



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 18471.001064/2007-21  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1201-003.594 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de fevereiro de 2020  
**Recorrente** RAIZEN COMBUSTIVEIS S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

DILIGÊNCIA FISCAL. FATOS NOVOS. AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Os fatos conhecidos apenas no curso do processo, por meio de diligência fiscal, podem ter o efeito de modificar e até exonerar o lançamento tributário, mas não têm o condão de criar uma nulidade intercorrente do auto de infração.

DILIGÊNCIA FISCAL. FATOS NOVOS. JULGAMENTO. NULIDADE.

Os fatos conhecidos apenas no curso do processo, por meio de diligência fiscal, devem ser inseridos no quadro fático construído pela auditoria fiscal e pela defesa do contribuinte para fins de fundamentação da decisão, o que não implica, por si só, inovação no fundamento da exigência tributária ou mudança do critério jurídico adotado.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

ÁGIO. NATUREZA JURÍDICA. AQUISIÇÃO. TRANSFERÊNCIA.

O ágio de que trata o artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 é uma expectativa de direito condicionada, oponível apenas ao Fisco e que se exaure no momento em que são atendidas as condições legais para a sua existência. Portanto, é um bem indisponível, pela sua natureza, não sendo apto a integralizar capital social subscrito, ou seja, a ser transferido por meio de aquisição de participação societária.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. SELIC. 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: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

IRPJ. CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo aspectos específicos a serem apreciados, aplica-se a mesma decisão sobre o lançamento de IRPJ para os demais lançamentos decorrentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao recurso voluntário para: por unanimidade, exonerar as multas isoladas exigidas (estimativas) relativas aos anos 2003, 2004, 2005 e 2006; por maioria, exonerar a qualificação da multa de ofício, fazendo-a retomar ao patamar ordinário de 75%, vencido o conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, que mantinha a qualificação da multa de ofício; por qualidade, manter os demais itens dos lançamentos de IRPJ e CSLL em tela, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e André Severo Chaves (Suplente convocado), que davam provimento ao recurso. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Alexandre Evaristo Pinto, Efigênio de Freitas Júnior, Bárbara Melo Carneiro, André Severo Chaves (Suplente convocado) e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente). Ausente a Conselheira Gisele Barra Bossa.

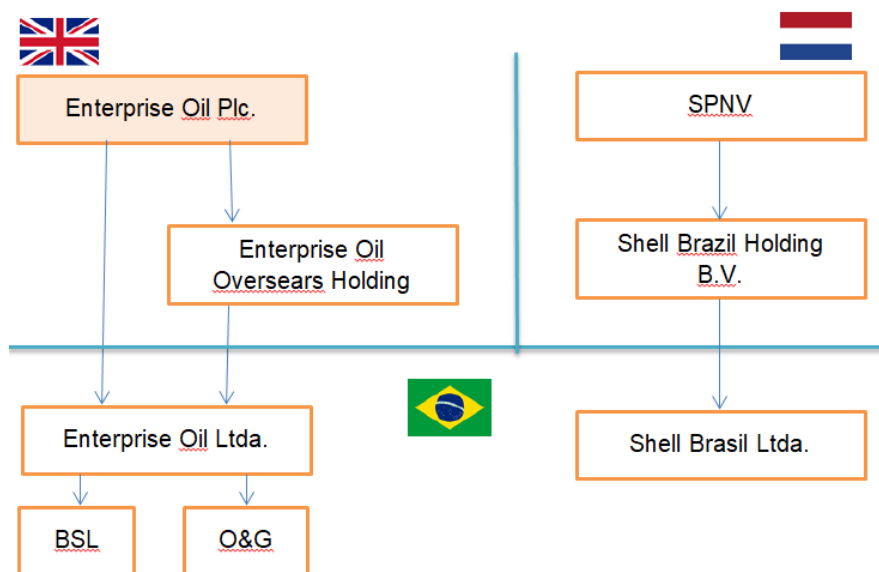
## **Relatório**

RAIZEN COMBUSTÍVEIS S.A, pessoa jurídica já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão proferida no Acórdão nº 12-102.776 (fls. 3266), pela DRJ Rio de Janeiro, interpôs recurso voluntário (fls. 3318) dirigido a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, objetivando a reforma daquela decisão. Adicionalmente, apresentou as petições de fls. 3448 e fls. 3559, as quais serão apreciadas em conjunto com a petição do referido recurso voluntário.

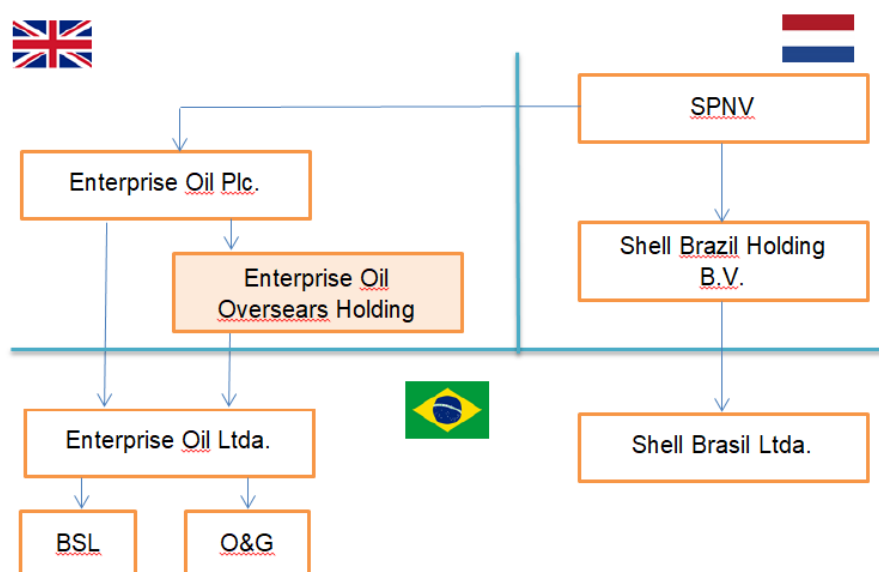
O presente processo trata de lançamentos tributários para exigir IRPJ e CSLL (fls. 891), relativos aos anos de 2003 a 2006, acompanhados de juros de mora e multa de ofício qualificada (150%), bem como multa isolada pelo recolhimento a menor de antecipações mensais (estimativas) do IRPJ e da CSLL, esta também exigida em relação a fatos geradores ocorridos em 2007. A acusação fiscal está detalhada no Termo de Verificação de fls. 878.

Em apertada síntese, as operações societárias realizadas podem ser apresentadas conforme o que se segue:

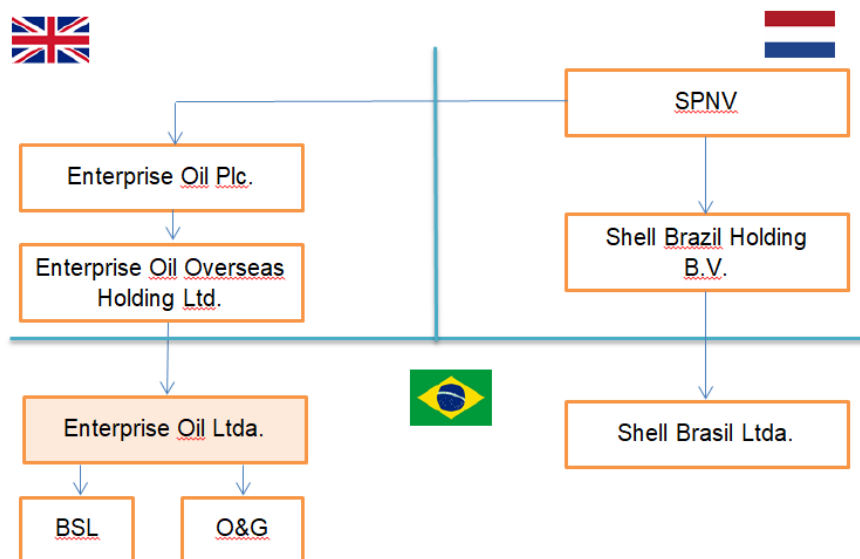
O grupo inglês Enterprise e o grupo holandês Shell exploravam a produção de petróleo em várias localidades do globo, de forma concorrente, inclusive no Brasil, conforme a seguinte representação gráfica:



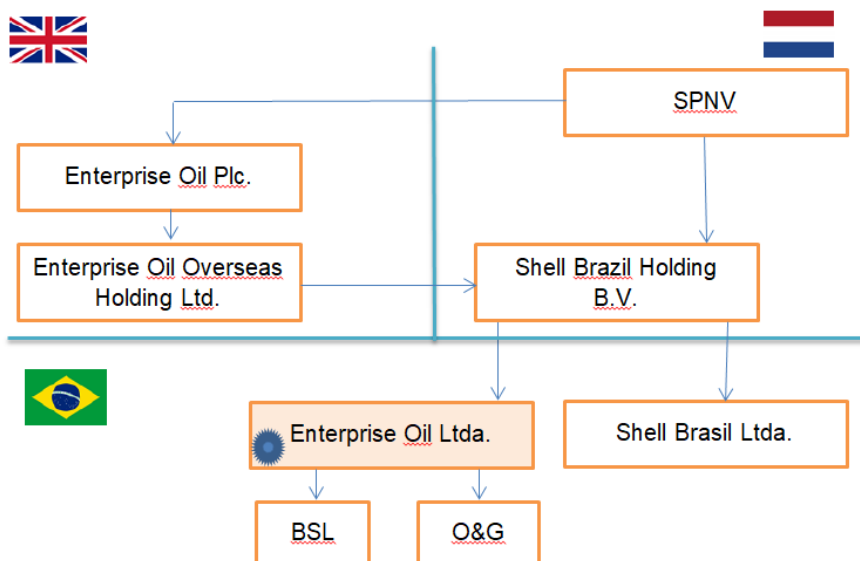
No ano 2002, o grupo Shell adquiriu o grupo Enterprise. A nova configuração societária pode ser assim representada:



