



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17227.721191/2022-17
ACÓRDÃO	1301-007.879 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EDRJ113 PARTICIPACOES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. EMPRESA VEÍCULO. ARTIFICIALIDADE DA INCORPORAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO.

O uso de empresa veículo, por si só, não invalida as operações societárias que transferiram o ágio da investidora original para a empresa investida, estando diretamente vinculada ideologicamente a um propósito negocial. Porém, se nesse contexto não ocorrer a confusão patrimonial entre a real investidora e investida, porque foi utilizada uma empresa com características de 'empresa-veículo', com a específica finalidade de viabilizar uma artificial confusão patrimonial entre investida e a aparente investidora, o aproveitamento tributário do ágio não é válido.

DESPESAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO.

A amortização, a qual se submete o ágio para o seu aproveitamento, constitui-se em espécie do gênero despesa, e, naturalmente, encontra-se submetida ao regramento geral das despesas, submetendo-se aos testes de necessidade, usualidade e normalidade.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2017

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

A adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas com amortização de ágio deduzidas indevidamente pelo contribuinte, encontra amparo nas normas que regem a exigência da referida contribuição, conforme o item "1" da alínea "c" do § 1º do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2017

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

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

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso e Eduarda Lacerda Kanieski, que lhe deram provimento.

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Iágaro Jung Martins, José Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista (substituto integral), Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente de análise de Recurso Voluntário interposto face a Acórdão de 1ª instância que considerou a “Impugnação Improcedente”, tendo por resultado “Crédito Tributário Mantido”.

2. Foram lavrados Autos de Infração (AIs) de IRPJ (e-fls. 1086/1093) e de CSL (e-fls. 1079/1085) do ano-calendário de 2017, em razão de (i) dedução de despesas não necessárias e (ii) não recolhimento de estimativas. O Contribuinte tomou ciência deles em 02/12/2022 (e-fls. 1215/1218). A autuação se encontra assim sumarizada no “Termo de Verificação Fiscal” (TVF), de e-fls. 1098/1124):

2.1. Os AIs foram lavrados em desfavor do Contribuinte porquanto figura como sucessora da empresa ALVEAR Participações S/A, CNPJ 03.195.007/0001- 02, em vista da incorporação desta por aquela.

2.2. Em relação à referida despesa, a Fiscalização dispõe que ela foi constituída em virtude de ágio gerado com o uso de empresa-veículo. Traz, em síntese, as considerações a seguir:

- o contribuinte inicialmente fiscalizado (ALVEAR) foi incorporado por EDRJ113 Participações LTDA — CNPJ 08.833.594/0001-23, conforme Ata de Assembleia Geral Extraordinária realizada em 29/04/2022 e registrada na JUCERJA em 04/05/2022 sob o nº 00004873116;
- no exame da contabilidade de 2017 da fiscalizada - ALVEAR PARTICIPACOES S/A, em sua Conta Contábil 324030001 - Dedutível (analítica) que é de hierarquia inferior da conta 32403 — Amortização de Ágio em Investimento (sintética), demonstra esta despesa como dedutível;
- o ágio teria sido gerado quando a empresa SPINACIA PARTICIPAÇÕES S/A — CNPJ 09.356.432/0001-04 - comprou a ALVEAR PARTICIPACOES S/A, em 05/08/2011 e, posteriormente, nesta mesma data, no aumento de capital social;
- em 20/08/2012, a ALVEAR PARTICIPACOES S/A (adquirida anteriormente pela SPINACIA) incorporou a empresa que a adquiriu (SPINACIA PARTICIPAÇÕES S/A), de modo que o Ágio gerado na aquisição que era da SPINACIA passou a ser usado pela ALVEAR. Resumo: A empresa que adquiriu acabou sendo incorporada pela adquirida.

2.3. Feita essa breve síntese, o TVF passa a dispor sobre o histórico da empresa SPINACIA PARTICIPAÇÕES S/A:

- constituída em 29/01/2008, situando-se na Rua da Candelária, nº 79 — Cobertura 01 (parte), na Cidade do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro;

