MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**16561.720122/2015-95**
ACÓRDÃO	1202-002.420 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CARGILL AGRICOLA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

FATOS PASSADOS. DECADÊNCIA. REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS. FISCALIZAÇÃO. POSSIBILIDADE.

O contribuinte está sujeito à fiscalização de fatos ocorridos em períodos passados, ainda que esteja decaído o direito de lançar crédito tributário relativo ao período em que ocorreram estes fatos, quando eles repercutam em períodos futuros ainda não decaídos, devendo conservar os documentos relativos aos fatos passados, até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos aos exercícios futuros.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO EM AQUISIÇÃO DE EMPRESA ESTRANGEIRA NÃO INCORPORADA. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para a dedução de ágio sem a incorporação, fusão ou cisão da empresa adquirida.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A exigência decorrente deve seguir a orientação decisória adotada para o tributo principal, tendo em vista ser fundada nos mesmos fatos, mormente em face de norma prevendo, para a CSLL, iguais hipóteses e condições de dedutibilidade de amortização de ágio em relação ao IRPJ.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e a arguição de decadência. Por maioria de votos: i) dar provimento

parcial ao recurso voluntário da pessoa jurídica autuada para reduzir a multa ao percentual de 75% e restabelecer o benefício fiscal do lucro da exploração; e: ii) dar provimento aos recursos voluntários dos coobrigados para excluí-los da relação jurídico-tributária. Vencidos os Conselheiros Maurício Novaes Ferreira (relator) e José André Wanderley Dantas de Oliveira que votaram por negar provimento integralmente aos recursos voluntários. Designada a Conselheira Liana Carine Fernandes de Queiroz para redigir o voto vencedor.

Assinado Digitalmente

Maurício Novaes Ferreira – Relator

Assinado Digitalmente

Liana Carine Fernandes de Queiroz– Relatora designada

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andre Luis Ulrich Pinto, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Mauricio Novaes Ferreira, Ana Cecília Lustosa da Cruz (Substituta) e Leonardo de Andrade Couto (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por CARGILL AGRICOLA S/A visando reformar o acórdão nº 02-73.918, prolatado em 11/07/2017 pela 10ª turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Belo Horizonte, que considerou improcedente a impugnação apresentada. O acórdão restou assim ementado:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
>
> Ano-calendário: 2011, 2012, 2013
>
> FATOS PASSADOS. DECADÊNCIA. REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS. FISCALIZAÇÃO. POSSIBILIDADE.
>
> O contribuinte está sujeito à fiscalização de fatos ocorridos em períodos passados, ainda que esteja decaído o direito de lançar crédito tributário relativo ao período em que ocorreram estes fatos, quando eles repercutam em períodos futuros ainda não decaídos, devendo conservar os documentos relativos aos fatos passados, até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos aos exercícios futuros.

DOCUMENTO VALIDADO

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO EM AQUISIÇÃO DE EMPRESA ESTRANGEIRA NÃO INCORPORADA. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para a dedução de ágio sem a incorporação, fusão ou cisão da empresa adquirida.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A exigência decorrente deve seguir a orientação decisória adotada para o tributo principal, tendo em vista ser fundada nos mesmos fatos, mormente em face de norma prevendo, para a CSLL, iguais hipóteses e condições de dedutibilidade de amortização de ágio em relação ao IRPJ.

BENEFÍCIO FISCAL. DATA DE INÍCIO DA SUSPENSÃO.

A prática de atos que em tese configurem crimes contra a ordem tributária acarretarão à pessoa jurídica infratora a perda, no ano-calendário correspondente, dos incentivos e benefícios de redução ou isenção previstos na legislação tributária. (art 59 da Lei nº 9.069/95).

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício é débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela SRF, configurando-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Os sócios, gerentes, administradores ou representantes da pessoa jurídica são responsáveis pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Na origem, trata-se de autos de infração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) dos anos-calendário 2011, 2012 e 2013 por ter sido constatado, pela autoridade responsável, que a empresa acima identificada amortizou, indevidamente, ágio decorrente da aquisição de empresa estrangeira.

Além da exigência relativa à glosa da amortização do ágio, a empresa foi sancionada com a suspensão dos benefícios fiscais por ela auferidos nos mesmos anos-calendário, já que o fisco considerou comprovada a prática de crime contra a ordem tributária.

À infração decorrente da amortização indevida do ágio foi aplicada a multa qualificada e os gerentes e administradores da pessoa jurídica foram tidos por responsáveis solidários do crédito tributário.

DOCUMENTO VALIDADO

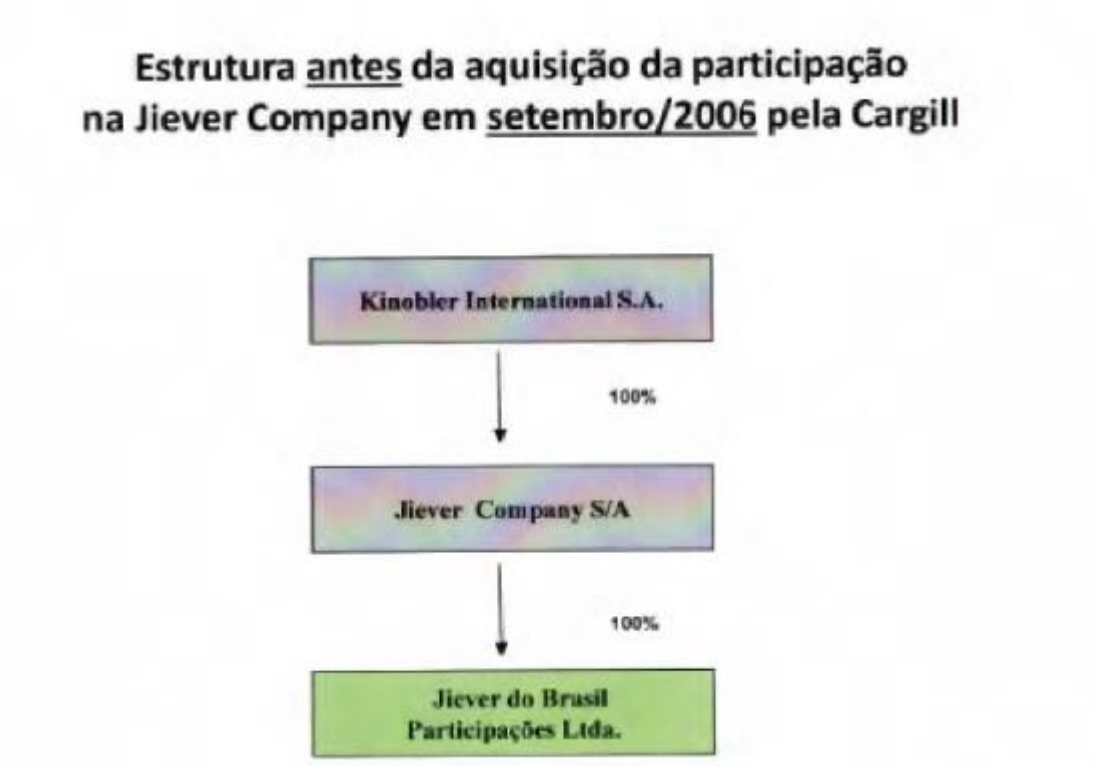
Original

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) assim relatou os fatos processuais até então praticados e as razões das defesas apresentadas:

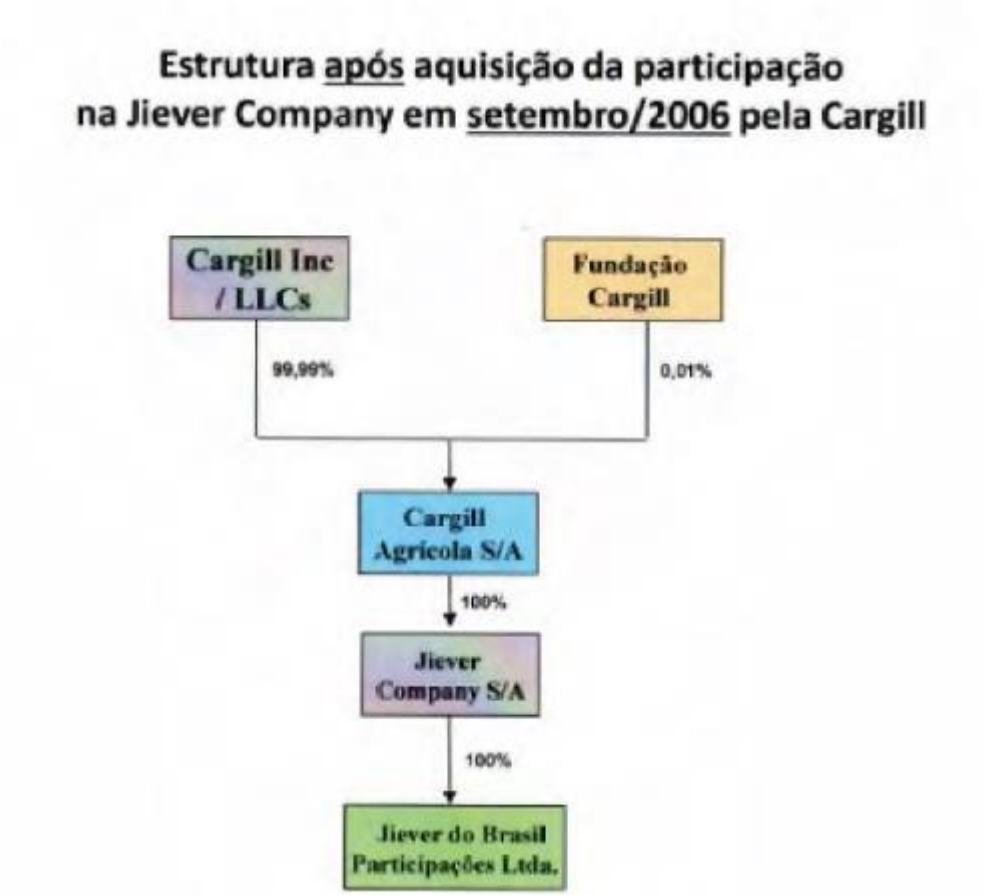
> Contra o contribuinte acima identificado, doravante denominado CASA, foram lavrados Autos de Infração do Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 884/897), cumulados com multa de ofício nos percentuais de 75% e 150% e juros de mora pertinentes:
>
> | Tributo | Valor do Tributo | Juros | Multa | Crédito Apurado |
> |---|---|---|---|---|
> | IRPJ | 4.112.238,11 | 1.471.738,51 | 4.850.564,29 | 10.434.540,91 |
> | CSLL | 847.865,15 | 331.163,06 | 1.271.797,72 | 2.450.825,93 |
>
> O procedimento fiscal, que teve início em 20/01/2015, verificou a legalidade da amortização de ágio pela fiscalizada, ágio este que teria sido pago quando da aquisição da empresa Jiever do Brasil S/A em 2006. O citado benefício teria sido utilizado pela empresa para a redução do lucro real, incluindo os anos-calendário 2011, 2012 e 2013, sob fiscalização.
>
> A Fiscalização concluiu que a amortização realizada pela empresa era indedutível, culminando em multa de ofício de 150%. Ademais, houve lançamento por perda do incentivo fiscal de isenção ou redução (empresas instaladas na área da SUDENE/ADENE), em virtude da prática, pelo contribuinte, de crime contra a ordem tributária, lavrando-se multa de 75% sobre esses valores.
>
> Eis os principais pontos que a Fiscalização aborda no Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 827/866):
>
> - Para facilitar a intelecção das operações, listam-se abaixo as sociedades envolvidas nas reorganizações societárias:
>
> a) Cargill Agrícola S/A (CASA), CNPJ: 60.498.706/000157, empresa ora fiscalizada.
>
> b) Jiever do Brasil S/A (JIEVER DO BRASIL), CNPJ: 02.778.002/0001-31, empresa no Brasil, anteriormente controlada pela Jiever Company, empresa uruguaia.
>
> c) Jiever Company (JIEVER COMPANY), empresa uruguaia que foi vendida à CASA.
>
> d) Kinober International S/A (KINOBER), empresa uruguaia que controlava a empresa uruguaia JIEVER COMPANY, antes das negociações aqui analisadas.
>
> e) CASA & BSL Ltda. (CASA & BSL), CNPJ nº 56.502.545/000150, empresa do grupo Cargill, localizada no Brasil.
>
> - 1. Inicialmente, a empresa uruguaia KINOBER era controladora da empresa uruguaia JIEVER COMPANY, que, por sua vez, controlava a empresa brasileira JIEVER DO BRASIL. A seguir o organograma da empresa KINOBER, antes de Setembro de 2006 (fls. 819 a 825 do processo):

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

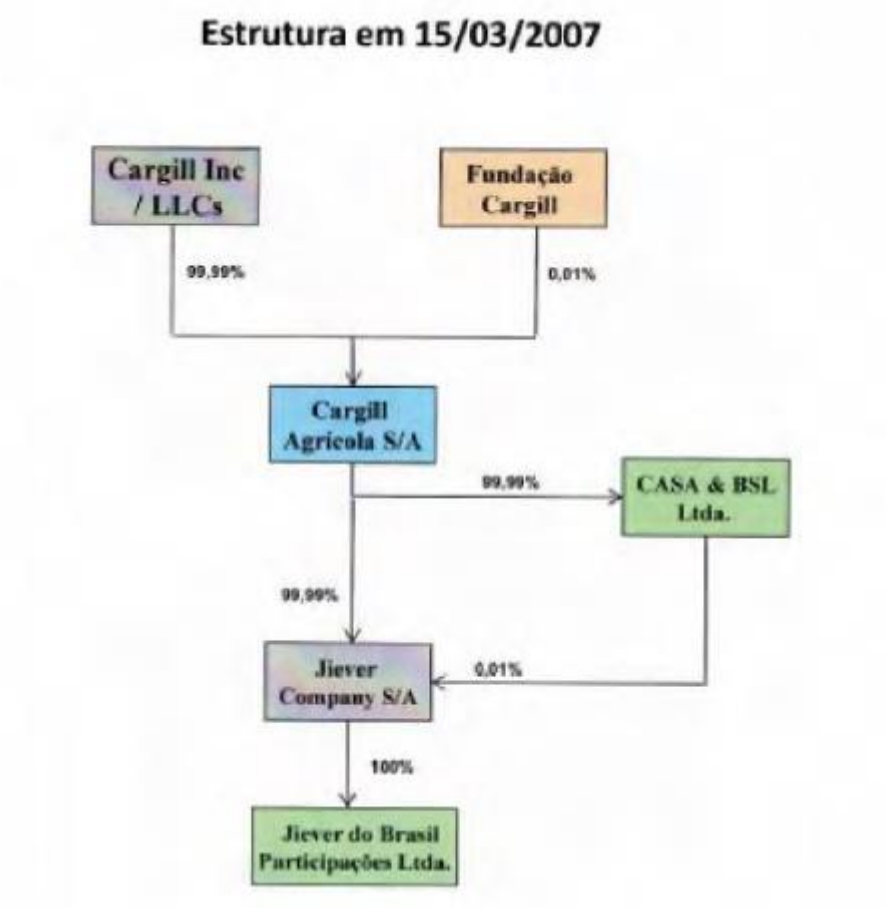


- 2. O Grupo Cargill, mediante a empresa CASA, adquiriu a empresa JIEVER COMPANY da KINOBER (fls. 819 a 825), em setembro de 2006, pagando, na aquisição, o valor de R$ 3.253.913,26 (três milhões, duzentos e cinquenta e três mil, novecentos e treze reais e vinte e seis centavos) mais um ágio de R$ 37.788.670,47 (trinta e sete milhões, setecentos e oitenta e oito mil, seiscentos e setenta reais e quarenta e sete centavos).



- 3. A empresa CASA & BSL, pertencente ao Grupo Cargill, recebe 1 quota do capital social da empresa JIEVER DO BRASIL, fornecida pela empresa JIEVER COMPANY (esta última possuía 500 quotas e passa a ter 499), passando, portanto, a ser sócia da JIEVER DO BRASIL (AGE de 15/03/2007 às fls. 99 a 123).

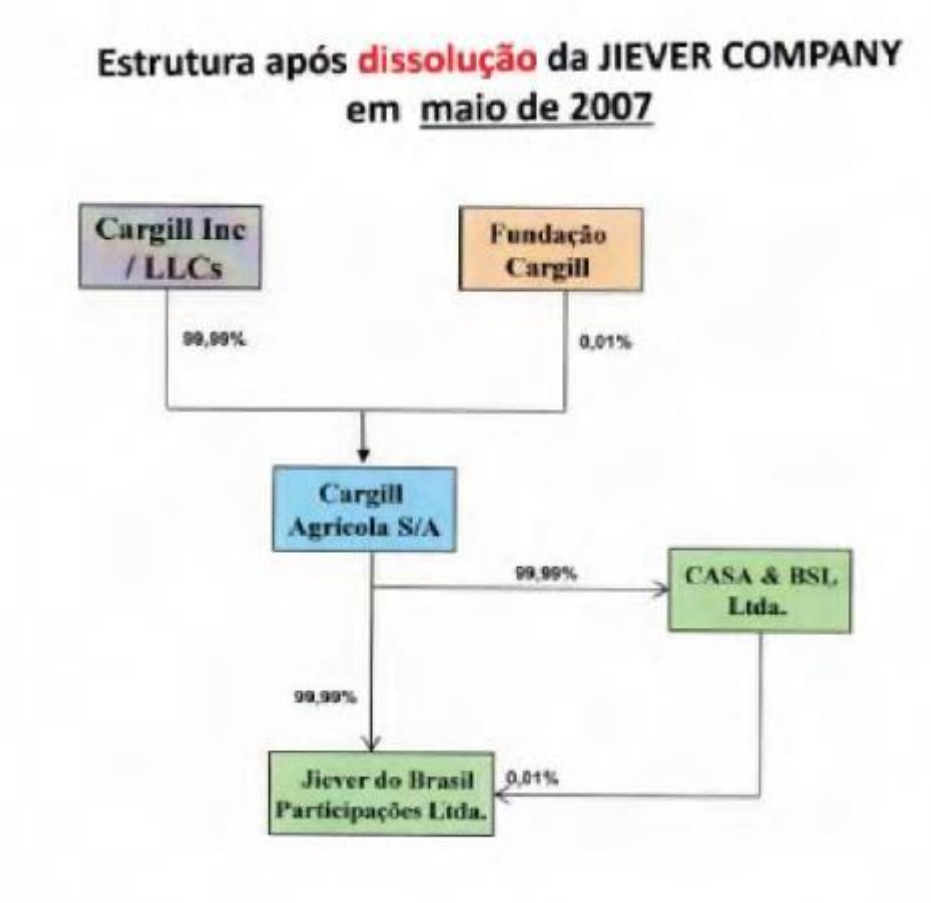
DOCUMENTO VALIDADO



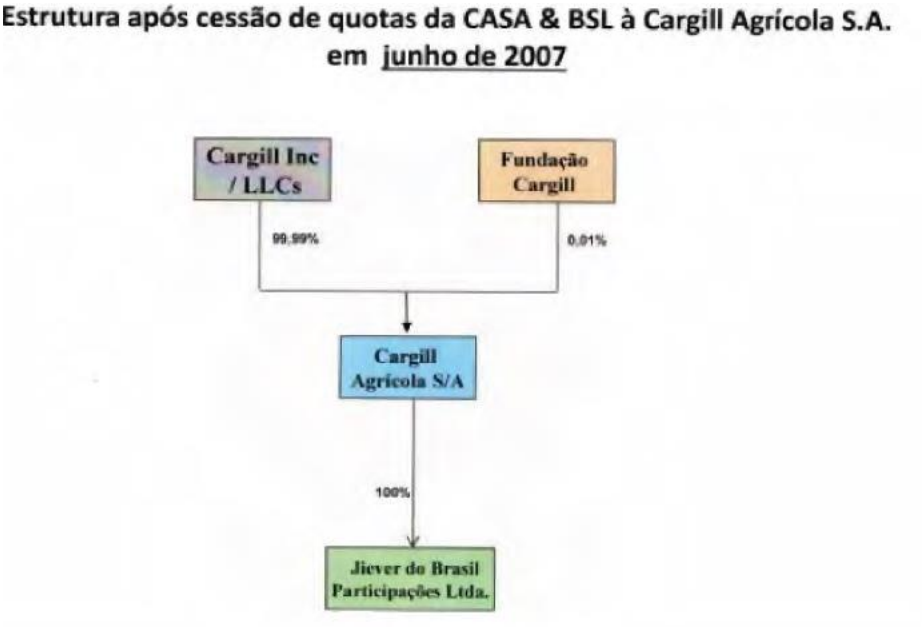
- 4. A empresa uruguaia JIEVER COMPANY é "dissolvida" em 10/05/2007 e o seu patrimônio é absorvido pela empresa CASA (organograma às fls. 819 a 825).