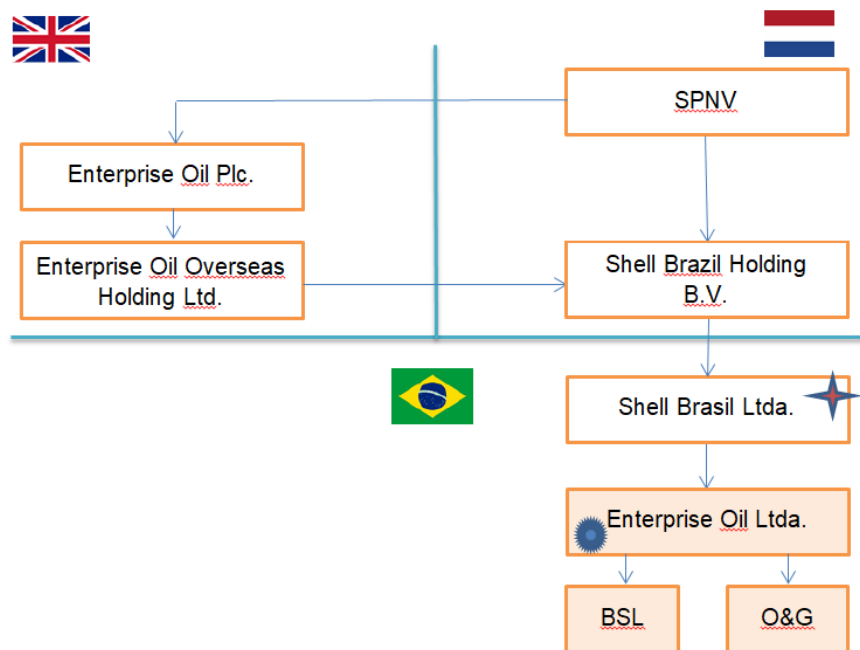
A unificação dos dois grupos deu ensejo a uma readequação da estrutura societária das suas respectivas empresas. Inicialmente, a empresa inglesa Enterprise Oil Overseas Ltd adquiriu a totalidade das ações da empresa brasileira Enterprise Oil Ltda, conforme o seguinte quadro:



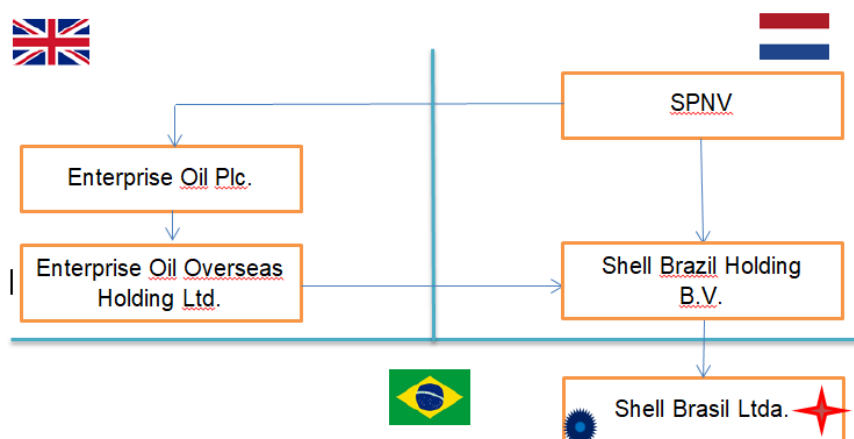
A empresa brasileira Enterprise Oil Ltda avaliou o seu patrimônio para, logo em seguida, ter o seu controle transferido para a empresa holandesa Shell Brazil Holding BV, mediante uma permuta de ações com a empresa inglesa Enterprise Oil Overseas Ltd. Apesar de o valor contábil da empresa brasileira Enterprise Oil Ltda ser de R\$ 873.344.573,00, o negócio entre a empresa holandesa Shell Brazil Holding BV e a empresa inglesa Enterprise Oil Overseas Ltd. foi equivalente a R\$ 2.677.029.000,00.



Mais uma vez, a empresa brasileira Enterprise Oil Ltda tem o seu controle transferido, dessa vez para a empresa brasileira Shell Brasil Ltda (contribuinte autuado), também mediante uma permuta de ações com a empresa holandesa Shell Brazil Holding BV. Nessa operação, a empresa brasileira Shell Brasil Ltda emitiu novas ações, no valor de R\$ 2.700.000.000,00, todas integralizadas pela empresa holandesa Shell Brazil Holding BV mediante a cessão das ações que detinha da empresa brasileira Enterprise Oil Ltda. Nessa operação, a empresa brasileira Shell Brasil Ltda fez o registro de ágio, pelo valor que excedeu ao valor contábil da empresa brasileira Enterprise Oil Ltda, que era de R\$ 873.344.573,00.



Por fim, a empresa brasileira Enterprise Oil Ltda incorporou o patrimônio de suas empresas controladas operacionais Enterprise Bijupirá Salema Ltda (BSL) e Enterprise Óleo e Gás (O&G) e foi incorporada pela empresa brasileira Shell Brasil Ltda (contribuinte autuado). Com isso, esta passou a amortizar o ágio adquirido na aquisição da Enterprise Oil Ltda.



Todos esses atos foram praticados entre outubro e novembro de 2002.

A exigência de IRPJ relativa aos anos de 2003 a 2006 é fundamentada em glosa de despesas associadas a amortização de ágio. A exigência de IRPJ relativa ao ano de 2003 também seria devida em razão da baixa de bens do ativo permanente. A exigência de multa isolada relativa aos anos de 2003 a 2006 é decorrência dos lançamentos de IRPJ e a exigência de multa isolada relativa ao ano 2007 seria devida em razão de divergência entre o valor escriturado e o valor declarado.

A exigência de CSLL é decorrente dos mesmos fatos que fundamentam o lançamento de IRPJ. O mesmo para a correspondente multa isolada.

Iniciado o contencioso administrativo, a decisão de primeira instância foi no sentido de anular os lançamentos tributários por carência de fundamentação (fls. 1602). Essa decisão foi submetida a recurso de ofício.

A Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes deu provimento ao recurso de ofício (fls. 197) e determinou o retorno dos autos para a autoridade julgadora *a quo*, para que fosse apreciado o mérito do processo. Essa decisão foi aperfeiçoada em sede de embargos de declaração, sem efeitos infringentes (fls. 1645). A decisão da câmara baixa foi objeto de recurso especial, para o qual a CSRF negou provimento (fls. 1928). Essa última decisão também foi aperfeiçoada em sede de embargos de declaração, sem efeitos infringentes (fls. 2066).

Retornando os autos à autoridade julgadora de primeira instância, esta, inicialmente, converteu o julgamento em diligência (fls. 2818), a qual foi cumprida e reduzida a termo por meio do Relatório Fiscal de fls. 3208. Em seguida, foi prolatada a nova decisão de primeira instância (fls. 3266), a qual negou provimento à impugnação, considerando também as demais petições interpostas pelo contribuinte. Essa última decisão é o objeto do presente recurso voluntário.

O recorrente traz os argumentos a seguir sintetizados, seja na petição do recurso voluntário (fls. 3318), seja nas duas petições apresentadas posteriormente (fls. 3448 e fls. 3559):

- i) o fundamento do auto de infração não teria congruência com os fatos apurados e demonstrados nos autos do processo;
- ii) a decisão recorrida teria inovado na fundamentação da exigência tributária quando se baseia em uma alegada impossibilidade de transferência do ágio e em uma alegada inexistência de substância jurídica da operação societária;
- iii) não existiria vedação legal para a transferência do ágio;
- iv) a operação societária em tela possuiria substância econômica;
- v) teria havido efetivo pagamento do ágio;
- vi) a baixa do ativo objeto da operação realizada com ágio deveria considerar esse sobrepreço;
- vii) a multa de ofício teria sido qualificada sem suporte legal;
- viii) a multa isolada não pode ser exigida após o encerramento do exercício em que é devida;
- ix) a multa isolada não pode ser exigida em concomitância com a multa de ofício;
- x) ainda que exigida, a multa isolada deve ser calculada pelo índice de 50%;
- xi) a incidência de juros sobre a multa de ofício seria ilegal.

Os argumentos do recorrente serão detalhados e apreciados no voto que se segue.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao referido recurso voluntário (fls. 3399).

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Relator.

O contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância em 28/11/2018 (fls. 3314) e o seu recurso voluntário foi apresentado em 27/12/2018 (fls. 3316). Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, pelo que passo a conhecê-lo.

O recorrente opõe-se à decisão de primeira instância com os argumentos a seguir apresentados e apreciados, na ordem em que foram oferecidos na petição do recurso.

### 1 Improcedência do auto de infração - nulidade

O recorrente inicia os seus argumentos de defesa reiterando as informações encontradas no âmbito da referida diligência fiscal, pelas quais foi esclarecido que a empresa holandesa Shell Brazil Holding BV adquiriu a empresa brasileira Enterprise Oil Ltda com ágio, pelo valor total de USD 743,000,000.00, mesmo valor utilizado na operação que negociou a empresa brasileira Enterprise Oil Ltda para a empresa brasileira Shell Brasil Ltda (contribuinte autuado). Com isso, o recorrente faz duas alegações de nulidade.