- na constituição, constava Capital Social inicial de R\$ 800,00 com integralização de 10% (R\$ 80,00);
- os acionistas eram o Sr. Eduardo Duarte — CPF 024.974.417-15 e Sra. Simone Bürck Silva — CPF 843.420.307-30, os quais possuíam muitas empresas em seus nomes no ano de 2008 e várias delas no endereço Rua da Candelária, n° 79 — Cobertura 01 (parte), na Cidade do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro;
- a empresa SPINACIA PARTICIPACOES S/A não apresenta movimento de 02/2008 a 01/2010 na Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social — GFIP (hoje SEFIP) e a partir de 02/2010 a 12/2012 sequer entregou esta declaração;
- em relação ao IRPJ, viu-se o seguinte: o na declaração do ano-calendário 2008 (Lucro Presumido) já aparecem como sócios as empresas BR MALLS DESENVOLVIMENTO E PARTICIPACOES LTDA — CNPJ 09.036.415/0001-90, com 99,90% das cotas, e ECISA PARTICIPACOES S/A — CNPJ 07.749.876/0001-84, com 0,10%; o não há movimento operacional neste ano, restando claro que o Sr. Eduardo e Sra. Simone, constituidores da empresa, não fizeram movimentos em termos operacionais, como também os novos proprietários; houve mudança de endereço da Rua da Candelária 79 para Rua Borge de Medeiros 633, salas 102, 103 e 104. Este endereço é o mesmo da sócia BR MALLS DESENVOLVIMENTO E PARTICIPACOES LTDA e da ECISA PARTICIPACOES S/A.
- na Junta Comercial do Rio de Janeiro há 3 atas registradas no ano de 2008, nas quais não consta a informação sobre a venda dos constituidores da empresa e aquisição dos novos proprietários que inclusive aparecem na DIPJ ano-calendário 2008;
- na declaração dos anos-calendário 2009 e 2010 (Lucro Presumido) a empresa SPINACIA continua sem movimento operacional, Serviços Prestados por Pessoa Física sem Vínculo Empregatício, Ordenados, Salários, Comissões, Gratif. e Outras Remunerações a Empregados e com GFIP sem movimento;
- o Capital Social registrado passou de R\$ 800,00 para R\$ 1.000.800,00, em 2008, e de R\$ 1.000.800,00 para R\$ 40.251.576,69, em 2010;
- a DIPJ do ano-calendário 2010 foi recepcionada pela Receita Federal em 27/06/2011 com o valor de Capital Social que não existia para o ano;
- Na declaração do ano-calendário 2011 (Lucro Presumido) a empresa SPINACIA começa a apresentar receita operacional, porém sem Vínculo Empregatício, Ordenados, Salários, Comissões, Gratif. e Outras Remunerações a Empregados e com GFIP sem movimento. Abaixo, as receitas declaradas:

o 1º Trimestre - Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 32% - R\$ 582,11;

o 2º Trimestre - Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 32% - R\$ 26.468,24;
 o 3º Trimestre - Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 32% - R\$ 116.578,11;
 e o 4º Trimestre - Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 32% - R\$ 3.373.189,02;

- ainda na declaração do ano-calendário 2011, destaca a Ficha 62 - Participação Permanente em Coligadas ou Controladas, na qual consta o registro da aquisição da empresa ALVEAR Participações S/A pela SPINACIA, conforme excerto abaixo (e-fls. 971):

Ficha 62 - Participação Permanente em Coligadas ou Controladas

0001. CNPJ: 03.195.007/0001-02	
Pais: BRASIL	
Nome Empresarial: ALVEAR PARTICIPACOES SA	
Valor	130.070.812,33
Percentual sobre o Capital Total	67,34%
Percentual sobre o Capital Votante	67,34%
Resultado de Equivalência Patrimonial	0,00

2.4. A partir dessas explanações, entendeu a Fiscalização que a ideia não era comprar uma empresa que não fazia nada (falta de propósito), mas sim poder usá-la para posteriormente reverter o ágio gerado na compra da ALVEAR PARTICIPACOES S/A.

2.5. Dispõe que a empresa **SPNACIA não sobreviveria sem servir como veículo à operação de aquisição da ALVEAR**, uma vez que restou demonstrado que ela nunca atuou e nunca atuaria operacionalmente. É uma “uma sociedade efêmera, que nasceu para morrer ou para ser extinta tão logo fosse cumprido seu papel na operação. Trata-se enfim de um “CNPJ de Prateleira”. Resta claro, que quem negocia é o grupo BR MALLS, antecipando um custo e se aproveitando de um benefício fiscal por força de uma despesa. Em situações como a descrita, considerado o disposto nos arts. 385 e 386 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99), descaberia falar em apropriação de ágio por parte da investida (fiscalizada), quando resta indiscutível que quem incorreu no suposto sobrepreço foi a pessoa jurídica real investidora (real adquirente). A amortização do ágio que passou a existir no patrimônio da investida (fiscalizada) somente poderia sensibilizar seu lucro real caso se verificasse a sua extinção, ou da investidora (real adquirente), mediante incorporação, fusão ou cisão entre elas promovida, por meio da qual o ágio subsistisse evidenciado apenas no patrimônio resultante desta operação, na forma do art. 7º da Lei nº 9.532/97.

2.6. Reforça que não se trata de desqualificar a operação de incorporação reversa em virtude da utilização da empresa veículo, mas de simplesmente compreender que para que a despesa de ágio a ser amortizada seja realmente dedutível, na forma do art. 299 do RIR/99, é fundamental que ela seja necessária a operação da empresa. Assim, a aquisição de uma empresa que sequer possui qualquer atividade operacional e simplesmente existe em função da economia de imposto não pode ser oponível ao fisco, por descumprir expressamente a obrigatoriedade da necessidade desta empresa.

2.7. Ademais, em vista da referida glosa **lançou de ofício multa isolada pelo não pagamento de estimativa** após recomposição da base de cálculo de CSLL e IRPJ.

