliação contemporâneo à operação.

Apesar disso, a Autoridade Fiscal entendeu se tratar de ágio interno artificial ou sem causa, criado para gerar economia tributária, marcado pela utilização de empresa veículo. Nesses termos, consta do Termo de Verificação Fiscal que:

97. Não obstante, foram constatados fatores diversos que tornam ilegítima a amortização do referido ágio pela QUATTOR QUÍMICA S/A em 2009, como os destacados a seguir:

- a) criação de empresa veículo: A criação da empresa veículo (sociedade POLIETILENOS UNIÃO LTDA) teve por objetivo exclusivamente possibilitar o aparecimento de um ágio e “construir artificialmente” uma situação que se encaixasse na norma da Lei 9.532/97, de maneira a possibilitar a dedução numa operação de incorporação reversa. No caso, o ágio não existiria sem a criação da empresa veículo. A sociedade investidora (POLIETILENOS UNIÃO LTDA), foi incorporada pela sua investida (CIEP), passando a denominar-se POLIETILENOS UNIÃO S/A.

- b) AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL: Ausência de real motivação para adquirir o investimento por valor superior ao custo original. No caso, o ágio foi registrado na permuta de ativos entre a POLIETILENOS UNIÃO LTDA (empresa veículo) e a ODEBRECHT QUÍMICA S/A. Em resposta apresentada em 27/10/2014, a fiscalizada reconhece não poder informar o motivo da criação e existência da empresa Polietilenos União LTDA, não apresenta folha de salários dos funcionários, bem como não justifica o curto lapso temporal de existência da empresa. Cumpre destacar que a empresa POLIETILENOS UNIÃO LTDA (empresa veículo), registrada sob o CNPJ nº 04.199.752/0001-84, foi criada em 19/12/2000 e baixada em 04/01/2001, não chegando sequer a um mês de existência.
- c) AUSÊNCIA DE PRESSUPOSTO LÓGICO DE ESCRITURAÇÃO DO ÁGIO: A escrituração do ágio se assenta em pressuposto lógico de que a pessoa jurídica que o escritura sacrificou um ativo, recebendo em troca participação societária cujo valor, apurado pela equivalência patrimonial, seja inferior ao ativo sacrificado. No caso, constatou-se ausência de substrato econômico decorrente da aquisição de negócio comutativo entre partes independentes, com dispêndio de dinheiro e previsão de ganho. A fiscalizada não informa o fluxo financeiro dos valores que envolvem o referido ágio (constituído na permuta de ações), nem a forma de pagamento e tampouco os valores efetivamente desembolsados, conforme solicitados no TIF nº 15 (itens 5-i;5-j;5-k). Também não apresenta as contas (razão), diário, LALUR, LACS e demais solicitações inerentes à empresa veículo (TIF nº 15- itens i - p) relacionadas pela fiscalização.
- d) ARTIFICIALIDADE DO REFERIDO ÁGIO: a artificialidade está na conduta de majorar o patrimônio, de forma a apropriar despesas que não foram efetivamente incorridas. A fiscalizada não apresentou o fluxo financeiro, indicação da forma de pagamento e valores efetivamente desembolsados, conforme solicitados no TIF nº 15 (itens 5-i;5-j;5-k). A operação foi feita apenas para reduzir o IRPJ e CSLL a pagar. Trata-se, portanto, de ágio interno artificial ou sem causa, “criado” ou só para gerar economia interna, sem efetividade ou sem significado econômico, portanto, indevido, configurando autêntico abuso de direito.

De início, deve-se dizer que para ágios formados antes da alteração legislativa promovida pelo art. 22 da Lei nº 12.973/2014, não havia vedação da amortização de ágio interno para fins de apuração do lucro real. Dessa forma, o fundamento de ágio interno, analisado de forma isolada não é suficiente para manutenção da glosa.

No caso, para que a acusação de ágio interno se sustentasse, seria necessária a demonstração de que as condições do negócio praticado não seriam verificadas em um negócio jurídico real, em condições normais de mercado, com partes independentes. O que não ocorreu no caso em questão.

Da mesma forma, a identificação da sociedade Polietilenos União Ltda. como empresa veículo, assim como a sua vida efêmera, não pode ser suficiente para a manutenção da glosa.

Nesse sentido, ensina Luís Eduardo Schoueri que:

Nas reorganizações societárias que envolvem ágio, tem sido corriqueiro o questionamento de operações nas quais as partes fazem uso das chamadas “empresas-veículo”, como se seu emprego fosse suficiente para fundamentar

uma tributação, independentemente da constatação da ocorrência do fato jurídico tributário. Conquanto muitos desses casos sejam de juridicidade duvidosa, importa buscar compreender em que consistiriam tais empresas, com base na jurisprudência administrativa. (SCHOUERI, Luis Eduardo. *Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários)*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 98)

Esse, inclusive, é o entendimento manifestado pelo Superior Tribunal de Justiça ao proferir acórdão REsp 2026473. Veja-se.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INEXISTÊNCIA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. FIM DE PREQUESTIONAMENTO. MULTA. DESCABIMENTO. IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. ÁGIO. DESPESA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. OPERAÇÃO ENTRE PARTES DEPENDENTES. POSSIBILIDADE. NEGÓCIO JURÍDICO ANTERIOR À ALTERAÇÃO LEGAL. EMPRESA-VEÍCULO. PRESUNÇÃO DE INDEDUTIBILIDADE. ILEGALIDADE.

1. Não há violação do art. 1.022, II, do CPC/2015 quando o órgão julgador, de forma clara e coerente, externa fundamentação adequada e suficiente à conclusão do acórdão embargado, como no caso dos autos.