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO



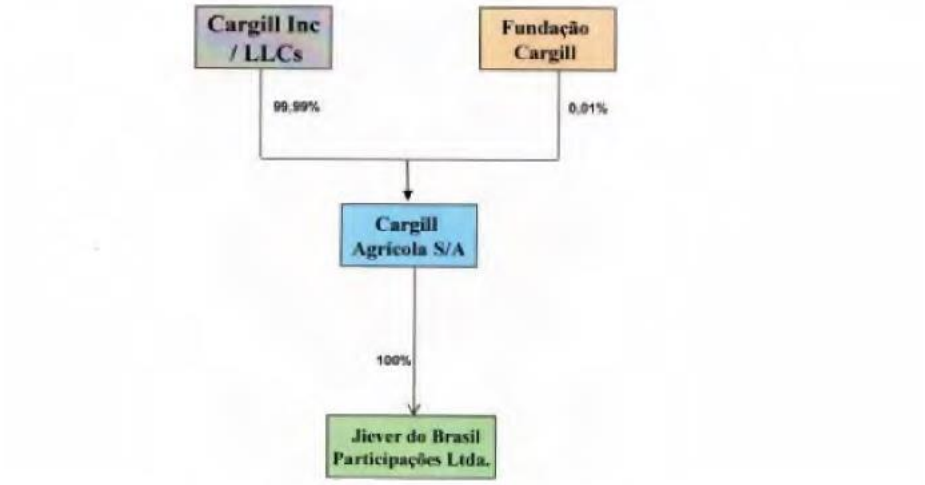
- 5. Segundo a AGE de 8 de junho de 2007 (fls. 99 a 123), a empresa CASA & BSL possuidora de uma quota da empresa JIEVER DO BRASIL transfere-a à empresa CASA e se retira da sociedade (fls. 819 a 825):



- 6. Nesta mesma data, em junho de 2007, a empresa JIEVER DO BRASIL é incorporada à empresa CASA (protocolo de incorporação às fls. 99 a 123):

DOCUMENTO VALIDADO

Estrutura após cessão de quotas da CASA & BSL à Cargill Agrícola S.A. em junho de 2007



- 7. A empresa CASA amortizou o ágio pago na aquisição da empresa JIEVER COMPANY, nos ACs 2011, 2012 e 2013, conforme demonstram a resposta da empresa (de 02/04/2015 às fls. 183 a 197) e DIPJs (fl. 2).

- No início do procedimento fiscal que deu origem a este processo, não estava claro que o ágio pago pela empresa CASA era referente à aquisição da empresa uruguaia JIEVER COMPANY, mas, "aparentemente", que este se referia à compra da empresa brasileira JIEVER DO BRASIL, conforme o relatório fiscal recebido.

- (...) a fiscalizada procurou ocultar o quanto pôde, do conhecimento desta Fiscalização, do verdadeiro papel da empresa JIEVER COMPANY no processo, querendo fazer entender que o processo de venda da JIEVER DO BRASIL teria ocorrido diretamente entre as empresas CASA e KINOBER. (...)

- Outra inconsistência detectada no decorrer da ação fiscal foi quanto às datas de elaboração dos laudos apresentados que deram suporte ao ágio referido na aquisição da JIEVER DO BRASIL (fls. 138 a 154). O primeiro laudo com os dados de valor de rentabilidade futura (40 milhões de reais) foi elaborado pela KPMG em 03/01/2007, enquanto que o segundo, com o seu valor contábil de patrimônio líquido (R$ 645.232,36 em 31/05/2007)foi datado de 08/06/2007.

- Tendo em mente as datas de elaboração dos laudos e posicionando-os com relação à linha do tempo na reconstituição dos fatos já efetuada, podemos concluir que os mesmos não puderam ser considerados válidos para a determinação do valor do ágio pago pela CASA na aquisição da empresa JIEVER DO BRASIL. A aquisição da empresa ocorreu em Setembro de 2006, enquanto que os laudos foram elaborados somente em 2007.

- (...) pode se depreender que a CASA teria efetuado o lançamento de ágio na aquisição da JIEVER COMPANY, de trás para frente, isto é, num primeiro momento, em Setembro de 2006, com base em estudos próprios, teria adquirido

a empresa pagando por ela seu valor de patrimônio líquido, qual seja, R$ R$ 3.253.913,26 e um valor de ágio sem laudo igual a R$ 34.759.386,74. Somente então contratou a empresa KPMG para elaborar um laudo sobre o valor de rentabilidade futura da empresa, em Janeiro de 2007, que indicou rentabilidade futura de R$ 41.085.000,00, e assim efetuou o pagamento de "preço de compra adicional" em 03/11/2008. Isto, por si só, demonstra que o procedimento da aquisição não foi executado segundo os moldes convencionais, gerando, portanto, uma série de questionamentos acerca de sua legitimidade.

- Outrossim, frise-se aqui mais uma discrepância: o laudo de avaliação da rentabilidade futura foi elaborado para a empresa JIEVER DO BRASIL, enquanto que o patrimônio utilizado no cálculo do ágio se refere à empresa JIEVER COMPANY (R$ 3.253.913,26). Isto estaria caracterizando a intencionalidade da empresa em querer disfarçar a aquisição da empresa uruguaia com a brasileira.

- Quanto à apuração do lucro real e do resultado do exercício ajustado para fins de incidência da CSLL, usualmente, a amortização do ágio ou deságio não é deduzida ou tributada. Via de regra, a dedução ou tributação dessa amortização no âmbito do IRPJ e da CSLL somente ocorrerá quando o investimento que lhe deu origem for alienado ou liquidado(arts. 391 e 426 do RIR/99), na apuração de eventual ganho ou perda de capital, quando então o ágio ou deságio é incluído (somado ou diminuído) no preço de aquisição do investimento que está sendo extinto.

- Tal regra, todavia, não se aplica em certas hipóteses de incorporação, fusão ou cisão societária, quando a dedução da despesa com amortização do ágio na base de cálculo do IRPJ e da CSLL será admitida independentemente da alienação ou liquidação do investimento. Esse benefício fiscal é concedido expressamente pelo artigo 386 do RIR/99, o qual repete o conteúdo dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997.

- De acordo com o citado artigo 386, quando uma pessoa jurídica absorve patrimônio de outra em consequência de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio, apurado segundo o artigo 385 do RIR/99, e o fundamento econômico desse ágio for a previsão dos resultados de exercícios futuros da sociedade adquirida, é possível desde já a dedução da despesa com amortização da correspondente "mais valia" na apuração do IRPJ e da CSLL.

- O ágio registrado pela CASA com a aquisição da empresa JIEVER COMPANY não pode ser considerado dedutível para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nos termos do artigo 386 do RIR/99, o qual repete os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997. O ágio amortizado não observa as condições e requisitos impostos pela legislação para o gozo do aludido benefício fiscal.

- O aspecto, que impede que o ágio registrado pela CASA seja dedutível, está ligado ao fato de que não houve incorporação de empresa controlada na qual detenha participação societária com ágio. O que houve, no presente caso, é que a

DOCUMENTO VALIDADO

fiscalizada adquiriu empresa estrangeira, localizada no Uruguai, com o pagamento de ágio e que esta posteriormente foi dissolvida, tendo seu patrimônio sido transferido para a CASA. Não há o que se falar em incorporação, pois a empresa adquirida era estrangeira e, portanto, não existe base jurídica, para o gozo da dedutibilidade prevista no art. 386 do RIR/99, tendo em vista que a interpretação da legislação tributária que dispõe sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário deve ser literal, nos termos do art. 111 do CTN.

- Retornando ao caso ora em análise, destaca-se que ele não cumpre requisito aqui definido como necessário ao gozo do benefício fiscal previsto no artigo 386 do RIR/99. Não existe a figura da incorporação, no que tange a empresas estrangeiras, ainda que tenham sido tais empresas adquiridas com ágio.

Da Multa Qualificada –

Alguns obstáculos tiveram de ser vencidos para que a Fiscalização pudesse, finalmente, compreender, com maiores detalhes, como foi efetuada a reestruturação societária em epígrafe.

- Os laudos apresentados também tentaram, de certa forma, maquiar a aquisição da empresa estrangeira, dando a entender que a empresa brasileira teria sido adquirida com o ágio pago. Num primeiro momento, ficaram sem respostas: a) o valor do patrimônio líquido da empresa adquirida que não convergia e b) as datas de elaboração dos laudos.

- Pouco a pouco os fatos foram se aclarando, possibilitando ver melhor o aspecto das transações efetuadas, principalmente no tocante à legitimidade da amortização do ágio pago na aquisição. A CASA tinha ciência de que, em se tratando de aquisição de empresa estrangeira, a dedutibilidade prevista no art. 386 do RIR/99 não poderia ser aplicada ao caso.

- Por isso, de pronto não foram fornecidas à Fiscalização, as informações concernentes à empresa uruguaia JIEVER COMPANY, seja nos organogramas, seja nas alterações contratuais da empresa JIEVER DO BRASIL, ou nos esclarecimentos acerca das inconsistências detectadas. Somente após certo aprofundamento das questões e verificações, pôde-se vislumbrar o panorama real da situação.

- Noutro giro, ficou constatado o fato de que, de certa forma, a empresa, à época da reorganização societária, buscou a elaboração dos laudos, que justificassem o surgimento do ágio, tentando associá-lo à empresa JIEVER DO BRASIL, forjando artificialmente uma situação. Esta artificialidade restou patente, em função das datas em que os laudos foram produzidos, posteriormente à aquisição da empresa JIEVER COMPANY e à geração do ágio.

- O que se verificou na prática, acima exposta, é que o contribuinte buscou uma construção manipulada que teve como intuito único e exclusivo dificultar a análise por parte da fiscalização, da reorganização societária em si.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

- A fundamentação legal da multa qualificada encontra-se no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que menciona intuito de fraude em sua redação original e que, na atual, limita-se a remeter aos arts. 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502, de 30 de novembro de 1964 (...)- (...) pode-se concluir que as definições de sonegação e fraude que dão suporte à qualificação da multa implicam ações tendentes a provocar a emissão de um juízo errôneo por parte da autoridade fiscal quando diante da amortização do ágio.

- Há empresas que, sob o pretexto de reorganização societária, simulam situações jurídicas que dissimulam, ocultam, fingem, acobertam a real situação jurídica, com finalidade de enganar o fisco. A simulação está disciplinada no art. 167 do Código Civil (...)- O art. 149, inciso VII, do CTN, atribuiu ao fisco a prerrogativa de desconsiderar atos ou negócios jurídicos simulados.

- No caso concreto, dos elementos juntados aos autos se constata uma sequência de negócios com aparência de regulares e visando certo efeito diverso do demonstrado. Nesse caso, o vício na causa do negócio complexo leva ao reconhecimento de simulação de todo o conjunto de atos e negócios parciais.

- A empresa CASA estava consciente de todas as etapas de seu planejamento tributário na forma de "reestruturação societária", visando maquiar sua verdadeira intenção, justificando-se plenamente a aplicação da multa qualificada.

Da Responsabilidade Solidária –

(...)

no presente lançamento fiscal, justifica-se a atribuição da responsabilidade tributária solidária com fundamento no artigo 135, III, do CTN (...)- É aplicável ao caso, o artigo 135, III, do CTN em face dos diretores da fiscalizada serem responsáveis por atos praticados com infração de lei ou excesso de poderes, porquanto criaram condições artificiais para justificar a amortização indevida pela interessada, de um ágio que não poderia ser amortizado.

- Acrescente-se que os administradores respondem solidariamente, perante a sociedade e terceiros prejudicados (Fazenda Pública, inclusive), por culpa no desempenho de suas funções, ou seja, pelos fatos decorrentes de sua má gestão, consoante disposto no artigo 1.016 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil).

- O Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009 também concluiu que o terceiro que for administrador e cometer o ato ilícito no exercício da gerência da empresa responde solidariamente com a pessoa jurídica pelo pagamento do crédito tributário (...)- Pelo exposto, foram lavrados os Termos de Sujeição Passiva Solidária para os seguintes contribuintes (...):

O Sr. Sergio Alair Barroso, na condição de administrador, figura como representante da empresa CASA, juntamente com a empresa sócia JIEVER COMPANY, como sócias da empresa JIEVER DO BRASIL, conforme a Alteração

Contratual da JIEVER DO BRASIL, realizada em 29/09/2006, sob registro JUCESP nº 288.092/065 (doc. às fls. 646 a 651).

- O Sr. Wander Ernando Meyer, na condição de administrador, figura como representante da empresa CASA, juntamente com a empresa sócia JIEVER COMPANY, como sócias da empresa JIEVER DO BRASIL, conforme a Alteração Contratual da JIEVER DO BRASIL, realizada em 29/09/2006, sob registro JUCESP nº 288.092/065 (doc. às fls. 646 a 651).

- O Sr. Luiz Antonio dos Santos Pretti, na condição de administrador, figura como representante da empresa CASA, juntamente com a empresa sócia JIEVER COMPANY, como sócias da empresa JIEVER DO BRASIL, conforme a Alteração Contratual da JIEVER DO BRASIL, realizada em 29/09/2006, sob registro JUCESP nº 288.092/065 (doc. às fls. 646 a 651).

Da Perda do Benefício Fiscal: Lucro da Exploração –

Aplica-se, ainda, no presente caso, o disposto no artigo 59 da Lei 9.069/95:

> "Art. 59. A prática de atos que configurem crimes contra a ordem tributária (Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990), bem assim a falta de emissão de notas fiscais, nos termos da Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994, acarretarão à pessoa jurídica infratora a perda, no ano-calendário correspondente, dos incentivos e benefícios de redução ou isenção previstos na legislação tributária." –

Os valores aproveitados pela CASA a título de redução do imposto de renda da pessoa jurídica, com base no lucro da exploração, estão discriminados na ficha 12A da DIPJ dos anos base de 2012 e 2013 e correspondem a R$ 1.096.198,09 e R$ 660.859,06, respectivamente (fl. 2). Estes valores estão, portanto, sendo glosados das deduções do IRPJ, nº auto de infração relativo a este processo.

- Por fim, cumpre observar que os valores supracitados teriam sido modificados mediante retificadoras das DIPJs, dos ACs 2012 e 2013. No entanto, as retificadoras, tendo sido entregues no decorrer do presente procedimento fiscal (após início da ação), foram desconsideradas mediante Termo de Ciência (fls. 734 e 735) e os respectivos lucros da exploração permaneceram inalterados.

Impugnações

A empresa CASA foi pessoalmente cientificada dos Autos de Infração e do TVF por meio de sua procuradora, em 28/04/2016 (fls. 899). Os responsáveis solidários foram cientificados pela via postal, em 27/04/2016 (Luiz Antônio dos Santos Pretti: AR à fl. 913; Wander Ernando Meyer: AR à fl. 914; Sérgio Alair Barroso: rastreamento sedex fl. 917).

Todos os autuados apresentaram defesa:

- CASA: impugnação de fls. 1068/1.128 apresentada em 30/05/2016;

DOCUMENTO VALIDADO

Luiz Antônio dos Santos Pretti, Wander Ernando Meyer e Sérgio Alair Barroso – impugnações fls. 924/962, 972/1011 e 1020/1059, respectivamente, apresentadas em 27/05/2016.

Resume-se, a seguir, os argumentos trazidos pela CASA:

- (...) a Impugnante atua no ramo de fabricação de óleos vegetais refinados, biocombustíveis, maionese, entre muitos outros. Motivada por interesse de caráter estratégico e notadamente ampliação de sua base comercial, e visando aumentar a sua expressão e abrangência no mercado em que atua (propósito negocial), munida de estudos técnicos que comprovaram a viabilidade econômica de uma possível operação (substância econômica), a Impugnante iniciou tratativas com a empresa Kinobler International S. A.

- Dentro do firme propósito e da persecução de seus objetivos econômicos e sociais presentes em seu estatuto, a impugnante concluiu o processo negocial e adquiriu integralmente (cem por cento) das quotas da empresa Jiever Company S.A, e consequentemente da Jiever do Brasil Participações Ltda., tanto no que se refere a sua capacidade de exploração, plantas industriais, maquinário, quanto no que se refere ao ativo intangível, o que só seria possível com a aquisição da Jiever Company S.A.

- (...) a glosa da amortização de ágio está pautada, fundamentalmente, sob a alegação de que o mencionado ágio, por ser decorrente de aquisição de empresa estrangeira e do fato de que posteriormente esta foi objeto de dissolução, não seria autorizado pelo art. 386 do RIR. Tal entendimento, contudo, não se sustenta (...).

- a impugnante tinha por objetivo adquirir o conjunto de operações da Kinobler International, controladora indireta da empresa nacional Jiever do Brasil, para que pudesse expandir sua participação no mercado nacional da venda óleos especiais e maionese, sendo que tal objetivo foi alcançado com a aquisição da sua controladora direta, Jiever Company, único meio possível de atingir seus objetivos - inclusive o que fora objeto de negociação e imposição por parte da alienante, que apenas se dispôs às tratativas caso abrangessem a totalidade das suas operações.

PRELIMINAR - DA DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO DE QUESTIONAR A LEGALIDADE DOS ATOS SOCIETÁRIOS QUE ORIGINARAM O ÁGIO APURADO EM 2006 (AQUISIÇÃO DA "JIEVER COMPANY S/A").

- (...) o Fisco não mais poderia questionar a validade de fato pretérito, já consumado no tempo em razão do decurso do prazo decadência! (fato societário que gerou o direito à dedução da amortização do ágio, ocorrido em 2006) de cinco anos para que se alcançasse os efeitos decorrentes desse fato, em período subsequente.

- Nesse sentido, o antigo Conselho de Contribuintes já se manifestou reiteradas vezes sobre o tema, reconhecendo a impossibilidade de o Fisco questionar a

DOCUMENTO VALIDADO

legalidade dos fatos e atos, ocorridos após o transcurso do prazo decadencial de cinco anos, que tenham resultado em efeitos em anos subseqüentes, como ocorre no presente caso.

- Dessa forma, requer a Impugnante que essa E. Turma Julgadora acolha a matéria ora arguida e cancele a autuação relativa à pretensa glosa, do lucro real de 2011, 2012 e 2013, da amortização do ágio apurado na aquisição das quotas da "Jiever Company S/A", eis que já transcorrido o prazo decadencial (preclusão) de cinco anos entre o fato que ensejou o nascimento do direito à dedução da amortização do ágio (setembro de 2006) e a lavratura do auto de infração (20/04/2016).

DA LEGALIDADE DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO – OBSERVÂNCIA INTEGRAL DOS REQUISITOS LEGAIS QUE AUTORIZAM A DEDUÇÃO PELA IMPUGNANTE - DISSOLUÇÃO DE SOCIEDADE URUGUAIA –

Inicialmente, importante informar aos i. julgadores alguns aspectos jurídicos relativos aos arts. 385 e 386 do RIR/99, como expressão dos arts. 7° e 8º da Lei n° 9.532/97 que o são. Inicialmente, que as figuras jurídicas apontadas, "incorporação, fusão, cisão", não se constituem em um rol exaustivo, eis que uma série de outras operações previstas na Lei Societária são previstas, ex vi da "incorporação de ações". O legislador apontou em verdade para um fato econômico - a junção, ou o encontro dos ativos operacionais que, avaliados pela expectativa de rentabilidade futura ensejaram o pagamento do ágio, com a sua expressão econômico-contábil, o ativo contabilizado na sua investidora.

- Por fim, que a Lei não distinguiu - e o fisco não pode arvorar-se a fazêlo, sob pena de ultrapassar a sua competência legal e constitucional - entre operações realizadas no Brasil ou alhures. Isso posto, o ato societário típico de "dissolução" de sociedade, além de ser um efeito prático, no mundo real, da própria incorporação - toda empresa incorporada é extinta, toda operação de cisão total resulta na automática dissolução - é prevista nº ordenamento jurídico brasileiro, e mais, em ordenamentos jurídicos alienígenas pode ser o único meio para se alcançar o resultado pretendido.

- (...) para o caso em análise, considerando tratar-se de aquisição de empresa estrangeira (Jiever Company) e, via de consequência, de sua controlada (Jiever do Brasil), a Impugnante não poderia ter incorporado a empresa estrangeira - por impossibilidade legal, mas tão somente deliberar a sua dissolução, exatamente a forma jurídico-societária adotada pela Impugnante.

- Este fato, todavia, ao contrário do que equivocadamente entendeu a d. autoridade fiscal, não tem o condão de impedir a Impugnante de deduzir a amortização do ágio, especialmente porque, como restará amplamente demonstrado, considerando os efeitos jurídicos que defluem da dissolução e da incorporação determinados no ordenamento jurídico, temos que, ao fim, os dois "meios" societário resultam na extinção da sociedade anteriormente existente (dissolvida ou incorporada).