Primeiramente, o recorrente afirma que os lançamentos tributários são nulos, por vício de fundamentação, uma vez que a autoridade fiscal partiu do entendimento de que a aquisição da empresa brasileira Enterprise Oil Ltda pela empresa holandesa Shell Brazil Holding BV se deu pelo valor contábil desta e, conseqüentemente, a recorrente teria feito uma reavaliação espontânea quando adquiriu a empresa brasileira Enterprise Oil Ltda da referida empresa holandesa. Transcreve-se trecho do recurso voluntário (fls. 3350):

A inconsistência na discriminação realizada pelo Fisco somente revela a tentativa descabida de se negar à Recorrente os efeitos de Direito do negócio por ela ostensivamente realizado.

Portanto, constata-se que toda a acusação contida no auto de infração está embasada em análise francamente equivocada dos fatos ocorridos, o que já é mais do que suficiente para justificar o cancelamento do auto de infração.

Verifico que a fiscalização não afirma que o negócio em que a empresa holandesa Shell Brazil Holding BV adquiriu a empresa brasileira Enterprise Oil Ltda se deu pelo valor contábil. A fiscalização apenas afirma que o contribuinte, apesar de ter sido intimado, não informou o valor adotado no referido negócio. Ainda mais, a fiscalização registrou que o contribuinte teria afirmado que esse valor era irrelevante para a sua situação tributária, conforme o seguinte excerto (fls. 879):

Reintimado (fls. ) a apresentar, NO PRAZO DE CINCO DIAS (úteis), os documentos e esclarecimentos abaixo elencados, com as seguintes especificidades (ano 2002):

- Documentos comprobatórios (inclusive do pagamento) da aquisição da Enterprise OIL do Brasil Ltda (EOB), por empresa ligada no exterior. Em caso de operação integrada, apresentar os critérios para o valor atribuído especificamente à EOB. O contribuinte ratificou (item 1, fls. ) informação verbal que a operação em questão estava contida numa aquisição global do Grupo Enterprise OIL, alegando

impossibilidade de especificar o valor atribuído às quotas da ENTERPRISE OIL DO BRASIL LTDA.

[...]

A empresa considera "irrelevante e desnecessária" (fls. ) a informação fundamental para justificar a classificação em Investimento e Ágio na aquisição original do investimento, ficando implícito nesta consideração que independentemente do valor da transação no exterior, o aumento de capital seria uma operação equivalente, pois a SHELL BRASIL LTDA estaria "adquirindo" as quotas, por valor superior ao do Patrimônio Líquido e classificando a diferença como ágio (com base na rentabilidade futura), que por sua vez produziria os efeitos fiscais após a incorporação da ENTERPRISE OIL DO BRASIL LTDA.

Transcrevo trecho de informação dada pelo contribuinte que corrobora o relato da fiscalização (fls. 863):

1) A aquisição, pelo grupo Shell de 100% da holding que incluía a Enterprise Oil do Brasil (EODB) e demais empresas do Grupo Enterprise Oil no mundo, foi feita por oferta pública cm Bolsa de Valores na Inglaterra. Isto pode ser comprovado através da documentação de transferência de ações já enviado anteriormente.

Quanto à alocação do valor da EODB, não foi possível localizar qualquer estudo interno. Entretanto ressalvo, mais uma vez, que tal estudo se torna irrelevante e desnecessário uma vez que o a expectativa de rentabilidade futura do negócio mais relevante - campo de Bijupirá & Salema, naquela época em fase final de desenvolvimento (início de produção cm 08/2003) - foi devidamente comprovada através do laudo de avaliação utilizado como base para a incorporação. Lembro que o valor alocado, à época, foi, inclusive, inferior ao valor avaliado pelos auditores independentes.

Talvez tenha sido a razão de o estudo interno original não ter sido guardado com o devido critério.

2) O valor recebido em aumento de capital foi o valor pago, no exterior, pelo investimento. A comparação do valor do ativo recebido com os valores de livro levaram, seguindo os princípios contábeis, ao registro do ágio. Uma vez tendo incorporado a empresa investida, o ágio referente ao investimento cuja justificativa era a rentabilidade futura - Bijupirá & Salema - teve sua amortização considerada dedutível para fins fiscais a partir do início da produção do campo.

Ressalve-se que a Shell Brasil, conservadoramente, optou pela amortização deste investimento pelo prazo de vida útil do campo petrolífero de Bijupirá e Salema e não pelo prazo mínimo de 5 anos como lhe permitia a legislação fiscal.

A parcela restante do ágio era baseada no valor de mercado de blocos ainda em fase de exploração inclusos no portfólio da EODB. Esta parcela menos significativa do ágio teve o seguinte tratamento contábil-fiscal: No caso de um bloco - BC2 - baixado por inviabilidade econômica logo após a incorporação, o correspondente ágio foi considerado indedutível. As demais parcelas deste tipo de ágio não foram consideradas dedutíveis até sua efetiva realização no momento da baixa/alienação de cada um destes blocos.

Em síntese, segundo as informações disponibilizadas na época, o contribuinte adquiriu participação societária cujo valor contábil era R\$ 873.344.573,00, mas a contabilizou pelo valor de R\$ 2.677.029.000,00 sem que houvesse qualquer comprovação do pagamento desse valor. A providência tecnicamente adequada, no âmbito do procedimento fiscal, era glosar

as deduções relativas a essa diferença, seja a título de ágio, seja a título de baixa de ativo reavaliado.

A comprovação do valor da referida aquisição somente foi realizada no âmbito da referida diligência fiscal, instaurada a pedido da autoridade julgadora de primeira instância. Somente com a impossibilidade de afastar o conhecimento desse fato, advinda da diligência fiscal, o recorrente passou a apontar a alegada nulidade do procedimento fiscal, exatamente pelo fato de a fiscalização não ter tomado em conta a informação que o contribuinte estava ocultando, ou seja, o recorrente pretende agora livrar-se da exigência fiscal como resultado de sua própria omissão.

Entendo que o procedimento fiscal não pode ser inquinado de nulidade, uma vez que está perfeitamente compatível com as informações disponibilizadas pelo contribuinte, na época da auditoria fiscal. Os fatos conhecidos no curso do processo podem até afastar a exigência fiscal, por modificar o quadro fático que lhe serviu de fundamento, mas não têm o condão de criar uma nulidade intercorrente, como pretende o recorrente.

Ademais, declarar a nulidade dos autos de infração pelos motivos apresentados pelo recorrente estaria violando frontalmente a decisão da CSRF, que superou essas alegações e determinou a apreciação do mérito do processo, conforme o dispositivo a seguir transcrito (fls. 1940):

Em face do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte, determinando que os autos retomem para julgamento pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, para apreciação do mérito do lançamento, inclusive no tocante à qualificação da multa.

Com isso, afasto o presente argumento da defesa.

O segundo argumento trazido pelo recorrente baseado no mesmo fato será tratado no item seguinte.

## 2 Decisão da DRJ – novos fundamentos - nulidade

O recorrente afirma que a decisão da DRJ extrapolou o alcance dos lançamentos tributários ao decidir com base em dois fundamentos não utilizados originalmente pela fiscalização, quais sejam, a impossibilidade de transferência de ágio e a inexistência de substrato econômico da operação societária em tela. O recorrente alega violação do artigo 146<sup>1</sup> do CTN. Para reforçar o seu argumento, o recorrente afirma que a decisão da DRJ estava limitada pelas anteriores decisões do CARF (7ª Câmara) e da CSRF. Transcrevem-se trechos do recurso voluntário que ilustram esses argumentos (fls. 3350):

A despeito disso, o que se verificou foi que o acórdão recorrido acabou por manter o lançamento ora combatido, justificando seu entendimento em fundamentos absolutamente estranhos ao Termo de Verificação Fiscal, que acompanhou o auto de infração, e aos acórdãos do Conselho de Contribuintes e da CSRF que, expressamente, haviam delimitado o objeto da presente lide.

Analisando detidamente o mérito que embasou o acórdão recorrido, ver-se-á que, além de sequer mencionar a suposta falta de avaliação formal do investimento na

<sup>1</sup> Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Enterprise Oil do Brasil Ltda., ou questionar o efetivo pagamento do aludido investimento no exterior, ainda foram elencados dois novos fundamentos, que supostamente teriam o condão de justificar a manutenção do presente auto de infração:

- 1) Haveria vedação legal à transferência de ágio constituído no exterior para empresa situada no Brasil.
- 2) A operação que gerou o ágio amortizado pela Recorrente careceria de substrato econômico;

Apesar da Recorrente ter plena tranquilidade e condições de demonstrar o equívoco do acórdão recorrido em manter o presente auto de infração também por estes novos fundamentos, não se pode deixar de registrar a absoluta impossibilidade destes novos argumentos serem conhecidos, por se tratarem de evidente inovação em relação ao único fundamento jurídico do auto de infração.

[...]

E nem se alegue que após a baixa dos autos em diligência foram verificadas questões adjacentes ao presente lançamento e que não haviam sido consideradas anteriormente.

Primeiro, porque o princípio da verdade material, que deve guiar o processo administrativo, deve ser interpretado como autorização para a busca do maior número de elementos possíveis que corroborem a questão posta em julgamento. E no presente caso, os únicos pontos que foram devolvidos pelo CARF e pela CSRF para novo julgamento pela DRJ eram sobre a realização da reavaliação formal do investimento pela SBHBV e sobre a comprovação de pagamento do investimento no exterior.

Inicialmente, constato que as referidas decisões do CARF não limitaram a matéria sub judice, inicialmente estabelecida pela impugnação apresentada pelo contribuinte. Para demonstrar tal fato, transcrevo o dispositivo do acórdão do 7º Conselho de Contribuintes (fls. 1631), o qual deu provimento ao recurso de ofício, apresentado em razão da declaração de nulidade dos autos de infração, laborada na decisão de primeira instância:

Posto isso, nego integral provimento ao recurso de ofício, com o que os autos do processo devem retornar ao órgão julgador de origem para que seja enfrentada a matéria de mérito, salvo na hipótese de a recorrente intentar recurso voluntário à CSRF contra o acórdão.