3. Irresignado, em 30/12/2022 (e-fls. 1126), o Contribuinte apresentou Impugnação (e-fls. 1127/1163), em que arguiu, em síntese:

3.1. que ocorreu uma operação que a própria lei contempla como hipótese para que sejam **atribuídos efeitos fiscais à amortização do ágio**: SPINACIA adquiriu investimentos em ALVEAR, com ágio, e foi por ela incorporada. Tal operação encontra amparo nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997. A lei não impõe a necessidade de a investidora ser a fonte primária dos recursos financeiros aplicados na aquisição do investimento. Assim, aduz serem descabidos os argumentos da fiscalização, quais sejam: i) originalmente, os recursos financeiros utilizados na aquisição de ALVEAR eram do Grupo BRMALLS, tendo eles sido transferidos à SPINACIA como investimentos de curta duração; e ii) SPINACIA seria desprovida de substância econômica, razão pela qual ela não seria oponente ao Fisco.

3.2. que em relação à empresa SPINACIA, explica que era uma "empresa de prateleira" e, por essa razão, foi comprada pelo Grupo BRMALLS por preço insignificante. Após sua aquisição, teve seu objeto social alterado para também incluir a atividade de exploração de shopping centers e prédios comerciais, adquiriu ativos relacionados à referida atividade e auferiu receitas decorrentes da locação/cessão de uso de lojas, no ano de 2011. Ainda menciona que a não apresentação de GFIP por SPINACIA, quando muito, seria um mero descumprimento de obrigação acessória estabelecida pela legislação previdenciária, sem nenhuma repercussão no crédito tributário ora em discussão.

3.3. controverte o **lançamento referente à CSLL**, pois, no seu entender, inexistente norma que determine adição de despesas com amortização de ágio ao lucro líquido para fins de apuração da base de cálculo da CSLL. Frisa que nem todas as normas de IRPJ são aplicáveis automaticamente à CSLL. Assim, para fins de CSLL, podem ser deduzidas quaisquer despesas que tenham sido levadas em consideração na apuração do lucro líquido do exercício e para as quais não haja norma que determine sua adição.

3.4. aduz ser **descabida a cobrança da multa isolada e da multa de ofício sobre as mesmas bases**. Isso porque a cobrança de duas multas em razão da mesma infração configura patente "bis in idem". Ressalta que a impossibilidade de cumulação das multas de ofício e isoladas em razão do princípio da consunção foi, inclusive, reconhecida pela Súmula CARF nº 105. Ainda cita que o lançamento da multa isolada **deveria ter sido formalizado por meio de auto de infração específico** em razão do que dispõem os artigos 9º do Decreto nº 70.235/1972 e 38 do Decreto nº 7.574/2011.

3.5. Por fim, menciona que artigos 59 da Lei 8.383/1991 e 61 da Lei nº 9.430/1996 **não preveem a possibilidade de cobrança dos juros sobre a multa de ofício**.

4. Sobreveio deliberação da Autoridade Julgadora de piso, consubstanciada no Ac. nº 103-012.876 – 5ª TURMA/DRJ03, proferido em sessão realizada em 10/08/2023 (e-fls. 1227/1242),

de que se deu ciência ao Contribuinte em 1º/09/2023 (e-fls. 1253), cuja ementa foi vazada nestes termos:

“Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2017

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2017

DESPEAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO.

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

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 2017

DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. REPERCUSSÃO DOS AJUSTES DO LUCRO REAL PARA A BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

A lei somente permite que a amortização de ágio afete a apuração do lucro real e nas condições por ela estabelecidas. Desnecessária, assim, norma que determine a adição, ao lucro líquido, de valores cuja dedução somente é permitida no âmbito do lucro real.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

5. Irresignado, em 20/09/2023 (e-fls. 1255), o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 1256/1288), em que, sinteticamente, repisa as razões de Impugnação.

VOTO

Conselheiro **Rafael Taranto Malheiros**, Relator

6. O recurso é tempestivo (e-fls. 1253 e 1255), pelo que dele se conhece.

MÉRITO

Amortização de ágio

7. Quanto à matéria, a DRJ se manifestou nestes termos:

“Como se vê, a discussão gravita em torno da glosa de ágio utilizado na dedução da base de cálculo de IRPJ e CSLL, no ano-calendário de 2017. A despesa advém da aquisição de um percentual da sociedade ALVEAR Participações S/A pela SPINACIA Participações S/A (denominada empresa veículo), sendo esta, em momento posterior, incorporada por aquela.

A impugnação, em síntese, funda-se na tese de não haver restrições legais ao aproveitamento fiscal do ágio decorrente de processos de incorporação ou fusão. Explica inexistir, no texto legal, qualquer referência à necessidade de a investidora ser a fonte primária dos recursos financeiros aplicados na aquisição do investimento.

