MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**16561.720078/2015-13**
ACÓRDÃO	1301-008.171 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de março de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL E BOA VISTA SERVIÇOS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL E BOA VISTA SERVIÇOS S/A

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

ÁGIO. REQUISITOS LEGAIS. EFETIVA EXISTÊNCIA DA ADQUIRENTE. EMPRESA VEÍCULO.IMPOSSIBILIDADE.

O art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, estabelece três condições para amortização do ágio fiscal: (i) absorção do patrimônio em razão de evento societário; (ii) participação societária adquirida e (iii) ágio com fundamento em rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros.

Mesmo uma holding pura requer um mínimo de elementos materiais que a caracterizem como sociedade empresária, para além de um registro na Junta Comercial e um número no CNPJ. Não há a geração de ágio na situação em que, no momento da aquisição, a holding dita adquirente era apenas um CNPJ, existente no âmbito formal, mas materialmente vazia.

ATIVO INTANGÍVEL. BASE DE DADOS. AMORTIZAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO CUSTO. GLOSA MANTIDA.

A adoção do CPC 04 não autoriza, por si só, a capitalização superveniente de valores anteriormente reconhecidos como despesa. Ausente a comprovação documental e analítica de que o montante reclassificado integrava validamente o custo de ativo intangível amortizável, mantém-se a glosa das despesas de amortização.

MULTA ISOLADA PELO NÃO RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

O art. 44, I e II, da Lei nº 9.430, de 1996, com nova redação atribuída pela Lei nº 11.488, de 2007, da prevê duas condutas jurídicas distintas e, para cada uma delas, o legislador ordinário previu sanções igualmente distintas.

DOCUMENTO VALIDADO

Incorrendo o sujeito passivo nas duas condutas previstas em lei, deve ser aplicada a respectiva sanção prevista.

CSLL. BASE DE CÁLCULO. GLOSA DE ÁGIO. CABIMENTO.

É cabível, em relação à CSLL, a glosa das despesas de amortização de ágio, tendo em vista a aplicabilidade à CSLL das mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor.

MULTA DE OFÍCIO. ART. 112 DO CTN. INAPLICABILIDADE.

A mera existência de controvérsia jurídica sobre a matéria tributária de fundo não configura, por si só, a dúvida objetiva qualificada a que se refere o art. 112 do CTN, não sendo fundamento bastante para afastar a multa de ofício.

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

Incidem juros moratórios, calculados à taxa SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, quanto ao Recurso de Ofício, por unanimidade de votos, em não lhe conhecer. Quanto ao Recurso Voluntário, acordam os membros do colegiado (i) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de decadência; e (ii) quanto ao mérito em si, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Eduarda Lacerda Kanieski (Relatora), José Eduardo Dornelas Souza e Eduardo Monteiro Cardoso, que lhe deram parcial provimento, para afastar a glosa das despesas de amortização do ágio, cancelar as multas isoladas exigidas em razão da falta de recolhimento das estimativas mensais, concomitante à multa de ofício, e para reconhecer a inexistência de previsão legal para a adição à base de cálculo da CSLL da despesa com a amortização de ágio. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Iágaro Jung Martins.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski – Relatora

Assinado Digitalmente

Iágaro Jung Martins – Redator designado

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Iágaro Jung Martins, Luís Ângelo Carneiro Baptista, José Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e Voluntário interpostos em face do Acórdão nº 07-30.024 (e-fls. 1.268/1386), proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (DRJ/FNS), que julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE a Impugnação apresentada por BOA VISTA SERVIÇOS S/A, para cancelar a glosa de despesas com aquisição da base de dados da Associação Comercial de São Paulo (ACSP), mantendo o crédito tributário lançado sobre a amortização de ágio e aquisição da base de dados BVS – Cartórios, relativos ao ano-calendário 2011 e 2012.

Por bem descrever as operações societárias relatadas no Relatório Fiscal (e-fls. 754/798), adoto parte do relatório do acórdão recorrido, elaborado pela DRJ/FNS:

> "(...)
>
> Segundo consta no Auto de Infração, o lançamento fiscal foi efetuado em face de:
>
> **AMORTIZAÇÃO**
>
> **INFRAÇÃO: EXCESSO EM RAZÃO DO VALOR**
>
> Amortização indedutível em função de o montante acumulado das quotas de amortização ter ultrapassado o custo de aquisição do bem ou direito, ou o valor das despesas ativadas, conforme relatório fiscal em anexo.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Fato Gerador	*Valor Apurado (R$)*	*Multa (%)*
31/05/2011	*3.098.792,65*	*75*
31/12/2011	*4.338.309,71*	*75*
31/12/2012	*7.437.102,36*	*75*

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2012:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 249, inciso I, 251, 299, 324, §1º, 326 e 327 do RIR/99

EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	*Valor Apurado (R$)*	*Multa (%)*
31/12/2011	*8.431.484,95*	*75*
31/12/2012	*14.453.974,20*	*75*

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/06/2011 e 31/12/2012:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247 e 250 do RIR/99

MULTA OU JUROS ISOLADOS

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Falta de Pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços ou redução.

[...]

Em decorrência deste lançamento, foi ainda lavrado o Auto de Infração, em *Outros – CSLL*, fls.739 a 753, a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – **CSLL,** para os mesmos fatos geradores**,** na importância de **R$ 3.398.369,75**, acrescida da multa de ofício de 75% e de juros de mora à época do pagamento, além de **Multa Exigida Isoladamente** na importância de **R$ 1.803.266,18**.

Do extenso **Termo de Verificação Fiscal** (em *Relatório Fiscal, fls.754 a 798*) extraem-se os detalhes da autuação, que a seguir apresentamos um resumo.

Da exclusão Indevida: Ágio amortizado nos anos de 2011 e 2012

Antes de adentrarmos na situação vislumbrada pela autoridade autuante, de que a Fiscalizada teria cometido uma infração à legislação tributária, com utilização de institutos

DOCUMENTO VALIDADO

Original

de direito societário (incorporação/cisão), oportuno, para uma melhor compreensão do ocorrido, identificarmos as pessoas jurídicas que são citadas no Termo Fiscal, bem como o papel que tiveram nas operações:

EMPRESAS	**OBSERVAÇÕES / FATOS**
Equifax do Brasil Holdings Ltda.	Participa com 15% do capital social da Fiscalizada e é Controladora de Equifax do Brasil Acquisition Ltda.
Equifax do Brasil Acquisition Ltda.	Constituída em 20/07/1998, com capital de R$ 10.000,00, alterado em 28/08/1998 para R$ 232.000.000,00, integralizado por Equifax do Brasil Holdings Ltda., recursos estes que foram utilizados na aquisição de 80% da Protector S/A, com pagamento de **ágio**.
Protector S/A	Empresa criada em **cisão** de patrimônio da Protector Administração e Serviços Ltda. Em 01/09/1998, a Protector S/A incorporou a Equifax do Brasil Acquisition Ltda., transformando seu regime jurídico, de S/A para limitada, com alteração de sua razão social para **Equifax do Brasil Ltda**., passando a amortizar o ágio, tendo como sócias a Equifax do Brasil Holdings Ltda. e a Protector Administração e Serviços Ltda.
Equifax do Brasil Ltda.	13 anos depois da constituição deste ágio, em 30 de junho de 2011 a Equifax do Brasil Ltda. promove uma **cisão** com parcela de seu patrimônio incorporado pela Boa Vista Serviços S/A (Fiscalizada)
Boa Vista Serviços S/A (Fiscalizada)	Da transferência de patrimônio que contempla o **ágio**, passou a Fiscalizada a amortizar o ágio recebido, na condição de sucessora com base no §1º do art. 229 da Lei das S/A.

Em face destas operações, de se reproduzir a conclusão a que chegou a autoridade autuante, conforme consta em seu Termo de Verificação Fiscal (em Relatório Fiscal, fls.754 a 798):

4. DA INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA APURADA – AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO I – DA INDEDUTIBILIDADE DO ÁGIO TRANSFERIDO – SUBSISTÊNCIA DO INVESTIMENTO NO PATRIMÔNIO DA INVESTIDORA ORIGINAL

4.1. Como já descrito, a partir da incorporação da parcela cindida do patrimônio da empresa Equifax Brasil Ltda., em 31 de maio de 2011, a fiscalizada passou a deduzir de suas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, os encargos de amortização do ágio registrado no ativo intangível daquela empresa.

4.2. Todavia, tais encargos de amortização não se enquadram nas condições de dedutibilidade para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. A indedutibilidade de tais encargos se funda nas razões apontadas nos subitens seguintes, nos quais serão minuciosamente discutidos os fundamentos legais da infração fiscal imputada ao sujeito passivo.

4.3. O surgimento do ágio não é recente no ordenamento contábil/jurídico brasileiro. No entanto, a partir do Plano Nacional de Desestatização, instituído pela Lei n. 8.031/90 e estabelecido com o intuito, dentre outros, de privatizar empresas estatais, passou-se a

DOCUMENTO VALIDADO

Original

praticar uma forma de reconhecimento de um intangível: o ágio intragrupo ou ágio interno – que merece maior cuidado na sua análise e verificação.

4.4. As aquisições das empresas estatais foram realizadas basicamente por meio de holdings, cuja função principal é, via de regra, investir em outras sociedades. De forma geral, portanto, as despesas/receitas auferidas pelas holdings advém de equivalência patrimonial, que é neutra tributariamente. A amortização do ágio não seria vantajosa para as holdings, já que elas, na hipótese de seu resultado contábil advir majoritariamente da equivalência patrimonial, teriam lucro tributável nulo ou muito próximo disso.

4.5. Assim, a legislação tributária (arts.7º e 8º da Lei n. 9.532/97) passou a admitir que o benefício fiscal da amortização do ágio, decorrente da aquisição das estatais pelas holdings, fosse aproveitado pela empresa adquirida, com vistas ao melhor aproveitamento econômico do ágio originado da aquisição de controle. Daí nascerem as incorporações reversas, quando a controlada incorpora a controladora, que, passado o momento inicial da onda de privatizações, começaram a ser utilizadas não só para transferir o benefício fiscal da amortização legítima de um ágio efetivamente pago, mas também para reduzir artificialmente, via amortização do ágio interno, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, por se tratar de uma despesa inexistente.

4.6. Para que a amortização de parcelas pagas a título de ágio seja juridicamente lícita e oponível ao Fisco, é necessária a observância de certos requisitos previstos na legislação. O primeiro desses requisitos, descumprido neste caso, exige uma incursão sobre os aspectos materiais, ou seja, sobre as reais intenções subjacentes às operações que envolvem a geração e o pagamento de ágio, bem como quanto aos artifícios jurídico-societários levados a termo pela fiscalizada. Isso porque a legislação exige o seguinte para permitir a dedutibilidade (RIR/99):

Art.386. [...]

4.7. Ora, a permissão legal para que a empresa resultante de incorporação, em que houver investimento de uma em outra, adquirido com ágio, possa amortizar esse ágio (despesa dedutível), exige a absorção do patrimônio da incorporada; de outra forma (permanecendo a existir o investimento), não se caracteriza a situação prevista na norma, que é exatamente o de estabelecer uma regra de tributação para quando acontece a "confusão patrimonial do investimento", ou seja, o ágio pago na aquisição das ações de A em B resta desacompanhado de sua origem (conta de investimento).

4.8. Regularmente intimada (...) a comprovar o efetivo desembolso pela aquisição da participação na Protector S/A, a Equifax do Brasil Holdings apresentou 04 comprovantes de transferência bancária, de sua conta no Citibank, para a beneficiária Protector S/A,....Fica comprovado, portanto, que quem de fato suportou o dispêndio financeiro pela aquisição foi a Equifax do Brasil Holdings. [grifo é do Relator]

4.9. [...]

4.10. No presente caso, o requisito legal específico, constante da legislação aplicável à matéria, não foi cumprido, qual seja: a absorção do patrimônio da empresa que de fato realizou o investimento. A Equifax Holdings não deixou de existir, nem perdeu seu investimento na Protector S/A (transformada em Equifax do Brasil Ltda). Pelo contrário, quando da cisão da Equifax do Brasil e sua incorporação pela Boa Vista, a Equifax Holdings ingressou no quadro societário desta última, mediante integralização com sua participação na empresa cindida.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

4.11. Ocorreu absorção do patrimônio da empresa veículo (Equifax Acquisition), e não da Equifax Holdings. Somente se tivesse havido a incorporação da Protector S/A pela Equifax Holdings, ou, às avessas, da Equifax Holdings pela Protector S/A, o requisito legal (absorção de patrimônio) teria sido obedecido.

4.12. Quanto à transferência do saldo deste ágio para fiscalizada, mediante cisão da Equifaz do Brasil Ltda. e dedução dos encargos de sua amortização, mais distante ainda de enquadrar-se nos requisitos legais. Ainda que se aceitasse como legítimas as operações societárias engendradas pela Equifaz e Protector para amortização do ágio pago pela aquisição de participação nesta, a Boa Vista Serviços é terceira parte, sem nenhuma participação na constituição do ágio em análise.

[Transcreve os arts.20 e 25 do Decreto-Lei n. 1.598/77 e art.7º da Lei n. 9.532/97]

4.17. No presente caso, a Equifax Holdings adquiriu participação da Protector S/A (80%), com pagamento de ágio. Tal fato, por si só, não possibilita a dedução fiscal das amortizações do ágio, face ao disposto no art.25 do DL 1.598/77 (art.391 do RIR/99). Todavia, se a própria Equifax Holdings tivesse incorporado a Protector S/A, não haveria dúvida quanto ao enquadramento da operação no art.7º da Lei nº 9.532/97.

4.18. Entretanto, esta não é a hipótese dos autos. No caso ora em análise, a Equifax Holdings utilizou uma empresa veículo - Equifax do Brasil Acquisition - , mediante aumento de seu capital, para realizar a aquisição. Conforme documentação apresentada, o valor supostamente integralizado na empresa veículo foi transferido diretamente da Equifax Holdings para a Protector S/A (investida). Em seguida a investida (Protector S/A) incorporou a empresa veículo (Equifax Acquisition), alterou sua razão social para Equifax do Brasil Ltda. e passou a amortizar o ágio a uma taxa mensal linear no valor mensal de R$ 1.204.497,85. Em 2011, a Boa Vista incorporou parcela do patrimônio da Equifax Brasil e passou a deduzir as despesas com amortização do saldo de ágio na apuração do IRPJ e da CSLL, pelo mesmo valor mensal.

4.19. Verifica-se que **a operação inicial (aquisição de 80% de participação da Protector Administração e Serviços Ltda. pela Equifax Holdings do Brasil),** conforme motivação expressa no Contrato de Aquisição foi efetuada entre partes independentes, tendo o adquirente efetivamente pago nas aquisições valor superior ao patrimônio líquido, decorrendo daí um ágio. A regra especial prevista no art.7º da Lei nº 9.532/97 somente poderia ser aplicada se a absorção patrimonial tivesse ocorrido entre eles.

4.20. Entretanto, foram realizadas outras operações societárias entre empresas dos Grupos Equifax e Protector que tiveram como resultado a transferência da participação societária na Equifax Brasil Ltda. para a fiscalizada. Apesar do ágio na operação inicial, não há previsão legal que autorize o aproveitamento desse benefício fiscal por pessoas jurídicas outras que não tivessem sido agentes do negócio jurídico de aquisição da participação societária com ágio. Tampouco existe previsão legal para que um investimento adquirido apenas indiretamente possa gerar despesas dedutíveis relativas à amortização de ágio. Assim, a amortização de ágio de que trata o presente processo não se enquadra na regra especial prevista no art.7º da Lei nº 9.532/97.

[transcreve excertos de julgados do CARF]

4.24. No presente caso, estamos mais distante ainda da situação prevista na norma legal: transcorridos 13 anos de sua constituição, o saldo do ágio registrado na empresa controlada (Equifax do Brasil Ltda.), após a incorporação reversa da empresa veículo

DOCUMENTO VALIDADO

Original

(Equifax Acquisition), é transferido por meio de cisão para que uma terceira pessoa jurídica, sem nenhuma participação na aquisição que deu origem ao ágio.

4.25. Intimada a informar a fundamentação legal em que se pautou para amortizar o ágio registrado na Equifax do Brasil Ltda, a fiscalizada argumentou que assumiu, na condição de sucessora por incorporação, os direitos e deveres relativos ao acervo cindido e incorporado ao seu patrimônio, conforme o artigo 229, §1º da Lei n. 6.404/76, que dispõe que a sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão (DOC25).

4.26. Contudo, este argumento não pode prevalecer, posto que o dispositivo invocado pela fiscalizada corresponde à regra de caráter geral, sobre os direitos e deveres da sucessora. Em relação à regra de dedutibilidade do ágio, existe dispositivo específico (como visto, de exceção frente à regra da indedutibilidade), qual seja, os arts.7º e 8º da Lei n.9.532/97. Ou seja, se o legislador tratou da questão do ágio e apresentou as condições para sua dedutibilidade, não estando presentes estas condições, incabível invocar outros dispositivos legais, os quais, por sua generalidade, não se aplicam à matéria de lei específica.

4.27. Ora, se para obter o benefício da amortização do ágio os grupos econômicos estivessem legitimados a fazer todo tipo de malabarismo societário para iniciar numa união de patrimônios meramente formal (como a realizada entre os Grupos Equifax e Protector, por meio de empresa veículo), bastaria então que a previsão legal fosse no sentido de que "quem adquirir participação societária com ágio está autorizado a amortizar esse ágio." 4.28. Não seria necessário que a lei tivesse exigido a extinção do investimento adquirido com ágio. Entender, como pretende a fiscalizada, que a simples aquisição de participação com ágio autoriza esses malabarismos e o uso de sociedades sem substância econômica nem propósito negocial, significa, data máxima vênia, desconsiderar o requisito previsto na Lei n.9.532/97, de que haja a legítima absorção do patrimônio, a extinção do investimento.