2. Hipótese em que a Corte Regional apresentou motivação clara e expressa a respeito: a) da possibilidade de dedução do ágio no caso concreto, visto que o instituto teria efetivamente ocorrido (e não artificialmente criado); b) da impossibilidade de criação de hipóteses de "inedutibilidade" não previstas na lei, tal como pretendeu fazer o Fisco; c) da extensão da Lei n. 9.532/1997, notadamente dos seus arts. 7º e 8º; d) da ocorrência efetiva de investimento (aporte de recursos), tendo enfrentado diretamente as questões postas em discussão e entregue a prestação jurisdicional nos limites da lide.

3. Quanto à alegada violação do art. 1.026, § 2º, do CPC, assiste razão jurídica à recorrente, uma vez que os aclaratórios foram interpostos com o objetivo de prequestionamento, pelo que aplicável a Súmula 98 do STJ no particular.

4. A controvérsia principal dos autos consiste em saber se agiu bem o Fisco ao promover a glosa de despesa de ágio amortizado pela recorrida com fundamento nos arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997, sob o argumento de não ser possível a dedução do ágio decorrente de operações internas (entre sociedades empresárias dependentes) e mediante o emprego de "empresa-veículo".

5. Ágio, segundo a legislação aplicável na época dos fatos narrados na inicial, consistiria na escrituração da diferença (para mais) entre o custo de aquisição do investimento (compra de participação societária) e o valor do patrimônio líquido na época da aquisição (art. 20 do Decreto-Lei n. 1.598/1977).

6. Em regra, apenas quando há a alienação, liquidação, extinção ou baixa do investimento é que o ágio a elas vinculado pode ser deduzido fiscalmente como custo, para fins de apuração de ganho ou perda de capital.

7. A exceção à regra da indedutibilidade do ágio está inserida nos arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997, os quais passaram a admitir a dedução quando a participação societária é extinta em razão de incorporação, fusão ou cisão de sociedades empresárias.

8. A exposição de motivos da Medida Provisória n. 1.602/1997 (convertida na Lei n. 9.532/1997) visou limitar a dedução do ágio às hipóteses em que fossem acarretados efeitos econômico-tributários que a justificassem.

9. O Código Tributário Nacional autoriza que a autoridade administrativa promova o lançamento de ofício quando "se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação" (art. 149, VII) e também contém norma geral antielisiva (art. 116, parágrafo único), a qual poderia, em última análise, até mesmo justificar a requalificação de negócios jurídicos ilícitos/dissimulados, embora prevaleça a orientação de que a "plena eficácia da norma depende de lei ordinária para estabelecer os procedimentos a serem seguidos" (STF, ADI 2446, rel. Min. Carmen Lúcia).

10. Embora seja justificável a preocupação quanto às organizações societárias exclusivamente artificiais, não é dado à Fazenda, alegando buscar extrair o "propósito negocial" das operações, impedir a dedutibilidade, por si só, do ágio nas hipóteses em que o instituto é decorrente da relação entre "partes dependentes" (ágio interno), ou quando o negócio jurídico é materializado via "empresa-veículo"; ou seja, não é cabível presumir, de maneira absoluta, que esses tipos de organizações são desprovidos de fundamento material/econômico.

11. Do ponto de vista lógico-jurídico, as premissas em que se baseia o Fisco não resultam automaticamente na conclusão de que o "ágio interno" ou o ágio resultado de operação com o emprego de "empresa-veículo" impediria a dedução do instituto em exame da base de cálculo do lucro real, especialmente porque, até 2014, a legislação era silente a esse respeito.

12. Quando desejou excluir, de plano, o ágio interno, o legislador o fez expressamente (com a inclusão do art. 22 da Lei n. 12.973/2014), a evidenciar que, anteriormente, não havia vedação a ele.

13. Se a preocupação da autoridade administrativa é quanto à existência de relações exclusivamente artificiais (como as absolutamente simuladas), compete ao Fisco, caso a caso, demonstrar a artificialidade das operações, mas jamais pressupor que o ágio entre partes dependentes ou com o emprego de "empresa-veículo" já seria, por si só, abusivo.

14. No caso concreto, adotando o cenário fático narrado na sentença e no acórdão, em razão dos limites impostos pela Súmula 7 do STJ, não há demonstração de que as operações entabuladas pela parte recorrida foram

atípicas, artificiais ou desprovidas de função social, a ponto de justificar a glosa na dedução do ágio.

15. Recurso especial parcialmente provido, apenas para afastar a multa imposta em face da interposição dos embargos de declaração.

Conforme ao que se verifica do voto condutor do referido acórdão, de relatoria do Min. Gurgel de Faria:

Dito isso, tenho que, do ponto de vista lógico-jurídico, **as premissas em que se baseia a Fazenda passam longe de resultar automaticamente na conclusão de que o “ágio interno” ou o ágio resultado de operação com o emprego de “empresa veículo” impediria a dedução do instituto em exame da base de cálculo do lucro real.**

Primeiro, porque os supracitados arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997 em nenhum momento dispuseram de maneira expressa sobre a impossibilidade apriorística do aproveitamento do ágio nas operações de partes dependentes ou mediante o emprego de empresa interposta.

Aliás, quando desejou excluir, de plano, o ágio interno, o legislador o fez expressamente (com a inclusão do art. 22 da Lei n. 12.973/2014), a evidenciar que, anteriormente, não havia vedação, e continua não havendo, ao uso de sociedade-veículo.

Segundo, porque se a preocupação da autoridade administrativa é quanto à existência de relações exclusivamente artificiais (como as absolutamente simuladas), compete ao Fisco, caso a caso, demonstrar a artificialidade das operações, mas jamais pressupor que a só existência de ágio entre partes dependentes ou com o emprego de "empresa-veículo" já seria abusiva.

Assim, ao menos até 2014:

[...] parece claro que, em princípio, não há, na legislação tributária, qualquer dispositivo que impeça o reconhecimento e a utilização do ágio, gerado internamente, entre partes relacionadas. O que se condena é a simulação, a mentira, a operação que não existiu na realidade: assim, se não houve preço em uma relação entre partes relacionadas na qual se registrou ágio, tal operação deverá ser desconsiderada. Resta evidente, aí, que não houve uma compra e venda, uma aquisição de participação societária na qual poderia haver o pagamento do ágio. Comprovada a simulação, plenamente justificável e autorizada a desconsideração do planejamento realizado. (SCHOUERI, Luís Eduardo. Ágio em reorganizações societárias [aspectos tributários]. São Paulo: Dialética, 2012)

Sobre o emprego da "empresa-veículo", a sua rejeição apriorística contraria o disposto no art. 2º, § 3º, da Lei n. 6.404/1976 (o qual faculta a criação de holding “como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais”).

Não há proibição legal para que uma sociedade empresária seja criada como "veículo" para facilitar a realização de um negócio jurídico; inclusive há razões reais ("propósito negocial") para tanto, pois é possível que as pessoas jurídicas originais queiram manter sua segregação por diversas razões (estratégicas, econômicas, operacionais...).

A propósito, quando a investidora é empresa estrangeira, é ainda mais justificável a constituição de uma "empresa-veículo", por algumas razões práticas: confere mais segurança quanto à possibilidade de se valer da norma interna de dedução do ágio (o que não aconteceria se a incorporação fosse internacional); permite a negociação com base na moeda local; pode facilitar a realização de operações locais (por exemplo, dispensar garantias que seriam exigidas do investidor internacional) etc.

Nesse mesmo sentido já decidiu, por maioria de votos, a 1ª Turma da CSRF, à vista do acórdão a seguir:

Numero do processo: 16682.720184/2014-40

Data da sessão: 09 de agosto de 2022

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2009

ÁGIO. EMPRESA VEICULO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. REAL ADQUIRENTE.

Para fins de registro e amortização fiscal do ágio, a princípio, deve-se considerar como real adquirente a pessoa jurídica que figura como compradora no negócio de compra e venda e recebe a participação societária em troca do pagamento do preço, mesmo que os recursos utilizados em tal aquisição tenham sido viabilizados por outra pessoa do grupo. Se o Fisco não questiona a efetividade da operação ou da participação da pessoa jurídica dita "veículo", não há base para que se trate o negócio, para fins tributários, diferente de como ele efetivamente foi praticado.

Numero da decisão: 9101-006.241

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencido o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado que votou pelo não conhecimento. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Edeli Pereira Bessa que votou por dar-lhe provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca. (documento assinado digitalmente) Carlos Henrique de Oliveira - Presidente (documento assinado digitalmente) Livia De Carli Germano - Relatora Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Nome do relator: LIVIA DE CARLI GERMANO

É bem verdade que a empresa Polietilenos União Ltda. foi constituída com o propósito de viabilizar a aquisição da participação societária na empresa CIEP para, então, nove dias após a sua constituição, ser incorporada pela própria CIEP, atendendo os requisitos legais de confusão entre investidora e investida para fins de amortização do ágio.

Essa questão, no entanto, não pode afastar o propósito negocial que envolve a operação, qual seja, o descruzamento de participações societárias, de modo que a empresa CIEP e a planta de Capuava/SP ficasse com o Grupo UNIPAR e a empresa OPP Polietilenos (operacional das plantas de Camaçari/BA e Triunfo/RS) ficasse sob o controle do Grupo ODERBRECHT.

Apesar de não ter ocorrido fluxo financeiro na operação de permuta de ações, o sacrifício econômico suportado pela Polietilenos União Ltda. não foi efetivamente questionado pela Autoridade Fiscal, que não contestou o valor do ágio formado na operação, no valor de R\$ 167.741.430,21.

96. O lançamento relativo à constituição do referido ágio, com fundamento em rentabilidade futura foi lastreado em laudo técnico, elaborado contemporaneamente à aquisição da participação societária ((Documento anexo).

A Turma Julgadora *a quo* argumenta que, por mais que a premissa de descruzamento de participações societária entre os grupos ODERBRECHT seja factível, não haveria razão para que a permuta fosse realizada com a utilização da empresa Polietilenos União Ltda. Veja-se:

(...) para a aquisição da CIEP com ágio seria desnecessária a criação da POLIETILENOS UNIÃO LTDA. De fato, poderia a UNIPAR RESINAS S/A (em cujo ativo estava a participação societária na CIEP detida pelo grupo UNIPAR e a participação societária na RESINAS II PARTICIPAÇÕES LTDA) realizar a permuta de participações societárias diretamente com a ODEBRECHT QUÍMICA S/A, inclusive com eventual ágio. A criação da POLIETILENOS UNIÃO LTDA, nessa situação, somente teria sentido negocial se ela permanecesse com a participação societária correspondente à CIEP, adquirida com ágio, por período considerável, de modo que concretizar a expectativa de rentabilidade futura da participação adquirida.

A Recorrente alega argumenta que a constituição da Polietilenos União se justifica, diante do fato de que a Oderbecht Química S.A. possuía 13,6% das ações de UNIPAR e, por essa razão, considerando os interesses opostos que surgiriam na transação de permuta de ações, entendeu-se pela necessidade de constituição de Polietilenos União, tendo em vista que não seria adequado que a Oderbecht Química S.A. pudesse intervir nas condições de “venda” das ações da OPE detidas pelo grupo UNIPAR ao Grupo ODERBRECHT.

Acrescenta a Recorrente que o fato de ser a UNIPAR uma sociedade anônima com capital relativamente pulverizado, tornaria mais complexa a tomada de decisões, assim como a sua operacionalização, considerando as formalidades exigidas pelos arts. 225 e 226 da Lei nº 6.404/1976.

Os argumentos são plausíveis e reforçam o propósito negocial na constituição da sociedade POLIETILENOS UNIÃO LTDA .

Por essas razões, entendo que o recurso voluntário merece provimento.

4 MULTA QUALIFICADA

Restando vencido quanto ao mérito da exigência, passarei a analisar a matéria relativa à qualificação da multa de ofício.

A Recorrente já havia questionado a qualificação da multa de ofício em sua impugnação, mas a DRJ entendeu por bem não conhecer as suas razões quanto a esse aspecto, por não ter ocorrido lançamento da multa, mas apenas redução do prejuízo fiscal do ano de 2009.

A impugnante deduz diversos argumentos contra suposta exigência de multa qualificada. Sustenta não ser cabível sua penalização por atos praticados por terceiros, invoca o art. 132 do CTN para inferir que a responsabilidade tributária da incorporadora não alcança as penalidades e conclui que não houve prática de simulação ou de fraude hábeis a dar sustentação a multa qualificada.

As alegações, porém, estão fora de contexto. Do auto de infração de que trata o presente processo administrativo resultou apenas redução do prejuízo fiscal apurado nº ano-calendário de 2009. Com efeito, à fl. 1263 constata-se que a BRASKEM QPAR S/A apurou, em 2009, prejuízo fiscal de R\$ 17.066.414,48, tendo deduzido indevidamente na apuração do IRPJ o montante de R\$ 16.774.143,01, a título de amortização de ágio. Após a glosa dessa amortização descabida, remanesceu prejuízo fiscal de R\$ 292.271,47 (fl. 1221)Destarte, não houve lançamento de crédito tributário e tampouco aplicação de multa qualificada, mas apenas redução do prejuízo fiscal do ano de 2009. Diante disso, não se aplicam à autuação os fundamentos invocados pela autoridade autuante às fls. 1221-1223 relativos à multa qualificada e, por conseqüência, não há causa para as alegações deduzidas pela impugnante relativamente a essa matéria.

Em seu recurso, a Recorrente insiste ser inaplicável a qualificação da multa de ofício.

De início, verifica-se que por conta dos fundamentos utilizados pela Autoridade Fiscal para fundamentar a qualificação da multa de ofício, existe representação para fins penais vinculada ao presente processo.

Embora este Conselho não tenha competência para se manifestar sobre representações fiscais para fins penais, a análise da qualificação da multa apresenta evidentes efeitos práticos e se revela pertinente.

Diante das polêmicas e dúvidas interpretativas que recaem sobre a amortização do ágio, a DRJ afastou a qualificação da multa de ofício aplicada sobre os tributos apurados a partir da glosa dos ágios.

Entendo que este entendimento deve prevalecer, por força do art. 112, do Código Tributário Nacional, que prevê que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto a capitulação legal do fato.

Dessa forma, no caso das discussões sobre o ágio, diante das inúmeras discussões ainda não pacificadas sobre a possibilidade de amortização de ágio interno ou com utilização de empresa veículo, não há como manter a qualificação da multa de ofício.

Este, inclusive, é o entendimento da 1ª Turma da CSRF, que tem afastado a multa qualificada em casos de ágio. Neste sentido, destaco recente precedente consubstanciado nº acórdão nº 9101-006.250, assim ementado:

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2011, 2012, 2013(...)MULTA QUALIFICADA. ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. DOLO NÃO CONFIGURADO. A qualificação da multa de ofício depende da caracterização do dolo do sujeito passivo, não podendo ser mantida em caso de mera divergência quanto à interpretação da legislação tributária aplicável. A conclusão de que as operações praticadas são atípicas, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica, é fundamento suficiente para a glosa das despesas, mas não para a qualificação da multa de ofício.

Numero da decisão: 9101-006.250

Portanto, entendo que deve ser afastada a multa qualificada no que se refere à infração relativa ao ágio.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar as preliminares de nulidade e decadência e, no mérito, dar-lhe provimento para afastar a glosa sobre a amortização do ágio. Vencido quanto ao mérito, voto para afastar a qualificação da multa de ofício.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Maurício Novaes Ferreira, redator designado

Inobstante a robusta argumentação apresentada pelo ilustre Conselheiro Relator, o Colegiado, após os debates, houve por bem negar provimento ao mérito do recurso voluntário e manter a autuação fiscal por entender que não foram cumpridos os requisitos para a dedutibilidade fiscal do suposto ágio gerado na operação objeto da análise fiscal.

Considero que o então conselheiro André Mendes de Moura sintetizou muito bem os aspectos legais e contábeis envolvidos na dedutibilidade para fins fiscais do ágio, motivo pelo qual peço vênia para reproduzir, por concordar com seu teor, excertos do voto condutor do acórdão nº 9101-004.289, de 11/07/2019:

1. Conceito e Contexto Histórico

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

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

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

Adotando-se os padrões da ciência contábil, apesar das ações estarem avaliadas patrimonialmente em 60 unidades, deveriam ainda ser objeto de majoração, ao ser considerar, **primeiro**, se o valor de mercado dos ativos tangíveis seria superior ao contabilizado. Assim, supondo-se que, apesar do patrimônio ter sido avaliado em 60 unidades, o valor de mercado seria de 70 unidades, considera-se para fins de apuração 70

unidades. **Segundo**, caso se constate a presença de ativos intangíveis sem reconhecimento contábil no valor de 12 unidades, tem-se, ao final, que o ágio, denominado *goodwill*, seria a diferença entre o valor pago (100 unidades) e o valor de mercado mais intangíveis (60 + 10 + 12 = 82 unidades). Ou seja, o ágio passível de aproveitamento pela empresa C, decorrente da aquisição da empresa B, mediante atendimento de condições legais, seria no valor de 18 unidades.

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

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

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

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

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

Em duas situações.

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

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

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

detalhadas baseadas em aspectos de ordem escritural¹. Nesse contexto, houve um realinhamento das normas contábeis no Brasil, e por consequência do conceito do *goodwill*. Em síntese, ágio contábil passa (melhor dizendo, volta) a ser a diferença entre o valor da aquisição e o valor patrimonial justo dos ativos (patrimônio líquido ajustado pelo valor justo dos ativos e passivos).

E recentemente, por meio da Lei nº 12.973, de 13/05/2014, o legislador promoveu uma aproximação do conceito jurídico-tributário do ágio com o conceito contábil da Lei nº 11.638, de 2007, além de novas regras para o seu aproveitamento. Contudo, mesmo com a nova redação, **remanesceu o mesmo núcleo da hipótese de incidência que autoriza o aproveitamento do sobrepreço do texto anterior**, tanto nos aspectos pessoal, material e temporal, que serão apreciados no decorrer do voto. Basta verificar que a redação dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, precisamente os que predicam sobre a hipótese de incidência, não sofreram alteração, sendo que as modificações se concentraram no Decreto-lei nº 1.598, de 1977.

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

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

2. Aproveitamento do Ágio. Hipóteses

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

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

Art. 219. Extingue-se a companhia:

I - pelo encerramento da liquidação;

II - pela incorporação ou fusão, e pela cisão com versão de todo o patrimônio em outras sociedades.

E, ao se tratar de ágio, vale destacar, mais uma vez, os dois sujeitos, as duas partes envolvidas na sua criação: a pessoa jurídica **investidora** e a pessoa jurídica **investida**, sendo a **investidora** é aquela que adquiriu a **investida**, com sobrepreço.

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

Pode-se dizer que os eventos (1) e (2) guardam correlação, respectivamente, com os incisos I e II da lei que dispõe sobre as Sociedades por Ações.

3. Aproveitamento do Ágio. Separação de Investidora e Investida

No primeiro evento, trata-se de situação no qual a investidora aliena o investimento para uma terceira empresa. Nesse caso, **o ágio passa a integrar o valor patrimonial** do

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

investimento para fins de apuração do ganho de capital e, assim, reduz a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A situação é tratada pelo Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977, arts. 391 e 426 do RIR/99:

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

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

(...)

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

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

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

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

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

4. Aproveitamento do Ágio. Encontro entre Investidora e Investida

Já o **segundo evento** aplica-se quando a investidora e a investida transformarem-se em uma só universalidade (em eventos de **cisão, transformação e fusão**). O ágio pode se tornar uma **despesa de amortização**, desde que preenchidos os requisitos da legislação e no contexto de uma transformação societária envolvendo a investidora e a investida.

Contudo, sobre o assunto, há evolução legislativa que merece ser apresentada.

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

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

I - somente será dedutível como perda de capital a diferença entre o valor contábil e o valor de acervo líquido avaliado a preços de mercado, e o contribuinte poderá,

para efeito de determinar o lucro real, optar pelo tratamento da diferença como ativo diferido, amortizável no prazo máximo de 10 anos; (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

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

a) discriminar os bens do acervo líquido recebido a que corresponder o ganho de capital diferido, de modo a permitir a determinação do valor realizado em cada período-base; e (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

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

O que se pode observar é que o único requisito a ser cumprido, como perda de capital, é que o acervo líquido vertido em razão da incorporação, fusão ou cisão estivesse avaliado a preços de mercado. Contudo, para que se consumasse a perda de capital prevista no inciso I, o valor contábil deveria ser maior do que o acervo líquido avaliado a preços de mercado, e tal situação se mostraria viável, especialmente, quando, imediatamente após à aquisição do investimento com ágio, ocorresse a operação de incorporação, fusão ou cisão².

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

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.

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

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

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

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

Não vacilou a doutrina abalizada de LUÍS EDUARDO SCHOUERI⁴ ao discorrer, com precisão sobre o assunto:

Anteriormente à edição da Lei nº 9.532/1997, não havia na legislação tributária nacional regulamentação relativa ao tratamento que deveria ser conferido ao ágio em hipóteses de incorporação envolvendo a pessoa jurídica que o pagou e a pessoa jurídica que motivou a despesa com ágio.

O que ocorria, na prática, era a consideração de que a incorporação era, per se, evento suficiente para a realização do ágio, independentemente de sua fundamentação econômica.

(...)

Sendo assim, a partir de 1998, ano em que entrou em vigor a Lei nº 9.532/1997, adveio um cenário diferente em matéria de dedução fiscal do ágio. Desde então, restringiram-se as hipóteses em que o ágio seria passível de ser deduzido no caso de incorporação entre pessoas jurídicas, com a imposição de limites máximos de dedução em determinadas situações.

Ou seja, nem sempre o ágio contabilizado pela pessoa jurídica poderia ser deduzido de seu lucro real quando da ocorrência do evento de incorporação. Pelo contrário. Com a regulamentação ora em vigor, poucas são as hipóteses em que o ágio registrado poderá ser deduzido, a depender da fundamentação econômica que lhe seja conferida.

Merece transcrição o Relatório da Comissão Mista⁵ que trabalhou na edição da MP 1.602, de 1997:

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

O ágio ou deságio referente à diferença entre o valor de mercado dos bens absorvidos e o respectivo valor contábil, na empresa incorporada (inclusive a fusionada ou cindida), será registrado na própria conta de registro dos respectivos

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

⁵ 5 Relatório da Comissão Mista publicada no Diário do Congresso Nacional nº 27, de 03/12/1997, pg. 18024, <http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?datSessao=01/12/1997&tipDiario=2>. Acesso em 15/02/2016.

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. (...)

Percebe-se que, em razão de um completo desvirtuamento do instituto, o legislador foi chamado a intervir, para normatizar, nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, sobre situações específicas tratando de eventos de transformação societária envolvendo investidor e investida.

Inclusive, no decorrer dos debates tratando do assunto, chegou-se a cogitar que o aproveitamento do ágio não seria uma despesa, mas um benefício fiscal.

Em breves palavras, caso fosse benefício fiscal, o próprio legislador deveria ter tratado do assunto, como o fez na Exposição de Motivos de outros dispositivos da MP nº 1.602, de 1997 (convertida na Lei nº 9.532, de 1997).

Na realidade, a Exposição de Motivos deixa claro que a motivação para o dispositivo foi um **maior controle sobre os planejamentos tributários abusivos**, que descaracterizavam o ágio por meio de analogias completamente desprovidas de sustentação jurídica. E deixou claro que se trata de uma **despesa de amortização**.

E qual foram as novidades trazidas pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997?

Primeiro, há que se contextualizar a disciplina do método de equivalência patrimonial (MEP).

Isso porque o ágio aplica-se apenas em investimentos sociedades coligadas e controladas avaliado pelo MEP, conforme previsto no art. 384 do RIR/99. O método tem como principal característica permitir uma atualização dos valores dos investimentos em coligadas ou controladas com base na variação do patrimônio líquido das investidas.

As variações no patrimônio líquido da pessoa jurídica investida passam a ser refletidas na investidora pelo MEP. Contudo, os aumentos no valor do patrimônio líquido da sociedade investida não são computados na determinação do lucro real da investidora. Vale transcrever os dispositivos dos arts. 387, 388 e 389 do RIR/99 que discorrem sobre o procedimento de contabilização a ser adotado pela investidora.

Art. 387. Em cada balanço, o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, de acordo com o disposto no art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976, e as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 21, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso III):

(...)

Art. 388. O valor do investimento na data do balanço (art. 387, I), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo anterior, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 22).

(...)

Art. 389. A contrapartida do ajuste de que trata o art. 388, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na

determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).

(...)

Resta nítida a separação dos patrimônios entre investidora e investida, inclusive as repercussões sobre os resultados de cada um. A investida, pessoa jurídica independente, em razão de sua atividade econômica, apura rendimentos que, naturalmente, são por ela tributados. Por sua vez, na medida em que a investida aumenta seu patrimônio líquido em razão de resultados positivos, por meio do MEP há uma repercussão na contabilidade da investidora, para refletir o acréscimo patrimonial realizado. A conta de ativos em investimentos é debitada na investidora, e, por sua vez, a contrapartida, apesar de creditada como receita, é excluída na apuração do Lucro Real. Com certeza, não faria sentido tributar os lucros na investida, e em seguida tributar o aumento do patrimônio líquido na investidora, que ocorreu precisamente por conta dos lucros auferidos pela investida.

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

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

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.

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

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

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

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

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

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

Como se pode observar, a formação do ágio não ocorre espontaneamente. Pelo contrário, deve ser motivado, e indicado o seu fundamento econômico, que deve se amparar em pelo menos um dos três critérios estabelecidos no § 2º do art. 385 do RIR/99, (1) valor de

mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade, (2) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros (3) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

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

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

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

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

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

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

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

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

Fica evidente que os arts. 385 e 386 do RIR/99 guardam conexão indissociável, constituindo-se em norma tributária permissiva do aproveitamento do ágio nos casos de incorporação, fusão ou cisão envolvendo o investimento objeto da mais valia.

5. Amortização. Despesa.

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

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

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

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

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

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

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

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

Por sua vez, logo após as Subseções II (Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado) e III (Depreciação Acelerada Incentivada), encontra previsão legal a amortização, no art. 324, na Subseção IV do RIR/99⁶.

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

6. Despesa Em Face de Fatos Construídos Artificialmente

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

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

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

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

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

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

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.

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

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

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

A pessoa jurídica recebe tratamento diferenciado no sistema de tributação (com diferentes opções para apurar seus resultados) porque, essencialmente, tem um efeito **multiplicador** para a sociedade. A pessoa jurídica emprega pessoas, contrata fornecedores, movimenta a economia, multiplica os agentes de produção, e por isso dispõe de bases de cálculo e alíquotas diferentes das aplicadas para a pessoa física. Ora, as pessoas jurídicas devem fabricar produtos, e não despesas fictícias.

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

7. Hipótese de Incidência Prevista Para a Amortização

Realizada análise do ágio sob perspectiva do gênero despesa, cabe prosseguir com a apreciação da legislação específica que trata de sua amortização.

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

Cenário que se encontra disposto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, e nos arts. 385 e 386 do RIR/99, do qual transcrevo apenas os fragmentos de maior interesse para o debate:

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

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

Percebe-se claramente, no caso, que o suporte fático delineado pela norma predica, de fato, que investidora e investida tenham que integrar uma mesma universalidade: A **pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão**, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio.

A conclusão é **ratificada** analisando-se a norma em debate sob a perspectiva da hipótese de incidência tributária delineada pela melhor doutrina de GERALDO ATALIBA⁷.

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, coordenou e comandou os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição, e à pessoa jurídica investida.

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

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

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

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

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

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

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

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 imponible (suporte fático, situado no plano concreto) deixa de ser amoldar à hipótese de incidência da norma (plano abstrato), por incompatibilidade do aspecto **peçoal**.

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

Na realidade, o requisito expresso de que investidor e investida passam a compor o mesmo patrimônio, mediante evento de transformação societária, no qual a investidora absorve a investida, ou vice versa, encontra fundamento no fato de que, com a confusão de patrimônios, o lucro auferido pela investida passa a integrar a mesma universalidade da investidora. SCHOUERI⁸, com muita clareza, discorre que, antes da absorção, investidor e investida são entidades autônomas. O lucro auferido pela investida (que foi a motivação para que a investidora adquirisse a investida com o sobrepreço), é tributado pela própria investida. E, por meio do MEP, eventual acréscimo no patrimônio líquido da investida seria refletido na investidora, sem, contudo, haver tributação na investidora. A lógica do sistema mostra-se clara, na medida em que não caberia uma dupla tributação dos lucros auferidos pela investida.

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

Ou seja, compartilhando o mesmo patrimônio investidora e investida, consolida-se cenário no qual a mesma pessoa jurídica que adquiriu o investimento com mais valia (ágio) baseado na expectativa de rentabilidade futura, passa a ser tributada pelos lucros percebidos nesse investimento.

Verifica-se, mais uma vez, que a norma em debate, ao predicar, expressamente, que para se consumir o aproveitamento da despesa de amortização do ágio, os sujeitos da relação jurídica seriam **a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio**

⁸ 8 - SCHOUERI, 2012, p. 62.

ou deságio, ou seja, investidor e investida, não o fez por acaso. Trata-se precisamente do encontro de contas da investidora originária, que incorreu na despesa e adquiriu o investimento, e a investida, potencial geradora dos lucros que motivou o esforço incorrido.

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

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

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

Enfim, vale dizer que, não obstante a publicação da Lei nº 12.973, de 13/05/2014, no qual o legislador promoveu uma aproximação do conceito jurídico-tributário do ágio com o conceito contábil da Lei nº 11.638, de 2007, a nova redação não promoveu nenhuma alteração nos aspectos pessoal, material e temporal da norma que permite o aproveitamento da despesa de amortização do ágio. A redação dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, **precisamente os que predicam sobre a hipótese de incidência e os aspectos pessoal, material e temporal**, não sofreram qualquer natureza de alteração, sendo que as modificações se concentraram no Decreto-lei nº 1.598, de 1977.

[...]

9. Consolidação

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

A primeira verificação parece óbvia, mas, diante de todo o exposto até o momento, observa-se que a discussão mais relevante insere-se precisamente neste momento, situado antes da subsunção do fato à norma. Fala-se insistentemente se haveria impedimento para se admitir a construção de fatos que buscam se amoldar à hipótese de incidência de norma de despesa. O ponto é que, independente da genialidade da construção empreendida, da reorganização societária arquitetada e consumada, a investidora originária prevista pela norma não perderá a condição de investidora originária. Quem viabilizou a aquisição? De onde vieram os recursos de fato? Quem efetuou os estudos de viabilidade econômica da investida? Quem tomou a decisão de adquirir um investimento com sobrepreço? Respondo: a investidora originária.

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

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

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

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

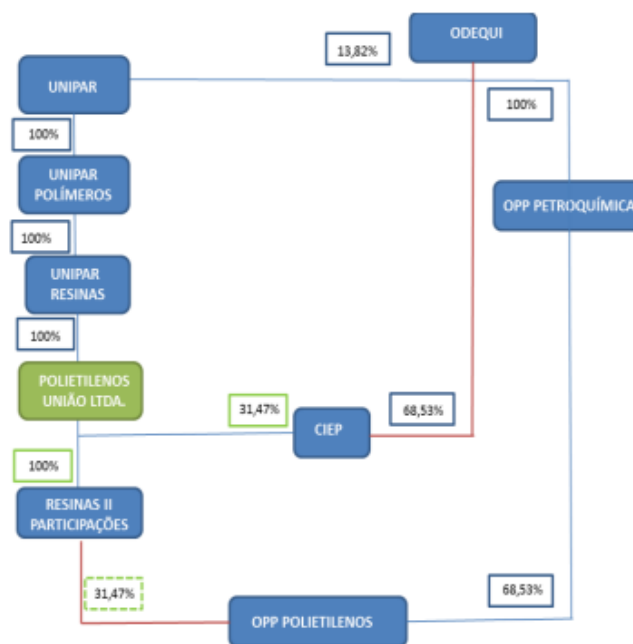
Mostra-se insustentável, portanto, ignorar todo um contexto histórico e sistêmico da norma permissiva de aproveitamento do ágio, despesa operacional, para que se autorize "pinçar" os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, promover uma interpretação isolada, blindada em uma bolha contábil, e se construir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

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

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

Com lastro nestes parâmetros e voltando ao caso dos autos, não há como acolher ao recurso voluntário quanto ao mérito da contenda.

Veja-se, de início, como a situação organizacional antes da geração do ágio foi apresentada pelo Conselheiro Relator:



O ágio foi gerado pela troca de ações realizadas entre a Polietilenos União Ltda e a CIEP. A imagem não deixa margem para dúvidas que as duas empresas envolvidas possuíam a ODEQUI como sócia direta ou indireta.

Portanto, a operação não ocorreu entre partes independentes, mas sim entre partes relacionadas, de modo que o ajuste realizado, especialmente quando se trata de permuta de ações, não ocorreu em condições normais de mercado.

Ademais, como bem registrado no relatório do acórdão recorrido, a Contribuinte, ainda que intimada e reintimada, não comprovou aspectos cruciais da operação para fins de comprovação do valor do ágio supostamente gerado. Veja-se o seguinte excerto do relatório do presente acórdão:

Conclui a autoridade autuante que é ilegítima a amortização do referido ágio pela QUATTOR QUÍMICA S/A em 2009, pelas seguintes razões:

1- A POLIETILENOS UNIÃO LTDA foi criada “exclusivamente para possibilitar o aparecimento de um ágio e ‘construir artificialmente’ uma situação que se encaixasse na norma da Lei 9.532/97, de maneira a possibilitar a dedução numa operação de incorporação reversa. No caso, o ágio não existiria sem a criação da empresa veículo. A sociedade investidora (POLIETILENOS UNIÃO LTDA), foi incorporada pela sua investida (CIEP), passando a denominar-se POLIETILENOS UNIÃO S/A.”

2- Não foi demonstrada real motivação para aquisição de investimento por valor superior ao custo original. “No caso, o ágio foi registrado na permuta de ativos entre a POLIETILENOS UNIÃO LTDA (empresa veículo) e a ODEBRECHT QUÍMICA S/A. Em resposta apresentada em 27/10/2014, a fiscalizada reconhece não poder informar o motivo da criação e existência da empresa Polietilenos União LTDA,

não apresenta folha de salários de funcionários, bem como não justifica o curto lapso temporal de existência da empresa”.

3- “A escrituração do ágio se assenta em pressuposto lógico de que a pessoa jurídica que o escritura sacrificou um ativo, recebendo em troca participação societária cujo valor, apurado pela equivalência patrimonial, seja inferior ao ativo sacrificado. No caso, constatou-se ausência de substrato econômico decorrente da aquisição de negócio comutativo entre partes independentes, com dispêndio de dinheiro e previsão de ganho. A fiscalizada não informa o fluxo financeiro dos valores que envolvem o referido ágio (constituído na permuta de ações), nem a forma de pagamento e tampouco os valores efetivamente desembolsados, conforme solicitados no TIF nº 15 (itens 5-i; 5-j; 5-k). Também não apresenta as contas (razão), diário, LALUR, LACS e demais solicitações inerentes à empresa veículo (TIF nº 15 – itens i – p) relacionadas pela fiscalização”.

4- O ágio amortizado é artificial, tendo em conta a “conduta de majorar o patrimônio, de forma a apropriar despesas que não foram efetivamente incorridas. A fiscalizada não apresentou o fluxo financeiro, indicação da forma de pagamento e valores efetivamente desembolsados, conforme solicitados no TIF nº 15 (itens 5-i; 5-j; 5-k). A operação foi feita apenas para reduzir o IRPJ e CSLL a pagar. Trata-se, portanto, de ágio interno artificial ou sem causa, ‘criado’ ou só para gerar economia interna, sem efetividade ou sem significado econômico, portanto, indevido, configurando autêntico abuso de direito”.

Ao final, assevera a autoridade autuante que, “Nessas condições, não vale regra de dedutibilidade da amortização do ágio prevista no art. 8º da Lei nº 9.532/97 e no art. 386 do RIR/99, posto que não há que se falar em incorporação, por simulação, abuso de direito e fraude à lei, em suma, por ilicitude do ato, que privilegia o interesse particular em detrimento do interesse público, violando diversos Princípios Constitucionais”.

Do transcrito, pode-se concluir que o fisco glosou a dedutibilidade fiscal do ágio por considerar que ela só teria sido possível a dedutibilidade pelo uso de empresa veículo; por não ter sido comprovada a razão da aquisição de investimento por valor superior ao original; por não ter sido informado o fluxo financeiro dos valores envolvidos, tampouco forma de pagamento ou valores desembolsados; também não foram apresentados os livros contábeis e fiscais da empresa tida como veículo na operação.

Por tudo isso, concluiu a autoridade fiscal que o ágio gerado foi artificial, interno e sem causa, sem efetividade ou significado econômico.

Tal conclusão, inclusive, vai de encontro a um dos argumentos utilizados pelo Ilustre Conselheiro Relator para prover o recurso voluntário. Veja-se o excerto do voto vencido:

Apesar de não ter ocorrido fluxo financeiro na operação de permuta de ações, o sacrifício econômico suportado pela Polietilenos União Ltda. não foi efetivamente

questionado pela Autoridade Fiscal, que não contestou o valor do ágio formado na operação, no valor de R\$ 167.741.430,21.

Os itens 3 e 4 acima são de clareza cristalina ao indicar que o fisco intimou o sujeito passivo a comprovar o sacrifício econômico suportado e que este não o fez, além de não apresentar os livros contábeis e fiscais da empresa veículo envolvida na operação.

Por estes fundamentos, o Colegiado houve por bem negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Maurício Novaes Ferreira