De saída, esclarece-se que, nos termos do TVF, não se verifica que a fiscalização pretendeu afastar a aplicação dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 por conta da incorporação societária se valendo de empresa veículo. O que se extrai dos autos é que a despesa glosada não se amoldou como necessária à operação da empresa, condição exigida na legislação para que seja dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Vejamos: [transcreve item ‘26’ do TVF, parcialmente transcrito no subitem ‘2.6’ deste Acórdão]

De acordo com o Fisco, a empresa SPINACIA Participações S/A, constituída no ano de 2008 e no mesmo ano vendida à BR MALLS Participações, não apresentou movimentações operacionais de 2008 a 2010, realizando neste período, basicamente, um aumento do capital social, primeiramente, de R\$ 800,00 para R\$ 1.000.800,00, e, em seguida, para R\$ 40.251.576,69. Na DIPJ de 2011, verificaram-se receitas brutas trimestrais de R\$ 582,11, R\$ 26.468,24, R\$ 116.578,11 e R\$ 3.373.189,02, do primeiro ao quarto trimestre, respectivamente. Neste mesmo período, constatou-se o registro da aquisição da empresa ALVEAR Participações S/A pela SPINACIA.

Ocorre que em 2012 a empresa ALVEAR Participações S/A incorporou a SPINACIA Participações S/A.

*A relação negocial que se deu entre tais empresas, conforme se extrai dos autos, visou uma reestruturação societária que, ao final, restou o aparecimento de ágio a ser amortizado em decorrência da mencionada incorporação, com o **único objetivo de criar despesas dedutíveis** que, ao fundo, não existiriam se não houvesse a utilização da referida empresa veículo.*

Observa-se que a contabilização e a efetiva amortização do ágio decorreram da incorporação de sociedade sem propósito negocial e sem função econômica, a não ser a tributária.

Veja que na própria peça de defesa, a Impugnante reconhece que a BR MALLS Participações adquiriu a empresa SPINACIA Participações S/A por um valor

insignificante, em 2008, sendo posteriormente a SPINACIA utilizada para adquirir, com ágio, percentual relevante da ALVEAR Participações S/A.

O questionamento feito no TVF e que se revela pertinente é acerca da necessidade de tal operação societária para o grupo BR MALLS, haja vista ter sido este que efetivamente realizou a aquisição empresarial com ágio, o que demonstra que a operação poderia ocorrer mesmo se a empresa SPINACIA Participações S/A inexistisse.

É cediço que despesas passíveis de serem dedutíveis devem se amoldar aos critérios da essencialidade, normalidade e usualidade, nos termos do artigo 299 do RIR/1999. Logo, é hialino que a amortização de ágio, por configurar espécie de despesa, também deve observar tal regra. Oportuno trazer decisão do CARF em que fixa tal entendimento: [transcreve ementa e trecho do voto vencedor, p. m., proferido pelo Red. Des. Cons. André Mendes de Moura em sede do Ac. nº 9101-004.498, s. 06/11/2019]

(...)

Portanto, não é difícil perceber que o real adquirente é o grupo BR MALLS, e não a Spinacia.

Ressalta-se que, no caso de uma incorporação, para que o ágio registrado seja dedutível nos termos dos artigos 7º da Lei nº 9.532/97, e 386 do RIR/99, deve a pessoa jurídica que efetivamente suportou o ágio pago na aquisição de um investimento incorporar esse investimento, ou ser incorporada por ele. O ágio deve ser de fato pago por alguma das pessoas jurídicas que participam da incorporação, fusão ou cisão societária. Se assim não for, será impossível o ágio ir de encontro com o investimento que lhe deu causa.

Em sua defesa, a Impugnante alega que a não apresentação de GFIP pela Spinacia configuraria mero descumprimento de obrigação acessória, sem nenhuma repercussão no crédito tributário discutido. Acrescenta que no ano calendário de 2011, a SPINACIA auferiu receitas tributáveis em torno de R\$ 3,5 milhões em razão da celebração de diversos instrumentos particulares de locação e/ou cessão de uso de lojas comerciais com diversos lojistas.

Entretanto, não se dispõe a elucidar como auferiu a referida receita, haja vista a inexistência de pagamento de funcionários. Ora, se a receita advinha de locações, é razoável indagar quem confeccionava os contratos, aprovava cadastros de clientes, controlava finanças etc. Nada disso foi evidenciado no curso do procedimento fiscal tampouco em sede de recurso.

Isso posto, resta evidente que a criação e as operações societárias mencionadas fazem parte de uma série de eventos que não aconteceriam, a não ser pela tentativa

de enquadrar as operações na legislação aplicável à dedução de ágio, de forma a reduzir a tributação.

Também não se consegue encontrar nenhum sentido na explicação dada pela Impugnante sobre a utilização da empresa veículo pelo grupo BR MALLS. Segundo a recorrente, buscou-se evitar burocracia. Explica que, à época dos fatos, a criação de uma empresa demorava pelo menos 30 dias. Assim, com um custo semelhante ao que gastaria com advogados e despachantes na constituição e legalização de uma nova sociedade o grupo teria optado pela aquisição de uma empresa chamada ‘de prateleira’, a Spinacia.

Ocorre que a Recorrente não demonstra a referida equivalência entre os custos de constituição de uma empresa e os de aquisição de uma sociedade denominada ‘de prateleira’, de modo a não comprovar o que alega. Oportuno ainda destacar que o TVF consigna inexistir registro da operação de compra e venda da Spinacia na junta comercial, o que foi requerido no curso do procedimento fiscal, mas não fora apresentado [subitem ‘17.1.7’ do TVF].