Saliente-se que, em sede de embargos do próprio relator, esse dispositivo foi retificado, por erro material, quando foi adotada a seguinte redação (fls. 1648):

Minha proposta à Turma é no sentido de que sejam conhecidos e acolhidos os embargos, para constar na parte dispositiva do voto o provimento ao recurso de ofício, e, na parte dispositiva do acórdão, a maioria de votos quanto ao provimento do recurso de ofício, em correção a erro material manifesto.

Acolhidos os embargos, meu voto é por dar provimento integral ao recurso, consoante acima descrito.

A decisão da CSRF foi no mesmo sentido (fls. 1940):

Em face do exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso especial do contribuinte, determinando que os autos retomem para julgamento pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, para apreciação do mérito do lançamento, inclusive no tocante à qualificação da multa.

Portanto, a coisa julgada limitou-se à anulação dos lançamentos tributários pela alegada falta de fundamentação. Com isso, toda a matéria de mérito foi devolvida à DRJ, qual seja, a glosa de despesa de ágio e a glosa de despesa de baixa do ativo.

Para tanto, todos os fatos trazidos aos autos devem ser apreciados, inclusive aqueles trazidos em sede de diligência fiscal, conforme autorizado pelo artigo 18 do Decreto nº 70.235/1972<sup>2</sup>. Ora, se há fatos novos ou só agora conhecidos, estes devem ser inseridos no quadro fático/jurídico construído na inicial.

O quadro jurídico diz respeito à dedutibilidade do ágio contabilizado e isto não foi mudado. O critério jurídico é o previsto no Decreto-Lei nº 1.598/1977, combinado com a Lei nº 9.532/1977, o que implica a verificação do efetivo pagamento do ágio, e isso não mudou. O fato conhecido anteriormente era a não comprovação do efetivo pagamento do ágio, o que foi mudado para a constatação do pagamento, mas por terceiro. Entendo que o não pagamento e o pagamento por terceiro se equivalem em termos de critério jurídico, pois, de qualquer forma, o contribuinte não teria arcado com o sacrifício econômico correspondente ao ágio e esse é o critério jurídico que se almeja verificar ao analisar a dedução de um ágio, conforme a doutrina majoritária do CARF, do que se pode exemplificar pelo Acórdão nº 9101-003.132, de 03/10/2017, da CSRF:

ÁGIO ORIUNDO DE AQUISIÇÃO COM USO DE RECURSOS FINANCEIROS DE OUTREM. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da “confusão patrimonial” a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na “mais valia” do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.

Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se a “confusão patrimonial”, advinda do processo de incorporação, não envolve a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio, ainda que a operação que o originou tenha sido celebrada entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço.

Assim, não há que se falar em inovação da decisão da DRJ, uma vez que esta corroborou o entendimento da fiscalização de que o contribuinte não arcou com o pagamento do ágio, apenas adequando o fundamento aos fatos omitidos pelo contribuinte e somente revelados em sede de diligência solicitada pela autoridade julgadora.

Com isso, afasto a alegada violação ao artigo 146 do CTN.

### 3 Transferência de ágio - legalidade

Subsidiariamente ao argumento de nulidade da decisão recorrida, conforme analisado no item anterior desse voto, o recorrente combate o fundamento adotado pela DRJ de que o ágio pago pela controladora do contribuinte no exterior não poderia ser deduzido pelo contribuinte quando este adquiriu a participação societária que gerou o referido ágio. O recorrente afirma que não existe vedação legal para a apontada transferência de ágio, conforme o seguinte excerto (fls. 3357):

---

<sup>2</sup> Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

Com efeito, o ágio, tal como vigente no direito contábil brasileiro até 2008 e no direito tributário brasileiro até 2013, representa uma parcela do custo de aquisição do investimento, decorrente de valores existentes no patrimônio da investida, mas não contabilizados. Assim, do ponto de vista material, ágio é a parcela do custo que representa o direito da investidora de participar em valores não contabilizados pela investida. Do ponto de vista quantitativo, é a diferença entre o valor pago e o contabilizado (patrimônio líquido da investida).

[...]

Como se nota, a legislação não veda, em momento algum, o reconhecimento de ágio em decorrência da aquisição de empresas brasileiras, no caso de os recursos para adquirir tais investimentos serem "provenientes do exterior".

Basta ler e reler o art. 7º da Lei 9.532/1997 (e mesmo o atual art. 22 da Lei 12.973/2014) para se constatar que a única exigência é que (i) uma pessoa jurídica absorva o patrimônio de outra (ii) na qual detenha participação societária adquirida com ágio.

Conforme apontado pelo recorrente, a questão tem como cenário jurídico dispositivos do Decreto-Lei nº 1.598/1977, combinados com dispositivos da Lei nº 9.532/1977, a seguir transcritos, com a redação vigente na época dos fatos:

DECRETO-LEI Nº 1.598/1977

Art. 20 O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

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

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

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

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

[...]

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

[...]

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

[...]

Art. 25 As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33.

[...]

Art. 33 - O valor contábil, para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 20), será a soma algébrica dos seguintes valores:

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.

LEI Nº 9.532/1997

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

[...]

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea “b” do §2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados em até dez anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração;

[...]

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

[...]

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

A interpretação literal desses dispositivos autoriza afirmar que o ágio na aquisição de participação societária deve ser escriturado de forma segregada para que possa ser considerado na apuração de eventual ganho ou perda de capital por oportunidade da alienação ou liquidação do investimento. Outra oportunidade para que o ágio seja considerado ocorre quando a empresa investidora absorve o patrimônio da empresa da qual detém participação societária (e vice-versa), ocasião em que o ágio pode ser deduzido na apuração do lucro real.

Na espécie, até onde se sabe, o ágio foi pago pela empresa holandesa Shell Brazil Holding BV, quando esta adquiriu a empresa brasileira Enterprise Oil Ltda. Conforme foi relatado, a referida empresa investidora resolveu subscrever e integralizar capital na sua outra subsidiária brasileira, a Shell Brasil Ltda, empresa ora recorrente, mediante a entrega das quotas da empresa brasileira Enterprise Oil Ltda acrescidas do ágio, de forma que esta passou a ser controlada pela empresa recorrente. Logo em seguida, a Shell Brasil Ltda incorporou a Enterprise Oil Ltda e passou a amortizar e deduzir o referido ágio.

O contribuinte defende a tese de que o direito à dedução do ágio surgido na aquisição inicial da Enterprise Oil Ltda pela empresa holandesa Shell Brazil Holding BV teria sido transferido para a Shell Brasil Ltda. Para tanto, afirma que não há impedimento legal para a realização dessa transferência.

Com isso, o contribuinte inverte os valores que norteiam a dedução do ágio. Na verdade, a dedução do ágio tem natureza de exceção e, por isso, somente pode ser realizada mediante expressa previsão legal. Na espécie, não há previsão legal para a transferência de ágio realizada. O contribuinte tenta dar uma interpretação deveras extensiva para o texto dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, o que não é permitido dentro da hermenêutica jurídica, quando a regra em tela tem natureza de exceção. Embora a vedação à interpretação extensiva de regras de exceção seja elementar na ciência jurídica, vou buscá-la em uma fonte jurisdicional, para tê-la em redobrada legitimidade, no caso, a decisão do REsp 853086/RS, relatada pela Ministra Denise Arruda, de cuja ementa transcrevo o seguinte excerto:

9. Ademais, relativamente à Lei 6.681/79, a qual estabeleceu ressalva à fiscalização dos médicos, cirurgiões-dentistas e farmacêuticos militares pelas Forças Armadas, saliente-

se que, em se tratando de regra de exceção, torna-se inviável a utilização de exegese ampliada ou analógica. É inadequada a interpretação extensiva e a aplicação da analogia em relação a dispositivos infraconstitucionais que regulam situações excepcionais, porquanto enseja privilégio não previsto em lei.

10. "As disposições excepcionais são estabelecidas por motivos ou considerações particulares, contra outras normas jurídicas, ou contra o Direito comum; por isso não se estendem além dos casos e tempos que designam expressamente" (MAXIMILIANO, Carlos, ob. cit., pp. 225/227).

[...]

12. Por fim, ressalte-se que a Administração Pública, direta ou indireta, somente pode atuar dentro dos limites da lei, de maneira que a ausência de previsão legal há de ser interpretada como ausência de liberação para o exercício de poder jurídico. Desse modo, "em atendimento ao princípio da legalidade estrita, o administrador público, na sua atuação, está limitado aos balizamentos contidos na lei, sendo descabido imprimir interpretação extensiva ou restritivamente à norma, quando esta assim não permitir" (AgRg no REsp 809.259/RJ, Rei. Min. Laurita Vaz, DJe de 13.10.2008).

Além de não possuir previsão legal, a tese do recorrente esbarra em impossibilidades materiais. Primeiramente, o ágio surgiu quando a empresa holandesa Shell Brazil Holding BV adquiriu a empresa brasileira Enterprise Oil Ltda. Ora, sendo a dedutibilidade do ágio um instituto do ordenamento tributário brasileiro, esta não beneficia as empresas estrangeiras domiciliadas no exterior, que sequer possuem obrigação tributária no Brasil. Assim, a empresa holandesa Shell Brazil Holding BV nunca adquiriu o direito de deduzir o ágio e, conseqüentemente, não poderia transferir esse direito para a sua subsidiária brasileira.

Ainda que fosse superada essa impossibilidade material, há outra impossibilidade material que impede a alegada transferência.