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

- Importante aspecto envolvido na operação e solenemente ignorado pela autoridade fiscal foi o de que empresa adquirida, Jiever Company, situada no Uruguai, deveria obedecer a legislação societária daquele país, o que o fez - no caso, a Ley n° 16.060 Sociedades Comerciales - que determina que caso uma empresa seja adquirida por outra, com interesse nº encerramento das suas atividades, esta deve ser dissolvida, o que repita-se, foi o que ocorreu nº caso concreto. Ou seja, a Impugnante, ao adquirir a empresa Jiever Company obedeceu as regras societárias do seu país, no caso, o Uruguai, cujo único meio disponível para a absorção dos ativos fora a dissolução, e consequentemente a sua posterior extinção, da referida sociedade - ressaltando que, ainda que possível fosse a utilização do "meio" incorporação para absorver aquela investida, em ambos os casos, aversão do acervo apenas ocorre após a prévia "extinção".

- Tal procedimento está previsto nos artigos 150 e 180 daquela lei estrangeira, razão pela qual é de ser considerado, como de fato foi inclusive pela d. fiscalização, e cujos efeitos se equiparam a de uma verdadeira incorporação no sentido legal do termo definido na legislação brasileira.

Portanto, salta aos olhos que a operação de dissolução, com a transferência do patrimônio da Jiever Company para a Impugnante, confere o direito à Impugnante à dedução da amortização do ágio pago por sua aquisição, com fundamento da previsão de rentabilidade futura (proporcionada por sua controlada Jiever do Brasil), por ser a única operação societária similar prevista no ordenamento jurídico uruguaio.

- E nem poderia ser diferente, sob pena de violação ao princípio da isonomia, previsto na Constituição Federal, na medida em que não pode haver fator de descrimem diferentes para o caso entre investidoras brasileiras quando uma investe em empresa estrangeira e a outra investe em empresa nacional, considerando que os efeitos do ágio pago em qualquer uma dessas situações é idêntico em ambos os casos.

DA IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DE VEDAÇÃO - CONFLITO COM O SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS –

(...)

sendo o ágio fundamentado na expectativa de lucros futuros, poderá ser amortizado pela mesma pessoa jurídica na qual os lucros auferidos serão efetivamente imputados. Em outras palavras, considerando que a pessoa jurídica tributará os lucros auferidos pela sua investida no exterior, também poderá amortizar o ágio fundamentado na expectativa de lucros futuros, e que a não permiti-lo, estaria tributando duas vezes o mesmo lucro: pela sua geração operacional, e pela vedação ao aproveitamento do ágio, que é custo do investimento, e que será solenemente ignorado.

- no presente caso: (i) não há dúvidas que o ágio existe e que a Impugnante o suportou, tendo ele sido devidamente por ela registrado e pago, fato

incontestado pela fiscalização; (ii) seu propósito negocial e seu substrato econômico são evidentes e justificam sua origem, pois a rentabilidade futura do investimento ficou claramente demonstrada no laudo elaborado pela KPMG, evidenciando o valor da mais-valia do investimento para a Impugnante, que passou a ter expressivo aumento de sua participação no mercado nacional de óleos especiais e maionese, (iii) a existência e validade do laudo que atesta o fundamento econômico do ágio é inconteste; (iv) e observância da dedução à fração de 1/60 para cada mês do período de apuração da rentabilidade futura, fato também incontestado pela fiscalização.

DOS EFEITOS DECORRENTES DA GLOSA DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO -POSSÍVEL CAUSA DE PREJUÍZO AO ERÁRIO –

(...)

a ignorar-se os efeitos da dissolução da sociedade uruguaia e o direito à amortização do ágio tal como fora concebido em sua origem, no momento da aquisição - e cuja rentabilidade futura fora devidamente comprovada em laudos e pode ser comprovada pela própria geração de caixa futuro das operações adquiridas, quem deveria regular os fatos à época seria o ordenamento jurídico em vigor, em especial o art. 22 da Lei n° 9.249, de 1995, com o art. 31, §3°, segunda parte, do Decreto-Lei n° 1.598, de 1977 (art. 375, do RIR/94 e art. 425 do RIR/99), que contemplam e regulam expressamente a possibilidade de apuração de ganho ou perda de capital, para efeitos fiscais, na sociedade dissolvida e liquidada, conforme preceituado no art. 22, §§ 1º e 4º , da Lei n° 9.249, de 1995, ou na sociedade titular da participação societária, na forma do art. 31, §3°, segunda parte, do Decreto-Lei n° 1.598, de 1977.

Ora, é possível depreender da sua simples leitura que o art. 22 da Lei nº 9.249/95 permite que os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado (art. 22, caput). Se a devolução for feita a valor de mercado, a diferença entre este e o valor contábil constituirá ganho de capital tributável na pessoa jurídica que devolve a participação no capital social, não o sendo no titular da participação societária, embora este registre os bens e direitos pelo valor recebido - no caso, o valor de mercado (art. 22, §§1º, 2º e 4º).

- No caso de essa devolução ser feita a valor contábil, o art. 22 da Lei n° 9.249/95, limita-se a determinar que o titular da participação societária deve registrar os bens e direitos recebidos pelo valor contábil (art.22, §2°).

- O que ocorre, e é importante que os i. Julgadores percebam, é que na hipótese em que a pessoa jurídica devolve a participação no capital social em bens e direitos por seu valor contábil (evidentemente, valor contábil na pessoa jurídica que faz a devolução) e supondo que o valor contábil da participação societária registrado pelo acionista ou sócio(sociedade investidora) seja inferior ou superior ao valor patrimonial da investida, por óbvio a sociedade investidora irá apurar um

DOCUMENTO VALIDADO

ganho ou perda de capital, porquanto ela deverá escriturar os bens ou direitos recebidos pelo valor atribuído pela pessoa jurídica que devolve o capital (nº caso, valor contábil ou patrimonial) na sua contabilidade.

- Assim, restaria caracterizada a perda de capital e a sua dedutibilidade a partir da interpretação conjugada do art. 61, inciso II da Instrução Normativa SRF n° 11, de 1996, com o art. 22 da Lei n° 9.249, de 1995, considerando que o art. 22 da Lei n° 9.249/95 prevê a tributação (na pessoa jurídica que procede à devolução - inclusive sujeita à tributação universal por força da própria Lei n° 9.249/95, que assim "fecha" o ciclo lógico-sistemático da norma) do ganho de capital, - (...) somente a partir do advento da Lei n° 9.532, de 1997, o ágio pago na aquisição de participações societárias, na apuração de ganho ou perda de capital, por ocasião de fusão, incorporação ou cisão - justamente o que a autoridade fiscal quer descaracterizar nº lançamento - com extinção de participação societária de uma possuída por outra, teria passado a sofrer o diferimento de sua dedutibilidade, e que tal tratamento não teria sido estendido aos demais casos de apuração de ganho ou perda de capital.

- Concluindo, caso pretenda desconsiderar os efeitos da amortização do ágio adotado pela Companhia, em estrita observância dos arts. 7° e 8º da Lei n° 9.532/97, plenamente aplicável, e estando em pleno vigor as regras das Lei n° 9.249/95 c/c DL n° 1.598/77, tal inequivocamente resultará em uma perda de capital plenamente dedutível, integral, no momento da versão do acervo formado por haveres e deveres da sociedade dissolvida, que teria resultado contabilmente talvez em redução do imposto devido na controladora naquele ano, no máximo em prejuízo fiscal (com a consequente "trava" de 30%).

- (...) a Impugnante desde já requer, caso desconsiderados os argumentos anteriormente desfilados, seja recomposto sua apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro para refletir a perda de capital decorrente da dissolução da investida, e que eventual crédito remanescente em seu favor seja devidamente atualizado monetariamente, consequentemente deduzidos do lançamento em questão, relativos aos exercícios de 2011, 2012 e 2013, e sejam-lhe devolvidos caso excedentes.

DA REGULARIDADE DOS PROCEDIMENTOS ADOTADOS PELA IMPUGNANTE EM RELAÇÃO AO LAUDO DE AVALIAÇÃO DE RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS DA EMPRESA ADQUIRIDA –

Quanto se inicia uma negociação para aquisição de uma empresa, há uma série de procedimentos a serem adotados, imagine os senhores que se trata no caso concreto de um concorrente, e que suas operações são complementares. Por óbvio o concorrente NUNCA daria acesso aos seus livros, à sua operação, ou a qualquer informação que pudesse se utilizada pela contraparte caso a operação de aquisição ou de fusão não prosseguisse. Seria tão estúpido quanto seria assinar a sua própria sentença de morte econômica, ou quanto produzir provas contra si mesmo.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

- Assim, inicialmente é firmado um acordo prévio, estabelecendo condições, tais como multas, acesso a informação, escopo de diligência (due dilligence).

Quando se tratam de concorrentes, normalmente aspectos sensíveis da operação são objeto de acordos pós-deal, ou seja, são objeto de indenizações de parte a parte caso inverdades ou aspectos não divulgados sejam detectados.

- Exigir um laudo emitido em data "anterior" ao fechamento da operação é o mesmo que exigir a solução da "equação de Colombo", ou melhor, uma conclusão sobre o "gato de Schrodinger".

- (...) não havia qualquer previsão legal acerca de suposta obrigatoriedade de elaboração, emissão, protocolo, ou qualquer outra ação relativa à laudo de avaliação ou mesmo que esse fosse anterior à operação societária que dê azo ao pagamento de ágio. À época dos fatos, a Impugnante sequer estava obrigada à apresentação de laudos, como se extrai da exegese do §3° do artigo 385 do Decreto 3.000/99 (RIR) e da antiga redação do parágrafo §3° do artigo 20 do Decreto n° 1.598 de 1977 (vigente à época dos fatos), que (...) exigiam que o lançamento do ágio, com a indicação de seu fundamento, devia ser baseado em "demonstração" que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

- A lei não exige sequer que a comprovação ocorra por meio de laudo de perito independente (...).

- Frisa-se que mesmo diante da publicação da Lei n° 12.973/2014, que alterou o parágrafo §3° do artigo 20 do Decreto n° 1.598 de 1977, os laudos apresentados pela Impugnante atenderiam aos novos parâmetros legais.

DO DIREITO À DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL - INEXISTÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL –

Na hipótese de ser mantida a autuação, o que se admite apenas a título de argumentação, a exigência fiscal deve ser cancelada em relação à CSLL, tendo em vista que o art. 57 da Lei n° 8.981/95 determinou expressamente que fossem mantidas a base de cálculo e alíquotas da CSL previstas na legislação em vigor, o que implica dizer que é assegurada a dedutibilidade das despesas com amortização de ágio na sua base de cálculo.

- Com efeito, este foi o entendimento consignado pela 1ª Turma Ordinária da 2a Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF (Acórdão n° 1201-001.237), no sentido que não há norma legal que determine a inclusão das despesas com amortização de ágio na base de cálculo da CSLL (...)

DA AUSÊNCIA DE DOLO E FRAUDE NO CASO CONCRETO –

(...) não há comprovação da ocorrência de (i) ocultação de informações; (ii) apresentação de documentos inidôneos, adulterados ou falsificados; (iii) conduta ou atos contraditórios; (iv) não apresentação de esclarecimentos durante o procedimento de fiscalização, enfim, estes ou quaisquer outros elementos

clássicos aptos a caracterizar a vontade exclusiva de suprimir ou reduzir tributos de forma ilegal.

- Ora, o contribuinte sonegador, ardiloso, que pratica atos fraudulentos não apresenta documentação e nem informações solicitadas pela fiscalização, notadamente quando a manutenção de tais dados não mais seria obrigatória.

- Além disso, mesmo que fossem verdadeiras e coerentes todas as afirmações do Sr. Agente Fiscal, elas JAMAIS poderiam configurar/justificar a aplicação da muita qualificada, posto que, para tanto, elas deveriam vir acompanhadas de PROVAS a respeito das supostas condutas dolosas e fraudulentas da Impugnante com a inequívoca intenção de lesar o Fisco, sonegar impostos e/ou agir às margens da lei, o que, evidentemente, não ocorreu.

- Como inclusive muito bem articulado pelo i. Agente Fiscal, a simulação, assim como o dolo e a fraude, se caracterizam pela prática de atos jurídicos divergentes da realidade, com falsa ilicitude, situação esta que em nenhum momento restou comprovada nos autos, pois todas as operações foram reais e efetivas, devidamente informadas aos órgãos de registro do comércio e à Receita Federal do Brasil, além de terem sido reportadas em suas demonstrações financeiras e de apresentarem comprovadas substância econômica e propósito negocial.

- A Impugnante analisou criteriosamente todos os efeitos dessas operações, não praticou atos contraditórios, não sonegou ou deixou de prestar informações, enfim, toda a conduta foi clara e transparente desde o início, inclusive durante o procedimento de fiscalização, o que descaracteriza qualquer tentativa de fraude, conforme a jurisprudência pacífica tanto do antigo Conselho de Contribuintes como do CARF.

DO CANCELAMENTO DA MULTA QUALIFICADA POR APLICAÇÃO DO ART. 112 DO CTN –

(...) a Impugnante: i) sempre deixou explícito os atos e negócios que deram origem ao ágio e sua respectiva amortização, (ii) sempre permitiu a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, respondendo a todas as intimações e não ocultando nenhuma informação; (iii) agiu e ainda age na convicção de que os atos indevidamente tidos por "dolosos" ou "fraudulentos" tinham e têm o seu perfil legalmente protegido, como de fato têm.

- (...) para o Agente Fiscal, o que teria havido seria um encadeamento de operações com o objetivo de reduzir o IRPJ e CSL a recolher pela Impugnante. Em nenhum momento foi feita qualquer referência a sonegação fiscal, falsificação de documentos, escrituração fraudulenta, realização de operações societárias inexistentes ou fictícias ("de papel") ou quaisquer outros atos tendentes a lesar o fisco, mas, tão somente, uma suposta impossibilidade de dedução da amortização do ágio, por uma questão de interpretação da legislação de regência, o que nem de longe se encaixa no conceito de fraude.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

- O que ocorreu, como mencionado, foi uma simplória dúvida na interpretação e aplicação da legislação tributária pelo Agente Fiscal, ou o simples desconhecimento do Direito (...)- (...) segundo o Prof. Marco Aurélio Greco, não há qualquer espaço para o cabimento da multa qualificada, na medida em que há um alto grau de subjetividade na qualificação jurídica da conduta. Assim, por ser a multa qualificada a "exceção da exceção", não se justifica a aplicação do art. 44, § 1º da Lei n° 9.430/96 (...)- (...) de acordo com o artigo 112 do CTN, a lei tributária que define infrações interpreta-se de maneira mais favorável ao contribuinte em caso de dúvida quanto (i)à capitulação legal do fato; (ii) à natureza ou às circunstâncias materiais do fato ou extensão dos seus efeitos; (iv) à autoria, imputabilidade ou punibilidade e (iv) à natureza da penalidade aplicável ou à sua graduação (...)- Assim, diante da presença de dúvida em relação a todas as situações elencadas nos incisos do art. 112 do CTN, não cabe a aplicação da multa qualificada. Nesse mesmo sentido já decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais.

- Finalmente, importante ressaltar que, no caso concreto, a autoridade fiscal não apenas não logrou êxito em demonstrar o dolo, mas sequer a culpa da Impugnante. O Prof. Schoueri1 afirma mais: que não deve haver penalização caso não haja sequer demonstração de culpa. (...)- Em face do exposto, requer a Impugnante seja cancelada a multa de ofício imposta ao contribuinte. Caso assim não entenda essa E. Turma, que cancele a multa qualificada aplicada no caso concreto, por absoluta deficiência argumentativa da fiscalização, se meros argumentos bastassem, e por absoluta inexistência de elementos probatórios, além de restar em última instância plenamente aplicável e configuradas todas as hipóteses previstas nos incisos do art. 112 do CTN.

DO RESTABELECIMENTO DO BENEFÍCIO FISCAL - LUCRO DE EXPLORAÇÃO - Conforme exaustivamente demonstrado no presente libelo, as operações societárias e a dedução da amortização do ágio realizada pela Impugnante ocorreram dentro dos ditames legais, não havendo que se cogitar de fraude.

- Não obstante o acima exposto, há que ser considerado e aplicado para o presente caso o Princípio da inocência Presumida, considerando o Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa, não havendo que se falar na perda do benefício em questão até que seja proferida decisão final no presente processo administrativo, onde será decidido se houve ou não, o cometimento de fraude por parte da Impugnante.

- Em outras palavras, o entendimento do Sr. Agente Fiscal acerca dos fatos(fraude) não pode ser considerada como verdadeira, ensejando a perda do beneficio fiscal, pois estar-se-ia condenando a Impugnante antes de encerrado o processo administrativo.

DA ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO –

Ainda que se entenda adequada a utilização da taxa Selic para cobrança dos juros de mora incidentes sobre o tributo supostamente devido, o que se alega à guisa

de argumentação, os juros calculados com base nessa taxa não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício, por absoluta ausência de previsão legal.

- De fato, o artigo 13 da Lei 9.065/95, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa Selic, remete ao artigo 84 da Lei 8.981/95, o qual, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos.

- Nesse sentido, não se pode confundir os conceitos de tributo e de multa.

Multa é penalidade pecuniária, não é tributo. É o que se depreende da definição de "tributo", contida no artigo 3º do Código Tributário Nacional ("CTN") (...)- Ademais, o parágrafo primeiro do artigo 113 do CTN, ao diferenciar "tributo" de "penalidade pecuniária", ratifica o que ora se demonstra, deixando claro que as duas figuras não se confundem.

- Nesse sentido, demonstrado que (i) multa não é tributo; e (ii) só há previsão legal para que os juros calculados à taxa Selic incidam sobre tributo (e não sobre multa), a cobrança de eventuais juros sobre a multa, constatável no calculo da RFB para atualização dos créditos tributários exigidos, desrespeita o princípio constitucional da legalidade (...)A defesa dos três responsáveis solidários No TVF, foram feitas as seguintes considerações para a imputação de responsabilidade tributária solidária:

Em 08/06/2007, os srs. Sergio Alair Barroso e Wander Ernando Meyer, na condição de diretores da empresa CASA, assinaram a Alteração Contratual da JIEVER DO BRASIL, em que ocorreu a incorporação desta última pela CASA(docs. às fls. 99 a 123). No protocolo da justificação da incorporação figuram os mesmos srs. Sergio Alair Barroso e o sr. Wander Ernando Meyer, ratificando sua situação como representantes da empresa CASA.

Ademais, as elaborações dos laudos que deram suporte ao ágio em pauta, que "supostamente teria sido gerado na aquisição da JIEVER DO BRASIL" (fls. 138 a 154) foram encomendados na gestão dos diretores apontados acima: tanto o laudo da KPMG com os dados de valor de rentabilidade futura em 03/01/2007, quanto o segundo, com o seu valor contábil de patrimônio líquido, datado de 08/06/2007, ambos utilizados com a finalidade ardilosa de ocultar a JIEVER COMPANY nos trâmites da reorganização societária.

Constatou-se também que o sr. Luiz Antonio dos Santos Pretti, em particular, era Diretor da empresa, no final dos ACs 2011 e 2012 e foi eleito Diretor Presidente no AC 2013, anos nos quais ocorreu a amortização do ágio aqui tratado (docs. às fls. 697 a 733 e às fls. 803 a 818).

Cumpre complementar que foram apontadas acima as responsabilidades pelas operações atinentes à aquisição das empresas JIEVER COMPANY e JIEVER DO BRASIL pela CASA e posterior incorporação da JIEVER DO BRASIL pela CASA, uma vez extinta a empresa JIEVER COMPANY. Subentendem-se, em paralelo, aquelas pertinentes aos correspondentes lançamentos contábeis derivados destas ações,

DOCUMENTO VALIDADO

que suscitaram as amortizações indevidas do ágio pago, quando da aquisição da empresa uruguaia.

(...)No caso em questão, as razões determinantes para a atribuição da sujeição passiva dos diretores relacionados acima, se basearam particularmente na comprovação de sua participação direta, no negócio societário adstrito ao ágio transacionado.

Sob esta perspectiva, na qualidade de gestores executivos, igualmente, compartilhavam do pleno domínio funcional dos fatos adstritos ao negócio societário, bem assim dos efeitos tributários que seriam decorrentes da execução do ilícito derivado de atos praticados com simulação.

Outrossim, atuando na qualidade de diretor e diretor presidente da empresa autuada, o sr. Luiz Antonio dos Santos Pretti permitiu a dedutibilidade indevida da amortização do ágio em relação aos períodos base fiscalizados, pormenor que revela a conivência do órgão executivo da entidade em relação ao exercício da ilicitude praticada no curso dos períodos fiscalizados.

Os argumentos trazidos pelos impugnantes foram basicamente os mesmos.