Como se vê, não se enxerga a motivação econômica para as operações societárias aqui analisadas. O que houve foi um rearranjo que buscou ser juridicamente válido, mas sem substrato econômico, haja vista a utilização de empresa veículo efêmera cujo único intuito era redução da carga tributária.

*Apesar de ser uma operação formalmente lícita, **não contém substância negocial.** Foi criada para contornar norma tributária, em prejuízo ao Erário. Logo, mantém-se a glosa” (grifou-se; negritou-se).*

8. Primeiramente, a Interessada aduz que “[a] despeito dos trechos acima transcritos, em que a DECISÃO parece delimitar a controvérsia à aplicação do **art. 299 do RIR/99** às despesas com amortização de ágio, ela também afirma que a dedutibilidade fiscal do ágio não estaria autorizada pelo **art. 7º da Lei nº 9.532/97** porque não teria ocorrido a confusão patrimonial entre ALVEAR e o chamado real adquirente”. Se alude à matéria desta norma é porque tanto TVF quanto Impugnação a mencionam.

9. Em seguida, quanto ao ágio, afirma, em síntese, que a jurisprudência da “CSRF vem se consolidando no sentido de cancelar autuações fiscais que rejeitam os efeitos dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 sob a alegação genérica de ausência de propósitos negociais na utilização de ‘empresa veículo’; ou seja, quando a fiscalização não aprofunda suas investigações no sentido de demonstrar a existência de vícios no negócio jurídico praticado que seriam capazes de desqualificar a pessoa jurídica”. Sem razão, pelo que se concorda com a DRJ.

9.1. Começando pelo final, diga-se que não há “alegação genérica de ausência de propósitos negociais na utilização de ‘empresa veículo’”: sua falta de aptidão para levar adiante as mudanças societárias é comprovada. Se a existência da SPINACIA não chega a ser efêmera, pois foi constituída em fevereiro de 2008, sua “operacionalidade” o é, só começando a auferir receitas em

2011, ano em que adquiriu a ALVEAR, sendo reversamente incorporada por esta 1 ano depois de sua compra; realizou poucos lançamentos contábeis, nenhum ligado à atividade comercial; a principal razão negocial apontada para sua constituição é a “burocracia” para abertura de empresas no país; os recursos se originam da BRMALLS 8 meses antes da aquisição da ALVEAR; a imbricação com aquela empresa é tal, assim como a artificialidade das operações da SPINACIA, que não há sequer registro em ata ou no livro de acionistas que mencionem a venda, em 2008, dos constituidores desta, sr. Eduardo e sra. Simone, àquela e à ECISA, nem alteração de seu quadro societário, ocorrida em 2009, que não foram apresentadas mesmo sendo objeto de intimação (e-fls. 743/744), “por se tratarem de documentos de 2008”.

9.2. Ademais, equivocou-se quanto à jurisprudência da 1ª Turma da CSRF em relação à hipótese vertente, que está consolidada neste sentido, por exemplo, que também refuta a alegação recursal no sentido de que “os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 dispensam qualquer motivação negocial, por serem normas indutoras do comportamento do contribuinte”:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. EMPRESA VEÍCULO. INCORPORAÇÃO.

O uso de empresa veículo, por si só, não invalida as operações societárias que transferiram o ágio da investidora original para a empresa investida, estando diretamente vinculada ideologicamente a um propósito negocial. Porém, se nesse contexto não ocorrer a confusão patrimonial entre a real investidora e investida, porque foi utilizada uma empresa com características de ‘empresa-veículo’, com a específica finalidade de viabilizar uma artificial confusão patrimonial entre investida e a aparente investidora, o aproveitamento tributário do ágio não é válido.

(...)

VOTO

(...)

2 MÉRITO

2.1 RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

2.1.1 POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO PARA VIABILIZAR A AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

(...)

De igual forma, não se pode olvidar que o contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio de maneira que melhor lhe convém, com vistas à redução de custos e despesas, inclusive à redução dos tributos, sem que isso implique, necessariamente, qualquer ilegalidade.

Entretanto, o que não se admite atualmente é que os atos e negócios praticados se baseiem em aparente legalidade, sem qualquer finalidade empresarial ou negocial, para disfarçar o real objetivo da operação, quando unicamente almeje reduzir o pagamento de tributos.

Nota-se, assim, que o direito ao planejamento tributário não pode ser absoluto, há que haver uma conformação entre a existência do direito e o modo como se exerceu esse direito.

(...) (Ac. nº 9101-007.067, s. 11/07/2024, Rel. Cons. Fernando Brasil de Oliveira Pinto, v. q.).

9.3. Também, não se apontou vícios no negócio jurídico, como visto.

10. Quanto ao argumento de que “o art. 299 do RIR/99 dispõe sobre os requisitos gerais de dedutibilidade de despesas operacionais, enquanto que a dedutibilidade das despesas com amortização de ágio é objeto de normas específicas (i.e., os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97)”, também não assiste melhor sorte à Interessada.