O Código Civil Brasileiro, no seu artigo 997, III, permite que o capital da sociedade empresária seja compreendido por qualquer espécie de bens, desde que suscetíveis de avaliação pecuniária. Esse dispositivo legal não menciona, mas é certo que a expressão "qualquer espécie de bens" não é absoluta, pois o bem indicado para compor o capital social de uma sociedade deve ser disponibilizado pelo seu proprietário e sabe-se que há bens indisponíveis, em razão de lei ou em razão de sua própria natureza. Por exemplo, não se pode integralizar o capital de uma sociedade com um automóvel se ele tiver sido declarado indisponível por meio de uma decisão judicial. Também, por exemplo, não se pode fazer uma integralização de capital com o conhecimento em Direito detido pelo pretendido sócio, por ser impossível destacá-lo da pessoa que o detém. Nesses casos, a eventual cláusula contratual correspondente não teria validade jurídica.

Na espécie, não há dúvida de que as quotas da Enterprise Oil Ltda são bens e podem ser alienadas. Também não há dúvida de que o ágio é um bem, mas perquire-se se ele pode ser alienado. Para tanto, é necessário um aprofundamento quanto a sua natureza.

Saliente-se que aquilo que temos chamado aqui de "ágio" não é o recurso financeiro dado a mais do valor patrimonial das ações da Enterprise Oil Ltda, isso é apenas a sua medida. Tampouco é o registro contábil desse valor. O que temos chamado de "ágio" é uma expectativa de direito, oponível contra o Fisco, de pagar menos tributo no momento da alienação ou liquidação das ações da Enterprise Oil Ltda (artigo 33 do Decreto-Lei nº 1.598/1977) ou de pagar menos tributo se houver a absorção do patrimônio da Enterprise Oil Ltda (artigo 7º Lei nº 9.532/1997), ou o contrário (artigo 8º da mesma lei). O direito, na verdade, somente surge quando atendidas as condições legais.

Em razão de ser criado por uma lei, em que são estipuladas condições para o seu exercício, o que temos chamado de "ágio" é um bem jurídico condicionado, ou seja, uma expectativa de direito que somente ganha concretude mediante o atendimento das condições estipuladas nas leis que a criou. Por ser oponível apenas contra o Fisco, o "ágio" é bem jurídico condicionado de natureza tributária, ou seja, não é um direito de natureza real, que acompanha o bem.

Saliente-se, ainda, que as condições legais para o surgimento do direito subjetivo somente podem ocorrer uma única vez, ou seja, a empresa adquirente pode alienar uma mesma quota da Enterprise Oil Ltda apenas uma única vez (artigo 33 do Decreto-Lei nº 1.598/1977) e somente pode haver a absorção de patrimônio entre ela e a Enterprise Oil Ltda apenas uma única vez. Assim, o "ágio" é um bem que se exaure no momento em que surge.

Em resumo, o "ágio" é uma expectativa de direito condiciona de natureza tributária e que se exaure no momento de sua realização. Sendo assim, é um bem indisponível, pela sua própria natureza, não sendo apto a integralizar capital social subscrito. Em outras palavras, o "ágio" não acompanha o bem que o gerou quando este é alienado. O "ágio" não é vendido junto com o respectivo bem.

Em razão dessa sua natureza, as normas contábeis brasileiras determinam que o registro do "ágio" com fundamento em expectativa de rentabilidade futura seja escriturado como um "ativo fiscal diferido", nos termos dos itens 5 e 32A do Pronunciamento Técnico CPC 32, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata dos Tributos sobre o Lucro, verbis:

5. Os seguintes termos são utilizados neste Pronunciamento com os significados especificados:

[...]

Ativo fiscal diferido é o valor do tributo sobre o lucro recuperável em período futuro relacionado a:

- (a) diferenças temporárias dedutíveis;
- (b) compensação futura de prejuízos fiscais não utilizados; e
- (c) compensação futura de créditos fiscais não utilizados.

[...]

32A. Se o valor contábil do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) que surgir de combinação de negócios for menor do que a sua base fiscal, a diferença dá margem a ativo fiscal diferido. O ativo fiscal diferido advindo do reconhecimento inicial do ágio será reconhecido como parte da contabilização de combinação de negócios na medida em que for provável que estará disponível lucro tributável contra o qual a diferença temporária dedutível poderá ser utilizada.

Embora esta norma contábil não estivesse em vigor na época da aquisição da Enterprise Oil Ltda, ela ilustra com clareza a natureza do bem utilizado para integralizar as ações da recorrente.

É inquestionável o fato de que a titular original do "ágio" é a empresa holandesa Shell Brazil Holding BV. Também é inquestionável o fato de que nunca houve absorção patrimonial entre a entidade Shell Brazil Holding BV e a Enterprise Oil Ltda, o que implica dizer que a Shell Brazil Holding BV nunca adquiriu o direito de reduzir o pagamento de tributos em razão do artigo 7º Lei nº 9.532/1997.

Todavia, a referida empresa alienou as ações da Enterprise Oil Ltda para a empresa recorrente. Nesse momento, foi adimplida a condição estipulada no artigo 33 do

Decreto-Lei nº 1.598/1977 e surgido o direito de pagar menos tributos diante de eventual ganho de capital nessa alienação. Portanto, o "ágio", a expectativa de direito condicionada de que falamos, consumou-se e exauriu-se nesse momento. Com isso, entendo que a empresa recorrente não adquiriu o "ágio" da Shell Brazil Holding BV, pois esse se exauriu no momento em que as ações da Enterprise Oil Ltda foram alienadas.

Portanto, se a recorrente contabilizou um ágio na aquisição das ações da Enterprise Oil Ltda, este não pode ser o mesmo que surgiu quando a Shell Brazil Holding BV adquiriu as mesmas ações.

Tratando-se de uma nova aquisição, o ágio que possa surgir na operação também é novo e deve atender aos requisitos de dedutibilidade: efetivo pagamento, partes não relacionadas e avaliação legítima. Os dois primeiros requisitos não foram satisfeitos pela recorrente, como será visto no próximo item, de forma que esta não adquiriu a expectativa de direito de que se tem tratado e a absorção patrimonial que se seguiu não fez surgir o direito reclamado pelo recorrente.

Com isso, entendo que deve ser afastada a dedutibilidade do ágio em tela na apuração do IRPJ e da CSLL.

#### **4 Substrato econômico na operação**

O recorrente afirma que um dos fundamentos inovadores da decisão recorrida seria a inexistência de substrato econômico na operação societária realizada entre a empresa autuada e a sua controladora holandesa. O recorrente, antes de combater esse fundamento, assim expõe a sua interpretação do que seria a ausência de propósito negocial apontada pela decisão atacada (fls. 3363):

Ou seja, de acordo com o acórdão recorrido, o auto de infração deveria ser mantido, porque a Recorrente supostamente não teria demonstrado a existência de substrato econômico na operação que gerou o ágio por ela amortizado. Dito de outra maneira, o acórdão recorrido quer fazer crer que a Recorrente não logrou em demonstrar:

- 1) que a operação que gerou a formação do ágio amortizado foi realizada entre partes independentes;
- 2) que houve efetivo dispêndio de recursos; e
- 3) que houve previsão de ganho além do desembolso financeiro.

Apesar de este não ser o meu entendimento pessoal do que seria o apontado propósito negocial, devo seguir o raciocínio do recorrente para poder verificar a procedência da sua reclamação.

O recorrente afirma que os três requisitos acima apontados foram atendidos.

Em relação ao primeiro requisito, o recorrente afirma que o negócio foi realizado entre partes independentes, considerando para isso a operação global pela qual o grupo Royal Dutch Shell adquiriu o Grupo Enterprise Oil, conforme o seguinte excerto (fls. 3363):

Noutras palavras, tratou-se da aquisição pelo Grupo Royal Dutch-Shell de um de seus maiores concorrentes comerciais e que detinha poços de petróleo estratégicos em todo o mundo, inclusive no Brasil. Além disso, reitera-se que toda a operação foi amplamente divulgada em noticiários especializados de todo o mundo, conforme se

pode perceber no grupo de notícias anexadas às razões de julgamento apresentadas em 06.01.2017 (cit. doe. nº 02 das razões de julgamento).

Da leitura das referidas notícias, vê-se que a aquisição do Grupo Enterprise Oil pelo Grupo Royal Dutch Shell tinha razões comerciais e econômicas estratégicas e inequívocas, a saber: reforçar a presença do grupo Shell no Mar do Norte, na Noruega, na Itália e no Brasil, de forma a aumentar sua produção mundial, recuperar suas reservas e ingressar em novos mercados.

Embora seja verdade que o Grupo Enterprise Oil era concorrente do Grupo Royal Dutch Shell quando este adquiriu aquele, não foi essa aquisição que gerou o ágio contabilizado pelo contribuinte. A operação societária que deve ser focada é aquela em que a empresa holandesa Shell Brazil Holding BV, que controlava as empresas brasileiras Enterprise Oil Ltda e Shell Brasil Ltda (contribuinte autuado), transferiu o controle daquela para esta, por meio da aquisição de novas quotas, desdobradas pela Shell Brasil Ltda, dando em pagamento a participação societária que possuía na Enterprise Oil Ltda. Não há como negar que esta operação se deu entre partes relacionadas.

O recorrente também afirma que houve efetivo dispêndio de recursos para a formação do ágio em tela. Para tanto, aponta a operação em que a empresa holandesa Shell Brazil Holding BV adquiriu da empresa inglesa Enterprise Oil Overseas Ltd o controle da empresa brasileira Enterprise Oil Ltda, conforme o seguinte excerto (fls. 3364):

Já em relação ao segundo elemento do conceito de "substrato econômico" trazido pelo próprio acórdão recorrido, tem-se que o efetivo sacrifício econômico incorrido para fins de pagamento do investimento adquirido com ágio também se encontra exaustivamente comprovado nestes autos.