Segue um resumo das considerações feitas:

PRELIMINAR - DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO DE RESPONSABILIZAR SOLIDARIAMENTE OS ADMINISTRADORES –

o que ensejou a suposta responsabilização do Impugnante, segundo palavras da própria i. autoridade fiscal, foi a (i) a assinatura dos atos societários relacionados à aquisição das empresas Jiever Company e Jiever do Brasil (último ato assinado em 08/06/2007); e (ii) a encomenda dos laudos da KPMG (último deles emitido em 08/06/2007).

- Portanto, transcorridos mais de 05 anos da ocorrência desses eventos(assinatura dos atos societários e encomenda do laudo da KPMG), por força da limitação temporal imposta pelo instituto da decadência ao exercício do direito de fiscalizar, nada pode ser exigido do Impugnante a título de qualquer valor dos tributos objeto do lançamento rechaçado, especialmente considerando que, à época da dedução da amortização do ágio que ensejou o lançamento dos mencionados tributos, o Impugnante sequer ocupava qualquer cargo administrativo na empresa Cargill Agrícola S.A. (eis que se renunciou ao cargo em 23/10/2007 como reconhecido pela própria fiscalização).

DA VALIDADE DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO LEVADA À EFEITO PELA CARGILL - TOTAL AUSÊNCIA DE FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO –

requer o Impugnante que a peça contestatória apresentada pela Cargill, quando esta for apresentada, seja juntada/considerada como parte integrante da presente defesa, considerando-se para todos os fins de direito integrante deste libelo a íntegra dos argumentos apresentados pela Companhia restando,

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

portanto, impugnado o lançamento quanto ao IRPJ e CSLL quanto ao mérito e as suas preliminares.

DA CARACTERIZAÇÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA PELA FISCALIZAÇÃO –

não podem prosperar os argumentos empregados pelo Sr. Agente Fiscal para justificar a lavratura do Termo de Sujeição Passiva Solidária contra o Impugnante. Afinal, não há que se falar, no caso sob análise, em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, de contrato social e estatutos, o que impede diretamente a aplicação do artigo 135 do Código Tributário Nacional.

PRELIMINAR: DA INEXISTÊNCIA DE INFRAÇÃO À LEI SOCIETÁRIA: INAPLICABILIDADE DO ART. 135 DO CTN - (...) a responsabilização de administradores somente tem cabimento quando estes pratiquem atos que impliquem infração de lei societária e não de lei tributária.

- Inexistente a preliminar jurídico-dogmática de infração à lei societária, impossível e incorreta a capitulação do Impugnante às conseqüências do art. 135 do CTN, o que se lhes impõe aos d. Julgadores desconhecer in limine a solidarização pretendida, o que desde já se requer.

DA AUSÊNCIA DE DOLO E DE FRAUDE: INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 135 DO CTN - O Superior Tribunal de Justiça sedimentou entendimento segundo o qual "é imprescindível a prova, a cargo da exequente, de que o sócio, com poderes de gerência, tenha infringido a lei ou desbordado dos limites do estatuto social, a fim de redirecionar contra ele o executivo fiscal". (Resp 804295/MG, Rei. Ministro José Delgado, DJ.: 18/09/2006)- Assim, insta-se que, para que reste caracterizado o dolo, elemento essencial para a tipificação da fraude, é necessário que se comprove sua ocorrência de modo claro, preciso e concludente (a sua faceta conclusiva diz respeito principalmente à configuração típica do fato imputado como doloso ou fraudulento), não bastando meras ilações pessoais nesse sentido, tal como fez o Sr. Agente Fiscal (...)- constata-se que a justificativa do Sr. Auditor Fiscal para a atribuição da responsabilidade solidária decorre, tão somente, da sua mera discordância em relação à possibilidade da amortização do ágio procedida pela Cargill.

- para a caracterização da responsabilidade solidária, é sabido que somente o lançamento que estiver devidamente respaldado em provas poderá ser considerado legítimo, não bastando que a autoridade competente "relate" o evento concretamente ocorrido no mundo jurídico, sendo necessário que a sua linguagem esteja acompanhada de provas, pois o dolo ou o dolo eventual assim o exige, por ser elemento subjetivo do tipo.

DA INEXISTENTE IDENTIFICAÇÃO DE ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS.

- (...) ao autuar solidariamente o Impugnante, a Autoridade Fiscal esquivou-se de identificar e comprovar quais teriam sido os atos praticados por este com excesso de poderes ou infração de lei, contato social ou estatutos.

> (...) a autoridade fiscal não mencionou qualquer dispositivo de lei ou do estatuto da Cargill que teriam sido desrespeitados pelo Impugnante, nem quais foram os atos praticados com excesso de poderes.
>
> - (...) o Sr. Agente Fiscal (...) lavrou os Termos de Sujeição Passiva Passiva Solidária simplesmente em razão dos cargos ocupado pelo Impugnante, sem descrever qualquer conduta que teria sido praticada por ele, situação que (...) é absolutamente incabível e inaceitável do ponto de vista jurídico.
>
> - (...) infração à lei a que faz referência o artigo 135 do Código Tributário Nacional não há de ser entendida como a mera ausência de pagamento de tributo.
>
> - a questão encontra-se inclusive sumulada no Superior Tribunal de Justiça, por meio da Súmula 430: "O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente".
>
> - Não bastasse todo o exposto, ressalte-se ainda que o voto proferido pelo Ministro Relator Teori Albino Zavascki no Recurso Especial n° 1.101.728/SP, julgado sob a sistemática prevista no artigo 543-C do Código de Processo Civil, sedimentou o posicionamento jurisprudencial acerca da matéria na esfera judicial (...)- Consoante o acima exposto, esse entendimento deve ser aplicado por essa i. Turma Julgadora, inclusive em observância ao princípio da economia processual, haja vista que o artigo 62, parágrafo 1º, inciso II, alínea "b" do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, com as alterações introduzidas pela Portaria MF n° 586/2010, reconhece a necessidade da uniformização das decisões proferidas na forma do artigo 543-C.

Inobstante os fundamentos apresentados pelas defesas, a DRJ decidiu, conforme acórdão acima ementado, pela improcedência das impugnações.

Cientificada do acórdão da DRJ em 07/08/2017 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, fl. 1.270), a Recorrente autuada apresentou em 05/09/2017 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada, fl. 1.275) o recurso voluntário de fls. 1.276 a 1.334. Outros 3 recursos voluntários idênticos foram encartados aos autos e o presente voto fará referências ao primeiro documento da defesa.

Os devedores solidários foram intimados do acórdão de impugnação em 04/08/2017 (Ars, fls. 1.271 e 1.272) e 07/08/2017 (AR, fl. 1.273) e apresentaram em 06/09/2017 os recursos voluntários de fls. 1.536 a 1.573; 1.577 a 1.612; e 1.616 a 1.651.

Por meio do apelo, a Recorrente pessoa jurídica historia os fatos e reitera as razões apresentadas na impugnação e, em seguida, apresenta as razões de defesa, que podem ser assim resumidas, em apertada síntese.

Em preliminar, sustenta que teria ocorrido a decadência do direito de o fisco examinar os atos societários praticados no ano-calendário 2006.

Quanto ao mérito da autuação por glosa da amortização do ágio, sustenta que observou integralmente os requisitos legais atinentes à matéria e que a sociedade uruguaia foi

DOCUMENTO VALIDADO

dissolvida. Argumenta que as figuras jurídicas apontadas nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, "incorporação, fusão, cisão", não se constituem em um rol exaustivo, de modo que a dissolução da sociedade autoriza o gozo do benefício neles previstos. Ademais, a Lei não estabelece diferenças entre as operações realizadas no Brasil ou no exterior, e o fisco não poderia fazê-lo, sob pena de ilegalidade.

Alega ainda que a vedação à amortização do ágio decorrente de aquisição de empresa no exterior feriria os princípios do direito internacional e seria incompatível com a tributação em bases universais.

Discorre que se o ágio não poderia ser amortizado, deveria ter sido baixado quando da dissolução da sociedade uruguaia, de modo que a operação não representou prejuízo ao fisco.

Quanto aos laudos de avaliação, sustenta que não havia obrigatoriedade de sua elaboração anteriormente à operação societária que gerou o pagamento do ágio.

Em relação à CSLL, defende que o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 não iguala as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, de modo que não deveria ocorrer a adição da amortização do ágio glosada, por falta de previsão legal.

Contesta a conclusão de ocorrência de dolo e fraude no caso em julgamento, já que não estariam comprovadas a ocultação de informações; a apresentação de documentos inidôneos; ou a contradição ou falta de prestação de informações durante o procedimento fiscal.

Os fatos que ensejaram a autuação fiscal teriam decorrido, segundo seu entendimento, de mera divergência na interpretação de lei tributária, o que não permite a caracterização de fraude ou simulação.

Como entende que não teria sido comprovada a fraude ou a simulação, defende que seja afastada a aplicação da multa qualificada, valendo-se também da previsão contida no art. 112 do CTN.

Pleiteia o restabelecimento do benefício fiscal do lucro da exploração em atendimento ao princípio da Inocência Presumida, que somente admitiria a sanção ao final do procedimento administrativo, o que ainda não ocorreu.

Contesta também a incidência de juros sobre a multa de ofício e finaliza seu recurso apresentando as seguintes considerações e pedidos:

> 4 – DO PEDIDO
>
> Diante de todo o exposto, requer a Recorrente sejam acolhidas as razões de fato e de direito aduzidas, para que seja reformado integralmente o Acórdão nº 02-73.918 proferido pela d. Delegacia de Julgamento de Belo Horizonte/MG, com o consequente cancelamento integral dos autos de infração de IRPJ e CSL, considerando-se que:
>
> (i) Ocorreu a decadência/preclusão do direito do Fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio apurado em 2006 (aquisição da Jiever

DOCUMENTO VALIDADO

Company S/A) e sua respectiva dedução nos anos calendário de 2011 a 2013, uma vez que já transcorridos cinco anos entre o fato que ensejou a apuração do ágio e a lavratura do auto de infração;

(ii) O ágio em questão decorreu de operações societárias absolutamente lícitas e que tiveram propósito negocial e substância econômica amplamente comprovados;

(iii) Tendo em vista que a investida Jiever Company era empresa sediada no Uruguai, qualquer ato societário atinente ela deveria obedecer, como de resto obedeceu, as leis societárias daquele País;

(iv) De acordo com a Ley nº 16.060 - Sociedades Comerciales, não havia meios para a incorporação da Jiever Company, razão pela qual a Recorrente procedeu à sua dissolução com a transferência do seu patrimônio para esta, em estrito cumprimento da Lei;

(v) Os efeitos da dissolução daquela sociedade e a incorporação da Jiever do Brasil autorizam a dedução da amortização do ágio pela Recorrente, nos termos do art. 386 do RIR;

(vi) Inexistia à época dos fatos a exigência de elaboração de laudo da rentabilidade futura do investimento por perito independente, para fins de comprovação do ágio, sendo certo que mesmo após a edição da Lei nº 12.973/2014, o laudo elaborado pelo consultor independente para o caso concreto estaria dentro do prazo estabelecido pela lei;

(vii) Inexiste qualquer indício, prova ou documento que demonstre, sequer por mera conjectura, que a Recorrente ou seus administradores tenham praticado qualquer ato de fraude, dolo ou simulação, especialmente considerando que tem-se no presente caso divergência de interpretação da lei tributária, na medida em que a Recorrente possui entendimento(absolutamente sólido, juridicamente) de que suas operações são possíveis e legais, ao passo que a RFB entendeu, contrariamente, no sentido de que a aquisição de empresa estrangeira não geraria direito ao ágio amortizado.

Ademais, não houve qualquer ocultação, fraude, adulteração etc. de fatos e documentos por parte da Recorrente!

Caso não se entenda pela integral reforma da r. decisão ora rechaçada, o que se admite apenas para argumentar, requer-se:

(i) O cancelamento integral da multa qualificada, em razão da inexistência de qualquer ato praticado com dolo, fraude ou simulação; e(ii) Superando-se as razões anteriormente expostas, o cancelamento não apenas da multa qualificada, mas também da multa de ofício a 75% por aplicação do art. 112 do CTN, uma vez que restaram configuradas todas as hipóteses previstas nos incisos do referido dispositivo.

(iii) Requer a exclusão de juros Selic calculados sobre a Multa de Ofício.

DOCUMENTO VALIDADO

Requer-se, finalmente:

(i) Seja restabelecido o benefício fiscal (Lucro da Exploração), eis que no caso não fora cometido qualquer crime contra a ordem tributária por parte da Recorrente, na forma da Lei, de modo que a perda do benefício se mostra ilegal e arbitrária.

Os corresponsáveis arrolados pelo fisco apresentaram idênticas defesas, assim resumidas:

Teria ocorrido a decadência do direito de responsabilizar os administradores à época, já que os fatos apurados teriam ocorrido mais de 10 anos antes da autuação fiscal.

Sustentam que a amortização do ágio foi regular e que não teria ocorrido fraude, dolo ou simulação.

Que não houve infração que ensejasse a aplicação do art. 135, inciso III do CTN, que não poderia ser aplicado diante da ausência de dolo ou fraude.

Não teriam sido identificados atos praticados com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatutos.

Que não se sustenta a aplicação da multa qualificada, haja vista não ter ocorrido fraude fiscal.

O solidário Wander Ernando Meyer informa que havia renunciado ao cargo de diretor na assembleia realizada em 29/01/2010, período que antecede aos fatos geradores objeto da tributação.

Em seguida, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me sua relatoria.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Maurício Novaes Ferreira**, Relator

1 – Admissibilidade

Os recursos voluntários são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade, razões pelas quais devem ser conhecidos.

2 – Considerações iniciais

DOCUMENTO VALIDADO

Os recursos voluntários dos devedores solidários, no que respeita ao mérito da autuação fiscal e às sanções impostas, serão analisados em conjunto com o recurso voluntário da pessoa jurídica autuada, pois todos apresentaram as mesmas razões de defesa.

Trata-se de autos de infração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) dos anos-calendário 2011, 2012 e 2013 por ter sido constatado, pela autoridade responsável, que a empresa autuada amortizou, indevidamente, ágio decorrente da aquisição de empresa domiciliada no Uruguai.

Além da exigência relativa à glosa da amortização do ágio, a empresa foi sancionada com a suspensão dos benefícios fiscais por ela auferidos nos mesmos anos-calendário, já que o fisco considerou comprovada a prática de crime contra a ordem tributária.

À infração decorrente da amortização indevida do ágio foi aplicada a multa qualificada e os gerentes e administradores da pessoa jurídica foram tidos por responsáveis solidários do crédito tributário constituído de ofício.

3 – Preliminar de decadência

Tanto a pessoa jurídica autuada como os devedores solidários alegam que teria ocorrido a decadência do direito de o fisco analisar os atos societários que ensejaram a constituição do ágio, já que os fatos teriam ocorrido em setembro de 2006, ao passo que os autos de infração foram lavrados em abril de 2016, quase 10 anos após.

A matéria, no âmbito deste Conselho, não comporta grande discussão desde o advento da Súmula CARF nº 116, de efeito vinculante para seus membros:

> Súmula CARF nº 116
>
> Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 03/09/2018
>
> Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança.

Portanto, a contagem do prazo decadencial deve ter como referência a repercussão do ato na apuração do tributo exigido de ofício. No caso dos autos, os fatos geradores ocorrerem em 31/12/2011; 31/12/2012; e 31/12/2013 e os lançamentos foram formalizados em 20/04/2016, antes de decorrido o prazo de 5 anos do fato gerador.

Por este fundamento, afasto a arguição preliminar de decadência.

4 – Mérito

Trata-se de autuações fiscais decorrentes do que foi considerado pelo fisco como amortização indevida de despesas com ágio.

A operação societária que deu ensejo ao registro do ágio foi assim apresentada pela autoridade fiscal (destaques acrescidos):

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

> - 1. Inicialmente, **a empresa uruguaia KINOBER era controladora da empresa uruguaia JIEVER COMPANY**, que, por sua vez, controlava a empresa brasileira JIEVER DO BRASIL. A seguir o organograma da empresa KINOBER, antes de Setembro de 2006 (fls. 819 a 825 do processo):
>
> [...]
>
> 2. O Grupo Cargill, mediante a empresa CASA, **adquiriu a empresa JIEVER COMPANY da KINOBER (fls. 819 a 825), em setembro de 2006, pagando, na aquisição, o valor de R$ 3.253.913,26** (três milhões, duzentos e cinquenta e três mil, novecentos e treze reais e vinte e seis centavos) mais um ágio de R$ 37.788.670,47 (trinta e sete milhões, setecentos e oitenta e oito mil, seiscentos e setenta reais e quarenta e sete centavos).
>
> [...]
>
> - 3. A empresa CASA & BSL, pertencente ao Grupo Cargill, recebe 1 quota do capital social da empresa JIEVER DO BRASIL, fornecida pela empresa JIEVER COMPANY (esta última possuía 500 quotas e passa a ter 499), passando, portanto, a ser sócia da JIEVER DO BRASIL (AGE de 15/03/2007 às fls. 99 a 123).
>
> [...]
>
> - 4. **A empresa uruguaia JIEVER COMPANY é "dissolvida" em 10/05/2007 e o seu patrimônio é absorvido pela empresa CASA** (organograma às fls. 819 a 825).
>
> [...]
>
> - 5. Segundo a AGE de 8 de junho de 2007 (fls. 99 a 123), a empresa CASA & BSL possuidora de uma quota da empresa JIEVER DO BRASIL transfere-a à empresa CASA e se retira da sociedade (fls. 819 a 825):
>
> [...]
>
> 6. Nesta mesma data, em junho de 2007, a empresa JIEVER DO BRASIL é incorporada à empresa CASA (protocolo de incorporação às fls. 99 a 123):
>
> [...]
>
> 7. A empresa CASA amortizou o ágio pago na aquisição da empresa JIEVER COMPANY, nos ACs 2011, 2012 e 2013, conforme demonstram a resposta da empresa (de 02/04/2015 às fls. 183 a 197) e DIPJs (fl. 2).

O caso tem uma particularidade que lhe distingue das operações societárias ordinariamente trazidas a julgamento. Aqui, a Recorrente (tratada por CASA tanto no TVF quando no acórdão recorrido) adquiriu em setembro de 2006, com ágio de R$ 37.788.670,47, empresa domiciliada no Uruguai (JIEVER COMPANY) em operação realizada com a KINOBER, também uruguaia, até então controladora da adquirida.

Pouco menos de 1 ano depois da aquisição, a empresa investida (JIEVER COMPANY) é dissolvida, nos termos da legislação uruguaia, e seu patrimônio é absorvido pela Recorrente.

O fisco também consignou que o laudo de avaliação apresentado possuía discrepâncias em relação à operação que pretendeu justificar o ágio:

> Outrossim, frise-se aqui mais uma discrepância: o laudo de avaliação da rentabilidade futura foi elaborado para a empresa JIEVER DO BRASIL, enquanto que o patrimônio utilizado no cálculo do ágio se refere à empresa JIEVER COMPANY (R$ 3.253.913,26). Isto estaria caracterizando a intencionalidade da empresa em querer disfarçar a aquisição da empresa uruguaia com a brasileira.

[...]

> Cumpre observar que, nesta análise, não foram levadas em consideração os laudos apresentados, no que se refere às questões das datas ou a qual empresa se referem, conforme exposto anteriormente (vide tópico 3), que também geram controvérsias quanto ao assunto, mas limitamos as verificações ao escopo da não-legitimação da amortização do ágio, objetivamente, a partir de sua origem em aquisição de empresa estrangeira.

A Recorrente, em síntese, sustenta que observou integralmente os requisitos legais atinentes à matéria e que a sociedade uruguaia foi dissolvida. Argumenta que as figuras jurídicas apontadas nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, "incorporação, fusão, cisão", não se constituem em um rol exaustivo, de modo que dissolução da sociedade autoriza o gozo do benefício neles previstos. Ademais, a Lei não estabelece diferenças entre as operações realizadas no Brasil ou no exterior, e o fisco não poderia fazê-lo, sob pena de ilegalidade.

Alega ainda que a vedação à amortização do ágio decorrente de aquisição de empresa no exterior feriria os princípios do direito internacional e seria incompatível com a tributação em bases universais.

Discorre que se o ágio não poderia ser amortizado, deveria ter sido baixado quando da dissolução da sociedade uruguaia, de modo que a operação não representou prejuízo ao fisco.

Quanto aos laudos de avaliação, sustenta que não havia obrigatoriedade de sua elaboração anteriormente à operação societária que gerou o pagamento do ágio.

Passo à análise dos fatos.

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

> 1. Conceito e Contexto Histórico
>
> Pode-se entender o ágio como um sobrepreço pago sobre o valor de um ativo (mercadoria, investimento, dentre outros).
>
> Tratando-se de investimento decorrente de uma participação societária em uma empresa, em brevíssima síntese, o ágio é formado quando uma primeira pessoa jurídica adquire de uma segunda pessoa jurídica um investimento em valor superior ao seu valor patrimonial. O investimento em questão são ações de uma terceira pessoa jurídica, que são avaliadas pelo método contábil da equivalência patrimonial. Ou seja, a **empresa A** detém ações da **empresa B**, avaliadas patrimonialmente em 60 unidades. A **empresa C** adquire, junto à

DOCUMENTO VALIDADO

Original

empresa A, as ações da empresa B, por 100 unidades. A **empresa C** é a investidora e a **empresa B** é a investida.

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

Adotando-se os padrões da ciência contábil, apesar das ações estarem avaliadas patrimonialmente em 60 unidades, deveriam ainda ser objeto de majoração, ao ser considerar, **primeiro**, se o valor de mercado dos ativos tangíveis seria superior ao contabilizado. Assim, supondo-se que, apesar do patrimônio ter sido avaliado em 60 unidades, o valor de mercado seria de 70 unidades, considera-se para fins de apuração 70 unidades. **Segundo**, caso se constate a presença de ativos intangíveis sem reconhecimento contábil no valor de 12 unidades, tem-se, ao final, que o ágio, denominado *goodwill*, seria a diferença entre o valor pago (100 unidades) e o valor de mercado mais intangíveis (60 + 10 + 12 = 82 unidades). Ou seja, o ágio passível de aproveitamento pela empresa C, decorrente da aquisição da empresa B, mediante atendimento de condições legais, seria no valor de 18 unidades.

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

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

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

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

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

Em duas situações.

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

Na segunda, no caso de a empresa C (investidora) e a empresa B (investida) promoverem uma transformação societária (incorporação, fusão ou cisão), de modo em que passem a integrar uma mesma universalidade. Por exemplo, a empresa B incorpora a empresa C,

DOCUMENTO VALIDADO

ou, a empresa C incorpora a empresa B. Nesse caso, o valor de ágio de 40 unidades poderia passar a ser **amortizado**, para fins fiscais, no prazo de sessenta meses, resultando em uma redução na base de cálculo do IRPJ e CSLL a pagar.

Naturalmente, no Brasil, em relação ao ágio, a contabilidade empresarial pautou-se pelas diretrizes da contabilidade fiscal, até a edição da Lei nº 11.638, de 2007. O novo diploma norteou-se pela busca de uma adequação aos padrões internacionais para a contabilidade, adotando, principalmente, como diretrizes a busca da primazia da essência sobre a forma e a orientação por princípios sobrepondo-se a um conjunto de regras detalhadas baseadas em aspectos de ordem escritural[1]. Nesse contexto, houve um realinhamento das normas contábeis no Brasil, e por consequência do conceito do *goodwill*. Em síntese, ágio contábil passa (melhor dizendo, volta) a ser a diferença entre o valor da aquisição e o valor patrimonial justo dos ativos (patrimônio líquido ajustado pelo valor justo dos ativos e passivos).

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

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

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

2. Aproveitamento do Ágio. Hipóteses

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

Há que se observar, inicialmente, como o art. 219 da Lei nº 6.404, de 1.976 trata das hipóteses de extinção da pessoa jurídica:

> Art. 219. Extingue-se a companhia:
>
> I - pelo encerramento da liquidação;
>
> II - pela incorporação ou fusão, e pela cisão com versão de todo o patrimônio em outras sociedades.

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

Não por acaso, são dois eventos em que a investidora pode se aproveitar do ágio contabilizado: (1) a investidora deixa de ser a detentora do investimento, ao alienar a

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

DOCUMENTO VALIDADO

Original

participação da pessoa jurídica adquirida com ágio; (2) a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, transformação e fusão).

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

3. Aproveitamento do Ágio. Separação de Investidora e Investida

No primeiro evento, trata-se de situação no qual a investidora aliena o investimento para uma terceira empresa. Nesse caso, **o ágio passa a integrar o valor patrimonial** do investimento para fins de apuração do ganho de capital e, assim, reduz a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A situação é tratada pelo Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977, arts. 391 e 426 do RIR/99:

> Art. 391. As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso III).
>
> Parágrafo único. Concomitantemente com a amortização, na escrituração comercial, do ágio ou deságio a que se refere este artigo, será mantido controle, no LALUR, para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento (art. 426).
>
> (...)
>
> Art. 426. O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso V):
>
> I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;
>
> II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real;
>
> III - provisão para perdas que tiver sido computada, como dedução, na determinação do lucro real, observado o disposto no parágrafo único do artigo anterior. (...) (grifei)

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

4. Aproveitamento do Ágio. Encontro entre Investidora e Investida

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

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

> Art 34 - Na fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituir será computado na determinação do lucro real de acordo com as seguintes normas: (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)
>
> I - somente será dedutível como perda de capital a diferença entre o valor contábil e o valor de acervo líquido avaliado a preços de mercado, e o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, optar pelo tratamento da diferença como ativo diferido, amortizável no prazo máximo de 10 anos; (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)
>
> II - será computado como ganho de capital o valor pelo qual tiver sido recebido o acervo líquido que exceder o valor contábil das ações ou quotas extintas, mas o contribuinte poderá, observado o disposto nos §§ 1º e 2º, diferir a tributação sobre a parte do ganho de capital em bens do ativo permanente, até que esse seja realizado. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)
>
> § 1º O contribuinte somente poderá diferir a tributação da parte do ganho de capital correspondente a bens do ativo permanente se: (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)
>
> a) discriminar os bens do acervo líquido recebido a que corresponder o ganho de capital diferido, de modo a permitir a determinação do valor realizado em cada período-base; e (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)
>
> b) mantiver, no livro de que trata o item I do artigo 8º, conta de controle do ganho de capital ainda não tributado, cujo saldo ficará sujeito a correção monetária anual, por ocasião do balanço, aos mesmos coeficientes aplicados na correção do ativo permanente. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)
>
> § 2º - O contribuinte deve computar no lucro real de cada período-base a parte do ganho de capital realizada mediante alienação ou liquidação, ou através de quotas de depreciação, amortização ou exaustão deduzidas como custo ou despesa operacional. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

O que se pode observar é que o único requisito a ser cumprido, como perda de capital, é que o acervo líquido vertido em razão da incorporação, fusão ou cisão estivesse avaliado a preços de mercado. Contudo, para que se consumasse a perda de capital prevista no inciso I, o valor contábil deveria ser maior do que o acervo líquido avaliado a preços de mercado, e tal situação se mostraria viável, especialmente, quando, imediatamente após à aquisição do investimento com ágio, ocorresse a operação de incorporação, fusão ou cisão[2].

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

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

E, nesse contexto, o aproveitamento do ágio, nas situações de transformação societária, sofreu alteração legislativa. Vale transcrever a Exposição de Motivos da MP nº 1.602, de 1997[3], que, posteriormente, foi convertida na Lei nº 9.532, de 1997.

O art. 8º estabelece o tratamento tributário do ágio ou deságio decorrente da aquisição, por uma pessoa jurídica, de participação societária no capital de outra, avaliada pelo método da equivalência patrimonial.

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

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

Não vacilou a doutrina abalizada de LUÍS EDUARDO SCHOUERI[4] ao discorrer, com precisão sobre o assunto:

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

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

(...)

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

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

Merece transcrição o Relatório da Comissão Mista[5] que trabalhou na edição da MP 1.602, de 1997:

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

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

> O artigo 8º altera as regras para determinação do ganho ou perda de capital na liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor do patrimônio líquido, quando agregado de ágio ou deságio. De acordo com as novas regras, os ágios existentes não mais serão computados como custo (amortizados pelo total), no ato de liquidação do investimento, como eram de acordo com as normas ora modificadas.
>
> O ágio ou deságio referente à diferença entre o valor de mercado dos bens absorvidos e o respectivo valor contábil, na empresa incorporada (inclusive a fusionada ou cindida), será registrado na própria conta de registro dos respectivos bens, a empresa incorporador (inclusive a resultante da fusão ou a que absorva o patrimônio da cindida), produzindo as repercussões próprias na depreciação normal. O ágio ou deságio decorrente de expectativa de resultado futuro poderá ser amortizado durante os cinco anos-calendário subsequentes à incorporação, à razão de 1/60 (um sessenta avos) para cada mês do período de apuração. (...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

> Art. 388. O valor do investimento na data do balanço (art. 387, I), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo anterior, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 22).
>
> (...)
>
> Art. 389. A contrapartida do ajuste de que trata o art. 388, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).
>
> (...)

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

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

> Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):
>
> I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e
>
> II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.
>
> § 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).
>
> § 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):
>
> I - valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;
>
> II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

DOCUMENTO VALIDADO

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

Como se pode observar, a formação do ágio não ocorre espontaneamente. Pelo contrário, deve ser motivado, e indicado o seu fundamento econômico, que deve se amparar em pelo menos um dos três critérios estabelecidos no § 2º do art. 385 do RIR/99, (1) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade, (2) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros (3) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

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

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

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

> Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):
>
> I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do § 2º do artigo anterior, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;
>
> II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso III do § 2º do artigo anterior, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;
>
> III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;
>
> IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.(...) (grifei)

DOCUMENTO VALIDADO

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

5. Amortização. Despesa.

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

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

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

> Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).
>
> § 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).
>
> § 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).
>
> § 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

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

Por sua vez, logo após as Subseções II (Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado) e III (Depreciação Acelerada Incentivada), encontra previsão legal a amortização, no art. 324, na Subseção IV do RIR/99 [6].

[6] 6 Art. 324. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, § 1º).
§ 1º Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de amortização não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem ou direito, ou o valor das despesas (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 2º).
§ 2º Somente serão admitidas as amortizações de custos ou despesas que observem as condições estabelecidas neste Decreto (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 5º).
§ 3º Se a existência ou o exercício do direito, ou a utilização do bem, terminar antes da amortização integral de seu custo, o saldo não amortizado constituirá encargo no período de apuração em que se extinguir o direito ou terminar a utilização do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 4º).
§ 4º Somente será permitida a amortização de bens e direitos intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

DOCUMENTO VALIDADO

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

6. Despesa Em Face de Fatos Construídos Artificialmente

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

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

7. Hipótese de Incidência Prevista Para a Amortização

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

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

Cenário que se encontra disposto nos arts. 7º e 8º da Lei n° 9.532, de 1997, e nos arts. 385 e 386 do RIR/99, do qual transcrevo apenas os fragmentos de maior interesse para o debate:

> Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):
>
> I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e
>
> II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.
>
> § 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).
>
> § 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):
>
> I - valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;
>
> II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;
>
> III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.
>
> § 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º).
>
> Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):
>
> (...)

DOCUMENTO VALIDADO

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

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

A conclusão é **ratificada** analisando-se a norma em debate sob a perspectiva da hipótese de incidência tributária delineada pela melhor doutrina de GERALDO ATALIBA[7].

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

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

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

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

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

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

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

Mais uma vez, não é o que prevê o aspecto pessoal da hipótese de incidência da norma em questão. A pessoa jurídica que adquiriu o investimento, que acreditou na mais valia e que desembolsou os recursos para a aquisição foi, de fato, **a pessoa jurídica A**

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

DOCUMENTO VALIDADO

(investidora). No outro pólo da relação, a pessoa jurídica adquirida com ágio foi a pessoa jurídica B. Ou seja, o aspecto pessoal da hipótese de incidência, no caso, autoriza o aproveitamento do ágio a partir do momento em que a pessoa jurídica A (investidora) e a pessoa jurídica B (investida) passem a integrar a mesma universalidade.

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

Vale registrar que goza a pessoa jurídica de liberdade negocial, podendo dispor de suas operações buscando otimizar seu funcionamento, com desdobramentos econômicos, sociais e tributários.

Contudo, não necessariamente todos os fatos são recepcionados pela norma tributária.

A partir do momento em que, em razão das reorganizações societárias, passam a ser utilizadas novas pessoas jurídicas (C, D, E, F, G, e assim sucessivamente), pessoas jurídicas distintas da investidora originária (pessoa jurídica A) e da investida (pessoa jurídica B), e **o evento de absorção não envolve mais a pessoa jurídica A e a pessoa jurídica B**, mas sim pessoa jurídica distinta (como, por exemplo, pessoa jurídica F e pessoa jurídica B), a subsunção ao art. 386 do RIR/99 torna-se impossível, vez que o fato imponível (suporte fático, situado no plano concreto) deixa de ser amoldar à hipótese de incidência da norma (plano abstrato), por incompatibilidade do aspecto **pessoal.**

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

Na realidade, o requisito expresso de que investidor e investida passam a compor o mesmo patrimônio, mediante evento de transformação societária, no qual a investidora absorve a investida, ou vice versa, encontra fundamento no fato de que, com a confusão de patrimônios, o lucro auferido pela investida passa a integrar a mesma universalidade da investidora. SCHOUERI[8], com muita clareza, discorre que, antes da absorção, investidor e investida são entidades autônomas. O lucro auferido pela investida (que foi a motivação para que a investidora adquirisse a investida com o sobrepreço), é tributado pela própria investida. E, por meio do MEP, eventual acréscimo no patrimônio líquido da investida seria refletido na investidora, sem, contudo, haver tributação na investidora. A lógica do sistema mostra-se clara, na medida em que não caberia uma dupla tributação dos lucros auferidos pela investida.

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

[8] 8 - SCHOUERI, 2012, p. 62.

DOCUMENTO VALIDADO

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

Verifica-se, mais uma vez, que a norma em debate, ao predicar, expressamente, que para se consumar o aproveitamento da despesa de amortização do ágio, os sujeitos da relação jurídica seriam ***a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra****, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio*, ou seja, investidor e investida, não o fez por acaso. Trata-se precisamente do encontro de contas da investidora originária, que incorreu na despesa e adquiriu o investimento, e a investida, potencial geradora dos lucros que motivou o esforço incorrido.

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

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

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

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

[...]

9. Consolidação

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

A primeira verificação parece óbvia, mas, diante de todo o exposto até o momento, observa-se que a discussão mais relevante insere-se precisamente neste momento,

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> situado antes da subsunção do fato à norma. Fala-se insistentemente se haveria impedimento para se admitir a construção de fatos que buscam se amoldar à hipótese de incidência de norma de despesa. O ponto é que, independente da genialidade da construção empreendida, da reorganização societária arquitetada e consumada, a investidora originária prevista pela norma não perderá a condição de investidora originária. Quem viabilizou a aquisição? De onde vieram os recursos de fato? Quem efetuou os estudos de viabilidade econômica da investida? Quem tomou a decisão de adquirir um investimento com sobrepreço? Respondo: a investidora originária.
>
> Ainda que a pessoa jurídica A, investidora originária, para viabilizar a aquisição da pessoa jurídica B, investida, tenha (1) "transferido" o ágio para a pessoa jurídica C, ou (2) efetuado aportes financeiros (dinheiro, mútuo) para a pessoa jurídica C, a pessoa jurídica A não perderá a condição de investidora originária.
>
> Pode-se dizer que, de acordo com as regras contábeis, em decorrência de reorganizações societárias empreendidas, o ágio legitimamente passou a integrar o patrimônio da pessoa jurídica C, que por sua vez foi incorporada pela pessoa jurídica B (investida).
>
> Ocorre que a absorção patrimonial envolvendo a pessoa jurídica C e a pessoa jurídica B não tem qualificação jurídica para fins tributários.
>
> Isso porque se trata de operação que não se enquadra na hipótese de incidência da norma, que elege, quanto ao aspecto pessoal, a pessoa jurídica A (investidora originária) e a pessoa jurídica B (investida), e quanto ao aspecto material, o encontro de contas entre a despesa incorrida pela pessoa jurídica A (investidora originária que efetivamente incorreu no esforço para adquirir o investimento com sobrepreço) e as receitas auferidas pela pessoa jurídica B (investida).
>
> Mostra-se insustentável, portanto, ignorar todo um contexto histórico e sistêmico da norma permissiva de aproveitamento do ágio, despesa operacional, para que se autorize "pinçar" os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, promover uma interpretação isolada, blindada em uma bolha contábil, e se construir uma tese no qual se permita que fatos construídos artificialmente possam alterar a hipótese de incidência de norma tributária.
>
> Caso superada a primeira verificação, cabe prosseguir com a segunda verificação, relativa a aspectos de ordem formal, qual seja, se a demonstração que o contribuinte arquivar como comprovante de escrituração prevista no art. 20, § 3º do Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977 (1) existe e (2) se mostra apta a justificar o fundamento econômico do ágio. Há que se verificar também (3) se ocorreu, efetivamente, o pagamento pelo investimento.
>
> Enfim, refere-se a terceira verificação a constatar se toda a operação ocorreu dentro de padrões normais de mercado, com atuação de agentes independentes, distante de situações que possam indicar ocorrência de negociações eivadas de ilicitude, que poderiam guardar repercussão, inclusive, na esfera penal, como nos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 1990.

Pois bem. Voltando ao caso concreto, trata-se de ágio gerado pela aquisição de empresa então domiciliada no Uruguai, que posteriormente, foi dissolvida e teve seu patrimônio absorvido pela Recorrente.

Os fatos não autorizam a dedução da despesa com amortização do ágio. A norma de regência é expressa ao consignar que somente quando a investidora absorve o patrimônio da investida em decorrência da incorporação, fusão ou cisão poderá amortizar o ágio gerado na aquisição. A dissolução não está contemplada dentre as hipóteses autorizadoras da dedução do ágio.

Não socorre a defesa o argumento segundo o qual a dissolução ocorreu nos termos da lei uruguaia e que não poderia ter ocorrido incorporação, fusão ou cisão da investida pelo fato de ser domiciliada no exterior. Tal argumento apenas reforça a conclusão de que a operação perpetrada não autoriza a dedução das despesas com amortização do ágio.

Não houve, no caso, a confusão patrimonial entre a investida e a investidora, já que a primeira foi dissolvida, situação absolutamente diversa daquela decorrente das operações referidas na Lei nas quais não ocorre a dissolução da sociedade sucedida.

Igualmente, não merece guarida o argumento que defende a validade dos laudos de avaliação apresentados para justificar o ágio gerado. Ainda que se superasse, para privilegiar o debate, a data em que os laudos foram elaborados, não há como considerar válido laudo elaborado para a empresa JIEVER DO BRASIL, ao passo que a adquirida fora a JIEVER COMPANY. Rememore-se a anotação da autoridade fiscal:

> Outrossim, frise-se aqui mais uma discrepância: o laudo de avaliação da rentabilidade futura foi elaborado para a empresa JIEVER DO BRASIL, enquanto que o patrimônio utilizado no cálculo do ágio se refere à empresa JIEVER COMPANY (R$ 3.253.913,26). Isto estaria caracterizando a intencionalidade da empresa em querer disfarçar a aquisição da empresa uruguaia com a brasileira.

[...]

> Cumpre observar que, nesta análise, não foram levadas em consideração os laudos apresentados, no que se refere às questões das datas ou a qual empresa se referem, conforme exposto anteriormente (vide tópico 3), que também geram controvérsias quanto ao assunto, mas limitamos as verificações ao escopo da não-legitimação da amortização do ágio, objetivamente, a partir de sua origem em aquisição de empresa estrangeira.

Também não cabe a alegação de que a dedução do ágio seria autorizada pela previsão contida no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158/2001, que possuía a seguinte redação:

> Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento. (Vide Lei nº 9.532, de 1997) (Vide ADI nº 2588, 2001) (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

DOCUMENTO VALIDADO

> Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor. (Vide ADI nº 2588, 2001) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014)

O dispositivo tratava da tributação, no Brasil, do lucro auferido por controlada ou coligada sediada no exterior. Nada há no texto legal que faça referência à dedução, no Brasil, do ágio gerado pela aquisição de empresas sediadas no exterior. Tampouco se pode argumentar que o dispositivo acima teria revogado as disposições dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, já que não há sequer aparente conflito entre as normas cotejadas para que pudesse ocorrer a derrogação da norma mais antiga.

Por fim, igualmente não há como acolher o argumento que a dedução da amortização do ágio não causou prejuízo ao fisco. Primeiramente, essa afirmação é meramente retórica e não há nos autos nada que demonstre que não teria havido prejuízo com o procedimento adotado pela empresa autuada.

Em segundo lugar, ainda que fosse válida a tese apresentada, segundo a qual o ágio gerado na operação deveria ter sido baixado integralmente como despesa quando da dissolução da sociedade investida, tal fato não era objeto do procedimento fiscal, já que a dissolução ocorreu em 2007. Não compete ao julgador decidir sobre fatos que não fazem parte do procedimento administrativo.

Sustenta a Recorrente que não há base legal que determine a adição à base de cálculo da CSLL dos valores amortizados dos ágios apurados pela Contribuinte.

Não há fundamentos para sua insurgência. Recentemente, a CSRF se manifestou sobre a matéria, resultando no acórdão nº 9101-006.893, de lavra do Ilustre Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, que assim fundamentou o julgado:

> 2.1 POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DAS AMORTIZAÇÕES DE ÁGIO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL
>
> Em síntese, a Recorrente alega que a decisão recorrida deve ser reformada, pois não se sustentariam os seus fundamentos quanto à suposta ausência de previsão legal para a dedutibilidade do valor correspondente à amortização do ágio na apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL.
>
> Conforme já me pronunciei, não há dúvidas que IRPJ e CSLL possuem bases de cálculo próprias, não tendo o art. 57 da Lei nº 8.981/95 o alcance dado naquele precedente no sentido de igualar as bases de cálculos desses dois tributos, mas sim determinar as mesmas normas quanto a períodos de apuração, forma de apuração e data de vencimento para o recolhimento dos tributos devidos, conforme bem esclarecido pelo ilustre Conselheiro Rafael Vidal de Araújo no Acórdão nº 9101-003.220:

DOCUMENTO VALIDADO

Não discordo da afirmação de que a regra do art. 57 da Lei nº 8.981/1995 manteve separadas as bases de cálculo e as alíquotas previstas para o IRPJ e a CSLL. Embora estipule que as normas de apuração e de pagamento do IRPJ se aplicam à CSLL, o próprio dispositivo declara em seguida que serão "mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor":

> Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, **mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor**, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995) [grifos do precedente]

Não há dúvidas de que a legislação prevê ajustes específicos (adições e exclusões) que não abrangem os dois tributos. Tampouco se discute que nem todos os ajustes de um tributo serve ao outro.

Se o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 houvesse produzido uma coincidência plena entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, seria inteiramente dispensável que normas posteriores a ele viessem estabelecer pontualmente, em determinadas situações, a equiparação.

Por exemplo, o art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 (base legal do art. 464 do RIR/1999) estabelece que, na determinação do lucro real, devem ser adicionados os valores caracterizados como distribuição disfarçada de lucros. Se o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 houvesse equiparado as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, a partir de então a distribuição disfarçadas de lucros também deveria ser adicionada à base de cálculo da CSLL.

Conclui-se que não era este o caso a partir do momento em que o art. 60 da Lei nº 9.532/1997, abaixo transcrito, veio estabelecer expressamente esta adição à base de cálculo da CSLL. Qual seria o sentido dessa nova norma legal promulgada em 1997 se já houvesse, desde 1995, equiparação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL determinada pelo art. 57?

> Art. 60. O valor dos lucros distribuídos disfarçadamente, de que tratam os arts. 60 a 62 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, com as alterações do art. 20 do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, serão, também, adicionados ao lucro líquido para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

Assim, se existem normas posteriores ao art. 57 da Lei nº 8.981/1995 que vêm pontualmente determinar a adição de certos valores à base de cálculo da CSLL, valores estes que antes só eram adicionados ao lucro real, é de se concluir inexoravelmente que o referido art. 57 não equiparou as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

DOCUMENTO VALIDADO

Com efeito, a CSLL tem como base de cálculo o *lucro líquido* do período com os ajustes determinados na respectiva legislação. Nesse sentido o art. 2º, da Lei nº 7.689/1988, dispõe que a base de cálculo desta *contribuição* é o "*valor do resultado do exercício antes da provisão do imposto de renda*". Veja-se:

> Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.
>
> § 1º Para efeito do disposto neste artigo:
>
> a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano; b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;
>
> c) **o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela**: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
>
> 1 adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
>
> 2 adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
>
> 3 adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
>
> 4 exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;
>
> 5 exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)
>
> 6 exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. [grifos nossos]
>
> [...]

Já o conceito de lucro líquido extrai-se dos artigos 248 e 277, ambos do RIR/99, *verbis*:

> Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).
>
> [...]

DOCUMENTO VALIDADO

> Art. 277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto- Lei nº 1.598, de 1977, art. 11).

O lucro operacional é, pois, o resultado do confronto das receitas operacionais com as despesas operacionais. Assim determina o artigo 299 do RIR/99:

> Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).
>
> § 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).
>
> § 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

Especificamente acerca do tratamento a ser dado à amortização de ágio na base de cálculo da CSLL, a fim de evitar tautologia, e por concordar integralmente com os fundamentos de seu voto, reproduzo a seguir o entendimento firmado pela I. Conselheira Adriana Gomes Rêgo no acórdão 9101-002.310:

> Vale assinalar que não se trata da hipótese de absorção da participação em controlada ou coligada em virtude de incorporação, fusão ou cisão, de que trata a Lei nº 9.532/1997 em seus arts. 7º e 8º), mas de participação mantida na investidora.
>
> A discussão, então, cinge-se à possibilidade de uma pessoa jurídica que tem um investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial adquirido com ágio, poder deduzir da base de cálculo da CSLL, despesas com amortização desse ágio.
>
> Nesse sentido, tem-se que a avaliação de investimentos em outras sociedades (participações societárias) pelo valor do patrimônio líquido, método da equivalência patrimonial (ou MEP), encontra-se regulada pela Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas). Com efeito, o art. 248 desse diploma legal estabelece a obrigatoriedade de avaliação dos investimentos em empresas coligadas, controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum por esse método e estabelece suas regras.
>
> No âmbito tributário, coube ao Decreto-Lei nº 1.598/1977, como se vê de seu preâmbulo, "*adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976)*". Assim, no que toca ao método da equivalência patrimonial, o Decreto-Lei em questão dedicou à essa matéria a Subseção II da Seção II,

DOCUMENTO VALIDADO

intitulada "Investimento em Sociedades Coligadas ou Controladas Avaliado pelo Valor de Patrimônio Líquido".

Inaugurando a subseção em comento, o art. 20 do Decreto-Lei estabelece que o custo de aquisição da participação societária deve ser desdobrado em valor de patrimônio líquido na época da aquisição e ágio ou deságio na aquisição1. O § 2º do artigo em questão fixa quais são os fundamentos econômicos possíveis a justificar o ágio/deságio (valor de mercado de bens do ativo superior/inferior ao registrado na contabilidade, rentabilidade de exercícios futuros e fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas).

1 Aqui é feita referência à redação anterior à trazida pela Lei nº 12.973/2014, aplicável aos fatos.

Na sequência, os arts. 22, 23, 25 e 33, estabelecem os efeitos tributários que exsurgem da avaliação de investimentos pelo MEP. O que esses dispositivos estampam é que os efeitos que a avaliação de investimentos pelo MEP produz nas contas de resultado devem ser neutros para fins tributários (neutralidade), a exceção do caso de alienação ou liquidação (baixa) do investimento (art. 33). Tal neutralidade se estabelece tanto em relação à variação positiva ou negativa do valor do investimento em si por ocasião da avaliação pelo MEP (arts. 22 e 23), quanto em relação à amortização do ágio ou do deságio (art. 25).

Vale transcrever parcialmente os dispositivos em comento do Decreto-Lei nº 1.598/1977 (na redação anterior à trazida pela Lei nº 12.973, de 2014, aplicável aos fatos), cabendo registrar que tais disposições se encontram reproduzidas no RIR/1999, em seus arts. 385, 389, 391 e 426:

> *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 sub-contas distintas do custo de aquisição do investimento.*
>
> *§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:*
>
> *a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;*

DOCUMENTO VALIDADO

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

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

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

(...)

Art. 22. O valor do investimento na data do balanço (art. 20, I), depois de registrada a correção monetária do exercício (art. 39), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo 21, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento.

Parágrafo único Os lucros ou dividendos distribuídos pela coligada ou controlada deverão ser registrados pelo contribuinte como diminuição do valor de patrimônio líquido do investimento, e não influenciarão as contas de resultado.

Art. 23. A contrapartida do ajuste de que trata o artigo 22, por aumento ou redução no valor de patrimônio liquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978)

Parágrafo único Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição, nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País.(Incluído pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

(...)

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. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

(...)

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;

DOCUMENTO VALIDADO

> *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. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)*

Vê-se, assim, que o Decreto-Lei nº 1.598/1977 cumpre função estruturante no regramento da avaliação de investimentos pelo MEP, estabelecendo regras de contabilização que dizem com a neutralidade de seus efeitos na determinação do lucro tributável.

Em outras palavras, quis o legislador dizer que as contrapartidas da amortização do ágio ou deságio são lançadas como despesas (ou receitas), porém devem ser adicionadas ou excluídas, conforme o caso, da apuração do lucro real, justamente para que o ágio ou deságio só tenha influência por ocasião da alienação ou liquidação do investimento.

Não faz sentido, assim, admitir que as disposições do Decreto-Lei nº 1.598/1977 sobre os efeitos tributários da avaliação de investimentos pelo MEP, inclusive no que toca à amortização do ágio, não encontrem eco na apuração da CSLL, apenas por serem feitas algumas referências nos retrocitados dispositivos ao "lucro real".

É de se considerar, também, que, como bem registra a Fazenda Nacional em suas contrarrazões, o Decreto-Lei nº 1.598/1977 - que, como se viu foi editado com o fim de "*adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976)*" - é anterior à CSLL, introduzida no ordenamento jurídico em 1988, pela Lei 7.689.

Nesse contexto, tem-se ainda que, se o art. 57 da Lei nº 8.981/1995, ao estabelecer que se aplicam à CSLL "*as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas (...) mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor*"2, não tem o condão de estabelecer uma absoluta identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, dele não se pode extrair que o fato de a legislação específica da CSLL não reproduzir o comando do art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 em sua literalidade implica permissão de dedução.

Vale aqui trazer à colação o precedente do acórdão nº 1301-001.067 (1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, 03/10/2012, Redator Designado Wilson Fernandes Guimarães), no sentido da indedutibilidade da amortização do ágio na determinação da CSLL por estar essa contribuição alcançada pelas disposições do Decreto-Lei nº 1.598/1977 sobre a matéria:

> *ÁGIO. AMORTIZAÇÃO CONTÁBIL. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Em que pese a referência feita, em algumas das disposições, ao lucro real, e o disposto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, o preconizado pelos arts. 22, 23, 25 e 33 do Decreto-Lei nº 1.598/77 deixam claro que, para fins fiscais, os efeitos decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial nas contas de resultado só devem ser considerados na baixa do investimento. Assim, considerado o disposto no art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, não há que se falar em dedutibilidade do ágio amortizado contabilmente da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Excerto do Voto Condutor:

Aqui, o Colegiado alinhou-se ao registrado no acórdão recorrido, que, reproduzindo excertos do acórdão nº 25.455, de 16 de abril de 2009, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas, destacou que a indedutibilidade em questão "decorre da própria lógica contábil da metodologia de escrituração" *dos investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial.*

Como é cediço, não obstante as disposições trazidas pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, a legislação tributária foi edificada no sentido de emprestar absoluta neutralidade tributária aos ajustes e amortizações contábeis derivadas da aplicação do método de equivalência patrimonial. Assim, os efeitos fiscais decorrentes da aplicação do referido método, observadas, obviamente, as disposições da já citada Lei nº 9.532/97, só são verificados na apuração do resultado da alienação da participação societária.

Em que pese a referência feita, em algumas das disposições, ao lucro real, para o Colegiado, o preconizado pelos arts. 22, 23, 25 e 33 do Decreto-Lei nº 1.598/77, abaixo reproduzidos, deixam claro que, para fins fiscais, os efeitos decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial nas contas de resultado só devem ser considerados na baixa do investimento. Assim, considerado o disposto no art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, não há que se falar em dedutibilidade do ágio.

Outro argumento em favor da indedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL é o de que a neutralidade da avaliação dos investimentos pelo método da equivalência patrimonial em relação a essa contribuição **está plasmada nas disposições do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, na medida em que os itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º do artigo em questão comandam a adição do resultado negativo e a exclusão do resultado positivo decorrentes da avaliação de investimentos pelo MEP.**

Ora, a neutralidade da amortização do ágio/deságio é consequência lógica da neutralidade do MEP em si, uma vez que o ágio (ou deságio) é, como se viu, desdobramento do investimento, sendo que sua amortização tem o

DOCUMENTO VALIDADO

Original

condão de reduzi-lo. Vale transcrever parcialmente o art. 2º em comento (sublinhei):

> *Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.*
>
> *§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:*
>
> *a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;*
>
> *b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;*
>
> *c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)*
>
> *1 adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)*
>
> *2 adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)*
>
> *3 adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)*
>
> *4 exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;*
>
> *5 exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)*
>
> *6 exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base.*
>
> *(...)*

Veja-se, a propósito, como o Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior defende a indedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL com base nesse argumento em processo outro em que a ora Recorrente também figura como autuada (acórdão nº 1302-001.170, 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, 11/09/2013, sublinhei):

> *Entendo que a despesa de amortização do ágio é despesa indedutível na apuração da base de cálculo da CSSL, por força dos itens 1 e 4 do dispositivo acima transcrito, os quais deixam claro a finalidade da*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> *norma de tornar o MEP neutro na apuração da CSLL. A avaliação do investimento pelo MEP influencia o cálculo da CSLL em caso de alienação ou liquidação do investimento, já que esse seria o valor contábil do investimento a ser considerado. Além disso, se assim não fosse, contrario sensu, a receita decorrente da amortização do deságio seria tributada, o que não me parece razoável, mas seria inevitável chegar a tal conclusão caso se entenda dedutível a despesa de amortização do ágio.*
>
> *Note-se que, se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento, logo, é lógico que a amortização que reduz o ágio/deságio compõe "lato sensu" o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, o qual seja positivo ou negativo não deve impactar a base da CSLL, como dispõe expressamente o dispositivo legal acima (itens 1 e 4 da alínea "c"do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/88)*

Vale destacar a importante observação feita nesse julgado, no sentido de que, a afirmação de que a despesa decorrente da amortização do ágio é dedutível conduz, contrario sensu, à conclusão de que a receita decorrente da amortização do deságio é tributada, o que não é razoável, e nem vem sendo exigido.

Some-se a essas razões o fato de a IN SRF nº 390/2004, que dispõe sobre a apuração e o pagamento da CSLL, ter sido expressa ao estabelecer em seu art. 44 que "*aplicam-se à CSLL as normas relativas à depreciação, amortização e exaustão previstas na legislação do IRPJ, exceto as referentes a depreciação acelerada incentivada, observado o disposto nos art. 104 a 106*".

É de se concluir, por conseguinte, que a neutralidade da avaliação pelo método da equivalência patrimonial das participações societárias mantidas na investidora não se restringe ao IRPJ, tendo lugar também na determinação da base de cálculo da CSLL, razão pela qual o ágio amortizado contabilmente não pode ser deduzido da base de cálculo dessa contribuição.

Ainda sobre o tema, convém ressaltar outra abordagem em desfavor da pretensão do Contribuinte, conforme brilhante voto exarado pela ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.895:

> A figura do ágio surge, em regra, no momento da aquisição do investimento, quando seu custo de aquisição é confrontado com a correspondente parcela do patrimônio líquido da investida e mostra-se superior a ela. Assim, sua formação decorre, necessariamente, da adoção do método de equivalência patrimonial para avaliação de investimentos. E, neste ponto, nota-se que a legislação, ao disciplinar a forma como seriam

DOCUMENTO VALIDADO

registrados os investimentos permanentes em coligadas ou controladas, não tratou especificamente daquela figura.

Originalmente, o Decreto-lei nº 2.627/40 adotava apenas o custo de aquisição como regra para valoração de investimentos:

> Art. 129. No fim de cada ano ou exercício social, proceder-se-á a balanço geral, para a verificação dos lucros ou prejuízos.
>
> Parágrafo único. Feito o inventário do ativo e passivo, **a estimação do ativo obedecerá às seguintes regras**:
>
> a) os bens, destinados à exploração do objeto social, **avaliar-se-ão pelo custo de aquisição**. Na avaliação dos que se desgastam ou depreciam com o uso ou pela ação ao tempo ou de outros fatores, atender-se-á à desvalorização respectiva, devendo ser criados fundos de amortização para assegurar-lhes a substituição ou a conservação do valor;
>
> b) **os valores mobiliários**, matéria prima, bens destinados à alienação, ou que constituem produtos ou artigos da indústria ou comércio da sociedade, podem ser **estimados pelo custo de aquisição** ou de fabricação, ou pelo preço corrente no mercado ou Bolsa. Prevalecerá o critério da estimação pelo preço corrente, sempre que este for inferior ao preço do custo. Quando o preço corrente ou venal estiver acima do valor do custo de aquisição ou fabricação, se avaliados os bens pelo preço corrente, a diferença entre este e o preço do custo não será levada em conta para a distribuição de dividendos, nem para as percentagens referentes aos fundos de reserva;
>
> *[...] (negrejou-se)*

A Lei nº 6.404/76 alterou significativamente este contexto, ao instituir a avaliação de investimentos com base no patrimônio líquido da investida. O tema foi assim abordado em sua Exposição de Motivos:

> Na **avaliação**, no balanço patrimonial, de **investimento considerado relevante, o princípio geral do custo de aquisição**, atualizado monetariamente, não é critério adequado, porque não reflete as mutações ocorridas no patrimônio da sociedade coligada ou controlada. Daí as normas do artigo 249 que impõem, nos casos que especifica, **a avaliação com base no patrimônio líquido**. Quando esses investimentos correspondem a parcela apreciável dos recursos próprios da companhia, nem mesmo o critério de avaliação com base no patrimônio líquido é suficiente para informar acionistas e credores sobre a sua situação financeira: somente a elaboração de demonstrações financeiras consolidadas, segundo as normas constantes do artigo 251, poderá proporcionar esse conhecimento.

DOCUMENTO VALIDADO

[...]

Os critérios de avaliação do ativo (art. 184) são os da lei atual, com as seguintes inovações:

a) [...];

b) o custo de aquisição dos investimentos em outras sociedades deverá ser deduzido das perdas prováveis na realização do seu valor e não será modificado pelo recebimento de ações ou quotas bonificadas; mas os investimentos relevantes em coligadas e controladas deverão ser avaliados pelo valor de patrimônio líquido (nº II); *(negrejou-se)*

A Lei nº 6.404/76, por sua vez, restou assim redigida, em seu texto original:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

[...]

III - os **investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor**, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;

[...]

§ 2º A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de:

[...]

b) **amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;**

[...]

Art. 248. **No balanço patrimonial da companhia, os investimentos relevantes** (artigo 247, parágrafo único) em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital social, e em sociedades controladas, **serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido**, de acordo com as seguintes normas:

I - o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de

DOCUMENTO VALIDADO

verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas;

II - o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

III - a **diferença entre o valor do investimento**, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente; somente será registrada **como resultado do exercício**:

a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;

b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;

c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.

§ 2º A sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número I. *(negrejou-se)*

[...]

Art. 250. Das demonstrações financeiras consolidadas serão excluídas:

I - as participações de uma sociedade em outra;

II - os saldos de quaisquer contas entre as sociedades;

III - as parcelas dos resultados do exercício, dos lucros ou prejuízos acumulados e do custo de estoques ou do ativo permanente que corresponderem a resultados, ainda não realizados, de negócios entre as sociedades.

[...]

§ 2º **A parcela do custo de aquisição do investimento em controlada, que não for absorvida na consolidação, deverá ser mantida no ativo permanente, com dedução da provisão adequada para perdas já comprovadas, e será objeto de nota explicativa.**

DOCUMENTO VALIDADO

> § 3º **O valor da participação que exceder do custo de aquisição constituirá parcela destacada dos resultados de exercícios futuros até que fique comprovada a existência de ganho efetivo.**
>
> [...]

Nestes termos, os investimentos avaliados pelo custo de aquisição, em determinadas circunstâncias, poderiam ser ajustados por provisão de perdas prováveis em sua realização, mas o regramento da avaliação de investimentos por equivalência patrimonial não cogitava de destaque semelhante, ao qual poderia equivaler o ágio pago na aquisição do investimento. Por sua vez, a amortização prevista em razão da *diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado* ficou restrita a *direitos de propriedade industrial ou comercial* ou outros bens e direitos com duração ou utilização contratual limitadas, distintos, portanto, dos investimentos permanentes em outras sociedades.

Significa dizer que o investimento avaliado por equivalência patrimonial deveria ser registrado pelo custo de aquisição e, no momento do balanço patrimonial da investidora, seria confrontado com o equivalente patrimônio líquido da investida, sendo a diferença registrada como resultado do exercício, mas somente se decorrente de resultados da investida e ganhos ou perdas efetivos, ou em razão de determinações da Comissão de Valores Mobiliários. Evidência de que o ágio permanecia integrando o custo de aquisição do investimento em tais circunstâncias são as determinações do art. 250, §§2o e 3o da Lei nº 6.404/76, que revelam o tratamento a ser dado às diferenças positivas e negativas entre o custo do investimento avaliado por equivalência patrimonial e o correspondente patrimônio da investida em caso de consolidação de balanços.

Na mesma linha é a doutrina citada pela Procuradoria da Fazenda Nacional, confirmada em edição anterior do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. 3ª edição. Editora Atlas. São Paulo, 1991: pág. 248):

Ao comprar ações de uma empresa que serão avaliadas pelo método da equivalência patrimonial, deve-se, já na ocasião da compra, segregar na contabilidade o preço total de custo em duas subcontas distintas, ou seja, o valor da equivalência patrimonial numa subconta e o valor do ágio (ou deságio) em outra subconta.

A lei das S.A., na verdade, não abordou esse tratamento contábil especificamente; todavia, ele está de acordo com adequada técnica contábil e expresso ainda na legislação fiscal, através do art. 259 do RIR (Decreto nº 85.450, de 04-12-80) e na Instrução CVM nº 01, itens XX e XXV.

A subconta relativa ao ágio ou deságio deve figurar no próprio grupo de investimentos, sendo que a instrução CVM nº 01 estabelece que, para fins

DOCUMENTO VALIDADO

do Balanço Patrimonial, os saldos de ambas as contas devem estar agrupados no Ativo Permanente.

Somente com a edição do Decreto-lei nº 1.598/77 surge a primeira determinação legal para que as pessoas jurídicas submetidas à tributação pelo lucro real, sociedades anônimas ou não, promovam o desdobramento do custo de aquisição do investimento avaliado por equivalência patrimonial, destacando o ágio ou deságio correspondente e apresentando seu fundamento econômico. Neste sentido são as disposições de seu art. 20:

> **Art** 20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, **desdobrar o custo de aquisição** em:
>
> I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e
>
> II - **ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I**.
>
> § 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.
>
> § 2º - O lançamento do ágio ou deságio **deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico**:
>
> a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;
>
> b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;
>
> c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.
>
> § 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.
>
> § 4º - As normas deste Decreto-lei sobre investimentos em coligada ou controlada avaliados pelo valor de patrimônio líquido aplicam-se às sociedades que, de acordo com a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, tenham o dever legal de adotar esse critério de avaliação, inclusive as sociedades de que a coligada ou controlada participe, direta ou indiretamente, com investimento relevante, cuja avaliação segundo o mesmo critério seja necessária para determinar o valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada.

DOCUMENTO VALIDADO

A amortização contábil do ágio, por sua vez, é implicitamente admitida no art. 25 do Decreto-lei nº 1.598/77, mas sua dedução no lucro real é postergada para o momento da alienação do investimento, nos termos do seu art. 33:

> Art 25 - O ágio ou deságio na aquisição da participação, **cujo fundamento tenha sido a diferença entre o valor de mercado e o valor contábil dos bens do ativo da coligada ou controlada** (art. 20, § 2º, letra a), deverá ser amortizado no exercício social em que os bens que o justificaram forem baixados por alienação ou perecimento, ou nos exercícios sociais em que seu valor for realizado por depreciação, amortização ou exaustão.
>
> § 1º - A contrapartida da amortização do ágio ou deságio nos termos deste artigo **somente será computada na determinação do lucro real** pela diferença entre o montante da amortização e o da participação do contribuinte:
>
> a) no resultado realizado pela coligada ou controlada na alienação ou baixa dos bens do ativo cujo valor tenha constituído o fundamento econômico do ágio ou deságio; ou
>
> b) no valor realizado pela coligada ou controlada na depreciação, amortização ou exaustão desses bens.
>
> § 2º - **As contrapartidas da amortização de ágio ou deságio com os fundamentos das letras b e c de § 2º de 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 - saldo não amortizado de ágios ou deságios na aquisição da participação com fundamento na letra a do § 2º do artigo 20;
>
> III - **ágio ou deságio na aquisição do investimento com fundamento nas letras b e c do § 2º do artigo 20, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte;**
>
> IV - provisão para perdas (art. 32) que tiver sido computada na determinação do lucro real.

DOCUMENTO VALIDADO

> § 1º - Os valores de que tratam os itens II a IV serão corrigidos monetariamente.
>
> § 2º - Serão computados na determinação do lucro real:
>
> a) como ganho de capital, o acréscimo do valor de patrimônio líquido decorrente de aumento na porcentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada, resultante de modificação do capital social desta com diluição da participação dos demais sócios;
>
> b) como perda de capital, a diminuição do valor de patrimônio líquido decorrente de redução na porcentagem da participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada, em virtude de modificação no capital social desta com diluição da participação do contribuinte.

Será, assim, a Instrução CVM nº 01, editada posteriormente, em 27/04/1978, que primeiro determinará o registro desta amortização:

> Desdobramento do custo de aquisição de investimento
>
> XX - Para efeito de contabilização, o custo de aquisição de investimento em coligada ou em controlada deverá ser desdobrado e os valores resultantes desse desdobramento contabilizados em sub-contas separadas:
>
> a) equivalência patrimonial baseada em balanço patrimonial ou em balancete de verificação levantado até, no máximo, sessenta dias antes da data da aquisição pela investidora ou pela controladora, consoante o disposto no Inciso XI
>
> b) **ágio ou deságio na aquisição, representado pela diferença para mais ou para menos, respectivamente, entre o custo de aquisição do investimento e a equivalência patrimonial.**
>
> XXI - o ágio ou deságio computado na ocasião da aquisição do investimento deverá ser contabilizado com indicação do fundamento econômico que o determinou:
>
> a) diferença para mais ou para menos entre o valor de mercado de bens do ativo e o valor contábil desses mesmos bens na coligada ou na controlada;
>
> b) diferença para mais ou para menos na expectativa de rentabilidade baseada em projeção do resultado de exercícios, futuros;
>
> c) fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas.
>
> XXII - O **ágio ou o deságio decorrente da diferença entre o valor de mercado de bens do ativo** e o valor contábil na coligada ou na

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> controlada desses mesmos bens **deverá ser amortizado na proporção em que for sendo realizado na coligada ou na controlada por depreciação, por amortização ou por exaustão dos bens, ou por baixa em decorrência de alienação ou de perecimento** desses mesmos bens.
>
> XXIII - O **ágio ou o deságio decorrente da expectativa de rentabilidade deverá ser amortizado no prazo e na extensão das projeções que o determinaram** ou **quando houver baixa em decorrência de alienação ou de perecimento do investimento** antes de haver terminado o prazo estabelecido para amortização.
>
> XXIV - O **ágio decorrente de fundo de comércio, de intangíveis ou de outras razões econômicas, deverá ser amortizado no prazo estimado de utilização, de vigência ou de perda de substância ou quando houver baixa em decorrência de alienação ou de perecimento do investimento** antes de haver terminado o prazo estabelecido para amortização.
>
> XXV - Na elaboração do balanço patrimonial da investidora ou da controladora, o saldo não amortizado do ágio ou do deságio deverá ser apresentado no ativo permanente, adicionado ou deduzido, respectivamente, da equivalência patrimonial do investimento a que se referir. A provisão para perdas deverá também ser apresentada no ativo permanente por dedução da equivalência patrimonial do investimento a que se referir.

Resta evidente, assim, que a amortização contábil do ágio pago na aquisição de investimentos era apenas uma possibilidade no momento da edição do Decreto-lei nº 1.598/77, e não estava cogitada na Lei nº 6.404/76. A determinação de que ela fosse apropriada contabilmente surge, apenas, com a manifestação da Comissão de Valores Mobiliários.

Assim, é válido concluir que a Lei nº 7.689/88 não cogitava dos efeitos desta amortização quando fixou o *resultado do exercício* como base de cálculo da CSLL, e determinou os ajustes pertinentes, estes evidentemente expressos em razão do que estabelecido pela Lei nº 6.404/76:

> Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.
>
> Art. 2º A base de cálculo da contribuição é **o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.**
>
> § 1º Para efeito do disposto neste artigo:
>
> a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

DOCUMENTO VALIDADO

> b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;
>
> c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, **será ajustado** pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
>
> 1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
>
> 2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
>
> 3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
>
> 4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
>
> 5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)
>
> 6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

De outra forma, o ato normativo da CVM estaria determinando incidência tributária, ou afastando-a, como pretendido neste caso. Por sua vez, a própria recorrente admite que *os conceitos disciplinados pela CVM não* têm *o condão de fixar, diretamente, as regras fiscais de dedutibilidade*. (destaques do original)

Assim, em verdade, inexistiria possibilidade de amortização do ágio na apuração do lucro líquido contábil, tornando desnecessária a previsão de sua exclusão no âmbito das normas de determinação da base de cálculo da CSLL.

Além disso, o art. 13 da Lei nº 9.249/952, quando trata das despesas indedutíveis das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL, é taxativo ao dispor que tais vedações de dedutibilidade se aplicam independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.502/64, justamente a base legal do art. 299 do RIR/99, ou seja, a questão da necessidade da despesa para fins de dedução também se aplica à CSLL.

Por estes fundamentos, não há como acolher as pretensões da Recorrente em relação às glosas por amortização de ágio.

5 - Da multa qualificada

Os Recorrentes sustentam que não está comprovada a prática de fraude ou ato viciosamente doloso, de modo que não poderia ser exigida a multa qualificada.

Ademais, argumentam que a matéria objeto da autuação fiscal decorreu de mera divergência interpretativa entre a pessoa jurídica e o fisco, o que não caracteriza o intuito doloso e, por conseguinte, afastaria a qualificadora.

Informam ainda que apresentaram todos os documentos e informações solicitados pela autoridade fiscal.

O acórdão recorrido assim sintetizou os motivos que levaram à exasperação da penalidade aplicada:

> Destacamos outros argumentos trazidos pela Autoridade Fiscal:
>
> • o contribuinte buscou uma construção manipulada que teve como intuito único e exclusivo dificultar a análise, por parte da fiscalização, da reorganização societária em si.
>
> • pode-se concluir que as definições de sonegação e fraude que dão suporte à qualificação da multa implicam ações tendentes a provocar a emissão de um juízo errôneo por parte da autoridade fiscal quando diante da amortização do ágio.
>
> • o contribuinte, ao formalizar seus registros contábeis e societários de forma a dar uma aparência de correção a uma amortização em que esteja presente uma certa reestruturação, pretende induzir a fiscalização a avalizar uma operação que, nessas circunstâncias, seria inoponível à Fazenda. Isso caracterizaria o dolo, justificando a qualificação da multa.
>
> • As incompatibilidades dos laudos apresentados na composição do ágio nº tocante à temporalidade dos fatos (os mesmos possuíam data posterior à data em que foi feita a aquisição da empresa estrangeira (JIEVER COMPANY) e, por conseguinte, da empresa brasileira (JIEVER DO BRASIL) e a questão dos mesmos terem sido elaborados em função da JIEVER DO BRASIL e não da JIEVER COMPANY, já que esta última é que foi adquirida com o pagamento do ágio geraram o entendimento e a convicção de que aqui teria havido simulação.
>
> • Constata-se uma sequência de negócios com aparência de regulares e visando certo efeito diverso do demonstrado. Nesse caso, o vício na causa do negócio complexo leva ao reconhecimento de simulação de todo o conjunto de atos e negócios parciais.
>
> • A empresa CASA estava consciente de todas as etapas de seu planejamento tributário na forma de "reestruturação societária", visando maquiar sua verdadeira intenção, justificando-se plenamente a aplicação da multa qualificada.

Passo à análise dos argumentos.

DOCUMENTO VALIDADO

Esta turma julgadora tem inúmeras decisões desqualificando a multa de ofício em casos de planejamento tributário. O caso concreto, contudo, merece solução diversa.

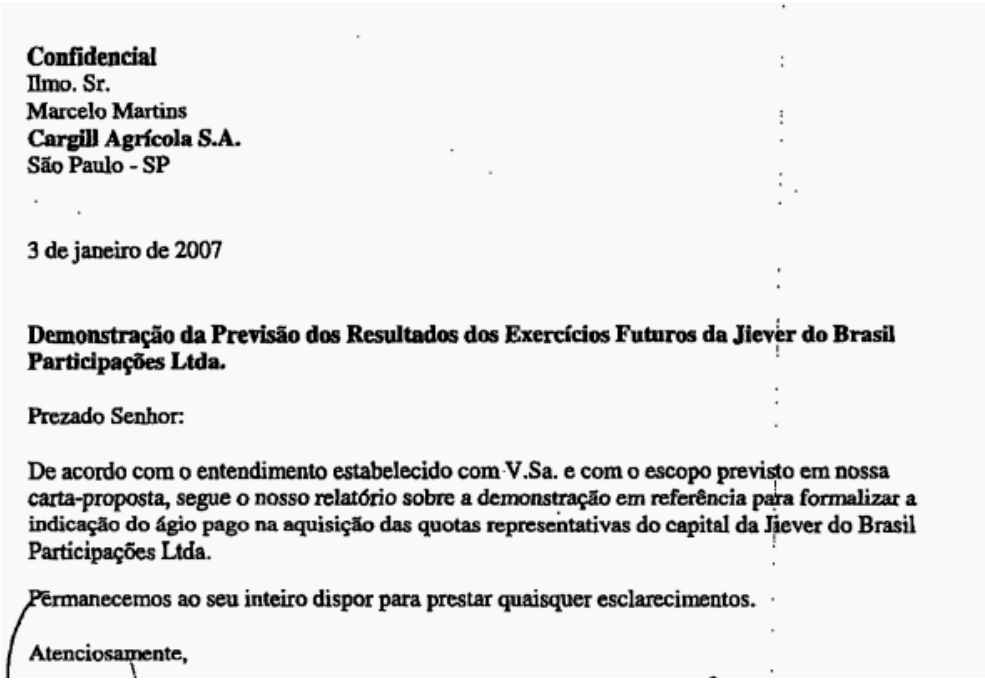
De fato, ao se analisar os argumentos que o fisco se valeu para qualificar a multa, sobressai-se, aos olhos deste julgador, os laudos apresentados à autoridade fiscal, que os considerou insuficientes para comprovar o ágio, cuja amortização foi glosada, por dois motivos: foram elaborados a destempo; referiam-se à empresa JIEVER DO BRASIL, quando o ágio foi gerado na aquisição da JIEVER COMPANY.

Veja-se que o fisco, com base nas informações constantes nos sistemas eletrônicos da RFB, havia entendido que o ágio tinha sido gerado pela incorporação da JIEVER DO BRASIL (fl. 4):

> 8. Contabilização na empresa, da aquisição da participação na "JIEVER DO BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA.", CNPJ: 02.778.002/0001-31. Tal contabilização deverá discriminar não só o valor patrimonial do investimento, mas também do ágio correspondente.
> 9. Esclarecimentos acerca da existência de efetivo desembolso (Pagamento/saída de caixa) pelo ágio referido no item anterior. Em caso afirmativo, apresentar a documentação que comprove os seguintes itens: a) identificação da sociedade que efetuou tal desembolso; b) efetiva entrada e saída dos recursos relacionados à aquisição da participação; c) identificação do(s) recebedor(es) desses recursos (especificar inclusive o valor pago a cada recebedor; d) fundamento da origem do ágio;
> 10. Caso não tenha ocorrido o efetivo desembolso pelo ágio referido no item 8, informar e comprovar o fundamento de sua origem, bem como a forma da aquisição (troca de ações, etc);
> 11. Laudo de avaliação que deu suporte ao ágio referido no item 8;

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 01, a empresa (fls. 164 a 170) em nenhum momento esclarece que o ágio havia sido gerado pela aquisição da empresa uruguaia, e não da brasileira, ao contrário, apresenta como "prova" do ágio gerado um laudo de avaliação que teria sido elaborado visando demonstrar a expectativa de rentabilidade futura da JIEVER DO BRASIL LTDA (fl. 139):

DOCUMENTO VALIDADO



Confidencial
Ilmo. Sr.
Marcelo Martins
Cargill Agrícola S.A.
São Paulo - SP

3 de janeiro de 2007

Demonstração da Previsão dos Resultados dos Exercícios Futuros da Jiever do Brasil Participações Ltda.

Prezado Senhor:

De acordo com o entendimento estabelecido com V.Sa. e com o escopo previsto em nossa carta-proposta, segue o nosso relatório sobre a demonstração em referência para formalizar a indicação do ágio pago na aquisição das quotas representativas do capital da Jiever do Brasil Participações Ltda.

Permanecemos ao seu inteiro dispor para prestar quaisquer esclarecimentos.

Atenciosamente,

Este documento demonstra o intuito doloso por parte da acusada, que visou ocultar dolosamente a origem territorial e temporal do ágio, a fim de ter a amortização das despesas indevidamente convalidadas.

A empresa auditada, ao apresentar laudo com essas características à autoridade fiscal que estava examinando a regularidade da dedução de ágio que havia sido gerado pela aquisição de empresa domiciliada no exterior intentou, sem margem para dúvida razoável, induzir o fisco em erro, incutindo a presunção que o ágio teria decorrido da empresa domiciliada no Brasil e, por este motivo, ter autorizada a amortização como despesa nos termos da Lei.

O segundo laudo apresentado nada tem de correspondência com o ágio indevidamente excluído das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Trata-se, conforme se constata às fls. 151 a 154, de laudo de avaliação de patrimônio líquido a ser incorporado da Jiever do Brasil:

1 - Objetivo

O presente laudo é emitido com o objetivo exclusivo de fazer parte do processo de incorporação do acervo líquido da Jiever do Brasil Participações Ltda. pela Cargill Agrícola S.A., e não deve ser utilizado para outros fins. Tal saldo é composto de 499 (quatrocentos e noventa e nove) quotas da Cargill Agrícola S.A. e 1,00 (uma) quota da CASA & BSL Ltda.

Portanto, o único laudo a justificar o ágio supostamente pago pela aquisição da JIEVER COMPANY foi apresentado como se ele tivesse se originado no Brasil, e não no Uruguai.

Tal conduta se amolda à previsão do art. 71 da Lei nº 4.502/1964, bem como ao previsto no art. 1º. Inciso IV da Lei nº 8.137/1990, motivo pelo qual houve a competente representação fiscal para fins penais e a imposição da sanção prevista na lei 9.065/1995, que será objeto de análise em tópico específico.

DOCUMENTO VALIDADO

Por estes fundamentos, não há como acolher à pretensão de desqualificação da multa imposta.

Entretanto, com o advento da Lei nº 14.689/2023, o percentual máximo da multa qualificada, exceção feita à hipótese do art. 44, § 1º, inciso VII da Lei nº 9.430/1996, será de 100%.

Deste modo, com base no previsto no art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN, há de se reduzir a multa de ofício para 100% dos valores constituídos de ofício.

6 - Da suspensão do incentivo fiscal sobre o lucro da exploração

A Recorrente sustenta que não seria cabível a suspensão do gozo do benefício fiscal de redução do IRPJ sobre o lucro da exploração porque não teria sido comprovado o dolo ou a fraude, bem como porque deveria prevalecer o princípio da presunção de inocência, já que o cometimento do ilícito previsto no art. 59 da Lei nº 9.065/1995 somente se configuraria após o trâmite final do procedimento administrativo.

Não lhe assiste razão.

Como demonstrado no tópico anterior deste voto, restou demonstrado o intuito doloso da pessoa jurídica ao tentar, por meio de documentos simulados, emprestar indevida validade à amortização do ágio objeto da infração principal deste processo.

Ademais, como bem registrado no acórdão recorrido, até o trâmite final dos presentes autos, a exigência ora discutida está suspensa, de modo que eventual decisão em prol da Recorrente implicaria em revisão também desta infração.

A previsão legal para a suspensão do benefício fiscal está contida no art. 59 da Lei nº 9.069/1995:

> Art. 59. A prática de atos que configurem crimes contra a ordem tributária (Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990), bem assim a falta de emissão de notas fiscais, nos termos da Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994, acarretarão à pessoa jurídica infratora a perda, no ano-calendário correspondente, dos incentivos e benefícios de redução ou isenção previstos na legislação tributária.

Já os arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990 ostentam a seguinte redação:

> Art. 1° Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)
>
> I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
>
> II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
>
> III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
>
> V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.
>
> Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.
>
> Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.
>
> Art. 2° Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)
>
> I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;
>
> II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;
>
> III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;
>
> IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;
>
> V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.
>
> Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Ademais, consta do TVF que foi formalizada a Representação Fiscal para Fins Penais, instrumento que visa comunicar ao órgão competente a prática de atos que, em tese, configure o crime previsto na Lei nº 8.137/1990:

> Ademais, em face do disposto na Portaria RFB nº 2.439, de 21/12/2010 c/ redação da Portaria RFB Nº 3.182, de 29/07/2011, será formalizada, outrossim, a Representação Fiscal para Fins Penais.

Pelo exposto, considerando-se comprovado o intuito doloso praticado por administradores da pessoa jurídica, atos que em tese se coadunam ao tipo previsto na Lei nº 8.137/1990, há de se manter a autuação fiscal em litígio.

7 – Da responsabilidade solidária

São 3 os responsáveis solidários arrolados pela autoridade fiscal:

> – Sérgio Alair Barroso – eleito Diretor Presidente da CASA, conforme Alteração Contratual datada de 28/04/2006, registrada na JUCESP, sob o nº 416.911/067 (fls. 666/673). Renúncia em sessão de 23/10/2007, registrada na JUCESP, sob o nº 433.118/076;
>
> – Wander Ernando Meyer, eleito Diretor sem designação específica da CASA, conforme Alteração Contratual datada de 28/04/2006, registrada na JUCESP, sob o nº 416.911/067 (fls. 666/673). Renunciou à diretoria da sociedade em 29/01/2010, fl. 1.155;
>
> – Luiz Antonio dos Santos Pretti, eleito Diretor sem designação específica da CASA, conforme alteração contratual datada de 28/04/2006, registrada na JUCESP, sob o nº 416.911/067 (fls. 666/673). Reeleito como diretor sem designação específica da CASA nas alterações contratuais de 29/04/2011 e 30/04/2012 (fls. 697/733) e como diretor presidente em 26/04/2013 (fls. 803/818).

De início, há de se afastar a alegação de decadência do direito de o fisco indicar quem seriam os devedores solidários, já que os fatos fraudulentos teriam sido cometidos 10 anos antes das autuações fiscais.

A decadência atinge o direito de se analisar um fato jurídico que se constitua fato gerador de obrigação tributária, e não quem deva ou não ser responsável pelo adimplemento do crédito constituído de ofício.

Como acima demonstrado, a decadência em relação à matéria objeto do lançamento principal deste processo é objeto de Súmula vinculante, de modo que a tese não foi acatada pelo presente voto e, por consequência, não há razão para acolher a decadência aventada pelos coobrigados.

Quanto às demais razões apresentadas pelos devedores solidários, valho-me do racional do acórdão recorrido para fundamentar esta decisão, por concordar integralmente com os argumentos lá apresentados:

> As três impugnações dos responsáveis tributários apresentam basicamente as mesmas alegações, argumentando que a responsabilização de administradores somente tem cabimento quando estes praticam atos que impliquem infração de lei societária, e não de lei tributária. Acrescentam que o art. 135 é inaplicável quando não se comprova o dolo e a fraude e que a Autoridade Fiscal se esquivou de identificar e comprovar quais teriam sido os atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.
>
> No presente lançamento fiscal, a atribuição da responsabilidade tributária se deu com fundamento no artigo 135, III, do CTN, in verbis:
>
> > Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> I - as pessoas referidas no artigo anterior;
>
> II - os mandatários, prepostos e empregados;
>
> III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Os Termos de Sujeição Passiva Solidária foram lavrados para os seguintes contribuintes:

> – Sérgio Alair Barroso – eleito Diretor Presidente da CASA, conforme Alteração Contratual datada de 28/04/2006, registrada na JUCESP, sob o nº 416.911/067 (fls. 666/673). Renúncia em sessão de 23/10/2007, registrada na JUCESP, sob o nº 433.118/076;
>
> – Wander Ernando Meyer, eleito Diretor sem designação específica da CASA, conforme Alteração Contratual datada de 28/04/2006, registrada na JUCESP, sob o nº 416.911/067 (fls. 666/673). Renunciou à diretoria da sociedade em 29/01/2010, fl. 1.155;
>
> – Luiz Antonio dos Santos Pretti, eleito Diretor sem designação específica da CASA, conforme alteração contratual datada de 28/04/2006, registrada na JUCESP, sob o nº 416.911/067 (fls. 666/673). Reeleito como diretor sem designação específica da CASA nas alterações contratuais de 29/04/2011 e 30/04/2012 (fls. 697/733) e como diretor presidente em 26/04/2013 (fls. 803/818).

Destacam-se os seguintes argumentos trazidos pela Fiscalização no TVF para justificar a responsabilização:

> • os diretores da fiscalizada praticaram atos com infração de lei ou excesso de poderes ao criarem condições artificiais para justificar a amortização indevida pela interessada de um ágio que não poderia ser amortizado;
>
> • os três contribuintes responsabilizados foram eleitos administradores da JIEVER BRASIL em 29/09/2006, conforme a Alteração Contratual da JIEVER DO BRASIL sob registro JUCESP nº 288.092/065 (fls. 646/651);
>
> • as elaborações dos laudos que deram suporte ao ágio em pauta, que "supostamente teria sido gerado na aquisição da JIEVER DO BRASIL" (fls. 138 a 154) foram encomendados na gestão dos diretores apontados acima: tanto o laudo da KPMG com os dados de valor de rentabilidade futura em 03/01/2007, quanto o segundo, com o seu valor contábil de patrimônio líquido, datado de 08/06/2007, ambos utilizados com a finalidade ardilosa de ocultar a JIEVER COMPANY nos trâmites da reorganização societária;
>
> • em 08/06/2007, os srs. Sergio Alair Barroso e Wander Ernando Meyer, na condição de diretores da empresa CASA, assinaram protocolo da justificação da incorporação (fl. 93/98). Ademais, o sr. Sérgio Alair Barroso assinou a Alteração Contratual da JIEVER DO BRASIL em que ocorreu a incorporação desta última pela CASA (fls. 99/106), ratificando a

participação na operação de incorporação como representantes da empresa CASA;

• o sr. Luiz Antonio dos Santos Pretti era Diretor da empresa nos ACs 2011, 2012 e 2013, anos nos quais ocorreu a amortização do ágio aqui tratado. Dessa forma, teria permitido a dedução indevida da amortização do ágio em relação aos períodos-base fiscalizados, pormenor que revela a conivência do órgão executivo da entidade em relação ao exercício da ilicitude praticada nº curso dos períodos fiscalizados;

• as razões determinantes para a atribuição da sujeição passiva dos diretores relacionados acima se basearam particularmente na comprovação da participação direta de cada um na reorganização societária e dedução do ágio;

• na qualidade de gestores executivos, igualmente, compartilhavam do pleno domínio funcional dos fatos adstritos ao negócio societário, bem assim dos efeitos tributários que seriam decorrentes da execução do ilícito derivado de atos praticados com simulação.

As análises expostas nos tópicos anteriores desse acórdão já apontaram a existência de dolo, fraude e sonegação, tendo em vista que a criação e posterior extinção por incorporação da JIEVER BRASIL tiveram o único intuito de criar um subterfúgio para tentar dar a aparência de dedutível para parte do valor despendido na compra da JIEVER COMPANY.

Os argumentos trazidos pela Fiscalização também identificaram e comprovaram os atos praticados com infração de lei, pois os três, além de participar da administração da CASA e da JIEVER BRASIL durante a reestruturação societária que ensejou o lançamento, assinaram documentos diretamente relacionados a essa reestruturação (Sérgio Alair Barroso e Wander Ernando Meyer) ou participavam da administração da empresa nº período em que o ágio que constitui o fato gerador foi amortizado (Luiz Antonio dos Santos Pretti).

Acrescenta-se que houve a amortização de ágio de junho de 2007 a outubro de 2013, e que Sérgio Alair Barroso e Wander Ernando Meyer participavam da diretoria da empresa CASA no período em que houve a redução indevida da apuração do lucro real, deixando a sociedade apenas em 23/10/2007 e 29/02/2010, respectivamente.

Pode-se dizer que a imputação de responsabilidade solidária dos diretores por atos praticados com infração de lei exige a demonstração cabal e inequívoca da relação desses atos com o fato gerador.

Os fatos geradores objeto do lançamento (amortizações fiscais do ágio nos anos-calendário 2011, 2012 e 2013) não se resumem às deduções indevidas das referidas parcelas. Eles também são compostos/formados por atos que possibilitaram a futura dedução dessas parcelas.

DOCUMENTO VALIDADO

Nessa linha, para melhor elucidar a questão, tomam-se emprestados conceitos do direito penal relacionados ao concurso de pessoas para o cometimento do crime, que admite a cooperação da prática da conduta delitiva por meio da coautoria, participação, concurso de agentes, entre outras formas.

A teoria adotada pelo Código Penal Brasileiro é a unitária, segundo a qual, no caso de mais de um agente concorrer para a prática da infração penal, praticando cada um conduta diversa do outro, porém, com um só resultado, haverá somente um delito e todos os agentes incorrem no mesmo tipo penal. É nessa linha que assim dispõe o art. 29 do Código Penal (CP):

> Art. 29 - Quem, de qualquer modo, concorre para o crime incide nas penas a este cominadas, na medida de sua culpabilidade.

Utilizando-se desse raciocínio, no direito tributário, da mesma forma que o art. 29 do CP autoriza a punição dos partícipes de um crime, o art. 135, inciso III, do CTN permite imputar a responsabilidade tributária àqueles diretores que tenham praticado atos com infração à lei diretamente relacionados à situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária.

No presente caso, a fase de execução foi iniciada quando da assinatura do contrato de aquisição da JIEVER COMPANY, para que, ao final, houvesse a criação e incorporação da JIEVER BRASIL e, finalmente, a amortização fiscal do ágio pela impugnante(fase consumativa).

Com isso em mente, temos que Sérgio Alair Barroso e Wander Ernando Meyer participaram de atos diretamente relacionados ao fato gerador, na medida em que estavam presentes na fase de execução, embora ausentes na fase de consumação do fato gerador em questão. Eles fizeram parte da diretoria da CASA e participaram diretamente das operações societárias relacionadas à amortização do ágio. E ainda, faziam parte da empresa em parte do período em que houve a amortização (fase consumativa). Já Luiz Antonio dos Santos Pretti, além de fazer parte da administração da empresa na época da aquisição da JIEVER, participava da administração da empresa nos anos-calendário 2011, 2012 e 2013, período correspondente ao ágio amortizado indevidamente que faz parte do fato gerador da obrigação tributária.

Quanto ao argumento que a responsabilização de administradores somente tem cabimento quando estes praticam atos que impliquem infração de lei societária, não encontramos nenhuma restrição da lei nesse sentido. Ademais, não se mostraria razoável que o art. 135 excluísse do rol de infrações aptas à responsabilidade solidária justamente as próprias leis aplicáveis aos tributos.

Trechos dos pronunciamentos da PGFN e da Receita Federal, dos quais se pode extrair o mesmo entendimento, são transcritos a seguir:

> – NOTA GT RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA nº 1, de 17 de dezembro de 2010 (Ato conjunto entre Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e Secretaria da Receita Federal do Brasil. Grupo de Trabalho constituído pela

DOCUMENTO VALIDADO

> Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 8 / 2010)55. Em relação ao excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou estatuto, é oportuno destacar:
>
> a) Infração ao contrato social ou estatuto – deve ser uma infração a texto expresso do contrato ou estatuto. Ex.: Desenvolver atividade expressamente proibida nos atos constitutivos e alterações.
>
> b) Excesso de poder – não precisa haver vedação. Basta não ter previsão nº contrato. Ex. Sócio age como gerente, sem ser (a hipótese do art. 135 abrange inclusive o sócio de fato).
>
> c) Infração à lei – não precisa ser uma lei tributária, porém, deve ter conseqüências tributárias.
>
> 56. Observa-se que, se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador. (grifei)

Como se vê, nas hipóteses em que se mostra correta a qualificação da penalidade com base no art. 44, inciso I, c/c § 1º, da Lei 9.430, de 1996 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, incide, automaticamente, a responsabilidade tributária dos administradores da pessoa jurídica à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores que, também, poderão vir a ser responsabilizados pelo cometimento de crimes contra a ordem tributária.

O Parecer PGFN CRJ/CAT n° 55/2009, já referido no TVF, constata que a jurisprudência consolidou-se na adoção da teoria da responsabilidade tributária subjetiva dos administradores. Vale dizer, a responsabilidade prevista no art. 135, inciso III, do CTN resulta de ato ilícito do administrador, não sendo este responsável pelo mero inadimplemento de obrigações da empresa. Nessa linha, se a empresa apura corretamente os seus tributos e os declara, mas atrasa o seu pagamento, não poderá o sócio arcar com a responsabilidade pelo pagamento desses tributos, pois não houve ato ilícito. Porém, havendo ato ilícito, o administrador responde pelo crédito tributário.

Segundo Maria Rita Ferragut, Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002, p. 137:

> "Ilícito é ato jurídico voluntário, omissivo ou comissivo, contrário ao comportamento exigido na norma jurídica; é o antecedente de uma norma sancionadora, que corresponde ao descumprimento exigido pelo conseqüente de uma norma dispositiva. É sinônimo de infração, e classifica-se em penal (delito)e administrativo." (grifou-se).

Veja-se o conceito de infração tributária segundo Paulo de Barros Carvalho (Curso de Direito Tributário, 17ª Edição), "infração tributária é toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente, represente o descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos em leis fiscais." É certo que a infração de que trata o caput do art. 135 não precisa ser à lei tributária, bastando que tenha conseqüências tributárias, mas

DOCUMENTO VALIDADO

> na autuação que resultou na impugnação em análise trata-se de infração dessa natureza.
>
> Diante de tudo o que foi demonstrado, concluímos que foi correta a responsabilização tributária dos contribuintes Sérgio Alair Barroso, Wander Ernando Meyer e Luiz Antonio dos Santos Pretti.

Ressalvo somente que, ao ver deste julgador, a qualificação da multa de ofício não implica, necessária e obrigatoriamente, na responsabilização do administrador da pessoa jurídica autuada, embora seja um indício relevante para sua indicação como corresponsável.

Inobstante essa ressalva, restou demonstrado nos presentes autos que a empresa autuada, por seus sócios à época, providenciou documento simulado visando dar aparência de legalidade à futura amortização do ágio quando tentou convencer que este teria sido gerado no Brasil.

Ademais, o administrador da autuada nos anos sob procedimento fiscal, como destacado no TVF, permitiu o uso dos documentos simulados a fim de amortizar indevidamente o ágio gerado no exterior.

Por estes fundamentos, rejeito a arguição de decadência e nego provimento aos recursos voluntários dos coobrigados.

8 – Conclusões

Pelo exposto, voto por conhecer dos recursos voluntários, rejeitar as preliminares de decadência e, no mérito, NEGAR-LHES PROVIMENTO, devendo-se reduzir de a multa de ofício para 100%, nos termos da legislação vigente.

Assinado Digitalmente

Maurício Novaes Ferreira

VOTO VENCEDOR

Liana Carine Fernandes de Queiroz, redatora designada:

Com a devida vênia ao bem lançado voto do d. Relator, entendo de modo diverso no que se refere ao afirmado *"intuito doloso por parte da acusada, que visou ocultar dolosamente a origem territorial e temporal do ágio, a fim de ter a amortização das despesas indevidamente convalidadas".* Para o Relator – que corrobora as constatações fiscais – os dois laudos apresentados ao processo como elementos de prova do ágio gerado no Brasil, intentariam *"[...] sem margem para dúvida razoável, induzir o fisco em erro, incutindo a presunção que o ágio teria*

DOCUMENTO VALIDADO

decorrido da empresa domiciliada no Brasil e, por este motivo, ter autorizada a amortização como despesa nos termos da Lei".

Embora os laudos apresentados pela recorrente à fiscalização não tenham, de fato, elementos comprobatórios do suposto ágio gerado no Brasil – o que corrobora a conclusão unânime deste colegiado pela glosa do ágio amortizado – referidos documentos declaram, em seu teor, as finalidades para as quais foram elaborados, não se entendendo presente *o indubitável dolo de induzir a erro a autoridade fiscal.*

Com efeito, o documento de fl. 139 diz, textualmente, que apresenta as *"demonstrações da previsão dos resultados dos exercícios futuros da Jiever do Brasil"* e logo na página 4 do referido laudo (fls. 141 dos autos), **afirma, sobre a origem do ágio que amortizou no Brasil, ser proveniente da aquisição, pela CASA, da totalidade das cotas da Jiever Company – declaração que corresponde à verdade dos fatos considerada pela fiscalização:**

2 As Quotas Adquiridas

A CASA adquiriu a totalidade das ações representativas do capital da Jiever Company, a qual, conforme mencionado, detém a totalidade do capital da empresa Jiever do Brasil Participações Ltda.

Em decorrência dessa operação a CASA registrou na subconta do investimento na Jiever Company montante correspondente à parcela de ágio com a indicação do fundamento econômico em resultados dos exercícios futuros desta empresa. O valor do ágio registrado é de R$ 34,4 milhões (trinta e quatro milhões e quatrocentos mil reais).

O mesmo laudo, ao narrar sobre os seus objetivos, afirma:

3 Objetivo dos Nossos Trabalhos

Conforme acordado na carta-proposta, desenvolvemos análises e estudos nos documentos que serviram de base para essa aquisição, a fim de elaborarmos este relatório visando formalizar a demonstração da previsão do resultado dos exercícios futuros da Jiever do Brasil Participações Ltda. indicado como fundamento do ágio registrado pela CASA na aquisição das ações representativas do capital de sua controladora integral, Jiever Company.

Quanto ao laudo de fls. 151-154, conforme destaque que consta do próprio voto do Relator, expõe, logo em seu intróito, o seu objetivo, qual seja: *"[...] o presente laudo é emitido com o objetivo exclusivo de fazer parte do processo de incorporação do acervo líquido da Jiever do Brasil Participações Ltda pela Cargill Agrícola S.A., e não deve ser utilizado para outros fins. Tal saldo é composto de 499 (quatrocentos e noventa e nove) quotas da Cargill Agrícola S.A. e 1,00 (uma) quota da CASA & BSL Ltda".*

Trata-se, de fato, de laudo de avaliação do patrimônio líquido que seria incorporado pela Jiever do Brasil; não há, em tal documento, fundamento econômico para ágio dedutível no Brasil; contudo, não se pode, somente por isso, afirmar que *"[...] ao apresentar laudo com essas características à autoridade fiscal que estava examinando a regularidade da dedução de ágio que havia sido gerado pela aquisição de empresa domiciliada no exterior intentou, sem margem para dúvida razoável, induzir o fisco em erro, incutindo a presunção que o ágio teria decorrido da empresa domiciliada no Brasil e, por este motivo, ter autorizada a amortização como despesa nos termos da Lei".*

DOCUMENTO VALIDADO

Desse modo, entendo não haver como subsistir a qualificadora da multa aplicada, não sendo possível alcançar as conclusões da autoridade fiscal pela existência de dolo da recorrente, consistente numa "intencionalidade de indução ao erro dirigida à autoridade fiscal", especificamente *"[...] incutindo a presunção que o ágio teria decorrido da empresa domiciliada no Brasil".*

Ademais, a mera divergência de interpretação sobre o laudo de avaliação não justifica a imposição da qualificadora da multa de ofício, sem provas concretas do dolo, fraude ou simulação.

Por essas razões, divirjo do relator para excluir a qualificadora da multa de ofício, que deve, portanto, ser aplicada no percentual de 75%.

Excluída a qualificadora da multa de ofício, por se entender indemonstrada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação praticada pela autuada, há de se excluir, por decorrência lógica, a penalidade relativa à perda do benefício fiscal da atividade, fundamentada no art. 59 da Lei n. 9.069/95.

Igualmente, por não evidenciar o dolo na elaboração dos documentos apresentados à fiscalização, especialmente dos laudos de fundamentação do suposto ágio, que teriam sido, para a autoridade autuante *"[...] encomendados na gestão dos diretores apontados acima: tanto o laudo da KPMG com os dados de valor de rentabilidade futura em 03/01/2007, quanto o segundo, com o seu valor contábil de patrimônio líquido, datado de 08/06/2007, ambos utilizados com a finalidade ardilosa de ocultar a JIEVER COMPANY nos trâmites da reorganização societária";* ainda, porque não comprovada a ocorrência de falsas declarações ou simulação, fraude, que se possa dessumir das operações societárias havidas no caso, há de ser excluída a responsabilidade imposta aos coobrigados pessoas físicas, com fundamento no art. 135, III, do CTN.

Portanto, também insubsistentes as razões justificadoras das suas sujeições passivas dos coobrigados Sergio Alair Barroso, Wander Ernando Meyer e Luiz Antonio dos Santos Pretti, diante dos fundamentos desta divergência.

Dessarte, estando concordes quanto à inexistência de ágio a ser dedutível pela autuada, os efeitos desta conclusão hão, em meu entender, de se limitar à glosa do ágio, dada a ausência de elementos nos autos que permitam a conclusão pela ocorrência da simulação das operações societárias realizadas ou dos documentos que as retrataram, apresentados à fiscalização, a ensejar a qualificadora da multa e a sujeição passiva pessoal dos seus diretores.

Ante o exposto, divirjo do relator para dar provimento parcial ao recurso voluntário da pessoa jurídica autuada, para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75% e restabelecer o benefício fiscal do lucro da exploração; ainda, para dar provimento aos recursos voluntários dos coobrigados, para excluí-los da relação jurídico-tributária.

É como voto.

DOCUMENTO VALIDADO

Assinado Digitalmente

Liana Carine Fernandes de Queiroz

DOCUMENTO VALIDADO