10.1. É que, não lhe socorrendo o mencionado art. 7º, como visto, teve dificuldade em apresentar a motivação e o substrato econômico da operação, caracterizando a desnecessidade da despesa. Cingiu-se a alegações de que “a burocracia sempre foi um dos maiores entraves ao desenvolvimento do Brasil”, ensejando a aquisição de “sociedades de prateleira”, “que ainda não iniciaram suas atividades. Essas empresas são normalmente adquiridas pelo investidor por valor semelhante ao que gastaria com advogados e despachantes na constituição e legalização de uma nova sociedade”, mesmo enfraquecendo seu argumento de que a “comprovação da equivalência dos custos envolvidos nas duas opções é totalmente irrelevante”.

10.2. Quanto ao mais, acede-se à jurisprudência ora dominante na 1ª Turma da CSRF, que caracteriza a amortização como espécie do gênero despesa:

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

Ano-calendário: 2012

(...)

DESPEAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO.

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

DESPEAS. FATOS ESPONTÂNEOS.

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

(...)” (Ac. nº 9101-006.939, s. 07/05/2024, Rel. Consa. Edeli Pereira Bessa, v. q.).

11. Adiante, de modo genérico, a Interessada afirma que o aproveitamento fiscal do ágio “*seria possível independentemente da participação de SPINACIA; caso ALVEAR tivesse sido adquirida por outra empresa qualquer do Grupo BRMALLS, ainda assim nasceria o direito ao aproveitamento fiscal do ágio, bastando que a investidora incorporasse ALVEAR (ou vice-versa)*”. No caso, ocorreu o seguinte, conforme a Fiscalização, com que se concorda:

17.1.4 Qual a finalidade do Sr. Eduardo e Sra. Simone de constituir uma empresa no mês 02/2008 com Capital Social de R\$ 800,00 e apenas integralizar R\$ 80,00 (valor não significativo) e em Ata de Assembleia Geral Extraordinária Realizada em 27 de Maio de 2008 já registrarem que não são mais acionista[s]. Não há menção a valor de pagamento pela venda. Lembramos que nesta época não foi realizado movimentação operacional e constava em um endereço que já há várias empresas dos dois. Esse fato de constituir empresa e vendê-la em pouco tempo sem movimento operacional é fato comum aos dois. [...];

17.1.5 Como registrado em Ata de Assembleia Geral Extraordinária Realizada em 27 de Maio de 2008, já aparecem como Diretores o Sr. LEONARDO MATHESON DRUMOND— cpf 611.392.467-04 e o Sr. LUIZ ALBERTO QUINTA — cpf 211.293.471-68 (representante dos novos donos), sendo que estes iriam receber ou receberam e não declararam (a empresa), valor mensal de R\$ 380,00 e como já citado anteriormente não há GFIP com contribuinte individual declarado e nem há Serviços Prestados por Pessoa Física sem Vínculo Empregatício ou custo com Ordenados, Salários, Comissões, Gratif. e Outras Remunerações a Empregados no IRPJ ano-calendário 2008;

17.1.6 Analisando os fatos mencionados nesses últimos dois parágrafos, resta claro que esta Ata foi registrada com várias inconsistências para dar a impressão de uma compra com propósitos econômicos comum, ou seja, para gerar lucro com seu funcionamento participando de outras empresas ou operacionalmente. Vamos ver na sequência que a finalidade foi apenas comprar uma empresa, sem movimento operacional para que ela adquirisse uma outra assim gerando um ágio e depois ser incorporado reversamente por esta adquirida para poder ser aproveitado o ágio como despesa, pois se a adquirida tivesse lucro, este não poderia ser usado como despesa porque o valor entraria na Spinacia como Equivalência Patrimonial e a adquirida (ALVEAR) pagaria os impostos sem o benefício do ágio que é da SPINACIA;

12. Também, afirma que “*por meio da Nota Explicativa da CVM à Instrução nº 349/2001, o próprio Poder Executivo, por uma de suas autarquias (a CVM), reconhece, expressamente, que o registro de ágio por uma pessoa jurídica, inclusive um veículo criado após a aquisição dos investimentos de terceiros, com a subsequente incorporação da empresa investidora é apta a gerar a dedutibilidade do ágio nos termos dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, independentemente da existência de motivação negocial*”. Não se sabe de onde tirou esta

conclusão, se nem a norma nem o interpretativo falam sobre isso. Nem poderiam. Não cabe à referida autarquia regulamentar a apuração de lucro tributável; o que fez foi dispor sobre o tratamento contábil do ágio, se este for dedutível, conforme estabelecido na Instrução CVM nº 319, de 1999, com a alteração do art. 1º da Instrução CVM nº 349, de 2001.

13. Enfim, conforme o exposto, é inócua a alegação de que, com a edição da Lei nº 12.973, em 2014, “*não foi introduzida qualquer alteração para vedar o aproveitamento fiscal de ágio quando houvesse a participação de empresa veículo*”, tipo de pessoa jurídica consagrado na doutrina e nas jurisprudências administrativo e judicial tributárias, caracterizada no caso.

Adição do ágio na base de cálculo da CSLL

14. A DRJ assim dispôs sobre a matéria:

“Em relação à CSLL, a Recorrente dispõe que não são todas as normas de IRPJ que se aplicam à contribuição. Assim, sustenta inexistir previsão legislativa que determine a adição do ágio amortizado à base de cálculo da CSLL. Logo, defende a possibilidade de dedução da referida despesa.