4.29. Sim, porque, caso seja esse o entendimento, sempre que houver uma aquisição de participação societária com ágio, sem exceção, o grupo adquirente prontificará a criação de uma empresa-veículo a ser logo absorvida para ter a amortização deferida. Passará a ser absolutamente inexistente a situação em que alguém adquira participação societária sem que uma incorporação esteja envolvida. Em outras palavras, a lei vigente na prática passaria a ser aquela acima mencionada: "quem adquirir participação societária com ágio está autorizado a amortizar esse ágio." E não parece que tenha sido essa a intenção do legislador. Se requisitos foram estabelecidos, eles devem ser cumpridos na sua dimensão material, não podendo ser aceitas e chanceladas operações meramente formais.

- II – Ausência de propósito negocial 4.30. No presente caso, os eventos societários em seqüência, num intervalo de poucos dias – constituição Equifax Acquisition em 20/07/1998; aumento de capital na Equifax do Brasil Acquisition Ltda. (AGE de 20/08/1998), integralização de ações na Protector S/A (AGE de 19/08/1998); incorporação reversa da Equifax Acquisition em 01/09/1998 – são suficientes para demonstrar que não houve qualquer propósito negocial ou societário nesta operação. Restando caracterizada a utilização da empresa incorporada como mera empresa veículo para a transferência do ágio para a incorporadora, apenas com o fim almejado de redução dos tributos devidos pela incorporadora, deve tal procedimento ser enquadrado como simulação, acompanhado da aplicação da multa qualificada;

DOCUMENTO VALIDADO

Original

[...]

- III – Ausência de laudo prévio que ateste o fundamento econômico do ágio pago com base na rentabilidade futura da participação societária que foi adquirida.

[...]

5. DA INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA APURADA – BENS INTEGRALIZADOS PELA ACSP

Do longo arrazoado feito pela autoridade fiscal acerca da motivação de sua autuação nesta (outra) matéria, podemos sintetizar da seguinte forma:

• O Capital Social da Impugnante (BVS) foi aumentado em R$ 120.807.408,03, totalmente integralizado pela ACSP – Associação Comercial de São Paulo, mediante conferência de bens (com Laudo de Avaliação a cargo de empresa independente) e parte em espécie;

• Os bens que foram transferidos para utilização no aumento de Capital Social da BVS e que interessa à lide levantada, foram ativos registrados na conta 102040103 – Base de Dados – Construção (daqui por diante apenas Base de Dados) e importaram em um montante de R$ 76.482.922,24 (R$ 71.871.489,75 + R$ 4.611.432,49), os quais tiveram documentalmente comprovado o seu custo de aquisição.

• Que, diferentemente de outros bens que foram transferidos à BVS para esta mesma finalidade, estes ativos da Base de Dados não haviam sido amortizados enquanto estavam na ACSP (ativos que foram adquiridos junto à Equifax). Segundo a BVS, não o foram porque a Base de Dados estava ainda em desenvolvimento na ACSP, sem utilização ainda por parte de seus associados (sem geração de receitas, portanto).

• Intimada pela Fiscalização, a BVS "não apresentou nenhum documento para comprovação da alegação de que a ACSP não obteve receita com a base de dados adquirida da Equifax" e, ainda, intimada "a comprovar que as informações adquiridas da Equifax não foram utilizadas na prestação destes serviços, a fiscalizada não apresentou um único documento para comprovação desta alegação." (o destaque é do Relator)• Que estes ativos da Base de Dados que não haviam sido amortizados enquanto estavam na ACSP (ativos que foram adquiridos junto à Equifax) possuíam validade de 05 anos conforme §1º do art.43 da Lei nº 8.078/90 (Código de Defesa do Consumidor). A Fiscalização afirma que não ficou esclarecido porque se adquire uma informação (de protesto/cadastro), no ano de 2008, que possui prazo de cinco anos para utilização e a utiliza somente em 2010.

• Conclui a Fiscalização que se a "fiscalizada não comprovou a inexistência de receita com a base de dados adquirida da Equifax, não se pode aceitar a alegação de que esta base de dados não sofreu amortização na ACSP..." (o destaque é do Relator)• A Fiscalização afirma que era de interesse da ACSP (entidade isenta de IRPJ) em aproveitar a amortização de seu intangível no resultado da BVS.

• A Fiscalização questiona, portanto, o critério de contabilização dos seus ativos intangíveis, inclusive o laudo de avaliação dos mesmos que foram transferidos à BVS pelo valor contábil.

Então, concluiu a autoridade autuante que deveria recalcular o valor dos ativos intangíveis, transferidos e sem amortização:

5.33. Isto posto, considerando que : a) não foram demonstrados os critérios de avaliação determinados pelo art.8º, §1º da Lei 6.404/76; b) não foi comprovada a alegação de que

DOCUMENTO VALIDADO

Original

os bens adquiridos da Equifax do Brasil Ltda. (descritos no Anexo do Contrato de Prestação de Serviços Recíprocos) não estavam disponíveis para utilização a partir de sua aquisição (CPC 04); c) não foi comprovada a alegação de que os bens adquiridos da Equifax do Brasil Ltda. não teriam sido utilizados na geração de receita com a prestação de serviços de informação aos seus associados, foi recalculado o valor do intangível da ACSP que foi incorporado ao patrimônio da Boa Vista Serviços S/A em 01/10/2010, conforme planilha de cálculo anexa (Anexo 1). Para este cálculo foi utilizado o mesmo prazo de amortização – a partir da data de aquisição – informado pela fiscalizada para os demais itens do intangível: prazo legal de 05 anos para exibição das informações, conforme §1º do art.43 da Lei nº 8.078/90 (Código de Defesa do Consumidor). [destaque é do Relator]

5.34. O valor total do intangível a ser escriturado na Conta 102040103 – Base de Dados, em 01/10/2010 foi recalculado para R$ 54.817.082,57, com uma amortização mensal de R$ 1.274.715,37. Considerando-se a amortização deduzida na apuração do Lucro real e da CSLL nos anos calendários de 2011 e 2012, foi efetuado o lançamento correspondente à exclusão indevida no valor mensal de R$ 609.535,81.

5.35. Em relação aos dois lançamentos em 31/12/2009, no valor de R$ 589.309,62 (planilhas 06 – Intangível – Base de Dados BVS, aba Cartórios; Intangível Analítico 2008 e 2009), o contribuinte apresentou a seguinte resposta ao Termo de Intimação 09:

Com relação aos lançamentos abaixo, são referentes a reclassificações de contas de despesa para ativo, conforme explicado no Termo de Intimação 08 – Item 01. O registro foi efetuado em 31/12/2009 em contrapartida ao patrimônio líquido conforme demonstrado no razão, e os respectivos saldos foram reapresentados no relatório de 2009 com a seguinte ressalva no parecer: "Conforme mencionado em nota explicativa n 2, as demonstrações financeiras referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2008 estão sendo reapresentadas em virtude da alteração da prática contábil relativa ao reconhecimento de ativos intangíveis, conforme previsto no CPC 04 – Ativo Intangível, em vigor a partir de 1º de janeiro, e, conforme previsto na NPC 12 – Práticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Correção de Erros, essa natureza de ajuste deve ser refletida na demonstração do superávit e no balanço patrimonial de forma retrospectiva, de acordo com a sua competência anual."

[...]

5.36. A modificação do critério de reconhecimento dos ativos intangíveis relativos aos gastos com aquisição de terceiros para construção de base de dados não está sendo discutida neste item. O que se intimou foi a comprovação da despesa, conforme regularmente efetuado pelo contribuinte em relação aos ativos registrados na conta 102040103 – Base de Dados, mediante apresentação das correspondentes Notas Fiscais.

5.37. Tendo em vista a falta de comprovação da despesa no valor de R$ 589.309,62 em 31/12/2009, foi glosada a amortização mensal correspondente, nos anos-calendário de 2011 e 2012, no valor de R$ 10.222,72 ((planilha 06 – Intangível – Base de Dados – BVS).

[...]

6. Das multas isoladas 6.1. As multas a serem aplicadas nos casos de lançamento de ofício são disciplinadas no art.44 da Lei nº 9.430/1996, a seguir parcialmente reproduzido:

[...]

DOCUMENTO VALIDADO

6.2. De acordo com o texto legal, a multa isolada é aplicável "ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente." O que não pode ser exigido após o encerramento do período de apuração é o tributo. A multa isolada foi instituída justamente para ser aplicada após a declaração de ajuste.

[...]

6.4. Não há que se falar de dupla incidência sobre uma mesma materialidade, uma vez que a nova redação legal dada ao art.44 da Lei nº 9.430/1996 pela MP n. 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007, deixa claro que a base de cálculo da multa isolada é o pagamento mensal. Com a nova redação, torna-se clara a distinção entre as duas multas, que referem-se a infrações distintas: falta de recolhimento do pagamento mensal e falta de recolhimento do tributo devido ao final do ano-calendário.

[...]

6.6. Os valores das multas isoladas, decorrente da falta de recolhimento da estimativa, encontram-se demonstradas, mensalmente, no Anexo II.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos autos de infração, a Interessada apresentou sua impugnação, na qual após um breve relato da autuação, alegou resumidamente (destaques pertencem ao original):

- 2.1 – Da Amortização do Ágio na Aquisição da Protector SA - 2.1.1 – Da Preclusão/Decadência da Possibilidade do Fisco Questionar a Origem do Ágio no Presente Caso

- que o surgimento do ágio ora debatido ocorreu no ano-base de 1998; ou seja, muito embora o presente processo administrativo contemple amortizações realizadas entre os anos-base de 2011 e 2012, o referido ágio como elemento contábil, societário e fiscal surgiu no ano-calendário de 1998 e neste mesmo ano, com a incorporação da Equifax Acquisition pela Protector, nasceu para esta o direito de deduzir os encargos de amortização desse ágio para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL;

- assim, não se poderia questionar a legalidade dos atos que originaram o direito ao aproveitamento do ágio, eis que transcorreu o prazo decadencial de cinco anos entre os fatos que propiciaram o surgimento deste ágio e a ciência dos autos de infração em questão (10/12/2015);

- no sentido de seu entendimento, transcreve excertos doutrinários e ementas de decisões do CARF;

- assim, que as autuações devem ser canceladas eis que já havia transcorrido o prazo de cinco anos entre os fatos que propiciaram o surgimento do ágio em 1998, e a ciência dos autos de infração em 10/12/2015;

Após uma síntese dos fatos, continua a Impugnante:

2.1.3 – Da legitimidade das Operações Realizadas e do Aproveitamento Fiscal do Ágio – Análise das Normas Contábil, Societária e Fiscal;

- transcreve artigos da Lei das S/A (avaliação de investimentos relevantes), menciona e transcreve art.9º da Instrução CVM n.247/96, que disciplina procedimentos na aquisição

DOCUMENTO VALIDADO

Original

de investimentos, onde se separa o que for ágio (e define o que seja ágio), que é o mesmo tratamento dado pela legislação tributária (art.20 do DL 1.598/77);

- que foi o que se deu no presente caso: a aquisição pela Equifax Acquisition, de participação societária na Protector, operação esta que (i) se deu entre partes e grupos econômicos independentes - Grupo Equifax e Grupo Protector, mediante o pagamento em dinheiro decorrente do Contrato de Aquisição celebrado entre as partes;

- que, como será abordado adiante, tendo em vista que a Protector absorveu patrimônio da Equifax Acquisition em virtude de sua incorporação e tendo a Equifax Acquisition anteriormente registrado ágio apurado com fundamento econômico baseado na rentabilidade dos resultados futuros, respaldado em estudos internos posteriormente ratificados por laudo elaborado por empresa especializada – estabelece a legislação fiscal que era possível que a Protector amortizasse o valor do ágio;

- que a autoridade fiscal reconheceu que houve o efetivo pagamento, entre partes independentes, de ágio nas operações examinadas, todavia, afirmou, equivocadamente, que a aquisição "de fato" da Protector teria sido realizada pela Equifax Holdings e não pela Equifax Acquisition, uma vez que a Equifax Holdings seria a pessoa que suportou o dispêndio financeiro da operação; e que, em assim sendo, "Somente se tivesse havido a incorporação da Protector S.A pela Equifax Holdings, ou, às avessas, da Equifax Holdings pela Protector S.A., o requisito legal (absorção de patrimônio) teria sido obedecido." (fl.14 do TVF);

- apesar de a autoridade fiscal ter tentado distorcer a realidade dos fatos no presente caso, é incontestável que a real adquirente da Protector foi a Equifax Acquisition, empresa que suportou o dispêndio econômico no valor de R$ 283.750.000,00;

- o efetivo ônus econômico desta aquisição foi arcado pela Equifax Acquisition, seja em relação à parcela paga diretamente por ela em dinheiro (R$ 56.750.000,00) seja em relação à parcela de R$ 227.000.000,00, que a Equifax Holdings precisava entregar à Equifax Acquisition como parte da integralização de seu capital, mas foi repassado diretamente à Protector (item 4.8 do TVF);

- assim, é indiscutível que houve sim a efetiva "absorção de patrimônio" ou "confusão patrimonial" nos termos da legislação pátria, tendo em vista que o investidor (a Equifax Acquisition), pessoa que suportou economicamente o ágio pago, foi incorporado pela pessoa jurídica investida (a Protector), pela qual pagou um ágio projetado em função da expectativa de rentabilidade futura;

- ainda, que o auditor fiscal menciona em seu TVF (itens 2.15 e 4.30) que teria havido nesta operação a figura de "simulação", entretanto, esta referência não é sustentada no presente caso, pois o fundamento legal da multa de ofício é o normal, de 75%;

2.1.4 – Da Demonstração do Propósito Negocial e da Necessidade da Sociedade "Equifax Acquisition" – Inexistência de "Empresa Veículo" no Presente Caso

- que, inicialmente, o instituto do "propósito negocial" não possui previsão no ordenamento jurídico pátrio; que, inclusive nem foi definido seu conceito pela autoridade fiscal; traz conceitos de doutrinadores acerca do instituto;

- cita parte do §3º do art.2º da Lei das S/A e art.981 do CC para concluir que "a atividade da empresa pode restringir-se à realização de apenas um negócio determinado e se a única participação societária adquirida pela Equifax Acquisition foram as ações da

DOCUMENTO VALIDADO

Protector, concluiu-se que inexiste qualquer tipo de normalidade na situação analisada, como pretendeu fazer crer o Agente Fiscal.";

- que sob a perspectiva estritamente fiscal, a aquisição direta da Protector pela Equifax Holding não traria nenhum benefício fiscal diferente do que foi efetivamente verificado;

- assim, não se pode admitir a afirmação do Auditor Fiscal no sentido de que a constituição da Equifax Acquisition teve como única finalidade possibilitar o aproveitamento fiscal do ágio, já que este seria possível mesmo se a referida empresa não fosse criada, o que foi reconhecido pelo próprio Auditor Fiscal no item 4.19 do TVF;

II.5 – Da Impossibilidade de Ingerência pela Autoridade Fiscal na Atividade Desenvolvida pela Impugnante

- que a Fiscalização pretendeu impor a utilização de uma determinada estrutura societária aos Grupos Equifax e Protector, como se tivesse poder de ingerência sobre as negociações particulares e sugerindo que qualquer estrutura distinta daquela assumida por ela como correta caracterizaria uma ilicitude;

- traz excertos doutrinários acerca da liberdade que os contribuintes tem de contratar, do direito de se organizarem da forma que melhor lhes convier; traz também ementas de julgados do CARF sobre temas de economia tributária; que a única norma para desconsiderar uma operação sem substância seria o parágrafo único do art.116 do CTN, mas não há regulamentação ainda;

2.1.4.2 – Ad argumentandum – Da Validade das Supostas "Empresas Veículos" - ainda que se entenda que a Equifax Acquisition era, de fato, uma "empresa veículo" e que não poderia ter sido utilizada, o que se nega, mas se alega para argumentar, o fato é que a atual jurisprudência do CARF entende que a utilização de empresa veículo não é motivo para tornar inválida a amortização fiscal do ágio; (transcreve várias ementas de julgados do CARF);

- que diversos são os casos já julgados pelo CARF nos quais se entendeu que a utilização de empresas holding ("empresas veículo") não seria motivo para tornar inválida a amortização fiscal do ágio (cita e descreve alguns exemplos que denomina de Caso Multiplan, Caso Columbian Chemicals, Caso CELPE, Caso Scipione e Caso Camil Alimentos S/A);

2.1.5 – Do Demonstrativo do Fundamento Econômico do Ágio

- que segundo o agente fiscal, o ágio pago pela Equifax Acquisition na aquisição de ações da Protector também não poderia ser amortizado, uma vez que o laudo de avaliação que o respalda é posterior à operação;

- que tal entendimento é equivocado, cita e transcreve o art.20 do DL 1.598/77, o qual não define a forma e nem o momento da elaboração de tal demonstrativo;

- que o valor pago foi determinado após a elaboração de estudos internos pelo Grupo Equifax; deveras, seria inconcebível a hipótese de que em uma operação desta magnitude, o adquirente e o alienante simplesmente escolheriam, sem qualquer fundamento, o preço a ser pago; que somente em recente Lei 12.973/2014 foi estipulado prazo para apresentação de laudo;

2.1.6 – Da Sucessão do Direito de Amortização do Ágio

DOCUMENTO VALIDADO

Original

- alegou a Fiscalização que a Impugnante não teria direito a amortizar o debatido ágio, tendo em vista que ela seria um terceiro que não participou da aquisição que gerou o ágio e que a sucessão prevista na Lei das S/A seria norma geral que não prevaleceria diante do exposto nos arts.7º e 8º da Lei n. 9.532/97;

- que tal alegação não deve ser aceita; como já mencionado, a amortização fiscal do ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura da empresa adquirida pode ser deduzido para fins fiscais nas hipóteses de cisão, fusão e incorporação; assim, a amortização da despesa com o ágio será contraposta aos lucros do investimento subjacente que, se espera, venham a ser gerados e pelos quais se pagou;

- por tal razão, verificou-se ser totalmente válida a "transferência" do ágio entre empresas no presente caso, na medida em que os próprios ativos que geraram o investimento foram também transferidos, sendo esta uma exigência lógica e necessária do próprio instituto da amortização fiscal do ágio;

- conforme já mencionado, o capital social da Impugnante foi aumentado por meio da emissão de novas ações, tendo sido integralmente subscrito e integralizado pela Equifax Holdings que entrega uma parcela cindida do patrimônio da Equifax Brasil;

- dentre os ativos que compuseram referida parcela cindida, está incluído o saldo do ágio pago pela Equifax Acquisition na aquisição da Protector (denominada Equifax Brasil após a incorporação da sua adquirente Equifax Acquisition); ou seja, o ativo transferido à Impugnante (ágio) já possuía todos os predicados necessários para sua dedutibilidade para fins fiscais, com o conseqüente direito de aproveitamento pela empresa adquirida Equifax Brasil;

- com efeito, em razão do recebimento desse ativo intangível decorrente da cisão, a Impugnante passou a ser titular do direito de amortização fiscal na qualidade de sucessora da Equifax Brasil, nos termos dos artigos 227 e 229 da Lei das S/A (sucessão em todos os direitos e obrigações);

- desta forma, resta evidente que está previsto expressamente no ordenamento jurídico pátrio que, em caso de cisão com a versão de uma parte do patrimônio em sociedade já existente, a incorporadora da parcela cindida sucederá esta em todos os seus direitos, como por exemplo, o direito de amortização de um ágio pago por rentabilidade futura como no presente caso;

- ante o exposto, deve ser afastado o entendimento do agente fiscal no sentido de que seria inválida a amortização fiscal do saldo do ágio transferido para a Impugnante, uma vez que demonstrado que a transferência desse ativo intangível para a Impugnante e a sucessão do direito à amortização fiscal é simples conseqüência da aplicação da previsão legal expressa para os casos de cisão de sociedades, motivo pelo qual deverão ser cancelados os autos de infração lavrados;

2.1.7 – Ad Argumentandum – Da Inexistência de Previsão Legal para a Adição à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização

- que, mesmos que os argumentos expostos até aqui não sejam acolhidos por esta DRJ, o que se alega a título meramente argumentativo, faz-se necessário evidenciar que o auto de infração lavrado para exigir a CSLL não merece prosperar;

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

- de fato, o legislador, ao determinar a base de cálculo da CSLL de forma exaustiva, não elencou, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial;

- cita ementa do CARF neste sentido, e conclui que o lançamento de CSLL não possui fundamento legal;

2.2 – Da Base de Dados no Valor de R$ 71.871.489,75

- que a ACSP adquiriu diversas base de dados de terceiros, com registro em conta de ativo intangível, cujo custo foi reconhecido e não questionando, e logo em seguida utilizado em conferência em integralização de capital na BVS;

- concluída tal operação, a BVS passou a disponibilizar aos seus clientes as informações das bases de dados adquiridas da ACSP e, "conseqüentemente, começou a amortizar cada uma destas bases de acordo com o seu custo de aquisição e o tempo restante do prazo de cinco anos previsto no já mencionado parágrafo 1º do art.43 da Lei nº 8.078/90 (Código de Defesa do Consumidor), período pelo qual tais informações ainda poderiam ser utilizadas.";

2.2.2 – Inexistência de Ofensa ao artigo 8º da Lei das S/A – Legítima Avaliação dos Bens Objeto de Integralização do Capital (Custo de Aquisição para a Impugnante)

- transcreve a Impugnante os itens 5.29 a 5.32 do TVF e os arts.7º e 8º da Lei das S/A, para concluir que os requisitos dispostos nestes artigos, para a validação da integralização do capital social de uma empresa em bens, foram atendidos;

- que, além disso, a Fiscalização não apresentou nenhuma prova de qual equívoco teria cometido o Laudo de Avaliação e nem apontou que solução seria a correta;

- que foi comprovada a aquisição dos bens registrados na conta Base de Dados, no valor de R$ 76.482.922,24;

2.2.3. Da Correta Amortização do Intangível pela Impugnante (Custo de Aquisição Amortizado pelo Prazo Legal do Código de Defesa do Consumidor)

- que as informações contidas na Base de Dados (ativos intangíveis recebidos da ACSP) "só poderiam ser utilizadas pelo prazo de 05 anos contados da data em que foram geradas conforme determina o CDC";

- dessa forma, nos termos da legislação citada, a Impugnante definiu a quota da amortização deste ativo por meio da divisão do seu custo de aquisição pelo prazo em que tais informações ainda poderiam ser utilizadas por ela, iniciando, assim, a amortização da denominada Base de Dados;

- pela perspectiva societária, seu procedimento de contabilização pelo valor contábil e amortizar pelo prazo de vida útil, revela-se correto (transcreve o art.183 da Lei das S/A);

- pela perspectiva contábil, seu procedimento de contabilização pelo custo (preço de compra) e amortizar pelo prazo de vida estimado, revela-se correto (transcreve excertos do CPC nº 04);

- pela perspectiva fiscal, seu procedimento de contabilização e amortização também estaria legalmente amparado (menciona e parcialmente transcreve os arts.301, 325, 326 e 327 do RIR/99);

2.2.4. Nulidade do Lançamento – Critério de Contabilização da ACSP não interfere no Critério de Contabilização da Impugnante (Princípio da Autonomia das Pessoas Jurídicas – Princípio da Entidade)

- que o lançamento também deve ser nulo porque não está fundamentado em qualquer ato da Impugnante, mas sim em questionamentos de terceiros (transcreve, parcialmente, itens 5.15, 5.16, 5.18, 5.23, 5.25, 5.26, 5.27 e 5.31 do TVF);

2.2.5. Ad Argumentandum – Da Impossibilidade de Apresentação dos Documentos Solicitados pela Fiscalização

- que a autoridade fiscal exigiu que a Impugnante apresentasse documentos que comprovassem "que nenhuma informação constante no contrato citado no item anterior (Base de Dados), foi fornecida pela ACSP na prestação de serviços aos seus associados" (fl.30 do TVF);

- que trata-se de produção de prova negativa em nome de terceiro, o que é inadmissível e impossível;

- ainda, pretendeu a autoridade fiscal caracterizar como um planejamento o alinhamento da ACSP com as recentes modificações societárias, CPC, etc, como se não fosse necessário, mas que teria sido orquestrado exclusivamente para se economizar tributos, o que é um disparate, presunção sem fundamento; se assim fosse, teria de se aplicar a multa agravada, mas não foi o caso, o que ratifica a correção do procedimento adotado neste caso;

- conclui que, mesmo se a contabilização da Base de Dados pela ACSP fosse relevante para o debate instaurado nestes autos, as autuações ora combatidas não subsistiriam;

2.3 – Da Comprovação da Despesa no Valor de R$ 589.309,62

- neste tópico, repete o que informou na fase de fiscalização (que se transcreveu no relatório) acrescentado que "...reiteram-se todos os argumentos trazidos no decorrer dos tópicos 2.2.1, 2.2.2, 2.2.3, 2.2.4 e 2.2.5 da presente peça impugnatória também para este ponto, razões mais que suficientes para que se reconheça a correção do procedimento adotado pela Impugnante também com relação a esse item." - desta forma, tendo sido justificada o tratamento da despesa questionada pelo agente fiscal e a correção da amortização deste valor pela Impugnante, requer aqui o cancelamento da autuação;

2.4 – Da Impossibilidade da Cobrança da Multa Isolada em Razão da Falta de Recolhimento do IRPJ e da CSLL por Estimativa

- neste tópico, reproduz a manifestação da autoridade autuante que motivou a aplicação das multas isoladas;

2.4.1 – Da inaplicabilidade da Multa Isolada em Razão do Encerramento do Ano-Base Quando da Lavratura dos Autos de Infração

- que somente ao final do período-base é que o contribuinte verifica o quantum definitivo de IRPJ e de CSLL a pagar, confrontando-se os valores devidos com os valores pagos por estimativa, pelo que, independentemente do sistema de apuração (base anual/bases correntes), o fato jurídico tributário permanece sendo ANUAL, pois somente em 31 de dezembro é que se tem a base de cálculo definitiva para a apuração dessas exações;

- destarte, os recolhimentos efetuados com base na estimativa nada mais são do que uma antecipação do tributo que será devido no encerramento do período-base;

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> - firmadas essas premissas, verifica-se que a multa isolada, prevista atualmente no inciso II, alínea "b" do artigo 44 da Lei n. 9.430/96, com a redação conferida pelo artigo 14 da Lei n. 11.488/07, diferentemente do que entendeu a Autoridade Fiscal, somente pode ser exigida caso o Fisco verifique a falta de recolhimento dos tributos, ou recolhimento insuficiente, com base em estimativas mensais, antes do término do ano-base;
>
> - desta forma, levando em consideração que os autos de infração originários do presente processo foram lavrados após o encerramento dos anos-base de 2011 e 2012, eventual insuficiência de recolhimento de IRPJ e de CSLL não mais poderão ser punidas pela exigência da multa isolada (transcreve ementas de julgados do CARF)- ainda, destaca o enunciado da Súmula nº 82 do CARF, a qual prevê que: "Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas." 2.4.2 – Da Duplicidade de Cobrança – Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício - que a CSRF, em reiterados julgados, já pacificou o entendimento de que a multa isolada jamais poderá ser exigida em concomitância com a multa de ofício (transcreve ementas e excertos de votos e doutrina);
>
> - ainda, destaca o enunciado da Súmula nº 105 do CARF, a qual prevê que: "A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no artigo 44 parágrafo 1º inciso IV da Lei n. 9.430/96, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício."
>
> 2.5 - Da Impossibilidade de Exigência da Multa: a Dúvida
>
> - que por meio de julgamento em que houver empate de votos, é razoável considerar que há, no mínimo, dúvida quanto à ocorrência da infração; assim de se recorrer ao disposto no art.112 do CTN;
>
> 2.6 - Da Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa Neste tópico final requer o cancelamento dos juros de mora, calculados com base na taxa SELIC, sobre a multa de ofício lançada no auto de infração."

A 3ª Turma da DRJ/FNS, ao apreciar a Impugnação, julgou-a parcialmente procedente, mantendo em parte o crédito tributário exigido, conforme Acórdão nº 07-39.024 (e-fls. 1.328/1.386), assim ementado:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ
>
> Data do fato gerador: 31/05/2011, 31/12/2011, 31/12/2012
>
> Fatos Passados. Repercussão em Exercícios Futuros. Fiscalização. Possibilidade. Escrituração. Documentos. Guarda. Prazo.
>
> O contribuinte está sujeito à fiscalização de fatos ocorridos em períodos passados, ainda que não seja mais possível efetuar exigência tributária, em face da decadência, quando eles repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, devendo conservar os documentos de sua escrituração, até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

Decadência. Amortização de Ágio. Fatos Geradores Distintos.

O reconhecimento do ágio não representa manifestação de fato imponível tributário, pelo que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário decorrente da redução indevida do resultado do exercício iniciase a cada amortização anual, e não com o seu registro original.

Glosa de Despesas. Incorporação de Sociedade Investidora (empresa veículo) Por Sua Investida. Amortização do Ágio. Indedutibilidade.

É indedutível a amortização do ágio, quando uma sociedade, investidora, tendo como único objetivo a obtenção de benefício fiscal (amortização do ágio), incorpora a sociedade investida ("empresa veículo"), em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura da própria investida.

Amortização. Ativos Intangíveis. Despesa. Glosa Indevida.

A fiscalização não pode impor aos contribuintes que tenham de provar que não fizeram alguma coisa ou que não obtiveram receitas em alguma situação, mormente quando tal circunstância se refere a terceiros.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012

Multa Isolada. Falta de Recolhimento do IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada mensal.

A multa isolada, calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida, deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos.

Multa de Ofício Isolada. Duplicidade de Incidência. Não Caracterização.

A multa de ofício exigida por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, e a multa isolada por falta de recolhimento das antecipações mensais, calculadas sobre bases de cálculo estimadas, têm hipóteses de incidência e bases de cálculo distintas.

De acordo com as expressas disposições legais, a incidência de multa isolada por falta de recolhimento das antecipações mensais, calculadas sobre bases de cálculo estimadas, é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída, ou não, no final do período.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Data do fato gerador: 31/05/2011, 31/12/2011, 31/12/2012

Lançamento Reflexo. Mesmos Eventos. Decorrência.

DOCUMENTO VALIDADO

> A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido em relação ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.
>
> CSLL. Extensão Legal. Planejamento Tributário Inoponível ao Fisco. Decorrência Lógica.
>
> Cabível a extensão da glosa das despesas com amortização de ágio à base de cálculo da CSLL por conta do disposto no artigo 57 da Lei 8.981/95, que tem por intento evitar a repetição desnecessária de comandos legais para disciplinar a metodologia de determinação das bases imponíveis das duas exações, naquilo em que as sistemáticas têm de comum. Entretanto, independentemente de qualquer interpretação, uma vez considerado inoponível ao Fisco o planejamento tributário tendente a reduzir a base de cálculo do IRPJ, por decorrência lógica o mesmo não pode ser validado para fins de CSLL.
>
> Impugnação Procedente em Parte
>
> Crédito Tributário Mantido em Parte

De início, a Autoridade Julgadora rejeitou a preliminar de decadência, consignando que o reconhecimento do ágio, por si só, não configura fato gerador tributário, razão pela qual o prazo decadencial para constituição do crédito relativo à redução indevida do resultado se inicia com cada amortização efetuada. Assinalou, ainda, que fatos ocorridos em exercícios pretéritos podem ser objeto de exame fiscal quando repercutem em lançamentos contábeis de exercícios posteriores.

No tocante à glosa da amortização do ágio, embora a decisão recorrida tenha registrado que a aquisição originária da participação societária se deu com pagamento efetivo e por valor superior ao patrimônio líquido da investida, reputando legítimo, em si, o surgimento do ágio, entendeu que sua amortização fiscal não se enquadrou na disciplina dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997.

Nos termos do que consta na decisão recorrida, a operação foi estruturada com interposição da Equifax do Brasil Acquisition Ltda., qualificada como empresa veículo, sem função negocial autônoma, de modo que não teria ocorrido a absorção patrimonial exigida pela legislação entre a real adquirente e a investida.

DOCUMENTO VALIDADO

Acrescentou que a posterior cisão parcial da Equifax do Brasil Ltda. e a transferência do saldo de ágio à Contribuinte não autorizariam, por sucessão, o aproveitamento fiscal da amortização (e-fls. 1.351/1.358).

A Autoridade Julgadora também manteve a glosa correspondente na CSLL, por entender aplicável o art. 57 da Lei nº 8.981/1995, de modo que uma afastada a dedutibilidade da amortização do ágio da apuração do IRPJ, a mesma conclusão se projeta sobre a base de cálculo da contribuição social, em razão da identidade material dos fatos subjacentes ao lançamento.

Quanto à glosa da amortização relativa à base de dados integralizada pela Associação Comercial de São Paulo – ACSP, no montante de R$ 71.871.489,75, a DRJ/FNS considerou indevida a premissa fiscal segundo a qual caberia à Contribuinte demonstrar que a ACSP não teria utilizado tais ativos nem auferido receitas com eles antes da integralização.

Assentou, nesse ponto, que a Fiscalização não pode exigir prova negativa referente a fatos imputados a terceiro, razão pela qual cancelou essa parcela do lançamento. Em virtude dessa exoneração parcial, foi interposto Recurso de Ofício.

Diversamente, a DRJ/FNS manteve a glosa referente à amortização vinculada aos lançamentos de R$ 589.309,62, registrados em 31/12/2009 na conta de base de dados de cartórios, por entender que não restou comprovada a despesa que teria dado origem a esses registros contábeis e, por conseguinte, reputou indevida a amortização mensal correspondente nos anos-calendário de 2011 e 2012 (e-fls. 1.338 e 1.328/1.386).

No que se refere às multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, a DRJ/FNS manteve integralmente a exigência, assentando o entendimento no sentido de que a penalidade prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 incide autonomamente sobre o descumprimento do dever de antecipação mensal, independentemente da apuração do tributo ao final do período.

Rejeitou, ademais, a alegação de cumulação indevida com a multa de ofício, ao fundamento de que as penalidades possuem hipóteses de incidência e bases de cálculo distintas, e afastou, por fim, a pretensão de exclusão dos juros de mora incidentes sobre a multa.

DOCUMENTO VALIDADO

Contra essa decisão foram interpostos Recurso de Ofício e Recurso Voluntário.

O Recurso de Ofício devolve à apreciação deste Colegiado a parcela do lançamento exonerada pela DRJ/FNS, correspondente à glosa de amortização da base de dados integralizada pela ACSP.

Sobre esse ponto, a Fazenda Nacional, em suas Razões ao Recurso de Ofício e Contrarrazões ao Recurso Voluntário, sustentou que a fiscalização não exigiu prova negativa, mas documentação apta a demonstrar a efetiva segregação das informações e a ausência de utilização da base de dados antes da integralização, além de defender a manutenção integral do acórdão recorrido quanto à glosa do ágio, à glosa da base de dados de cartórios, à extensão da exigência à CSLL e à cobrança das multas isoladas

Por sua vez, no Recurso Voluntário, a Contribuinte, além de reiterar parte das alegações já deduzidas em sede de Impugnação, aprofunda sua insurgência para sustentar, em síntese:

(i) preliminarmente, a decadência/preclusão do direito de a Fiscalização questionar a origem do ágio registrado em 1998;

(ii) No mérito, alegou que a Equifax do Brasil Acquisition Ltda. não poderia ser qualificada como empresa veículo desprovida de função negocial, pois sua constituição teria se inserido em estratégia legítima de organização societária e mitigação de riscos.;

(iii) Argumentou que o instituto do propósito negocial não encontraria definição legal apta a amparar a glosa, e que a Autoridade Fiscal não poderia impor estrutura negocial diversa daquela eleita pelas partes. Defendeu, ainda, que, mesmo sob a perspectiva do CARF, a utilização de holdings ou sociedades interpostas não implicaria, por si só, invalidade da amortização do ágio;

(iv) Renovou a tese de que o fundamento econômico do ágio estaria adequadamente demonstrado, ainda que o laudo de avaliação tenha sido formalizado em momento posterior à aquisição, aduzindo que a legislação de regência não exigia, à época dos fatos, contemporaneidade documental em termos expressos;

DOCUMENTO VALIDADO

(v) Sustentou que sucedeu validamente o direito à amortização do ágio em decorrência da cisão parcial da Equifax do Brasil Ltda., com base nos arts. 227 e 229 da Lei nº 6.404/1976;

(vi) Subsidiariamente, reiterou a inexistência de previsão legal para adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com amortização de ágio tida por indedutível;

(vii) No que se refere às demais matérias, requereu o cancelamento da glosa da amortização relativa ao montante de R$ 589.309,62, afirmando estar comprovado o tratamento contábil adotado;

(viii) Quanto às multas isoladas, reiterou a tese de que seriam inaplicáveis após o encerramento do ano-calendário e indevidamente cumuladas com a multa de ofício, invocando, para tanto, precedentes administrativos e a Súmula CARF nº 105;

(ix) Insistiu, ainda, no afastamento dos juros de mora sobre a multa de ofício e, em caráter subsidiário, no cancelamento das multas com fundamento no art. 112 do CTN em caso de solução por empate.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Eduarda Lacerda Kanieski**, Relatora

1 DA ADMISSIBILIDADE

1. RECURSO VOLUNTÁRIO

A Recorrente foi cientificada do v. Acórdão em 31/01/2017 (e-fls. 1412), vindo a apresentar o presente Recurso Voluntário em 23/02/2017 (e-fls.1413), cumprindo, portanto, o prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972.

Outrossim, verifico a regularidade da representação processual, eis que o Recurso Voluntário foi apresentado por advogados regularmente constituídos por procuração acostada às e-fls. 918/919 dos autos.

DOCUMENTO VALIDADO

Presentes os demais pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

2. RECURSO DE OFÍCIO

O Recurso de Ofício foi declarado no v. Acórdão proferido pela 4ª Turma da DRJ06, em razão da exoneração parcial do crédito tributário apurado no lançamento e discutido nos autos, no montante de R$ 7.464.891,60, sendo que R$ 5.015.812,27 correspondem ao tributo principal, e R$ 2.449.079,33, a título de multa.

Para fins de conhecimento do Recurso de Ofício, o crédito exonerado deve atingir o limite de alçada fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda, conforme rege o art. 34, inciso I do Decreto nº 70.235/1972, aplicando-se o valor vigente por ocasião da apreciação do recurso em segunda instância (Súmula CARF nº 103[1]).

Considerando o limite fixado atualmente no patamar de R$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais) a título de tributo e encargos de multa, nos termos da Portaria MF nº 2/2023, o Recurso de Ofício não comporta conhecimento.

2 PRELIMINAR DE NULIDADE

DA PRECLUSÃO/DECADÊNCIA DA POSSIBILIDADE DO FISCO QUESTIONAR A ORIGEM DO ÁGIO NO PRESENTE CASO

A Recorrente sustenta, em preliminar, que o Fisco não mais poderia questionar a origem do ágio cuja amortização foi deduzida nos anos-calendário de 2011 e 2012, porque o evento que lhe deu causa remonta ao ano de 1998, quando da aquisição da participação societária na Protector S.A. e da subsequente incorporação da Equifax do Brasil Acquisition Ltda. pela própria investida.

Afirma, em síntese, que o direito ao aproveitamento fiscal do ágio teria se formado naquele momento, de sorte que o transcurso do prazo quinquenal impediria, em 2015, a rediscussão da legalidade dos atos societários então praticados.

[1] **Súmula CARF nº 103** "Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância."

DOCUMENTO VALIDADO

Original

A preliminar não procede.

O lançamento de ofício ora em exame tem origem em repercussões tributárias produzidas nos anos-calendário de 2011 e 2012 pela dedução, na apuração do IRPJ e da CSLL, de despesas de amortização de ágio registradas na contabilidade da Recorrente.

O fato juridicamente relevante para fins de constituição do crédito tributário é, portanto, *a efetiva dedução levada a efeito em cada período de apuração alcançado pelo lançamento*, e não a origem da operação cuja amortização veio a ser apropriada.

O registro originário do ágio não se confunde com fato gerador tributário ocasionado por eventual redução indevida do lucro real e da base de cálculo da CSLL, mediante exclusões ou deduções reputadas incompatíveis com a legislação de regência, segundo a Fiscalização.

Nessa perspectiva, a aquisição do investimento com ágio, ainda que juridicamente relevante para a compreensão do contexto fático e para o exame da regularidade da dedução posterior, não enseja, por si, exigência de IRPJ ou CSLL. Por isso, o prazo decadencial há de ser aferido em relação aos períodos em que realizadas as amortizações cuja dedutibilidade se controverte.

A jurisprudência administrativa consolidou esse entendimento no enunciado da Súmula CARF nº 116, segundo o qual:

> **Súmula CARF nº 116**
>
> Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 03/09/2018
>
> Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).
>
> Acórdãos Precedentes:
>
> 1101-000.961, de 08/10/2013; 1102-001.104, de 07/05/2014; 1301-000.999, de 07/08/2012; 1402-001.337, de 06/03/2013; 1402-001.460, de 08/10/2013; 9101-002.804, de 10/05/2017; 9101-003.131, de 03/10/2017.

DOCUMENTO VALIDADO

Trata-se de orientação especificamente voltada a hipóteses em que a discussão sobre a validade fiscal da amortização reclama, como antecedente lógico, o exame dos fatos pretéritos que explicam a formação do ágio, sem que isso importe deslocar o termo inicial da decadência para o momento da operação societária originária.

Rejeito, portanto, a preliminar de decadência suscitada pela Recorrente.

2. DO MÉRITO

Superada a preliminar, passa-se ao exame da operação que deu origem ao ágio cuja amortização foi posteriormente deduzida pela Recorrente.

Compulsando os autos, verifico a presença de duas operações relevantes para a análise das controvérsias submetidas a julgamento por este Colegiado:

(i) O ágio originário formado na aquisição de participação societária na Protector S.A. pela Equifax do Brasil Acquisition Ltda., em 1998; e

(ii) A transferência do ágio formado em 1998 para a ora Recorrente, mediante cisão da Equifax do Brasil Ltda., seguida de incorporação da parcela cindida do patrimônio, em 2011.

A operação inicial decorreu da intenção de aquisição, pelo Grupo Equifax, de 80% de participação societária na Protector Administração e Serviços Ltda., nos termos do Contrato de Aquisição firmado em 12/08/1998 entre empresas dos Grupos Equifax e Protector (e-fl. 20 do arquivo não paginável).

Em seu Recurso Voluntário (e-fls. 1.415/1.522), a Recorrente esclarece que o Grupo Equifax, sediado no exterior, especializado em informações de apoio a decisões comerciais e de crédito, decidiu intensificar sua presença no Brasil por meio da aquisição de participação relevante em empresa do Grupo Protector, então conhecida como Segurança ao Crédito e Informações – SCI.

DOCUMENTO VALIDADO

A Recorrente relata que o Grupo Equifax receava que a aquisição direta da SCI, empresa que já atuava há muitos anos no Brasil, pudesse implicar sucessão de obrigações fiscais, trabalhistas, societárias e outras.

Em razão disso, sustenta que os Grupos Equifax e Protector acordaram a constituição de novas sociedades — Protector S.A., Equifax do Brasil Holdings Ltda. e Equifax do Brasil Acquisition Ltda. — com o objetivo de estruturar o negócio e mitigar riscos sucessórios.

Ainda de acordo com a Recorrente, **em 20/07/1998 o Grupo Equifax constituiu duas holdings:** Equifax do Brasil Holdings Ltda. e Equifax do Brasil Acquisition Ltda. Sustenta que a constituição dessas sociedades no Brasil possibilitou ao Grupo Equifax a utilização de estruturas societárias apropriadas para a detenção de seus investimentos no País e o aproveitamento, nos termos da legislação brasileira, dos efeitos fiscais decorrentes da operação.

A Recorrente acrescenta que, em 12/08/1998, foi firmado o Contrato de Aquisição (DOC. 8, e-fl. 20 – Arquivo não-paginável) entre os Grupos Equifax e Protector, por meio do qual o Grupo Equifax, valendo-se da Equifax do Brasil Acquisition Ltda., comprometeu-se a adquirir 80% da atividade desenvolvida pela SCI por meio das etapas de aporte, subscrição, resgate e incorporação.

No tocante ao **aporte**, afirma que a Protector S.A., constituída em 16/06/1998, emitiu 15.125.839 novas ações ordinárias, integralmente subscritas e integralizadas pela SCI mediante a transferência de grande parte de seus negócios, ativos e bens. Alega que essa operação possibilitou a mitigação dos riscos de sucessão de obrigações que poderiam decorrer da aquisição direta da atividade pelo Grupo Equifax.

Quanto à **subscrição e integralização**, relata, em primeiro lugar, que a Protector aumentou seu capital social de R$ 15.126.039,00 para R$ 15.932.349,00, mediante emissão de 806.310 novas ações ordinárias sem valor nominal, subscritas pela Equifax do Brasil Acquisition Ltda. pelo valor total de R$ 283.750.000,00.

Desse montante, R$ 806.310,00 foram destinados ao capital social e R$ 282.943.690,00 à reserva de ágio, em razão da expectativa de rentabilidade futura da investida.

DOCUMENTO VALIDADO

Destaca, a esse propósito, que a própria Autoridade Julgadora reconheceu a aquisição, pela Equifax do Brasil Acquisition Ltda., das 806.310 ações da Protector pelo valor de R$ 283.750.000,00, amparada em Laudo de Avaliação elaborado pela KPMG com base na rentabilidade futura da investida (DOC. 9, e-fl. 20).

Em segundo lugar, informa que houve aumento de capital da Equifax do Brasil Acquisition Ltda., no montante de R$ 231.990.000,01, subscrito pela Equifax do Brasil Holdings Ltda. Em terceiro lugar, relata que parte do valor devido à Protector foi paga com recursos obtidos pela própria Equifax do Brasil Acquisition Ltda. mediante empréstimo bancário junto ao Citibank, no valor de R$ 56.750.000,00.

Alega, ainda, que, como a Equifax do Brasil Holdings Ltda. precisava integralizar capital na Equifax do Brasil Acquisition Ltda. e esta, por sua vez, devia repassar recursos à Protector, a controladora transferiu diretamente à investida o montante de R$ 227.000.000,00, fato mencionado no item 4.8 do Relatório Fiscal (e-fls. 754/798).

Na sequência, a Recorrente descreve a etapa do resgate, por meio da qual a Protector aprovou o resgate de 15.126.039 ações então pertencentes à SCI, pelo valor de R$ 283.750.000,00, cancelando-as após sua incorporação ao patrimônio da companhia. Afirma, ainda, que a Equifax do Brasil Acquisition Ltda. vendeu à SCI 161.262 ações da Protector pelo valor de R$ 56.750.000,00.

Por fim, no que se refere à incorporação, sustenta que a Equifax do Brasil Acquisition Ltda., que detinha participação na Protector adquirida com ágio, foi incorporada pela própria investida, momento em que teria sido iniciada a amortização fiscal do ágio, nos termos dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997.

Em 12/04/2002, a Equifax do Brasil Holdings Ltda. adquiriu as quotas remanescentes da Equifax do Brasil Ltda., então pertencentes à SCI.

A operação subsequente, por sua vez, consolidou-se em 31/05/2011, com aumento do capital social da Recorrente no valor de R$ 21.319.042,59, mediante emissão de 17.648 novas

DOCUMENTO VALIDADO

ações, integralmente subscritas e integralizadas pela Equifax do Brasil Holdings Ltda., com a entrega de parcela cindida do patrimônio da Equifax do Brasil Ltda.

Segundo a Recorrente, nessa parcela cindida estava incluído o saldo do ágio pago pela Equifax do Brasil Acquisition Ltda. na aquisição da Protector S.A., no valor de R$ 33.725.160,40, conforme Laudo de Avaliação elaborado pela APSIS Consultoria Empresarial Ltda. (e-fls. 1.126/1.135).

Sustenta, por isso, que, em razão do recebimento desse ativo, passou a ser titular do direito à amortização fiscal, na qualidade de sucessora da Equifax do Brasil Ltda., com fundamento nos arts. 227 e 229 da Lei nº 6.404/1976, iniciando a dedução a partir de junho de 2011.

É a partir desse cenário que será analisada a legitimidade das operações.

2.1 DA LEGITIMIDADE DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO - ANÁLISE DAS NORMAS CONTÁBIL, SOCIETÁRIA E FISCAL

A questão central, neste ponto, consiste em definir se a sequência de atos societários descrita nos autos — aquisição de participação societária com ágio pela Equifax do Brasil Acquisition Ltda., posterior incorporação dessa sociedade pela própria investida e, mais tarde, cisão parcial com versão de patrimônio à Recorrente — encontrava, à época dos fatos, amparo na legislação aplicável ao ágio fundado em expectativa de rentabilidade futura.

Conforme se extrai do Relatório Fiscal (e-fls. 754/798), a Fiscalização parte da premissa de que a amortização do ágio depende do atendimento de requisitos específicos previstos na legislação de regência. Nessa linha, consignou que:

> "(...)
>
> O primeiro desses requisitos, descumprido neste caso, exige uma incursão sobre os aspectos materiais, ou seja, sobre as reais intenções subjacentes às operações que envolvem a geração e o pagamento de ágio, bem como quanto aos artifícios jurídicos-societários levados a termo pela fiscalizada. Isso porque a legislação exige o seguinte para permitir a dedutibilidade (RIR/99):

DOCUMENTO VALIDADO

> Tratamento Tributário do Ágio ou Deságio nos Casos de Incorporação, Fusão ou Cisão
>
> Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisto, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):
>
> [...]
>
> III poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2° do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão a razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;
>
> Ora, a permissão legal para que a empresa resultante de incorporação, em que houver investimento de uma em outra, adquirido com ágio, possa amortizar esse ágio (despesa dedutível), exige a absorção do patrimônio da incorporada; de outra forma (permanecendo a existir o investimento), não se caracteriza a situação prevista na norma, que é exatamente o de estabelecer uma regra de tributação para quando acontece a "confusão patrimonial do investimento", ou seja, o ágio pago na aquisição das ações de A em B resta desacompanhado de sua origem (conta de investimento).
>
> (...)

Na sequência, a Autoridade Fiscal registrou que a Equifax do Brasil Holdings Ltda. apresentou quatro comprovantes de transferência bancária, de sua conta no Citibank para a Protector S.A. (e-fls. 64/147), no montante de R$ 227.000.000,00, valor que consta do laudo de avaliação elaborado pela KPMG como parcela vinculada à expectativa de rentabilidade futura da Protector S.A. (arquivo não paginável, e-fl. 20).

Com base nesses elementos, a Fiscalização concluiu que não teria ocorrido a absorção do patrimônio da pessoa jurídica que, a seu ver, efetivamente realizou o investimento, qual seja, a Equifax do Brasil Holdings Ltda.

Segundo essa linha de entendimento, somente se teria por atendido o requisito da confusão patrimonial caso houvesse a incorporação da Protector S.A. pela Equifax Holdings Ltda., ou, inversamente, da Equifax Holdings Ltda. pela Protector S.A.

No que se refere à transferência do saldo desse ágio à Recorrente, mediante cisão da Equifax do Brasil Ltda. e posterior dedução dos encargos de amortização, a Fiscalização também concluiu inexistir previsão legal que autorizasse o aproveitamento fiscal do ágio por pessoa jurídica estranha à operação originária de aquisição do investimento.

DOCUMENTO VALIDADO

Delimitadas essas premissas, a Autoridade Autuante concluiu que:

> (...) a operação inicial (aquisição de 80% de participação da Protector Administração e Serviços Ltda pela Equifax Holdings do Brasil Ltda), conforme motivação expressa no Contrato de Aquisição, foi efetuada entre partes independentes, tendo o adquirente efetivamente pago nas aquisições valor superior ao patrimônio líquido, decorrendo daí um ágio. A regra especial prevista no art. 7° da Lei nº 9.532/97 somente poderia ser aplicada se a absorção patrimonial tivesse ocorrido entre eles.
>
> 4.20. Entretanto, foram realizadas outras operações societárias entre empresas dos Grupos Equifax e Protector que tiveram como resultado a transferência da participação societária na Equifax Brasil Ltda para a fiscalizada. Apesar do ágio na operação inicial, não ha previsão legal que autorize o aproveitamento desse benefício fiscal por pessoas jurídicas outras que não tivessem sido agentes do negócio jurídico de aquisição da participação societária com ágio. Tampouco existe previsão legal para que um investimento adquirido apenas indiretamente possa gerar despesas dedutíveis relativas a amortização de ágio. Assim, a amortização de ágio de que trata o presente processo não se enquadra na regra especial prevista no art. 7° da Lei nº 9.532/97. (...)"

A Fiscalização prossegue defendendo que as operações de amortização do ágio padecem do propósito negocial, maculando o negócio jurídico na medida em que foram realizados no intuito exclusivo de obter vantagens fiscais de forma ilícita, com abuso de direito.

Por fim, atesta a irregularidade do laudo de avaliação apresentado pela Recorrente, uma vez que elaborado após a realização do pagamento da "mais valia" a que se refere o documento.

A decisão recorrida, por sua vez, assentou, inicialmente, que a controvérsia não residiria na própria existência econômica do ágio. Ao contrário, reconheceu que houve pagamento efetivo, entre partes independentes, por valor superior ao patrimônio líquido da investida, circunstância da qual resultou ágio legítimo sob a ótica contábil.

Ainda assim, concluiu que a amortização fiscal era ilegítima desde a origem, em virtude do emprego da Equifax do Brasil Acquisition Ltda., tendo como propósito exclusivo possibilitar a sua incorporação para, posteriormente, promover a amortização do ágio na aquisição. Nesse sentido, a DRJ/FNS fundamenta que:

> "(...)
>
> Uma empresa funcionará como veículo em certa operação se receber e repassar algo, em geral um ativo, sem que exista um propósito extratributário suficiente para explicar essa

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> circulação, independentemente de ter duração efêmera ou não, de ser uma sociedade operacional ou não, de em regra cumprir suas obrigações ou não.
>
> Vale dizer: até mesmo uma empresa longeva, operacional e que costuma cumprir suas obrigações, pode ser usada como veículo em certa operação se receber e repassar recursos sem propósito extratributário. Sendo assim, para refutar a acusação de uso de empresa-veículo é inócuo comprovar que a referida empresa teve longa duração, era operacional e em regra cumpria suas obrigações, se, por outro lado, não ficar demonstrado que, em certa operação, havia um propósito extratributário para ela receber e repassar recursos.
>
> No caso dos autos, essa empresa veículo ou de passagem (Equifax do Brasil Acquisition Ltda.), por sua vez, sustentando-se nos recursos que nela foram aportados pela sua Controladora Equifax do Brasil Holdings Ltda., adquiriu participação societária na Protector S/A com pagamento de ágio e, posteriormente, foi incorporada por sua investida, a qual considerou, ao meu sentir, indevidamente, a dedutibilidade da contrapartida da amortização do ágio das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, em uma interpretação totalmente equivocada do art.386 do RIR/99.
>
> A empresa Equifax do Brasil Holdings Ltda, controladora da Equifax do Brasil Acquisition Ltda., se houvesse feito a aquisição diretamente, não poderia ter-se beneficiado da amortização do ágio para fins tributários, a menos que fossem objeto de incorporação.
>
> (...)
>
> Assim, e apenas para poder valer-se da norma de dedutibilidade do ágio na aquisição de investimentos, prevista no art. 8o da Lei no 9.532/97, a empresa Equifax do Brasil Holdings Ltda utilizou-se de uma empresa controlada, constituída ou utilizada exclusivamente para este fim (a chamada **empresa veículo**), o que não se pode aceitar como situação que pudesse se *encaixar* no disposto no art.386 do RIR/99, pois foge totalmente da finalidade daquela norma, como já mostramos.
>
> Aqui não se trata, conforme aventado pela Fiscalizada, de eventual *ingerência pela autoridade fiscal na atividade desenvolvida pela Impugnante*, trata-se, isto sim, de desconsiderar, apenas para **fins fiscais**, a operação de incorporação efetivada pela Protector S/A junto a Equifax do Brasil Acquisition Ltda."

Com base nesse raciocínio, a decisão recorrida concluiu que a estrutura não poderia ser oponível ao Fisco, sob a premissa de que, se a própria Equifax do Brasil Holdings Ltda. tivesse realizado diretamente a aquisição, não poderia ter se beneficiado da amortização fiscal do ágio, salvo se houvesse posterior incorporação.

Assim, entendeu que o único propósito da utilização da Equifax do Brasil Acquisition Ltda. era permitir o enquadramento formal no art. 8º da Lei nº 9.532/1997, em desacordo com a finalidade da norma.

A Recorrente, de seu turno, sustenta que a Equifax do Brasil Acquisition Ltda. não pode ser qualificada como mera empresa-veículo desprovida de propósito negocial. Argumenta, inicialmente, que o chamado "propósito negocial" não possui definição legal no ordenamento jurídico brasileiro, razão pela qual sua utilização como critério autônomo de invalidação da operação não se compatibilizaria com o princípio da legalidade.

Ainda que assim não se entenda, afirma que a constituição da Equifax do Brasil Acquisition Ltda. atendeu a finalidade negocial concreta, consistente em viabilizar a aquisição, pelo Grupo Equifax, de 80% das ações da Protector S.A., mediante estrutura societária apropriada para a detenção do investimento no Brasil.

Nessa linha, aduz que o Grupo Equifax constituiu duas holdings locais — Equifax do Brasil Holdings Ltda. e Equifax do Brasil Acquisition Ltda. — com o objetivo de organizar juridicamente a operação de ingresso no mercado brasileiro de informações de crédito.

Pois bem.

A legislação de regência então aplicável não continha a exigência formulada pela Fiscalização, corroborada pela decisão recorrida, de que a dedutibilidade do ágio estava condicionada à demonstração de que a incorporação, fusão ou cisão tivesse ocorrido, especificamente, entre a investida e a pessoa jurídica que aportou os recursos utilizados na aquisição do investimento.

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 disciplinavam o tratamento fiscal do ágio apurado na aquisição de participação societária e sua absorção nas hipóteses de reorganização societária, remetendo, para tanto, aos institutos societários tais como estruturados no direito comercial então vigente.

> Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)
>
> I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;
>
> II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

DOCUMENTO VALIDADO

> III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea “b ” do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados em até dez anos-calendários subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração;
>
> III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2° do art. 20 do Decreto-lei n° 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)
>
> IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.
>
> Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:
>
> a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;
>
> b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

Com efeito, o art. 20 exigia o desdobramento do custo de aquisição entre valor de patrimônio líquido e ágio, o registro em subcontas distintas e a demonstração formal do fundamento econômico justificante do ágio, requisitos que foram reiterados pelo art. 386 do RIR/1999. Confira-se:

> 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.

À luz dessa disciplina, o ágio fundado em expectativa de rentabilidade futura podia ser amortizado, para fins de apuração do lucro real, desde que observados os pressupostos legais então vigentes, notadamente **a aquisição válida da participação societária, o adequado desdobramento contábil do custo e a posterior extinção do investimento por meio de incorporação, fusão ou cisão.**

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Da conjugação desses dispositivos extrai-se que o ordenamento jurídico então vigente não estabelecia qualquer limitação quanto à forma societária adotada pela adquirente, ao seu perfil operacional, à origem interna ou externa dos recursos utilizados para financiar a aquisição, tampouco exigia coincidência entre a pessoa jurídica financiadora e aquela que figurava, formalmente, como adquirente da participação societária.

Tampouco se extraía desses dispositivos, vedação à utilização de holding ou sociedade interposta regularmente constituída, nem requisito autônomo de "sacrifício patrimonial" da controladora última como condição de validade do aproveitamento fiscal.

Ao contrário, o art. 8º da Lei nº 9.532/1997 expressamente contemplava a hipótese em que a empresa incorporada, fusionada ou cindida fosse aquela que detinha a propriedade da participação societária.

O regime jurídico do ágio, tal como então positivado, tinha feição predominantemente formal, exigindo do Contribuinte, de forma taxativa, a aquisição válida do investimento, o desdobramento contábil adequado, a demonstração do fundamento econômico e a extinção do investimento por meio de reorganização societária.

Esses requisitos, a meu ver, foram observados no caso concreto.

Com efeito, os laudos de avaliação elaborados pela KPMG e, posteriormente, pela APSIS atestam que o custo de aquisição da Protector S.A. foi devidamente desdobrado entre valor de patrimônio líquido e ágio, circunstância, ademais, reconhecida pela própria Autoridade Fiscal e pela Autoridade Julgadora.

A estrutura normativa incidente recaía, portanto, sobre a titularidade jurídica do investimento e sobre a reorganização societária superveniente, e não sobre reconstrução econômica do fluxo de recursos destinada a identificar, por trás da investidora formal, uma suposta "real adquirente".

A circunstância de a Equifax do Brasil Holdings Ltda. ter aportado recursos na Equifax do Brasil Acquisition Ltda., ou de parte do valor da integralização ter sido transferida diretamente à Investida, não desconstitui, por si, a titularidade formal e jurídica do investimento

DOCUMENTO VALIDADO

adquirido pela sociedade investidora, nem autoriza concluir, automaticamente, que a operação se situaria fora do campo de incidência dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997.

A orientação recente que se extrai da jurisprudência deste e. CARF é a de que a tese do "real adquirente", quando utilizada para restringir a dedutibilidade do ágio a hipóteses de confusão patrimonial entre a investida e a pessoa que, em última instância, disponibilizou os recursos, não encontra fundamento legal na disciplina então vigente, salvo quando acompanhada de demonstração concreta de simulação, fraude ou conluio. Confira-se:

> AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. TESE DO 'REAL ADQUIRENTE' COM USO DE 'EMPRESA VEÍCULO'. SIMULAÇÃO NÃO CARACTERIZADA. DEDUTIBILIDADE. A tese do 'real adquirente', com uso de 'empresa veículo' na estruturação do negócio realizado, que busca limitar o direito à dedução fiscal do ágio apenas na hipótese de existir confusão patrimonial entre a pessoa jurídica que disponibilizou os recursos necessários à aquisição do investimento e a investida, não possui fundamento legal, salvo quando caracterizada hipótese de simulação, fraude ou conluio.
>
> (Acórdão nº 9101-007.244)
>
> UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. LEGALIDADE. MANUTENÇÃO DA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO.
>
> O ágio fundamentado em rentabilidade futura, à luz dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, pode ser deduzido por ocasião da absorção do patrimônio da empresa que detém o investimento pela empresa investida (incorporação reversa). O uso de holding para adquirir participação societária com ágio e, posteriormente, ser incorporada pela investida, reunindo, assim, as condições para o seu aproveitamento fiscal, não caracteriza, por si só, simulação, de modo que resta indevida a tentativa do fisco de requalificar a operação tal como foi formalizada e declarada pelas partes. A tese fazendária do 'real adquirente', que busca limitar o direito à dedução fiscal do ágio apenas na hipótese de existir confusão patrimonial entre a pessoa jurídica que disponibilizou os recursos necessários à aquisição do investimento e a investida, não possui fundamento legal.
>
> (Acórdão nº 9101-007.436, Rel. Cons. LUIS HENRIQUE MAROTTI TOSELLI, Sessão de Julgamento 10/09/2025)

A doutrina de Ricardo Mariz de Oliveira[2] reforça que o ágio constitui conceito de custo para a pessoa jurídica investidora, sendo irrelevante o meio jurídico pelo qual se efetive a aquisição do investimento:

> "(...) a lei não limita o ato ou negócio jurídico pelo qual a aquisição tenha ocorrido, podendo ele ter sido de uma compra e venda, uma permuta, uma dação em pagamento, uma conferência de bem para integralização de capital, ou qualquer outro.

[2] OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda, São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 765/766.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> Consequentemente, também é irrelevante a contraprestação da aquisição, até porque, em qualquer caso, há um custo, e neste pode estar o ágio ou deságio.
>
> (...)
>
> E, para a norma dos art. 7º e 8º da Lei n. 9532, ocorre a mesma irrelevância, pois as circunstâncias fáticas que compõem a hipótese de incidência da norma do art. 7º (o antecedente da norma) não qualificam o modo de aquisição do investimento, eis que estão descritas nos seguintes termos: *"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".*
>
> (...)
>
> Portanto, a lei se refere a ágio ou deságio em qualquer tipo de aquisição e, no caso de ágio tenha este sido pago à própria pessoa jurídica (no caso de subscrição de capital), tenha sido pago a terceiras pessoas anteriormente detentoras da participação societária (no caso de aquisição perante estas)."

Nesse contexto, a interpretação adotada pelo acórdão recorrido — ao exigir um sacrifício patrimonial direto da Equifax Acquisition, impossibilitando o aporte de recursos por controlada estrangeira, cria requisito não previsto em lei, introduzindo limitação extralegal que confronta tanto a literalidade dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 quanto o princípio da autonomia patrimonial das pessoas jurídicas.

No caso concreto, a aquisição do investimento foi formalizada em nome da Equifax do Brasil Acquisition Ltda., que passou a deter a participação societária na Protector S.A. Houve pagamento efetivo, entre partes independentes, e por valor superior ao patrimônio líquido da investida, do que resultou o ágio contabilmente apurado.

Em seguida, sobreveio a incorporação da sociedade investidora pela própria investida, operação societária admitida pelo direito societário e contemplada pela disciplina fiscal do ágio. Nessa moldura, não identifico fundamento legal bastante para afastar, apenas em razão da estrutura adotada, a possibilidade de aproveitamento fiscal da amortização.

Embora a narrativa fiscal insista em artificialidade, ausência de propósito negocial e operação estruturada exclusivamente para fins de economia tributária, o lançamento não foi acompanhado de multa qualificada por sonegação, fraude ou conluio.

DOCUMENTO VALIDADO

Esse dado não define, por si só, o mérito da dedutibilidade, mas recomenda cautela na transposição de qualificações retóricas para o plano jurídico, sobretudo quando a própria autuação não tipificou a conduta como fraudulenta.

2.2 DA DEMONSTRAÇÃO DO PROPÓSITO NEGOCIAL E DA NECESSIDADE DA SOCIEDADE "EQUIFAX ACQUISITION"

A decisão recorrida atribuiu relevo decisivo ao entendimento de que a Equifax do Brasil Acquisition Ltda. teria sido constituída e utilizada apenas como sociedade de passagem, sem função negocial própria, com o propósito exclusivo de viabilizar sua posterior incorporação pela investida e, com isso, permitir a amortização fiscal do ágio. A partir dessa premissa, concluiu pela inoponibilidade da estrutura ao Fisco e pela indedutibilidade das despesas amortizadas.

Nesse sentido, a Autoridade Fiscal consignou, no Relatório Fiscal (e-fls. 754/798), que, embora intimadas a justificar a utilização da Equifax do Brasil Acquisition Ltda. na aquisição da participação societária na Protector S.A., tanto a Equifax do Brasil Ltda. quanto a Equifax do Brasil Holdings Ltda. teriam se limitado a afirmar que a operação visava consolidar a posição do Grupo Equifax no mercado brasileiro e latino-americano de informações financeiras e creditícias, sem, contudo, esclarecer especificamente a razão da estrutura organizacional adotada.

Registrou, ainda, que a referência ao Laudo de Avaliação Econômico-Financeira elaborado pela KPMG, com fundamento na expectativa de rentabilidade futura da adquirida, não supriria a ausência de demonstração do propósito negocial da sociedade interposta (Relatório Fiscal, e-fls. 754/798).

A Autoridade Fiscal também destacou que a Protector Administração e Serviços Ltda. informou que a adoção da estrutura societária em exame teria por finalidade mitigar riscos de sucessão, especialmente de natureza tributária, em relação à operação de ingresso do Grupo Equifax no mercado brasileiro.

Apesar disso, entendeu que tal justificativa não seria apta a demonstrar o real propósito negocial da operação, por considerar que a mera redução de riscos e a busca de maior

DOCUMENTO VALIDADO

eficiência na aquisição não bastariam para legitimar a interposição da Equifax do Brasil Acquisition Ltda. (Relatório Fiscal, e-fls. 754/798).

Além disso, a Autoridade Fiscal examinou o Protocolo e Justificação de Incorporação firmado em 01/09/1998 (e-fl. 20, arquivo não-paginável) e ressaltou que os motivos ali declarados para a incorporação da Equifax do Brasil Acquisition Ltda. pela investida — maior integração administrativa, comercial e financeira, bem como redução de custos operacionais — não se mostrariam convincentes, uma vez que a sociedade incorporada havia sido constituída poucas semanas antes, sem atividade operacional própria.

Em primeiro lugar, o fundamento adotado pela Autoridade Fiscal e acolhido pela Autoridade Julgadora desloca indevidamente o debate do plano da legalidade para o plano da subjetividade da Fiscalização a respeito da reestruturação operacional das empresas.

O fato de a Equifax do Brasil Acquisition Ltda. ter sido constituída para desempenhar função específica no contexto da aquisição não autoriza, por si só, sua desqualificação. O ordenamento societário brasileiro admite sociedades constituídas para a realização de negócio determinado. A circunstância de sua existência ter sido funcionalmente vinculada à aquisição e à reorganização societária do grupo subsequente não a converte em mera empresa de papel.

Em segundo lugar, as justificativas apresentadas pelas empresas envolvidas nas operações não podem ser tratadas como juridicamente irrelevantes, uma vez que evidenciam que a operação foi estruturada para viabilizar o ingresso do Grupo Equifax (estrangeiro) no mercado brasileiro por meio de investimento em empresa notoriamente conhecida no ramo, com segregação patrimonial da atividade adquirida e mitigação de riscos sucessórios.

Em terceiro lugar, a Fiscalização e a Autoridade Julgadora terminam por equiparar a ausência de propósito negocial em ilicitude da operação, na medida que o racional desenvolvido no TVF e decisão recorrida parece pressupor que qualquer estrutura societária voltada à mitigação de riscos ou à organização eficiente da aquisição com economia tributária seria, por definição, abusiva, sempre que produzisse consequência fiscal favorável.

DOCUMENTO VALIDADO

A busca de eficiência negocial, a segregação patrimonial e a contenção de riscos sucessórios são finalidades compatíveis com a liberdade de organização empresarial, de modo que a Autoridade Fiscal não está autorizada a substituir-se ao contribuinte na definição da estrutura societária reputada mais adequada à realização do investimento.

O controle estatal incide sobre a legalidade dos atos e sobre sua correspondência com a realidade jurídica e econômica. Não recai sobre a escolha, feita pelo Contribuinte, da forma que entendeu mais adequada e eficiente para organizar suas atividades. Ademais, o ordenamento não autoriza a Administração exigir do Contribuinte adotar a opção negocial mais onerosa.

2.3 DO DEMONSTRATIVO DO FUNDAMENTO ECONÔMICO DO ÁGIO

A Recorrente sustenta que o fundamento econômico do ágio encontra-se demonstrado nos autos, não sendo juridicamente exigível, à luz da legislação aplicável aos fatos, que o Laudo de Avaliação tivesse sido formalizado antes da consumação da aquisição.

Afirma que o preço pago decorreu de estudos internos do Grupo Equifax, posteriormente ratificados por Laudo elaborado por empresa especializada, e que a legislação então vigente não estabelecia requisito temporal expresso para a elaboração desse demonstrativo.

Com razão.

De início, convém registrar que a decisão recorrida não assentou, como razão decisiva para a manutenção da glosa, a inexistência de fundamento econômico do ágio em razão da ausência de Laudo de Avaliação elaborado antes da aquisição da participação societária.

Ao contrário, em diversos trechos reconhece que houve pagamento efetivo pela aquisição de 80% da Protector S.A., sem qualquer dúvida quanto à sua efetividade, e que, sendo o preço superior ao valor patrimonial das ações, caberia o desdobramento do custo, nos termos do art. 385 do RIR/1999, com identificação do ágio correspondente.

DOCUMENTO VALIDADO

Vê-se, portanto, que o núcleo da glosa foi deslocado da "real adquirente", para a alegada ausência de absorção patrimonial juridicamente válida e para a desqualificação da Equifax do Brasil Acquisition Ltda., por se tratar de empresa-veículo.

Ainda assim, como a Recorrente devolveu expressamente a matéria em suas razões, cumpre enfrentá-la.

Nos fatos geradores em exame, a disciplina do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 exigia o desdobramento do custo de aquisição do investimento e a identificação do fundamento econômico do ágio, dentre os quais se incluía a expectativa de rentabilidade futura.

A norma, todavia, não continha comando expresso impondo que o demonstrativo ou Laudo comprobatório fosse necessariamente contemporâneo ou anterior ao fechamento da operação, sob pena de indedutibilidade automática.

Os requisitos formais e o prazo específico para apresentação de Laudo apenas foram introduzidos no ordenamento por meio da Medida Provisória nº 627/2013, convertida na Lei nº 12.973/2014. Não se mostra adequado, portanto, projetar retroativamente essa disciplina sobre fatos submetidos a moldura normativa anterior.

No caso concreto, há elementos suficientes para concluir que o ágio não foi arbitrariamente fixado nem resultou de simples reavaliação unilateral. A própria decisão recorrida reconhece que a aquisição da participação na Protector S.A. ocorreu entre partes independentes e com pagamento efetivo de valor superior ao patrimônio líquido, do que resultou ágio.

Também consta dos autos que o preço se vinculava à aquisição de empresa relevante no mercado brasileiro de informações de crédito e cadastro, circunstância compatível, em tese, com a expectativa de rentabilidade futura invocada como fundamento econômico da operação.

Nessa linha, a circunstância de o Laudo formalizado pela KPMG ter sido produzido em momento posterior (agosto/1999) não basta, por si só, para infirmar o fundamento econômico do ágio, quando o conjunto probatório evidencia a realidade da aquisição, a independência entre as partes, a efetividade do desembolso e a racionalidade econômica do preço pactuado.

DOCUMENTO VALIDADO

2.4 DA SUCESSÃO DO DIREITO DE AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

A Recorrente sustenta que, mesmo após a cisão parcial da Equifax do Brasil Ltda., com versão de parcela do patrimônio à Boa Vista Serviços S.A., subsistiria o direito à amortização fiscal do ágio, pois esse direito teria sido validamente incorporado ao acervo cindido e, por força dos arts. 227 e 229 da Lei nº 6.404/1976, transmitido à sucessora.

Argumenta que a sucessão, em hipóteses de cisão com absorção de patrimônio por sociedade preexistente, opera-se relativamente aos direitos e obrigações vinculados aos bens vertidos, razão pela qual a Recorrente teria sucedido, também, o direito de continuar a amortização do saldo de ágio registrado na Equifax do Brasil Ltda. (Impugnação, e-fls. 809/1.138; Recurso Voluntário, e-fls. 1.415/1.522).

A decisão recorrida afastou essa tese por duas ordens de razão. Primeiro, porque reputou indevida, desde a origem, a amortização do ágio na própria Equifax do Brasil Ltda., de modo que não haveria direito válido a ser transmitido à sucessora.

Segundo, porque entendeu que a Boa Vista Serviços S.A. seria terceira em relação à operação de aquisição originária, sem participação na constituição do ágio, o que a afastaria ainda mais da hipótese legal de dedutibilidade.

A adequada solução desse ponto reclama distinção entre dois planos lógicos. O primeiro diz respeito à validade originária do direito à amortização do ágio no patrimônio da sociedade cindida. O segundo concerne à sucessão desse direito, uma vez reconhecida sua existência, por ocasião da cisão parcial que verteu à Recorrente a parcela patrimonial que o continha.

Quanto ao primeiro plano, já se concluiu, nos tópicos anteriores, que não há fundamento legal suficiente para negar a possibilidade de amortização do ágio, seja com base na tese do “real adquirente”, seja com fundamento na alegada utilização de empresa-veículo.

DOCUMENTO VALIDADO

Se assim é, não procede a premissa central da decisão recorrida de que a amortização já seria indevida "lá atrás", no âmbito da Equifax do Brasil Ltda. Sem essa premissa, enfraquece-se substancialmente a conclusão de que nada poderia ter sido transmitido à sucessora.

Passa-se, então, ao segundo plano: a possibilidade de sucessão do direito à amortização.

Nos termos do art. 229, § 1º, da Lei nº 6.404/1976, a sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão.

> Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.
>
> § 1º Sem prejuízo do disposto no artigo 233, a sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão; no caso de cisão com extinção, as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida sucederão a esta, na proporção dos patrimônios líquidos transferidos, nos direitos e obrigações não relacionados.
>
> (...)
>
> § 3º A cisão com versão de parcela de patrimônio em sociedade já existente obedecerá às disposições sobre incorporação (artigo 227).

Trata-se de regra geral de sucessão patrimonial própria da cisão parcial, que não pode ser desconsiderada sem fundamento legal específico em contrário. Se determinado ativo, com seus atributos jurídicos e contábeis, integra o acervo vertido, a regra é a de sua transmissão à sociedade que o recebe, juntamente com as posições jurídicas que lhe são inerentes.

A decisão recorrida reputou inaplicável essa norma geral sob o argumento de que os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 constituiriam disciplina específica e exaustiva da dedutibilidade do ágio, não sendo possível invocar a sucessão societária para suprir requisito legal não atendido.

A assertiva seria correta se, de fato, houvesse requisito específico descumprido pela estrutura adotada. Ocorre que, como já exposto, a restrição construída pela DRJ — no

DOCUMENTO VALIDADO

sentido de que apenas a pessoa jurídica que economicamente suportou, em última instância, o custo do investimento poderia vir a usufruir do benefício — não se extrai da legislação então vigente.

Nessa perspectiva, uma vez reconhecido que o saldo de ágio registrado na Equifax do Brasil Ltda. era legítimo, não há fundamento para negar que, ao ser vertido à Recorrente na cisão parcial, tenha sido transmitido juntamente com a posição jurídica correlata.

A cisão não criou ágio novo, nem instituiu benefício fiscal autônomo; apenas deslocou, no plano patrimonial, ativo já existente e juridicamente identificado, cuja titularidade passou à sociedade incorporadora da parcela cindida.

Nesse sentido, o voto condutor do Acórdão nº 1301-007.742, de lavra do i. Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, reflete o entendimento aplicável ao presente caso, ao tratar de situação análoga de cisão parcial com versão de investimento:

> "(...)
>
> Conforme relato, a "transferência" do Ágio I deu-se no âmbito da cisão parcial da Ourinvest, que detinha participação na Brazilian Capital, com versão da parcela cindida à BPMB III, por meio de aumento de capital somado à emissão de ações e subscrição total destas.
>
> Considerando-se que o investimento que gerou o referido Ágio I, baseado na expectativa de rentabilidade futura da Brazilian Capital, estava inicialmente registrado na Ourinvest, é certo que no momento da cisão desta empresa e versão da parcela cindida à outra sociedade, o ágio acompanhará o investimento. De fato, a transferência de ágio - por meio de operações societárias devidamente registradas -, portanto, decorre da regular transferência de investimento em observância às normas que rege a matéria.
>
> Com efeito, o artigo 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, quando trata do que se denominou de "confusão patrimonial" como como condição da amortização do ágio, não faz qualquer referência ao "investidor original.
>
> A exigência legal é de investimento adquirido com ágio, que poderá ser deduzido quando houver a confusão patrimonial pela empresa que detenha o investimento adquirido, ou mesmo pela própria investida caso ocorra incorporação reversa
>
> Tenho me manifestado no sentido de dispensabilidade de confusão patrimonial (fundada pelos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997) entre investidora original e investida original, na medida em que a legislação não atribui interpretação restritiva nesse sentido.
>
> Há que se ponderar se a origem do ágio é legítima (com a existência de partes independentes, pagamento, demonstração da rentabilidade futura, etc).

DOCUMENTO VALIDADO

> Nesse contexto, uma vez demonstrada a legítima origem do ágio (até mesmo reconhecida pelo auditor fiscal autuante, no caso em espeque), não há restrição pela sua transferência e, assim, a confusão patrimonial ser efetuada por terceira pessoa jurídica que tenha recebido o ágio juntamente como o investimento.
>
> Com efeito, a compreensão é que o aproveitamento do ágio deve acompanhar o investimento, ainda que em posteriores operações societárias, perfazendo o encontro da despesa realizada pela nova investidora com a rentabilidade que justificou o pagamento do sobrepreço, não havendo prejuízo ao Fisco.

Por essas razões, entendo que, reconhecida a legitimidade originária do ágio e a possibilidade de sua amortização fiscal, a Boa Vista Serviços S.A. sucedeu validamente o direito correspondente por ocasião da cisão parcial da Equifax do Brasil Ltda., nos limites do acervo patrimonial recebido.

Assim, também por esse fundamento, não subsiste a glosa da amortização do ágio.

2.5 DA COMPROVAÇÃO DA DESPESA NO VALOR DE R$ 589.309,62

A fiscalização procedeu à glosa de despesas de amortização de ativos intangíveis (base de dados de cartórios) nos anos-calendário de 2011 e 2012, por ausência de comprovação documental da despesa de R$ 589.309,62 que originou os lançamentos contábeis em 31/12/2009.

Nesse mesmo sentido, a DRJ consignou, reproduzindo o item 5.36 do Termo de Verificação Fiscal, que a controvérsia não dizia respeito, propriamente, à alteração do critério de reconhecimento de ativos intangíveis, mas sim à ausência de comprovação documental da despesa correspondente ao montante de R$ 589.309,62. Com base nessa premissa, reputou indevida a amortização mensal subsequente.

A Recorrente sustenta que tal montante decorreu de reclassificação contábil efetuada à luz da convergência aos padrões internacionais de contabilidade, especialmente em razão do CPC 04 – Ativo Intangível, com reflexo retrospectivo nas demonstrações financeiras. A alegação, todavia, não basta para afastar a glosa.

DOCUMENTO VALIDADO

Isso porque a disciplina contábil invocada pela própria Recorrente não autoriza, de modo irrestrito, a capitalização superveniente de valores anteriormente reconhecidos como despesa.

Ao contrário, o CPC 04 estabelece que o reconhecimento de um ativo intangível exige demonstração de que o item atende à definição de ativo e aos critérios de reconhecimento, notadamente a probabilidade de geração de benefícios econômicos futuros e a mensuração confiável do custo.

Também assinala que, no caso de ativos intangíveis gerados internamente, o custo reconhecível se limita aos dispêndios incorridos a partir da data em que os requisitos de reconhecimento são satisfeitos, vedando a reintegração de gastos anteriormente reconhecidos como despesa.

E, de modo ainda mais explícito, o item 71 dispõe que "gastos com um item intangível reconhecidos inicialmente como despesa não devem ser reconhecidos como parte do custo de ativo intangível em data subsequente".

Desse modo, ainda que se admita que a adoção dos novos padrões contábeis tenha imposto revisão de práticas anteriormente observadas, isso não exonera a contribuinte de demonstrar, com precisão, que os dispêndios que compuseram o montante de R$ 589.309,62 preenchiam, já em sua origem, os requisitos materiais para reconhecimento como ativo intangível, nem afasta a necessidade de comprovação do respectivo custo.

A mera afirmação de que se tratou de "reclassificação retrospectiva", sem a individualização dos gastos subjacentes, não é suficiente para validar a formação fiscal do custo amortizável.

Com efeito, o laudo de avaliação da APSIS (e-fls.1127/1135) conclui que, em 31 de agosto de 2010, os ativos a serem contribuídos pela ACSP à Boa Vista correspondiam a R$ 105.807.408,03, dos quais R$ 101.673.826,51 estavam alocados em intangível, incluindo rubrica de "Cartórios" no valor de R$ 13.717.657,50.

DOCUMENTO VALIDADO

Tal elemento é apto a evidenciar a existência de ativo intangível contabilizado e avaliado no contexto da reorganização patrimonial. Não obstante, esse laudo foi elaborado com base na documentação e nos registros contábeis apresentados pela Recorrente, e não individualiza, de forma analítica, a composição do lançamento específico de R$ 589.309,62 efetuado em 31/12/2009.

Sendo assim, permanece a ausência de comprovação das despesas, não se mostra possível afastar a glosa com fundamento apenas na existência geral do ativo "base de dados/cartórios" ou na coerência econômica do negócio. O que se exige, para a dedutibilidade da amortização do subitem controvertido, é a demonstração idônea de que o valor de R$ 589.309,62 integrava validamente o custo do ativo intangível amortizável.

Assim, mantenho integralmente a glosa das despesas de amortização correspondentes ao subitem de R$ 589.309,62

2.6 DA IMPOSSIBILIDADE DA COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM RAZÃO DA FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E DA CSLL POR ESTIMATIVA

A Recorrente insurgiu-se contra a exigência das multas isoladas lançadas em razão da falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, sustentando, em síntese, a impossibilidade de sua exigência após o encerramento do ano-calendário e a inviabilidade de sua cumulação com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no ajuste anual.

No que concerne à concomitância entre a multa isolada e a multa de ofício, a Recorrente alega que a jurisprudência administrativa já se consolidou no sentido da impossibilidade de aplicação cumulativa dessas penalidades, invocando, para tanto, precedentes deste Conselho e a Súmula CARF nº 105.

A matéria, de fato, é objeto de dissenso no âmbito do CARF, inclusive quanto ao alcance temporal da Súmula CARF nº 105 diante da alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007 no art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

DOCUMENTO VALIDADO

De um lado, há precedentes da Câmara Superior que restringem a incidência da Súmula CARF nº 105 às hipóteses em que a multa isolada tenha sido lançada com fundamento no antigo art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/1996, antes da alteração legislativa de 2007. Nessa linha, tem-se entendido que a nova redação do art. 44 teria reforçado a autonomia das penalidades e autorizado sua exigência concomitante em relação aos fatos posteriores à alteração legislativa.

De outro lado, porém, subsiste corrente jurisprudencial expressiva — e que, a meu ver, melhor se harmoniza com a racionalidade subjacente ao sistema sancionatório tributário — no sentido de que a alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007 não modificou a essência normativa da vedação ao duplo sancionamento pelo mesmo inadimplemento substancial do IRPJ e da CSLL. Nessa orientação, a mudança legislativa teria alterado a topografia do dispositivo e reduzido o percentual da multa isolada, sem, contudo, afastar a razão decisória que inspirou a edição da Súmula CARF nº 105.

Com a devida vênia às posições divergentes, filio-me a essa segunda corrente.

A meu sentir, a exigência cumulativa da multa isolada, prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no ajuste anual, conduz à indevida saturação punitiva. Isso porque ambas as penalidades, embora formalmente vinculadas a momentos distintos da dinâmica arrecadatória, recaem, em substância, sobre o mesmo inadimplemento tributário: a falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL devidos no ano-calendário.

A multa isolada sanciona a ausência de antecipação mensal do tributo estimado. A multa de ofício, por sua vez, incide sobre a insuficiência de recolhimento do tributo apurado definitivamente ao final do exercício.

Todavia, em se tratando de contribuinte submetido ao lucro real anual, as estimativas mensais constituem mera antecipação do tributo a ser apurado no ajuste. Nessas condições, a falta de recolhimento das estimativas representa etapa antecedente do inadimplemento verificado ao final do período, não se justificando a imposição simultânea de duas sanções sobre a mesma materialidade tributária.

DOCUMENTO VALIDADO

Por essas razões, dou provimento ao Recurso Voluntário, nesse ponto, para cancelar as multas isoladas exigidas pela falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

2.7 DA INAPLICABILIDADE DA MULTA ISOLADA EM RAZÃO DO ENCERRAMENTO DO ANO-BASE QUANDO DA LAVRATURA DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

A Recorrente sustenta, ainda, que a multa isolada não poderia ser exigida no presente caso porque os Autos de Infração foram lavrados apenas após o encerramento dos anos-calendário de 2011 e 2012, quando já se encontrava consumada a apuração anual do IRPJ e da CSLL.

A alegação, contudo, não prospera.

Com efeito, embora o ajuste anual constitua o momento final de apuração do tributo efetivamente devido, o regime de estimativas mensais impõe ao contribuinte, submetido ao lucro real anual, o dever jurídico de antecipar, ao longo do ano-calendário, parcelas do IRPJ e da CSLL calculadas sobre base estimada. Trata-se de obrigação legal própria, que subsiste durante o curso do período-base.

Essas antecipações não se confundem com o tributo definitivamente devido, que somente se consolida ao final do exercício. Ainda assim, sua inobservância não se torna juridicamente irrelevante pelo simples fato de o Auto de Infração ter sido lavrado após o encerramento do ano-calendário.

O que se esgota, com o ajuste anual, é a possibilidade de exigir o próprio tributo por estimativa como se autônomo fosse; não necessariamente a de sancionar, em abstrato, o descumprimento da obrigação de antecipação.

Assim, rejeito a tese de inexigibilidade automática da multa isolada unicamente em razão do encerramento do ano-calendário, mas reconheço a sua invalidade no presente

DOCUMENTO VALIDADO

lançamento pela vedação de cumulação com a multa de ofício, nos termos já expostos no tópico anterior.

2.8 AD ARGUMENTANDUM - DA INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA A ADIÇÃO, À BASE DE CÁLCULO DA CSLL, DA DESPESA COM A AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO CONSIDERADA INDEDUTÍVEL PELA FISCALIZAÇÃO

Ainda que não prevalecesse a conclusão anteriormente adotada quanto à legitimidade da amortização do ágio para fins de IRPJ, a exigência reflexa de CSLL, tal como mantida pela decisão recorrida, não subsistiria.

A Recorrente sustenta que inexiste previsão legal específica que autorize a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa decorrente da amortização de ágio reputada indedutível pela Fiscalização. Assiste-lhe razão.

A base de cálculo da CSLL é matéria submetida à legalidade estrita. Embora a legislação tenha, em diversos pontos, aproximado a sistemática de apuração da contribuição social daquela aplicável ao lucro real, não se extrai daí autorização para transportar, de modo automático, todo e qualquer ajuste fiscal do IRPJ para a CSLL sem base normativa específica. A identidade metodológica entre as exações não afasta a necessidade de suporte legal para a adição ou exclusão de valores na apuração da contribuição.

A decisão recorrida invocou o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 para concluir que, afastada a dedutibilidade da amortização do ágio na apuração do IRPJ, a mesma glosa deveria repercutir, por decorrência lógica, na base de cálculo da CSLL. Com a devida vênia, essa compreensão amplia o alcance do dispositivo para além de seus limites.

O art. 57 da Lei nº 8.981/1995 não autoriza, por si só, a criação de hipótese autônoma de adição à base de cálculo da CSLL. Sua função é estender à contribuição social, no que couber, critérios de apuração aplicáveis ao imposto de renda, desde que haja compatibilidade material e, sobretudo, desde que não se esteja diante de ajuste que dependa de previsão legal específica.

DOCUMENTO VALIDADO

Em matéria de amortização de ágio, o regime do IRPJ sempre se estruturou a partir de disciplina própria e excepcional, ligada à apuração do lucro real e à neutralização, ou não, de determinados efeitos contábeis. Não há, contudo, disposição legal expressa determinando que a amortização de ágio, se indedutível para fins de IRPJ, deva ser necessariamente adicionada à base de cálculo da CSLL.

Por essas razões, acolho a alegação subsidiária da Recorrente para reconhecer que, também sob esse fundamento, não subsiste a exigência reflexa de CSLL fundada na glosa da amortização do ágio.

2.9 DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DAS MULTAS: A DÚVIDA

A Recorrente sustenta que, havendo dúvida quanto à ocorrência da infração, as penalidades não poderiam subsistir, invocando o art. 112 do CTN e afirmando, em síntese, que a existência de controvérsia jurídica relevante sobre as matérias em debate afastaria a legitimidade da multa de ofício.

A alegação não procede.

O art. 112 do CTN estabelece regra de interpretação da legislação tributária aplicável à definição de infrações, à cominação de penalidades, à capitulação legal do fato, à imputabilidade e à natureza da pena, *verbis:*

> *Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.*

Trata-se de norma voltada à solução de dúvida objetiva e razoável quanto ao enquadramento infracional, impondo, em tais hipóteses, interpretação mais favorável ao acusado.

Não se extrai desse dispositivo, contudo, a conclusão de que toda controvérsia jurídica ou toda divergência interpretativa verificada no processo administrativo tenha, por si só, o efeito de afastar a multa de ofício. A mera existência de teses opostas, de precedentes divergentes

DOCUMENTO VALIDADO

ou de solução não unânime no âmbito do contencioso não equivale, automaticamente, à dúvida jurídica qualificada a que se refere o art. 112 do CTN.

A penalidade de ofício prevista na legislação de regência incide quando verificada falta ou insuficiência de pagamento do tributo em decorrência de conduta do sujeito passivo que conduza à redução indevida da base tributável ou à apuração incorreta do montante devido.

Em tal contexto, o afastamento da multa somente se justificaria se houvesse dúvida objetiva quanto à própria capitulação infracional, à autoria, à imputabilidade ou ao alcance da norma sancionadora, e não apenas discordância quanto à interpretação da legislação material subjacente à exigência.

No caso concreto, ainda que se admita, para fins argumentativos, a manutenção das glosas controvertidas, não se identifica quadro apto a atrair a incidência do art. 112 do CTN. A exigência fiscal foi formalizada com indicação expressa da conduta reputada infracional, dos dispositivos legais aplicáveis e da consequência tributária extraída da escrituração e dos ajustes promovidos pela Recorrente.

Não há dúvida quanto à autoria, nem quanto à materialidade dos fatos que serviram de suporte ao lançamento. O que existe é controvérsia interpretativa sobre a licitude, ou não, dos procedimentos adotados pela contribuinte, o que não basta, por si só, para afastar a multa de ofício regularmente aplicada.

Rejeito, portanto, a alegação subsidiária da Recorrente neste ponto.

2.10 DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA – SÚMULA CARF Nº 108

A Recorrente sustenta, por fim, a ilegalidade da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, requerendo o afastamento dessa parcela do crédito tributário.

Sem razão, contudo.

DOCUMENTO VALIDADO

A matéria já se encontra pacificada no âmbito deste e. CARF, por força da Súmula CARF nº 108, segundo a qual:

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

Assim, uma vez regularmente constituída a multa de ofício e não satisfeita no vencimento, o valor correspondente integra o crédito tributário exigível e sujeita-se à incidência de juros moratórios, calculados pela taxa SELIC, até a data do efetivo pagamento.

Não há, nisso, cumulação indevida de penalidades, tampouco incidência de multa sobre multa, mas simples consequência legal do inadimplemento do crédito tributário no prazo devido.

3 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por não conhecer o Recurso de Ofício, e conhecer o Recurso Voluntário. Na parte conhecida, voto por rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar a glosa das despesas deduzidas com a amortização do ágio na apuração do IRPJ e CSLL, bem como cancelar as multas isoladas exigidas em razão da falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, concomitante à multa de ofício.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Iágaro Jung Martins,** redator designado,

DOCUMENTO VALIDADO

Em que pese o detalhado voto da i. Conselheira Relatoria, a Turma, pelo voto de qualidade, decidiu por manter as exigências de (i) glosa de ágio gerado com a interposição de empresa veículo; (ii) não adição da amortização do ágio na base de cálculo da CSLL; e (iii) multa isolada por estimativas não pagas.

i. Ágio amortizado com interposição de empresa veículo

Como referido, a ilustre Relatora entende não haver vício para fins de amortização de ágio com a interposição de empresa veículo, Como referido, prevaleceu o entendimento da Turma, pelo voto de qualidade, de que os art. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, exigem o pressuposto subjetivo para a amortização do ágio, isto é, de que após a operação de incorporação (ou incorporação reversa – art. 8º) ocorra a necessária confusão dos patrimônios do real investidor e da investida.

Os fatos descritos e devidamente comprovados no presente processo não deixam dúvidas de que a pessoa jurídica Equifax do Brasil Acquisition como único propósito na sequência de atos societários o de permitir o enquadramento artificial da operação na hipótese prevista nos art. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

Repisa-se os dispositivos da Lei nº 9.532, de 1997, que regula o efeito fiscal de recuperação do ágio na aquisição de investimento quando esse investimento é extinto via incorporação:

> Art. 7º **A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio** ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)
>
> I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;
>
> II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;
>
> III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2° do art. 20 do Decreto-lei n° 1.598, de 1977, nos balanços

DOCUMENTO VALIDADO

Original

correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

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

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:

a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II do caput:

a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

b) poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§ 4º Na hipótese da alínea "b" do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente.

§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.

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

a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;

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

DOCUMENTO VALIDADO

O art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, estabelece três condições para amortização do ágio fiscal: (i) absorção do patrimônio em razão de evento societário; (ii) participação societária adquirida e (iii) ágio com fundamento em rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros.

Essas três condições devem ser verificadas sem qualquer artificialismo, isto é, ter como identidade, a mesma pessoa jurídica que irá aproveitar o benefício de aproveitamento do ativo fiscal.

Em outras palavras, o ágio fiscal passível de amortização deve ser: (i) fundado em rentabilidade futura; (ii) decorrente de aquisição, razão pela qual não se admite ágios gerados dentro do mesmo grupo econômico, pois impossível adquirir algo que já pertence aos controladores; e (iii) haver confusão patrimonial, isto é, os patrimônios da adquirida e da adquirente efetiva devem se transformar em um único patrimônio, de tal forma que o investimento registrado no ativo não circulante tenha identidade com a reserva patrimonial, ainda que isso decorra de operação de incorporação reversa (art. 8º).

É fato incontroverso que a Equifax do Brasil Acquisition, constituída em julho de 1998 e extinta por incorporação em setembro do mesmo ano, era empresa inativa, que figurou apenas formalmente como adquirente da Protector S/A, servindo de canal da passagem dos recursos, mas principalmente para viabilizar que o patrimônio da real adquirente (Equifax Holding) não se fusionasse com o patrimônio da Recorrente.

A "empresa" Equifax do Brasil Acquisition, em sua efêmera duração, além dos recursos recebidos e posteriormente repassados aos alienantes, não passou de CNPJ casca, sem qualquer substância, um verdadeiro nada operacional.

Todos os recursos, passos iniciais e finais da operação e, sobretudo, os riscos da operação foram assumidos exclusivamente pela real adquirente, Equifax Holding.

É possível identificar em precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) a diferença entre empresa veículo ou *conduit companie*, cuja característica é ser tão-somente um CNPJ sem capacidade operacional, que figura formalmente como adquirente, na qual o real adquirente aporta os recursos financeiros destinados a liquidar investimento para, no passo seguinte, ser incorporada pela empresa objeto, que passa a ser controlada pelo real adquirente,

DOCUMENTO VALIDADO

ainda que de forma indireta, isto é, essas pessoas jurídicas não se confundem com o real adquirente, pois, para dar aparência de subsunção à hipótese legal de amortização do ágio, buscam, por servirem de canal de passagem dos recursos apresentarem perante ao Fisco, e apenas a essa, como adquirente.

Nessa linha, cita-se os seguintes julgados da CSRF em que ficou evidenciado que a adquirente nada mais era do que uma *conduit companie*, destinada, de forma artificial, a criar hipótese para fruição do ágio:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 ÁGIO. INVESTIDA. REAIS INVESTIDORAS. INEXISTÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL. INDEDUTIBILIDADE. IRPJ. CSLL. Nos termos da legislação fiscal, é indedutível o ágio deduzido pela investida, em inexistindo a necessária confusão patrimonial com as suas reais investidoras.
>
> (Acórdão nº 9101-002.213, relator Marcos Aurélio Pereira Valadão, sessão de 03.02.2016)
>
> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ
>
> Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008
>
> PREMISSA. INSTITUTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO.
>
> O conceito do ágio é disciplinado pelo art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977 e os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, e trata-se de instituto jurídico-tributário, premissa para a sua análise sob uma perspectiva histórica e sistêmica.
>
> APROVEITAMENTO DO ÁGIO. INVESTIDORA E INVESTIDA. EVENTOS. SEPARAÇÃO. UNIÃO.
>
> São dois os eventos em que a investidora pode se aproveitar do ágio contabilizado: (1) a investidora deixa de ser a detentora do investimento, ao alienar a participação da pessoa jurídica adquirida com ágio; (2) a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, transformação e fusão).
>
> DESPESAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO.
>
> A amortização, a qual se submete o ágio para o seu aproveitamento, constitui-se em espécie de gênero despesa, e, naturalmente, encontra-se submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 299 do RIR/99, submetendo-se aos testes de necessidade, usualidade e normalidade.
>
> DESPESAS. FATOS ESPONTÂNEOS.
>
> Não há norma de despesa que recepcione uma situação criada artificialmente. As despesas devem decorrer de operações necessárias, normais, usuais da pessoa

DOCUMENTO VALIDADO

jurídica. Não há como estender os atributos de normalidade, ou usualidade, para despesas derivadas de operações atípicas, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica.

CONDIÇÕES PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TESTES DE VERIFICAÇÃO

A cognição para verificar se a amortização do ágio passa por verificar, primeiro, se os fatos se amoldam à hipótese de incidência dos arts. 385 e 386 do RIR/99, segundo, se requisitos de ordem formal estabelecidos encontram-se atendidos, como arquivamento da demonstração de rentabilidade futura do investimento e efetivo pagamento na aquisição, e, terceiro, se as condições do negócio atenderam os padrões normais de mercado, com atuação de agentes independentes e reorganizações societárias com substância econômica.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INVESTIDOR E INVESTIDA. MESMA UNIVERSALIDADE.

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 se dirigem às pessoas jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida. Deve-se consumar a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente.

Compartilhando do mesmo patrimônio a controladora e a controlada ou coligada, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio). Enfim, toma-se o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, para se aperfeiçoar o lançamento fiscal com base no regime de tributação aplicável.

(Acórdão nº 9101-002.304, relator André Mendes Moura, sessão de 06.04.2016)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

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

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

Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se a investidora real transferiu recursos a uma "empresa-veículo" com a específica finalidade de sua aplicação na aquisição de participação societária em outra empresa e se a "confusão patrimonial" advinda do processo de incorporação não envolve a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio,

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> ainda que a operação que o originou tenha sido celebrada entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço.
>
> (Acórdão nº 9101002.428, relator Rafael Vidal de Araújo, sessão de 18.08.2016)
>
> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
>
> Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011
>
> ÁGIO ORIUNDO DE AQUISIÇÃO COM USO DE RECURSOS FINANCEIROS DE OUTREM. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.
>
> A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da "confusão patrimonial" a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na "mais valia" do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.
>
> Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se a investidora real transferiu recursos a uma "empresa-veículo" com a específica finalidade de sua aplicação na aquisição de participação societária em outra empresa e se a "confusão patrimonial" advinda do processo de incorporação não envolve a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio, ainda que a operação que o originou tenha sido celebrada entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço.
>
> (Acórdão nº 9101-002.962, relatora Adriana Gomes Rego, sessão de 04.07.2017)

O ponto comum desses julgados é a existência apenas formal da empresa adquirente, não raras vezes, sem capacidade operacional e financeira, ainda que pudesse se revestir de uma *holding*, que exigiria ao menos o registro contábil de algumas operações típicas dessas sociedades, em alguns casos a efemeridade. Outro aspecto é o nada operacional desses CNPJs, não apenas pela ausência de recursos financeiros, mas sua inexistência efetiva antes e depois da operação que gerou o ágio.

Sobre essa diferenciação, em especial sobre a impossibilidade de a empresa veículo se revestir da condição de real adquirente e, por conseguinte, haver subsunção à hipótese do art. 7º e art. 8º da Lei nº 9.532, de 1997, pois inexistente o requisito subjetivo da lei, que é a confusão entre os patrimônios entre a investidora e investida, transcreve-se excerto do voto do Acórdão CSRF nº 9101-002.962:

> Por diversas oportunidades esta 1ª Turma da CRSF vem se defrontando com casos em que operações societárias e movimentação de recursos precedem a incorporação de empresa adquirida com ágio junto à terceiros, incorporação essa que enseja a amortização do ágio pelo permissivo dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532,

de 1997. Em todas elas, a averiguação da correção da dedução do ágio amortizado nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL não se restringe à legitimidade de origem do ágio e aos aspectos formais das operações. A confusão patrimonial entre a real investidora e a investida é requisito indispensável para a dedutibilidade da amortização do ágio, afastando-se situações artificiais em que a incorporação não envolve a real investidora.

(...)

No presente caso não é preciso muito esforço para se verificar que a confusão patrimonial entre investidora e investida é apenas aparente. Isso porque a investidora (KORCULA) cujo patrimônio se encontrou com o da investida (ATACADÃO) por ocasião de sua incorporação reversa não foi quem, de fato, efetivamente incorreu no esforço para adquirir o investimento com ágio. Não é ela (KORCULA) a investidora real (ou originária), mas sim **empresa efêmera pela qual recursos e ágio apenas transitaram** ("empresa veículo", para se usar a expressão corrente na doutrina e na jurisprudência).

Diversos elementos fáticos destacados no TVF (item VII, "Análise das Operações Efetuadas pelo Grupo Carrefour") apontam nesse sentido, como se vê a seguir.

Em primeiro lugar, os recursos para aquisição de ATACADÃO por KORCULA vieram da controladora do Grupo sediada no exterior (CARREFOUR BV). Parte através de integralização em aumento de capital em duas etapas (de CARREFOUR BV para BREPA e de BREPA para KORCULA, como mostra o descritivo ao início do voto) e parte em empréstimo de CARREFOUR BV diretamente para KORCULA, empréstimo para o qual não foram cobrados juros. Confira-se:

(...)

Mas há também outros elementos indicativos da artificialidade da amortização pretendida.

Tome-se, por exemplo, **o curto espaço de tempo** entre a passagem da KORCULA pelo Grupo Carrefour e a efetuação da aquisição do ATACADÃO, bem como a **inexistência de estrutura operativa nessa empresa, consideradas a magnitude e a complexidade do negócio, que envolvia avaliação de ativos e ágio por rentabilidade futura.** Veja-se:

(...)

A destacar também a **rapidez com que os recursos chegaram** a KORCULA **e passaram para os alienantes** de ATACADÂO e a existência efêmera da KORCULA:

(...)

E ainda a inconsistência e a incapacidade de a Fiscalizada justificar a existência da KORCULA:

(...)

DOCUMENTO VALIDADO

Não se trata de ignorar a existência da KORCULA ou de desconsiderar sua personalidade jurídica e regular constituição, ao arrepio do direito civil brasileiro e da legislação societária, como alega a Recorrente. Não se trata, também, de interferir na condução dos negócios de empresa privada por obrigar o investidor a adquirir a empresa alvo diretamente. Se trata, sim, de negar os efeitos fiscais pretendidos pelo grupo econômico pela simples razão de que as regras tributárias aplicáveis não foram satisfeitas.

Como bem assinalou o acórdão recorrido, "a autuação baseia-se exclusivamente no passo intermediário da reorganização societária e dos seus efeitos tributários", não se contestando "os objetivos negociais finais da reorganização", nem se fundando o lançamento fiscal no art. 116, § único do Código Tributário Nacional.

Se a aquisição pelo Grupo Carrefour de ATACADÃO da maneira pretendida (mantendo a holding BREPA como controladora no país das empresas operacionais, inclusive ATACADÃO) não iria conformar situação que permitisse a dedução da amortização do ágio pago na aquisição, a interposição de empresa no processo não tem o condão de reconfigurar as regras para permitir os efeitos fiscais pretendidos. O acórdão recorrido, aliás, enfrentou com muita propriedade esse aspecto, não assistindo razão à ora Recorrente quando tenta contrapor tais argumentos. Confira-se:

> Nesse sentido, compulsando os autos, percebe-se claramente que o investimento realizado (aquisição das ações da RECORRENTE), e adquirido com ágio, comporia o ativo da então adquirente, provavelmente, por tempo indeterminado, haja vista a continuidade das operações, em seu próprio nome, por parte da RECORRENTE.
>
> Assim, caso a aquisição fosse realizada pela holding que efetivamente atuava (BREPA), ou qualquer outra empresa operacional do grupo Carrefour no Brasil, não haveria qualquer extinção do investimento, haja vista a continuidade das operações da RECORRENTE.
>
> **A artificialidade da operação foi justamente buscar o contorno de tais normas imperativas, que impunham a ativação do ágio, buscando posicionar a RECORRENTE diante de normas de contorno, quais sejam, o art. 386, III, e seu § 6º, II, do RIR/99,** transcritas a seguir, mediante operações societárias meramente com fins fiscais:
>
> (...)
>
> Isso porque o fato de a formação do ágio ter cumprido os requisitos legais estabelecidos, em especial aqueles em que essa turma firmou entendimento necessários (o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; a realização das operações originais entre partes não ligadas; seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura), não possui o condão de permitir que a regra geral seja desrespeitada, qual seja, o ágio deverá

DOCUMENTO VALIDADO

> compor o custo do investimento para fins de apuração de ganho de capital em eventual alienação (inteligência do art. 391 c/c art. 426, II, ambos do RIR/99).
>
> A meu ver, **independentemente do desenho das operações e dos eventuais propósitos negociais na utilização de empresas veículo, não havendo extinção do investimento adquirido com ágio mediante confusão patrimonial entre investida e investidora, não há que se falar em dedutibilidade do ágio.** (g.n.)

Diante das provas trazidas nos autos, resta evidente que a pessoa jurídica Equifax Acquisition nada mais foi do que um CNPJ vazio, que teve como finalidade não apenas permitir a subsunção artificial da norma que permite amortização do ágio e de evitar que ocorresse a indesejada fusão de patrimônios da investida (Protector Administração e Serviços Ltda) e sua real investidora (Equifax Holdings do Brasil).

Nunca é demais lembrar que ágio pago por rentabilidade futura (*goodwill*), previsto no art. 20, III, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977[3], até a entrada em vigor dos art. 7º e 8º da Lei nº

[3] Art. 20. O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)
I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e
II - mais ou menos-valia, que corresponde à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida, e o valor de que trata o inciso I do caput; e (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)
III - ágio por rentabilidade futura (goodwill), que corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório dos valores de que tratam os incisos I e II do caput. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)
§ 1º Os valores de que tratam os incisos I a III do caput serão registrados em subcontas distintas. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)
§ 2º - (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014)
§ 3º O valor de que trata o inciso II do caput deverá ser baseado em laudo elaborado por perito independente que deverá ser protocolado na Secretaria da Receita Federal do Brasil ou cujo sumário deverá ser registrado em Cartório de Registro de Títulos e Documentos, até o último dia útil do 13o (décimo terceiro) mês subsequente ao da aquisição da participação. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)
§ 4º - (Revogado pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).
§ 5º A aquisição de participação societária sujeita à avaliação pelo valor do patrimônio líquido exige o reconhecimento e a mensuração: (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)
I - primeiramente, dos ativos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos a valor justo; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)
II - posteriormente, do ágio por rentabilidade futura (goodwill) ou do ganho proveniente de compra vantajosa. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)
§ 6º O ganho proveniente de compra vantajosa de que trata o § 5o, que corresponde ao excesso do valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da participação adquirida, em relação ao custo de aquisição do investimento, será computado na determinação do lucro real no período de apuração da alienação ou baixa do investimento. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)
§ 7º A Secretaria da Receita Federal do Brasil disciplinará o disposto neste artigo, podendo estabelecer formas alternativas de registro e de apresentação do laudo previsto no § 3º. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

DOCUMENTO VALIDADO

9.532, de 1997, tinha como única forma de aproveitamento, o cômputo dessa parcela como custo para fins de apuração do ganho de capital (art. 33 do DL nº1.598, de 1977[4]), situação em que o investimento permanece no ativo não circulante da real investidora até o momento da alienação.

O art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, instituiu nova hipótese de amortização de ágio, verdadeiro benefício fiscal ao permitir sua dedução da base de incidência do tributo sem que ocorra a alienação do investimento, desde que o real detentor do investimento incorpore a empresa objeto, registrada como investimento no seu ativo não circulante.

Jamais o novo disciplinamento para aproveitamento do ágio autorizou a amortização por aquele que não é o real adquirente, isto é, por aquele que nunca tencionou deter a participação acionária no seu ativo circulante, pois a dimensão subjetiva para dedução do ágio, seja como custo (art. 23 do DL nº 1.598, de 1977) ou como amortização (art. 7º e art. 8º da Lei nº 9.532, de 1997), permanece inalterada.

A utilização de empresa veículo é uma forma de burlar a finalidade da norma ao criar uma hipótese artificial e não desejada pelo ordenamento para aproveitamento do ágio e manter segregados os patrimônios das companhias investidora e investida.

O que se observa na corrente interpretativa daqueles que admitem o tudo vale na utilização de empresas-casca é o fato de homologarem um artificialismo que afronta a finalidade da lei, pois essa interpretação, com a máxima vênia, resulta em resultado não desejado pelo ordenamento, qual seja: a amortização do ágio e a garantia de que o patrimônio do real investidor não se confunda com o patrimônio da investida, ou seja, permitem o melhor dos dois mundos (tributário e societário).

---

[4] Art. 33. O valor contábil, para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 20), será a soma algébrica dos seguintes valores: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)
I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;
II - de que tratam os incisos II e III do caput do art. 20, ainda que tenham sido realizados na escrituração comercial do contribuinte, conforme previsto no art. 25 deste Decreto-Lei; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)
III - (Revogado pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)
IV - (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014)
§ 1º - (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014)
§ 2º Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda por variação na porcentagem de participação do contribuinte no capital social da investida. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

DOCUMENTO VALIDADO

Não restando atendida a condição subjetiva prevista em lei, de que a real adquirente tenha seu patrimônio fusionado com a investida, não é possível a amortização do ágio a partir da incorporação da empresa veículo Equifax do Brasil Acquisition.

ii. Da necessidade de adição da glosa de ágio à base de cálculo da CSLL

Sobre esse ponto, entendeu a Relatora que o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, não autorizaria a aplicação indiscriminada ou automática, das disposições regentes do Imposto de Renda na verificação dos contornos de incidência da CSLL.

Preliminarmente, registre-se que o legislador, ao determinar a base de cálculo da CSLL, não o fez de forma exaustiva (*numerus clausus*), fixando, taxativa e individualmente, cada um dos ajustes aplicáveis (art. 2º, da Lei nº 7.689, de 1988, não abordando, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial, trata-se de exemplificação, construída no momento da instituição dessa nova contribuição, pós Constituição Federal.

De fato, há disposição expressa em lei para adoção das mesmas regras de apuração do IRPJ para fins de apuração da CSLL.

O caput do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, tem a seguinte redação:

> 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) (g.n.)

Veja-se, o dispositivo não fala em regras análogas, mas de aplicação das mesmas regras, logo, não se está aqui a aplicar a regra no art. 108, I, do CTN, que seria vedado para exigência de tributo.

A IN SRF nº 390, de 2004, aplicável a época dos fatos (posteriormente revogada pela IN RFB nº 1.700, de 2017, que consolidou normas de apuração da CSLL, PIS e da Cofins após a Lei nº 12.973, de 2014), orientava sobre as regras a serem seguidas pelas pessoas jurídicas que

DOCUMENTO VALIDADO

adquirem investimentos avaliados pelo patrimônio líquido para fins de apuração da CSLL. Na prática, a referida instrução repetia os mesmos termos da legislação do IRPJ quanto ao registro e ao tratamento a ser dispensado ao ágio e ao deságio, e respectiva amortização.

Posição semelhante foi adotada nos seguintes julgados:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)
>
> Ano-calendário: 2008 CSLL.
>
> [...]
>
> DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. CABIMENTO.
>
> As disposições legais sobre a amortização do ágio remetem à apuração do lucro real, seja para determinar a neutralidade dos seus efeitos, seja para autorizar a sua consideração na base de cálculo do IRPJ nos casos que especifica, de sorte que, ou bem se aplicam todas as disposições (sobre o ágio) para a apuração para a base de cálculo do IRPJ e da CSLL (seja para adicionar a amortização do ágio à base da CSLL, seja para sua consideração no resultado nas hipóteses legais cabíveis) ou se considera que, à míngua de qualquer menção à CSLL nos textos legais, a amortização do ágio não pode repercutir em nenhum momento em sua base de cálculo. Se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento, conclui-se que a amortização que reduz o ágio/deságio deve compor o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, e quer este seja positivo ou negativo não deve impactar a base da CSLL.
>
> (Acórdão nº 1302-006.221, sessão 19.10.2022, relator Paulo Henrique Silva Figueiredo)

De fato, não faz qualquer sentido defender que as disposições do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nomeadamente sobre os efeitos tributários da avaliação de investimentos pelo Método da Equivalência Patrimonial (MEP), em especial no que se refere à amortização do ágio, não encontrem eco na apuração da CSLL, apenas por serem feitas algumas referências ao lucro real.

Não se pode perder de vista a perspectiva sobre a qual foi editado o DL nº 1.598, de 1977, que teve como finalidade adaptar os novos dispositivos da então recente Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404, de 1976), à legislação do imposto sobre a renda, antes do advento da CSLL, ocorrido a partir da edição da Lei nº 7.689, de 1988.

DOCUMENTO VALIDADO

O DL nº 1.598, de 1977, tem, portanto, função estruturante para determinação dos resultados das pessoas jurídicas para fins de apuração dos tributos que incidam sobre os seus resultados, estabelecendo regras gerais de contabilização e especiais para a avaliação de investimentos avaliados pelo MEP, inclusive em relação à neutralidade de seus efeitos para fins de determinação do lucro tributável.

Registre-se que a neutralidade da avaliação dos investimentos pelo MEP em relação a CSLL está plasmada nas disposições do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º, que determinam a adição do resultado negativo e a exclusão do resultado positivo decorrentes da avaliação de investimentos pelo MEP.

Transcreve-se o art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988:

> 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.
>
> [...]

DOCUMENTO VALIDADO

Além disso, ressalte-se posicionamento em alguns julgados deste CARF sobre a indedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL. Destaca-se esse entendimento:

> 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 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).
>
> (Acórdão nº 1302-001.170, sessão 11.09.2013, relator Alberto Pinto Souza Junior)

O racional daqueles que defendem a não sensibilização da amortização do ágio na base de cálculo da CSLL, resulta na absurda hipótese de, caso houve sido cumpridas as regras de dedutibilidade para amortização do ágio, que tais valores não poderiam ser deduzidos da cálculo da CSLL.

Em sentido contrário e, por força dos dispositivos legais e normativo mencionados, os valores relativos ao ágio que não observarem as regras de dedutibilidade para fins do IRPJ. devem também compor a base de cálculo da CSLL.

iii. Multa isolada por estimativa

Entendeu a i. Relatora, com base em precedente deste CARF, inclusive citando a Súmula CARF nº 105[5], não ser cabível a multa pelo não recolhimento da estimativa mensal, por ser

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

DOCUMENTO VALIDADO

essa uma etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, que foi sancionado com multa de ofício vinculada e pelo princípio da consunção.

Ainda que se compreenda o argumento de natureza econômica sobre a impossibilidade de incidência cumulativa das duas multas exigidas em decorrência de omissão de tributo, uma vinculada ao tributo lançado e outra isolada, incidente sobre as estimativas que deixaram de ser recolhidas em razão da omissão identificada pela Fiscalização (denominado princípio da concomitância), a solução do tema deve ser jurídica.

Assim, dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996:

> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
>
> **I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;**
>
> **II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)**
>
> a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
>
> b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (g.n.)

Note-se que embora a antiga e a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pareçam similares, elas têm conteúdo distintos. A redação anterior previa multas calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo, fato que permitia concluir que as estimativas estariam contidas no tributo apurado ao final do período. A nova redação, contudo, tem redação mais clara e objetiva, distinguindo as duas condutas típicas, que têm consequências jurídicas distintas.

O lançamento foi efetuado com a imputação da multa isolada de 50%, com base na Lei nº 11.488, de 2007, portanto a Súmula CARF nº 105 não se aplica ao presente caso, pois editada em precedentes que analisaram lançamentos efetuados com base em legislação revogada à época do presente lançamento.

DOCUMENTO VALIDADO

Há, portanto, duas condutas jurídicas distintas e, para cada uma delas, o legislador ordinário previu sanções igualmente distintas. Incorrendo, portanto, o sujeito passivo nas duas condutas previstas em lei, deve ser aplicada a respectiva sanção prevista para cada uma delas.

Nessa linha, destaca-se o seguinte precedente deste CARF:

> Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
>
> Ano-calendário: 2008
>
> MULTA ISOLADA.
>
> A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.
>
> O legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada e que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário.
>
> (Acórdão nº 1302-001.080, sessão de 07.05.0213, relator Conselheiro Alberto Pinto)

Pela profunda análise do tema, destacam-se os seguintes excertos do voto:

> **Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção**
>
> O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.
>
> Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a

DOCUMENTO VALIDADO

possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

Das condutas infracionais diferentes

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 (na sua redação vigente à época do lançamento) já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas sub examine: a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do § 1º – aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º.

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, consequentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos expendidos no acórdão recorrido, os quais concluem que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco

DOCUMENTO VALIDADO

todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ estimada é uma ação preparatória para a realização da "conduta mais grave" – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Das diferentes bases para cálculos das multas

A tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o bis in idem só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre, se não, vejamos.

A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. A multa de ofício, in casu, corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas resultantes são também valores distintos e, consequentemente, as multas ad valorem que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um bis in idem,

DOCUMENTO VALIDADO

pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido todo o IRPJ devido sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher o IRPJ sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, todo o IRPJ sobre o lucro real, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada em tal e qual caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado pela Súmula CARF nº 2.

Da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96

Adite-se ainda, que o legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que:

a) primeiro, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculados sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; e

b) segundo, que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e

c) terceiro, que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano calendário, já que pode ser lançada mesmo após apurado prejuízo fiscal ou base negativa.

Da negativa de vigência de lei federal

Peço vênia aos meus pares, para expressar minha profunda discordância com as referidas posições adotadas por este Colegiado: Entendo que tais posicionamentos têm, em verdade, por via oblíqua, negado vigência a uma lei federal, pois afrontam literalmente o disposto nos art. 2º e 44, § 1º, IV, da Lei no 9.430/96 (vigente à época do lançamento) e no art. 35 da Lei 8.981/95. É demais imaginar que se coaduna com os mais comezinhos princípios do direito a permissão dada ao contribuinte, por tais decisões, para, em janeiro de um determinado ano calendário, decidir se obedece ou não o art. 2º e segs. da Lei nº 9.430/96. Em outras palavras, os referidos posicionamentos deste Colegiado desnaturam a norma tributária tornando-a uma norma facultativa, já que a sua não observância não traz, à luz de tais posicionamentos, qualquer consequência jurídica.

DOCUMENTO VALIDADO

Assim, além das condutas infracionais distintas, que a lei atribui consequências sancionatórias distintas, afastar a exigência da multa isolada é negar vigência a texto legal expresso (art. 2º e 44, II, "b", da Lei no 9.430, de 1996), fato defeso ao CARF, nos termos da Súmula nº 2.

Dispositivo

Pelas razões expostas, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Iágaro Jung Martins

DOCUMENTO VALIDADO