Como apresentado anteriormente, a Shell Brazil Holding B.V. emitiu novas ações avaliadas em US\$ 743.000.000,00 (ou R\$ 2.677.029.000,00), para a aquisição da Enterprise Oil do Brasil Ltda. (cujo valor patrimonial era de aproximadamente R\$ 873 milhões), as quais foram transferidas à vendedora Enterprise Oil Overseas Ltd. Vejamos novamente os documentos abaixo:

Embora possa ser verdade que essa aquisição tenha sido realizada por valor acima do valor patrimonial da empresa adquirida, não foi essa, mais uma vez, a aquisição que gerou o ágio contabilizado pelo contribuinte. Ademais, além de ter sido realizada no exterior, entre empresas estrangeiras, essa operação também se deu entre partes relacionadas, pois tanto a empresa holandesa Shell Brazil Holding BV quanto a empresa inglesa Enterprise Oil Overseas Ltd eram controladas pela empresa holandesa SPNV. Em outras palavras, mesmo que esse ágio pudesse ser transferido para a empresa brasileira autuada, este não seria dedutível, por ser um negócio entre partes relacionadas, controladas pela mesma empresa, mormente quando o negócio se consubstanciou em uma permuta de ações.

Por fim, ao afirmar o cumprimento do terceiro quesito apontado acima (expectativa de ganho além do desembolso), o recorrente faz menção a mesma operação societária, realizada no exterior, pelo que também se aplica a constatação acima, de forma que também este quesito não restou cumprido.

Diante do exposto, entendo que o recorrente não logrou afastar o fundamento da decisão recorrida aqui abordado.

## 5 Sobrepreço na aquisição da Enterprise Oil do Brasil Ltda.

Em tópico próprio, o recorrente aborda a operação societária que teria gerado o ágio deduzido pelo contribuinte, qual seja, quando este adquiriu o controle da empresa Enterprise Oil do Brasil Ltda, em operação de permuta de ações com a sua controladora, a empresa holandesa Shell Brazil Holding BV.

O recorrente afirma que esse negócio específico não pode ser tratado de forma apartada do verdadeiro negócio que estava sendo concretizado, qual seja, a aquisição do Grupo Enterprise Oil pelo Grupo Royal Dutch Shell. Também envida esforços para demonstrar que o fato de a operação societária ter sido realizada entre empresas do mesmo grupo não impede a formação do ágio dedutível, em respeito ao princípio contábil da entidade. Por fim, refuta a artificialidade do ágio deduzido, afirmando o efetivo dispêndio do contribuinte na operação de aquisição da Enterprise Oil do Brasil Ltda. Transcrevo as partes mais relevantes desse trecho do recurso (fls. 3370):

Portanto, considerando o histórico (no mínimo conturbado) do presente feito, a Recorrente, temendo pela criação de novo fundamento para tentar salvar o auto de infração ora combatido, já se adianta e afirma que descabe cogitar no presente caso qualquer vedação ao aproveitamento do ágio gerado, sob o fundamento de que o investimento por ela adquirido tenha sido feito entre empresas do mesmo grupo econômico (venda realizada pela Shell Brazil Holding B.V. para a Shell Brasil Ltda.).

Inicialmente, porque ao assim supor, estar-se-ia "fechando os olhos" para todo o business global realizado entre o Grupo Royal-Dutch Shell e o Grupo Enterprise Oil Plc. Novamente, todas as operações societárias ocorridas no Brasil são meros reflexos de uma grande negociação realizada entre dois grupos multinacionais concorrentes, ambos com atuação global, visando à ampliação da presença do grupo Shell no mercado de petróleo em todo o inundo.

Além disso, porque, nos termos do acórdão recorrido, "substrato econômico" é o atributo de "aquisição de negócio comutativo entre partes independentes, com dispêndio de recursos e previsão de ganho". Ou seja, da forma como apresentado pelo acórdão impugnado, o "substrato econômico" também poderia ser entendido como um requisito que impossibilitasse a amortização de ágio intragrupo.

Todavia, deve-se ter mente que, tal como posto, o aludido entendimento encontra amparo em noções contábeis, não admitindo existir conceitos e efeitos distintos de ágio e de custo de aquisição para a contabilidade e para fins tributários. Parte-se da suposição de que, contabilmente, o custo de aquisição deve decorrer de um negócio realizado entre partes independentes em mercado, vez que não se justificaria o incorporador contabilizar ágio de si próprio.

Contudo, se for verdade que "só se ativa o ágio por rentabilidade futura quando fruto de uma transação, jamais quando ele é criado pela própria entidade", a grande pergunta que fica seria: mas afinal, o que é uma entidade no Brasil?

E a resposta é de todo simples: considerando que no Brasil nunca foi aceito a figurado balanço consolidado do grupo econômico, o conceito de entidade contábil vigente no país coincide com das próprias pessoas jurídicas (unidade) que compõem o grupo econômico, e não ao grupo em si.

Noutros termos, se o que se busca é impedir a contabilização do ágio formado internamente - i.e., interno à própria entidade contábil -, não há, no Brasil, qualquer impedimento contábil ao reconhecimento de ágio decorrente de negócios realizados entre pessoas jurídicas distintas - leia-se: entidades distintas - mesmo que pertencentes

a um grupo econômico. Afinal, no Brasil, o grupo econômico, para os fins contábeis e tributários, é irrelevante. Aqui prevalece o balanço individual.

Portanto, é lícito concluir que inexistente qualquer limitação legal, sob a perspectiva da contabilidade, ao reconhecimento de um ágio intragrupo. O que se condena, sobretudo com a introdução do padrão internacional de contabilidade na Lei nº 11.638/07, é o ágio formado internamente à própria entidade contábil (e.g. decorrência de reconhecimento de participação simulada de uma empresa-veículo no negócio). Este, sim, é tido por artificial.

Todavia, parece não haver dúvidas de que, no presente caso, não há que se falar em formação de qualquer ágio artificial. Seja pela perspectiva que for, a Recorrente incorreu em efetivo dispêndio financeiro (entrega de ações representativas do seu capital social) para adquirir da SBHBV (entidade distinta da própria Recorrente) o investimento na Enterprise Oil Ltda, cujo preço contemplava a existência de ágio fundamentado em rentabilidade futura.

Além disso, não é demais reiterar que o valor das ações emitidas pela Recorrente em favor da SBHBV, como contraprestação à aquisição do investimento na Enterprise Oil do Brasil Ltda, se deu no mesmo valor pago pela própria SBHBV em favor da Enterprise Oil Overseas Holding Ltd, antiga controladora da EOB.

Ou seja, considerando o valor patrimonial da Enterprise Oil do Brasil Ltda. era de aproximadamente R\$ 873.000.000,00, não há dúvidas de que o valor pago, tanto no exterior pela SBHBV, como no Brasil pela Recorrente, de aproximadamente R\$ 2.600.000.000,00, contemplava o valor da empresa incorporada (EOB), mais um sobre-preço relativo ao ágio fundamentado em rentabilidade futura.

Por último, porém não menos importante, é o fato de que somente com o advento da Lei nº 12.973/2014 que houve a edição de regra específica que criou restrições à amortização de ágio intragrupo.

Entendo que o pedido do recorrente é autocontraditório. Inicialmente, este requer que seja considerada a operação internacional de aquisição do Grupo Enterprise Oil pelo Grupo Royal Dutch Shell e seja acolhido os seus efeitos para a empresa autuada, de forma que o ágio pago pela empresa holandesa Shell Brazil Holding BV possa ser aproveitado pela empresa brasileira autuada. Em seguida, afirma que deve ser respeitado o princípio da entidade, de forma que o ágio seja apreciado dentro do horizonte da empresa autuada e não pelo horizonte mais amplo do grupo a que pertence.

Todavia, ainda que seja atendido o pedido do recorrente e seja analisado o quadro fático sem considerar que a operação intragrupo é um fator *a priori* de impedimento para o aproveitamento do ágio, verifico que, assim mesmo, este não seria dedutível, pois a entidade não arcou com o esforço econômico correspondente ao ágio contabilizado.

Conforme já foi relatado, a empresa autuada inicialmente ampliou o seu capital por meio do lançamento de novas quotas societárias. Nesse ato, não há qualquer esforço econômico. Em seguida, a Shell Brazil Holding BV adquiriu essas quotas e deu em pagamento as quotas da Enterprise Oil do Brasil Ltda. Nesse ato, também não há qualquer esforço econômico do contribuinte. Não houve uma redução do seu patrimônio, pelo contrário, houve um aumento patrimonial. Ainda que o crescimento do seu ativo seja menor do que o crescimento do seu patrimônio líquido, uma vez que ele aceitou uma obrigação societária (quotas do capital) em valor maior do que o ativo recebido (quotas da Enterprise Oil do Brasil Ltda), o resultado ainda é um aumento do seu patrimônio, ou seja, uma capitalização.

Entendo que a dedutibilidade do ágio somente se torna legítima quando há uma redução do ativo, o qual será balanceado pelo *goodwill*, que dá origem ao ágio, ou seja, o *goodwill* compõe o custo de aquisição, juntamente com o valor do patrimônio adquirido, conforme dispõe o artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977:

Art. 20 O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

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

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

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

Na espécie, o que houve foi uma subcapitalização, que o contribuinte balanceou com um *goodwill*, ou seja, o *goodwill* está compondo o capital social da empresa adquirente (patrimônio líquido) e não um custo de aquisição. Isso fica claro quando se observa que o contribuinte aumentou o seu capital social pelo valor contábil da participação societária adquirida adicionado exatamente do valor que atribuiu ao alegado ágio. Todavia, entendo que esse *goodwill* não gera o ágil passível de dedução, pois não é amortizável junto com o bem adquirido, ou seja, ao dar baixa do bem, não se pode dar baixa do correspondente capital social. Esse *goodwill* é eterno, pois sobrevive à própria liquidação do bem que lhe dá origem.

Esse tipo de negócio somente é economicamente suportável se realizado por empresas do mesmo grupo, como é o caso, ou na formação de um novo grupo (*joint venture*). Por isso existe e sempre existiu, no meu entender, o critério da independência entre as partes para se determinar a dedutibilidade da mais valia. Inicialmente, esse era um critério material, mas foi positivado com o advento da Lei nº 12.973/2014. Assim, antes mesmo da lei, essa espécie de subcapitalização já não gerava a possibilidade de dedução tributária.

Diante do exposto, entendo acertada a decisão recorrida, naquilo tratado no presente tópico.

## 6 Baixa do ativo – blocos de produção

O contribuinte adquiriu o controle da empresa Enterprise Oil do Brasil Ltda cujo ativo era composto pelo direito de exploração de petróleo em determinadas áreas da plataforma continental brasileira (blocos de produção). Após essa aquisição, foi verificado que algumas dessas áreas não eram produtivas, ou seja, aquele direito de exploração não possuía valor econômico. Diante de tal fato, o contribuinte deu baixa desses ativos. Contudo, a baixa realizada não foi apenas pelo valor contábil do bem, mas também pelo ágio associado a ele pelo contribuinte. Considerando que esse ágio é indedutível, conforme apontado anteriormente, esta baixa também não pode ser feita pelo valor acrescido do ágio, o que dá ensejo à exigência dos correspondentes créditos tributários.

O recorrente combate a presente exigência, inicialmente, reafirmando a dedutibilidade do ágio contabilizado. Todavia, essa questão já foi devidamente apreciada e resolvida nos itens anteriores desse voto, no sentido de que o ágio em tela não é dedutível.

Ademais, uma vez que o ágio não é dedutível por si, não há diferença se a glosa se deu pela amortização atribuída ao artigo 7º, III, da Lei nº 9.532/1997 ou por outro motivo.

Na espécie, o contribuinte deduziu o ágio em razão da baixa do bem adquirido. Todavia, ainda que o ágio fosse dedutível quando da apuração do ganho de capital, nos termos do artigo 33 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, este continua não sendo dedutível na baixa do bem, por força do artigo 25 do mesmo Decreto-Lei, *verbis*:

Art. 25 - As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33.

Portanto, está correta a glosa realizada pela fiscalização.

## 7 Qualificação da multa de ofício

Os tributos apurados pela fiscalização estão sendo exigidos acompanhados de multa de ofício qualificada. A leitura do referido termo de verificação fiscal (fls. 878) permite verificar todo o mecanismo das infrações imputadas, todavia, a fiscalização não aponta qual dos atos descritos configuraria o dolo a dar ensejo à qualificação da multa de ofício. Não há como distinguir os atos que seriam caracterizadores da dedução indevida na apuração dos tributos e os atos caracterizadores do dolo.

A DRJ decidiu por manter a qualificação da multa de ofício por entender que o contexto da autuação é suficiente para a caracterização de uma simulação. Todavia, entendo que não há simulação averiguável a partir do quadro fático trazido pela fiscalização, seja na auditoria fiscal, seja na diligência fiscal.

A simulação é uma conduta que tem como pressuposto a vontade de obter o resultado de um negócio ilícito por meio da interposição de um negócio lícito, embora sem substância material. Assim, o negócio lícito, que é aparente, é feito para dissimular a existência do negócio ilícito, que é oculto. Entendo que, na espécie, não existe um negócio oculto. A infração apontada é caracterizada no bojo do negócio aparente, qual seja, a aquisição da participação societária da Enterprise Oil do Brasil Ltda com alegado ágio. O fato do ágio não ser dedutível não está oculto por nenhum ato praticado pelo contribuinte.

A única reclamação da fiscalização quanto da auditoria fiscal é o fato de o contribuinte não ter informado o valor do negócio realizado pela Shell Brazil Holding BV, quando esta adquiriu a participação societária na Enterprise Oil do Brasil Ltda, a qual estava agora alienando para o contribuinte. Todavia, a ausência dessa informação não dissimula a indedutibilidade do ágio, apenas dificulta a sua caracterização jurídica.

Este CARF já pacificou o entendimento de que a fiscalização, quando exige multa de ofício qualificada, deve apontar não apenas os atos que caracterizam a infração tributária, mas também os atos que caracterizam o dolo do contribuinte, conforme a Súmula CARF nº 14, *verbis*:

Súmula CARF nº 14

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Com isso, voto por exonerar a qualificação da multa de ofício.

## 8 Multa isolada – estimativas

A fiscalização verificou que o contribuinte considerou a amortização do ágio como dedutível não somente na apuração dos tributos no final do exercício, mas também na apuração das antecipações mensais desses tributos, resultando em um pagamento a menor destas nos anos de 2003 a 2006. Em razão de tal fato, incluiu nos autos de infração a exigência das correspondentes multas isoladas, com fundamento no art. 44, §1º, Inciso IV, da Lei nº 9.430/96 alterado pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351/07 c/c art. 106, inciso II, alínea "c" da Lei nº 5.172/66.

Independentemente dos argumentos trazidos pelas partes, saliento que este CARF já pacificou o entendimento de que a multa isolada prevista no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/1996 não pode ser exigida em concomitância com a multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL, nos termos da Súmula CARF nº 105, *verbis*:

Súmula CARF nº 105

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Assim, por força do poder vinculante dessa súmula, voto por exonerar as multas isoladas relativas aos anos de 2003 a 2006.

Adicionalmente, a fiscalização verificou que o mesmo ocorreu no ano calendário então corrente (2007), resultando em um pagamento a menor das estimativas dos meses janeiro (CSLL), fevereiro (IRPJ e CSLL) e abril (IRPJ e CSLL). Em razão de tal fato, incluiu nos autos de infração a exigência das correspondentes multas isoladas.

O recorrente não combate estas últimas exigências, considerando que foram lavradas no curso do ano calendário e não houve lançamento concomitante de IRPJ e CSLL para o ano 2007.

Com isso, trata-se de matéria não impugnada.

## 9 Juros de mora (Selic) sobre a multa de ofício

O recorrente defende a tese de que a cobrança de juros de mora, com a utilização da taxa Selic, sobre a multa de ofício seria ilegal. Todavia, essa tese foi superada pela Súmula CARF nº 108, pela qual foi pacificado o entendimento de que incidem juros moratórios sobre o valor correspondente à multa de ofício, *verbis*:

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.

Com isso, entendo que não procede a presente reclamação do recorrente.

## 10 Conclusão

Diante das razões acima expostas, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para exonerar a qualificação da multa de ofício, fazendo-a retornar ao patamar

ordinário de 75%, e para exonerar as multas isoladas exigidas (estimativas) relativas aos anos 2003, 2004, 2005 e 2006, mantendo os demais itens dos lançamentos de IRPJ e CSLL em tela.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque

## **Declaração de Voto**

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto

Com a devida vênia ao voto do ilustre conselheiro relator, abro divergência para apresentar as razões pelas quais entendo que deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário.

Cumprе notar que a DRJ deu provimento à impugnação apresentada pela ora Recorrente para declarar a nulidade do lançamento por deficiência na motivação, no entanto, o então Conselho de Contribuintes, apesar de reconhecer a deficiência na fundamentação do lançamento (“chega mesmo a dificultar o entendimento das operações”), deu provimento ao recurso de ofício para afastar a nulidade e determinar novo julgamento da impugnação.

A 1ª Turma da CSRF manteve o decidido pela Turma ordinária e ainda destacou que, supostamente, i) inexistiria nos autos a comprovação do efetivo pagamento pela aquisição da Enterprise Oil do Brasil Ltda. no exterior e ii) tampouco de que o valor recebido como aumento de capital pela Recorrente se referia àquele mesmo montante pago pela SBHBV no exterior.

Com o retorno do processo à DRJ, foi determinada realização de diligência com a finalidade única de confrontar a documentação da Recorrente com as supostas razões que teriam fundamentado o lançamento (nos termos da decisão da CSRF).

Na diligência foi constatado que: (i) houve uma reavaliação formal do investimento na Enterprise Oil Brasil Ltd., fazendo cair por terra o único fundamento que o Conselho de Contribuintes extraiu do auto de infração (item “b” do Termo de Encerramento de Diligência); e (ii) o ágio foi efetivamente pago mediante emissão de novas ações da SBHBV, ações estas que, como se sabe, tinham expressivo valor econômico. (item “a” do Termo de Encerramento de Diligência).

No novo acórdão da DRJ, não houve qualquer menção aos dois pontos arguidos na diligência e foram tomadas como razões de decidir dois pontos que nunca foram objeto de questionamento pela autoridade lançadora: (i) haveria vedação legal à transferência de ágio constituído no exterior para empresa situada no Brasil; e (ii) a operação que gerou o ágio amortizado pela Recorrente careceria de substrato econômico.

A própria PGFN admite expressamente que a discussão atualmente tratada é distinta daquela que foi tratada no Termo de Verificação Fiscal:

*“Em segundo lugar, é evidente que o novo acervo probatório direciona a discussão para um rumo distinto do encontrado no Termo de Verificação Fiscal. Com efeito, a premissa central da autoridade fazendária, no TVF, foi a ausência de provas acerca do pagamento de ágio no exterior. No entanto, ao se admitir as provas trazidas, agora, pela contribuinte, passaríamos a trabalhar com o cenário de que o ágio relativo à aquisição da EOB foi pago pela SHELL BRAZIL HOLDING BV, em uma operação realizada integralmente no exterior. E as implicações desse novo cenário são relevantes para o lançamento, podendo-se resumi-las da seguinte maneira:*

*a) Na versão inicial do Auto de Infração, tem-se um ágio gerado internamente no GRUPO SHELL, em decorrência da integralização do aumento de capital da SHELL BRASIL LTDA. com a participação que a SHELL BRAZIL HOLDING BV detinha na EOB;*

*b) Na versão apresentada, agora, pela contribuinte, tem-se a internalização de um ágio que fora pago no exterior, quando a SHELL BRAZIL HOLDING BV adquiriu a EOB, em uma operação integralmente realizada no exterior.” (fls. 3.418/3.419)*

Como se nota, além admitir a alteração do critério jurídico para justificar a manutenção deste lançamento, assim como o acórdão ora recorrido, a PGFN ainda elencou dois novos fundamentos para manutenção do lançamento: (i) que o ágio no presente caso não seria amortizável, vez que gerado internamente no Grupo Shell; (ii) que não seria possível admitir a “transferência” de ágio constituído no exterior para empresa situada no Brasil.

Assim, resta clara a violação ao artigo 146 do Código Tributário Nacional, uma vez que houve, mais de uma vez, alteração dos critérios jurídicos no presente julgamento, de modo que não cabe aos órgãos de revisão de lançamento o aperfeiçoamento de um auto de infração.

Cumprе citar trecho do Parecer elaborado pelo Professor Luís Eduardo Schoueri para o presente caso:

*“A lucidez do órgão final não foi suficiente, todavia, para que o processo administrativo voltasse aos trilhos do Direito. Surpreende, sim, que a DRJ, quando chamada a dar nova decisão naquela altura de processo administrativo há muito instalado, pudesse aventar ainda uma nova acusação fiscal, nunca antes aduzida à Consulente: o pagamento de ágio no exterior, com a sua posterior e ilegal “transferência” para o País”*

Ante o exposto, trata-se de hialino caso de nulidade do auto de infração.

Mas ainda que não fosse o caso de nulidade, entendo que o mérito do presente processo deve ser julgado em favor da Recorrente.

Cumprir destacar que as regras de amortização fiscal do ágio aplicáveis ao caso concreto estão dispostas no artigo 7º da Lei nº 9.532/97, que assim dispõe:

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

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

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

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

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

Conforme se depreende da leitura do referido dispositivo normativo, a amortização fiscal do ágio fundamentado em rentabilidade futura fica condicionada à absorção por fusão, incorporação ou cisão entre a pessoa jurídica investida e a pessoa jurídica que detenha tal investimento. Portanto, é indiferente quem seja a pessoa jurídica incorporadora, desde que haja uma união patrimonial entre investidora e investida, o que significa dizer que não há proibição para uma incorporação reversa ou às avessas.

Destaque-se que conforme muito bem explanado pelo Conselheiro Allan Marcel Warwar Teixeira no Acórdão 1201-003.202, a amortização fiscal do ágio fundamentado em rentabilidade futura trazida pela Lei n. 9.532/97 não configura um benefício fiscal, mas uma limitação à possibilidade que havia até então de dedução de todo o montante do ágio como perda de capital. Assim, é possível entender que se tratou na verdade de uma norma específica antielisiva.

No caso concreto, é importante pontuar que houve o cumprimento de todos os requisitos fiscais para a amortização fiscal do ágio, isto é, houve efetivo pagamento do preço em dinheiro, inclusive do montante do ágio, bem como a operação se deu entre partes

independentes. Além disso, o preço pago está embasado em laudo técnico elaborado por empresa de auditoria.

Considerando a existência de substrato econômico no caso concreto e de que não há vedação legal à transferência do ágio, mas apenas menção legal para que haja a incorporação entre investida e investidora, entendida como aquela que detenha o investimento com ágio, isto é, não há necessidade de que a investidora seja a mesma pessoa jurídica que adquiriu a participação societária.

Como se nota, não há como prosperar a alegação de constituição de empresa veículo na legislação brasileira. Nesse ponto, destaco que a presente Turma já decidiu em outras oportunidades que a utilização de empresas veículos não é por si só impeditivo do aproveitamento do ágio. Nessa linha, cito o decidido nos autos do processo administrativo nº 16327.720016/2016-65, ac. 1201-002.247, de 12 de junho de 2018, relatoria do Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ**

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

**ÁGIO FUNDAMENTADO EM EXPECTATIVA DE RESULTADOS FUTUROS. DEDUTIBILIDADE DA AMORTIZAÇÃO.**

A legislação que permite a dedução da amortização do ágio em determinadas circunstâncias e desde que preenchidos determinados requisitos é norma indutora de comportamento do contribuinte. Não havendo ocorrência de fraude ou simulação e tendo sido verdadeiras e legítimas as operações perpetradas, inclusive, com a ocorrência do efetivo pagamento do preço, a dedução do ágio é possível, ainda que o benefício fiscal seja o principal ou mesmo o único elemento motivador. Uma vez demonstrado o devido propósito negocial e substância econômica na realização de reorganizações societárias, a dedução da amortização do ágio torna-se ainda mais justificada.

**UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. POSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL.**

**A utilização da chamada "empresa veículo" não guarda qualquer ilegalidade ou abuso em si, sendo necessária a identificação de outros elementos como a fraude ou simulação para que a glosa da dedução do ágio se justifique. Na hipótese em que presentes para o contribuinte, outras opções de movimentação societária que resultariam no mesmo efeito tributário que é a dedução do ágio, a eventual utilização de empresa veículo configura simples decisão de negócios que não prejudica o benefício fiscal.**

**LAUDO DE AVALIAÇÃO. INTEMPESTIVIDADE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.**

Indevida a glosa do aproveitamento do ágio sob fundamento de intempestividade do laudo de avaliação vez que sequer existia previsão legal acerca da obrigatoriedade do laudo à época dos fatos.

**ÁGIO INTERNO. AUSÊNCIA DE PARTES RELACIONADAS. INOCORRÊNCIA.**

O ágio interno pressupõe uma operação que envolva partes que pertençam ao mesmo grupo econômico o que exclui do seu campo de abrangência a operação que envolve partes independentes com interesses diametralmente inversos.

EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. PREÇO. PROJEÇÃO BASEADA NA MÉDIA DO LUCRO DE PERÍODOS ANTERIORES. REACIONAL VÁLIDO. POSSIBILIDADE.

A expectativa de rentabilidade futura prevista na legislação refere-se à capacidade de geração de caixa futura da empresa adquirida. Tal projeção pode ser feita através da apuração de histórico de lucros de períodos passados vez que a geração de caixa no futuro guarda uma relação de continuidade dos resultados obtidos pela empresa no passado.

DA FORMA DE ESCRITURAÇÃO DO ÁGIO. IMPOSSIBILIDADE DE GLOSA DO ÁGIO POR VÍCIO NA ESCRITURAÇÃO. ESSÊNCIA SOBRE A FORMA.

Uma vez verificada a negociação efetiva das ações, o pagamento efetivo do preço, a validade do racional para definição do preço e a ausência de simulação, a mera ausência de inclusão expressa na escrituração fiscal do embasamento legal do ágio não é motivo suficiente para glosa da dedução.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL**

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

CSLL. ÁGIO. REFLEXO DO IRPJ.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fato gerador de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à real ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL dele decorrente.

No mesmo sentido o decidido no Processo Administrativo nº 16561.720019/201626, acórdão nº 1201-002.728, julgado em 20 de fevereiro de 2019, voto vencedor do Conselheiro Luis Henrique Toselli:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2012

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. ÁGIO. SÚMULA CARF Nº 116.

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

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2012

**AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO POR INTERMÉDIO DE “EMPRESA VEÍCULO”. LEGITIMIDADE.**

O ágio fundamentado em rentabilidade futura, à luz dos artigos 7º e 8º Lei nº 9.532/97, pode ser deduzido por ocasião da absorção do patrimônio da empresa detentora do ágio por meio de fusão, cisão e incorporação. O uso de empresa veículo e de incorporação reversa não prejudicam o direito de amortizar fiscalmente o ágio.

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Ano-calendário: 2012

IRPJ. CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo aspectos específicos a serem apreciados, aplica-se a mesma decisão a todos os tributos atingidos pelo fato analisado.

Isso não fosse o suficiente, o artigo 2, §3º da Lei n. 6.404/76 dispõe que a companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades; ainda que não prevista no estatuto, a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais.

E isso claramente foi observado pela Recorrente, empresa investida, quando incorporou a empresa que detinha o ágio e daí reuniu as condições necessárias para gozo do seu aproveitamento fiscal.

A legislação de regência, segundo o entendimento que prevaleceu nesse julgado, foi estritamente observada pelas partes envolvidas na operação de aquisição de participação societária, que desde o início demonstraram que o ágio é legítimo e o negócio foi implementado para permitir a dedução da mais valia em conformidade com a lei.

Por fim, não há que se falar em ágio interno no presente caso, uma vez que a aquisição com ágio decorreu de operação global de aquisição do Grupo Enterprise Oil pelo Grupo Royal Dutch-Shell, isto é, operação entre dois grandes grupos multinacionais, que possuem diversos acionistas minoritários, e que foi divulgada em veículos especializados (<https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,shell-oferece-us-6-2-bilhoes-pela-enterprise-oil,20020402p27322>).

Para fins de argumentação, ainda que a operação tivesse se dado entre partes dependentes, cumpre destacar que a operação se realizou em 2002, quando inexistia qualquer vedação legal ao ágio interno, o que só veio a ocorrer com a promulgação da Lei n. 12.973/14.

Além disso, ainda que não seja o caso de ágio interno no presente caso, há diferentes tipos de ágios internos, desde daqueles abusivos que devem ser combatidos por meio da comprovação de simulação até aqueles efetivos, sobretudo em companhias com acionistas minoritários, de modo que uma das pautas atuais do “International Accounting Standards Board” diz respeito às “Business Combinations Under Common Control”.

Com base no exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Alexandre Evaristo Pinto