Como já visto, o ágio é despesa e, portanto, submetido ao regramento geral das disposto no artigo 47 da Lei nº 4.506/1964, base legal para o artigo 299 do RIR/99, o qual se reproduz abaixo:[...]

O artigo 13 da Lei nº 9.249/1995 dispõe da seguinte forma: [...]

Da leitura conjunta dos dispositivos acima, pode-se extrair que se trata de hipóteses de despesas indedutíveis tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, incluindo expressamente as situações previstas no art. 47 da Lei nº 4.506/1964.

Dito isto, conclui-se que em relação à despesa de amortização de ágio submetida ao regramento geral das despesas operacionais não há que se falar em ausência de previsão normativa para a sua adição à Base de Cálculo da CSLL

Nesta senda, o CARF decidiu:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. REPERCUSSÃO DOS AJUSTES DO LUCRO REAL PARA A BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

A lei somente permite que a amortização de ágio afete a apuração do lucro real e nas condições por ela estabelecidas. Desnecessária, assim, norma que determine a adição, ao lucro líquido, de valores cuja dedução somente é permitida no âmbito do lucro real.

Logo, entende-se não haver reparos a serem feitos no lançamento ora questionado” (grifou-se; negritou-se).

15. A Interessada começa afirmando que o art. 299 do RIR/99, de idêntica redação ao art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, “*aplica-se apenas ao IRPJ, e não há, na legislação de CSL,*

dispositivo que condicione a dedutibilidade de despesas à comprovação de sua necessidade, normalidade ou usualidade". Na prática, qualquer coisa que ela resolver que é despesa é dedutível da base de cálculo deste tributo, o que não se admite, pelo que se concorda com a DRJ e se acede à jurisprudência da 1ª Turma da CSRF, infra, ora prevalente e mais recente do que a mencionada pela Interessada¹:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. INDEDUTIBILIDADE. ARTIGO 13 DA LEI Nº 9.249/1995.

As despesas desnecessárias, nos termos do artigo 47 da Lei nº 4.506/1964, são indedutíveis na apuração da base de cálculo da CSLL, por força do artigo 13 da Lei nº 9.249/1995.

(...)

Voto

(...)

Mérito

(...)

2) Inaplicabilidade do requisito da necessidade à base de cálculo da CSLL:

A recorrente manifesta que não se aplica o artigo 13 da Lei nº 9.249/1999, na medida em que o artigo 47 da Lei nº 4.502/1964 [rectius, nº 4.506/1964] refere-se especificamente ao lucro real. [...]

Pode-se ver que o caput do artigo 13 da Lei nº 9.249/1995 é aplicável à apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Esse dispositivo legal fixou a vedação de algumas deduções, independentemente da vedação estabelecida pelo artigo 47 da Lei nº 4.506/1964, que está assim redigido: [...]

Está patente que o artigo 47 da Lei nº 9.249/1995 é a matriz legal do artigo 299 do RIR/99. Essa matriz legal regula as despesas operacionais, estabelecendo seus contornos normativos. Calha ter em conta que, na época da edição da Lei nº 4.506/1964, a CSLL sequer existia. No entanto, o artigo 13 da Lei nº 9.249/1995 importou para a CSLL os contornos normativos de dedutibilidade das despesas operacionais, antes aplicáveis apenas ao imposto de renda. Nesse seguir, quando não se aprova a dedutibilidade de despesa, na apuração do IRPJ, por julgá-la desnecessária, nos termos do artigo 47 da Lei nº 9.249/1995, também não se admite que a mesma despesa seja dedutível na apuração da base de cálculo da CSLL. Diante disso, já tendo negado provimento à dedutibilidade das despesas financeiras e da variação cambial passiva, na determinação do lucro real, cabe também negar provimento ao pleito, no tocante à dedutibilidade dessas despesas, na apuração da base de cálculo da CSLL". (grifou-se) (Ac. nº 9101-003.931, s. 05/12/2018, Rel. Cons. Flávio Franco Corrêa, p. m.).

¹ Ac. nº 9101-001.510, s. 20/11/2012, Rel. Cons. João Carlos de Lima Junior, p. u.

16. Ainda, não se concorda em “*que os argumentos utilizados pelas autoridades fiscais para sustentar a glosa da amortização fiscal do ágio, para fins de IRPJ, não são aplicáveis à CSL*”. Já me manifestei sobre a matéria quando, por exemplo, relatei o processo nº 10980.728290/2013-40, em que se proferiu o Ac. nº 1301-006.697, em sessão realizada em 17/10/2023, sendo o meu voto vencedor por maioria qualificada, entendendo a questão conforme o “voto” proferido em sede do Ac. nº 9101-004.277, em sessão realizada em 10/07/2019, tendo por Redator *ad hoc* o Conselheiro André Mendes de Moura:

“Voto

(...)

3) Dedutibilidade das despesas de amortização de ágio na base de cálculo da CSLL

Compulsando o Termo de Verificação Fiscal, vê-se que o lançamento da CSLL se deu como reflexo do IRPJ. De acordo com a Fiscalização, o não atendimento aos requisitos de dedutibilidade dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 justificou tanto o lançamento de IRPJ quanto o de CSLL, uma vez que à contribuição seriam aplicáveis as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto, por força do art. 57 da Lei nº 8.981/1995.

(...)

Enquanto a contribuinte defende que não precisava adicionar a despesa deduzida, a PGFN sustenta que a referida rubrica, antes disso, nem mesmo configurava despesa dedutível, no que toca à CSLL.

(...)

Analisando o tema, simplesmente não vejo como prosperar a alegação de que inexistente previsão legal que determine a adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas de amortização de ágio que sejam indedutíveis para fins de apuração do lucro real.

O art. 2º da própria Lei nº 7.689/1988, que instituiu a CSLL, figura entre os elencados como fundamento legal do lançamento objeto dos presentes autos e traz impedimento à dedução da amortização de ágio no âmbito da contribuição: [ressalta itens ‘1’ e ‘4’ da alínea ‘c’ do § 1º]

O artigo ordena a adição do resultado negativo e a exclusão do resultado positivo decorrentes da avaliação de investimentos pelo MEP. Consistindo o ágio em desdobramento do investimento; sua amortização tem o condão de alterá-lo, enquadrando-se no item 1 da alínea ‘c’ transcrita.

(...)

Assim, se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é um método de avaliação deste investimento, logicamente a amortização que reduz o ágio/deságio compõe ‘lato sensu’ o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, que, sendo positivo ou negativo, não deve impactar a base de cálculo da CSLL, conforme os itens 1 e 4 da alínea ‘c’ do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/1988.

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN para reformar o acórdão recorrido na parte em que este conclui pela dedutibilidade das despesas de amortização de ágio na base de cálculo da CSLL com fundamento na tese de que inexistente previsão legal para a adição de tais despesas, mesmo que consideradas indedutíveis na apuração do lucro real, à base de cálculo da contribuição” (negritos do original; grifou-se).

Possibilidade de cumulação de multas de ofício e isolada e lançamento desta

17. Quanto às matérias, assim dispôs a DRJ, declarando-se a “concordância com os fundamentos da decisão recorrida”, que serve de “fundamentação da decisão”², nos termos do inc. I do § 12 do art. 114 do RICARF:

“A Impugnante também se insurge contra a cobrança cumulativa da multa isolada e da multa de ofício, sob o argumento de que as duas multas se deram em razão da mesma infração e, portanto, configura ‘bis in idem’. Menciona que o CARF já se posicionou acerca da referida cumulatividade das exações, entabulando seu entendimento na Súmula CARF nº 105.

No caso, a multa isolada aplicada está prevista na alínea b do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, ao passo que a multa de ofício consta no inciso I do art. 44 da mesma Lei. Transcrevem-se os dispositivos para melhor análise. [...]

É verdade que as referidas multas recaem sobre o mesmo contribuinte. Entretanto não há como reconhecer que haja a mesma identidade em relação ao critério material (verbo + complemento), uma vez que o complemento delas é diverso. Enquanto o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano. Em outras palavras, a multa isolada aqui tratada penaliza o descumprimento do dever de antecipar o recolhimento dos tributos e independe do resultado apurado ao final do ano-calendário e da eventual aplicação de multa de ofício.

Ademais, o texto normativo determina a cobrança, não de forma alternativa, e sim de forma cumulativa. Assim, resta evidente que deve haver a exigência da multa de ofício e da multa isolada.

Quanto à Súmula CARF nº 105, é cediço que ela se aplica apenas em relação a multas isoladas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, IV, da Lei nº 9.430/96, ou seja, tendo como referência infrações cometidas antes das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007.

Nesse sentido, decidiu o CARF no acórdão nº 9101-006.255 – CSRF / 1ª Turma: [...]

² Quanto à possibilidade de cumulação, após o ano de 2007, já me manifestei neste sentido por diversas vezes, p. ex., quando designado redator para o voto vencedor no Ac. nº 1301-007.741, s. 19/02/2025, v. q.

A interessada também argumenta que a multa isolada deveria ter sido formalizada por meio de auto de infração específico em razão dos artigos 9º dos Decreto nº 70.235/1972 e 38 do Decreto nº 7.574/2011.

(...)

Ao contrário do que defende o contribuinte, os dispositivos acima preveem a individualização do auto de infração por tributo, e não por tributo e por penalidade, como entende a Impugnante. Assim, vê-se que a autoridade fiscal observou a norma, uma vez que lavrou um auto de infração para IRPJ e outro para CSLL, nos termos da legislação” (grifou-se; negritou-se).

Juros sobre multa de ofício

18. A Recorrente afirma que “o caput do art. 61 [da Lei nº 9.430, de 1996] apenas prevê a exigência de juros sobre débitos ‘decorrentes de tributos e contribuições’, ou seja, sobre o valor principal do débito fiscal. É indevida, portanto, a cobrança dos juros moratórios sobre a multa de ofício”. A matéria se encontra pacificada no CARF, segundo sua Súmula nº 108.

CONCLUSÃO

19. Por todo o exposto, conhece-se e se nega provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros