



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10314.725050/2014-27
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1201-001.456 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de julho de 2016
Matéria Auto de Infração
Recorrentes SUSTENTARE SERVICOS AMBIENTAIS S.A. "EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL"
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010

DECADÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA. APURAÇÃO ANUAL.

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

ÁGIO CONSTITUÍDO ENTRE PARTES RELACIONADAS, SEM FUNDAMENTO ECONÔMICO. GLOSA.

As operações entre partes relacionadas devem ser testadas sob o princípio do *arm's length*, de tal sorte que os preços e as demais condições da aquisição sejam compatíveis com aqueles que seriam normalmente utilizados no mercado, a partir de princípios econômicos como a livre concorrência e a livre manifestação da vontade. A ausência de fundamento econômico na operação enseja a glosa dos valores artificialmente constituídos.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se de tributação reflexa de irregularidade descrita e analisada no lançamento do IRPJ, constante do mesmo processo, aplica-se o mesmo entendimento à CSLL, pela natural relação de causa e efeito.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, sempre que restar demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se, em tese, nas hipóteses tipificadas no art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento aos Recursos Voluntário e de Ofício. Os conselheiros João Figueiredo e Ronaldo Apelbaum acompanharam o Relator pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida, Luis Fabiano Alves Penteado, João Carlos de Figueiredo Neto, Ester Marques Lins de Sousa, Eva Maria Los, Ronaldo Apelbaum e Lizandro Rodrigues de Sousa.

Relatório

Trata-se de Autos de Infração de IRPJ e CSLL lavrados contra a empresa em epígrafe, relativos a glosa com despesas de ágio e exclusões indevidas, nos anos-calendário de 2009 e 2010.

Reproduzimos, a seguir, trechos do Termo de Verificação Fiscal e da decisão de primeira instância, que bem descrevem as autuações e argumentos de defesa da interessada:

Contra a contribuinte acima qualificada foram lavrados os autos de infração de fls. 699 a 714, para exigência de crédito tributário no montante de R\$ 26.570.812,84, assim discriminado:

	Tributo	Juros	Multa	Total
IRPJ	5.840.488,06	2.293.040,04	11.357.721,45	19.491.249,55
CSLL	2.119.855,70	832.047,86	4.127.659,73	7.079.563,29
				26.570.812,84

De acordo com a “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal/Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica”, a fls. 700, foi imputada à interessada a seguinte infração:

0001 EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL – 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 (%)

31/12/2009	15.038.624,80	225,00
31/12/2010	4.755.671,16	75,00
31/12/2010	3.759.656,28	225,00

Os fundamentos da autuação são apresentados no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 686 e seguintes:

Da Amortização do Ágio - exclusão indevida do lucro real

3.1.1. Em análise a este item, efetuamos as glosas dos ágios, excluídos pela empresa na apuração do lucro real, nos período de 2009 e 2010, no montante de R\$ 18.798.281,08, conforme expomos nos itens a seguir:

ANO		VALOR	SALDO
31/12/2009	Amortização	15.038.624,80	3.759.656,28
31/12/2010	Amortização	3.759.656,28	(0,00)

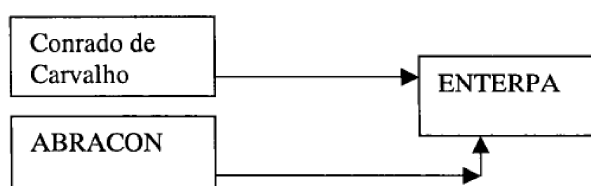
3.1.2. Para melhor compreensão da engenharia societária realizada pelas empresas do grupo, descrevemos as operações que originaram o ágio, objeto desta análise:

3.1.2.1. Dados das Pessoas Jurídicas Envolvidas

Razão social	CNPJ	Data da Constituição / Transformação	Data da Extinção
Enterpa Ambiental S.A	02.592.658/0001-65	17/06/1998	
Qualix Serviços Ambientais Ltda (alteração nome)	02.592.658/0001-65	16/12/2002	
Sustentare Serviços ambientais S.A (alteração nome)	02.592.658/0001-65	16/08/2010	
SIWA Serviços Ambientais e Participações Ltda	02.640.426/0001-35	16/07/1998	21/03/2005
CIVILIA Engenharia Ltda	60.699.667/0001-56	02/10/1992	01/05/2007
SIDECO Brasil Ltda	00.280.334/0001-66	20/10/1994	
PARTSERAM Participações e Serviços ambientais Ltda	03.475.160/0001-85	29/10/1999	28/01/2000
GDASPE empreendimentos e Participações Ltda	07.083.466/0001-47	21/09/2004	21/03/2005

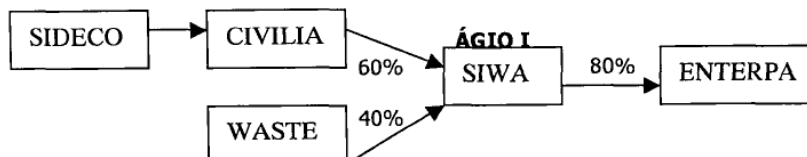
3.1.2.2) Relato das operações realizadas

(a) Enterpa Ambiental S.A (atual Sustentare) - constituída em 17/06/98, com início da atividade em 28/02/98.

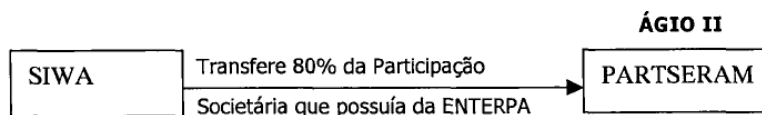


(b) Ágio I (28/07/1998)

A empresa **SIWA Serviços Ambientais e Participações S/A** adquiriu 80% das ações da **ENTERPA** com o registro de um ágio (como reserva especial) de **R\$ 83.616.000,00**.

**(c) Ágio II (01/10/1999)**

A empresa **SIWA** constitui a empresa **PARTSERAM** e integraliza o capital dessa nova pessoa jurídica com a participação societária que detém da **ENTERPA** com o registro de ágio no valor de **R\$ 136.306.233,08**. Neste montante está incluído o saldo remanescente do ágio anteriormente registrado na **SIWA** quando da aquisição da **ENTERPA** (transferência do saldo do Ágio I - **R\$ 57.137.600,00**) e o novo ágio cobrado pela própria **SIWA** (Ágio II - **R\$ 79.168.633,08**).



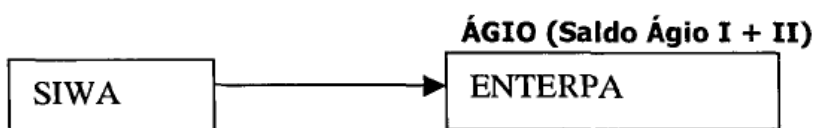
Resultado:



Conforme Instrumento Particular de Constituição de Sociedade Por cotas de Responsabilidade Limitada da **PARTSERAM** em "Contrato Social e Alterações".

(d) Em **28/01/2000** a empresa **ENTERPA** incorpora a empresa **PARTSERAM** e absorve para si o ágio de **R\$ 136.306.233,08**, passando a amortizar a despesa na apuração do imposto de renda e da CSLL.

Duração da Atividade da **PARTSERAM**: 01/10/1999 a 28/01/2000.

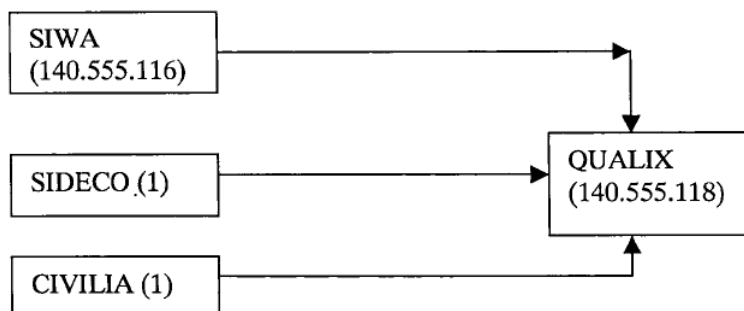


De acordo com a empresa em resposta ao Termo de Intimação nº 007, no período de existência da **PARTSERAM**, não houve

contratação de empregados ou auferição de rendimentos nas atividades vinculadas ao objeto da empresa.

As empresas SIDECO e CIVILIA detêm cada uma apenas 1 quota na composição da sociedade, enquanto que a SIWA detém 140.555.116 quotas, porém, as duas primeiras controlam esta última.

(e) Em 16/12/2002, alteração do nome empresarial de ENTERPA para QUALIX. Nesta ocasião as sócias da QUALIX são: SIWA, CIVILIA e SIDECO com as seguintes distribuições de quotas.



(f) Em 21/09/2004 - ocorre a criação da empresa GDASPE Empreendimentos e Participações Ltda, cujo objeto social é HOLDINGS DE INSTITUIÇÕES NÃO-FINANCEIRAS.

*(g) **Ágio III (01/03/2005)***

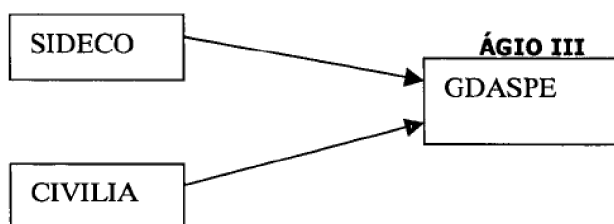
*A empresa SIWA transfere para suas controladoras SIDECO e CIVILIA as quotas que possui da empresa QUALIX com a cobrança de ágio no valor de **R\$ 75.193.124,00 (Ágio III)** e retira-se da sociedade.*

Conforme a 6ª alteração contratual da Qualix em "Contrato Social e alterações".

ÁGIO III

GDASPE - A QUALIX tem a seguinte composição societária: CIVILIA, SIDECO e GDASPE.

(h) Em 03/03/2005 (7ª alteração contratual da QUALIX) - as empresas SIDECO e CIVILIA adquirem a empresa GDASPE e, no mesmo dia, aumentam e integralizam o capital desta PJ com as cotas da QUALIX juntamente com o ágio anteriormente pago, ou seja, transfere o ágio III para GDASPE.



A QUALIX tem a seguinte composição societária: CIVILIA, SIDECO e GDASPE.

(i) Em 21/03/2005 (8ª alteração contratual da QUALIX) - a empresa QUALIX incorpora as empresas GDASPE e SIWA e absorve para si o ágio de R\$ 75.193.124,00 (valor transferido do ágio III), passando a amortizar a despesa na apuração do imposto de renda e CSLL.

Duração da empresa GDASPE (21/09/2004 a 21/03/2005): 6 meses. De acordo com a empresa em resposta ao Termo de Intimação nº 007, no período de existência da GDASPE, não houve contratação de empregados ou auferição de rendimentos através de atividades vinculadas ao objeto da empresa.

Após essa operação a QUALIX tem como sócias a CIVILIA e SIDECO.

(j) (...)

(k) Em 08/10/2010 (AGE) - ocorre a alteração do nome empresarial da QUALIX para SUSTENTARE ENGENHARIA AMBIENTAL S.A e em 25/11/2010 (AGE) alteração do nome empresarial para SUSTENTARE SERVIÇOS AMBIENTAIS S.A "EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL".

Apresentamos a seguir o quadro societário da QUALIX a título de demonstrar a composição societária e seus dirigentes, obtidas da quarta à oitava alteração do contrato social para demonstrar a vinculação, entre os atos praticados pelos sócios e administradores, e a simulação ou fraude, em tese, praticada desde a criação do ágio até a utilização através da amortização indevida no período fiscalizado.

CONTRATO SOCIAL	SÓCIOS	NOMES DIRIGENTES	CPF
4º Alteração (19/04/2004)	SIWA	Roberto Medeiros Joaquim Luiz Bolas Neves	519.580.078-20 578.619.868-53
	CIVILIA	Mariano Macri Ivan Santos de Nadai	227.778.298-02 227.437.288-84
	SIDECO	Mariano Macri Manuel Bastos Lima Júnior	227.778.298-02 037.635.607-34
5º Alteração (11/01/2005)	SIWA	Roberto Medeiros Newton Rodrigues de Albuquerque Filho	519.580.078-20 370.121.187-68
	CIVILIA	Mariano Macri Mabel Nicolau	227.778.298-02 231.089.978-07
	SIDECO	Mariano Macri Mabel Nicolau	227.778.298-02 231.089.978-07

6º Alteração (01/03//2005)	A empresa SIWA cede e transfere às demais sócias-quotistas o total de suas quotas e retira-se da sociedade. Nesta operação ocorre o Ágio III no valor de R\$ 75.193.124,00 (ver LALUR)		
	SIWA	Roberto Medeiros Joaquim Luiz Bolas Neves	519.580.078-20

	CIVILIA	Mariano Macri Mabel Nicolau	227.778.298-02 231.089.978-07
	SIDECO	Mariano Macri Mabel Nicolau	227.778.298-02 231.089.978-07
7ª Alteração (03/03/2005)	As sócias CIVILIA e SIDECO adquirem a empresa GDASPE e aumentam e integralizam o capital social com o ágio anteriormente pago a SIWA.		
	CIVILIA	Mariano Macri Mabel Nicolau	227.778.298-02 231.089.978-07
	SIDECO	Mariano Macri Mabel Nicolau	227.778.298-02 231.089.978-07
	GDASPE	Mariano Macri	227.778.298-02
8ª Alteração (21/03/2005)	Ocorre a incorporação da GDASPE praticamente na mesma data em que a SIWA transfere as suas quotas com ágio para a CIVILIA e SIDECO e em que ocorre a aquisição da GDASPE.		
	CIVILIA	Mariano Macri Mabel Nicolau	227.778.298-02 231.089.978-07
	SIDECO	Mariano Macri Mabel Nicolau	227.778.298-02 231.089.978-07

3.1.3 Das respostas obtidas mediante termos de intimação fiscal:

(a) A empresa ao ser intimada, através do Termo nº 002, item 1.5, a apresentar comprovação dos pagamentos do ágio realizados em 2009 e 2010 e respondeu que não houve disponibilidade de recursos.

Em resposta ao Termo nº 007, a empresa informa que houve movimentação financeira, porém, da análise conclui-se que as movimentações foram realizadas através de transferências de ações em todas as transações em que houve a ocorrência do ágio, ou seja, não houve efetivo desembolso financeiro em moeda.

(b) A empresa informou, mediante intimação fiscal (TIF007), que o fundamento econômico do ágio em cada operação acima mencionada foi em função da rentabilidade futura. Ao ser intimada a apresentar o Laudo de Rentabilidade Futura, Termo de Intimação nº 010, na incorporação das empresas PARTSERAM e GDASPE, foram apresentados os Laudos de Avaliação ou seja, não foram apresentados estudos mercadológicos que lastreiem a fundamentação alegada para a existência do ágio.

3.1.4 Dos Argumentos de Ocorrência de Simulação ou Fraude

A empresa Sustentare esclareceu, em resposta ao termo de intimação nº 007, que o propósito da constituição da empresa Partseram pela SIWA, em 01/10/1999, era ampliar a conquista de grandes negócios, entre elas, as explorações de concessões públicas, que vislumbrava ser promissor na época (sic), o que levou a sua criação com ocorrência de ágio, mas que se mostrou

ser inviável economicamente, após três meses de existência, e decidiu-se pela extinção da referida empresa.

Embora o contribuinte tenha declarado que os ágios por ele amortizados decorriam de uma verdadeira aquisição de investimentos, pela análise efetuada, ficou evidente que não houve investimento nenhum, os ágios foram criados artificialmente com o único intuito de auferir um benefício indevido. Este fato é corroborado pela inexistência de aquisição de investimentos e pela inexistência de contratos negociais e de contratação de empregados, tanto pela PARTSERAM como pela GDASPE, para justificar a existência dos ágios com fundamento em rentabilidade futura.

A empresa SUSTENTARE alega que os ágios registrados decorreram de uma efetiva contrapartida financeira, porém, a empresa não comprovou essa movimentação financeira em forma de pagamento, o que ficou demonstrado é que os ágios pautados no fundamento econômico de rentabilidade futura, como nos ágios II e III, decorreram de transações através de transferências de quotas tão somente.

De fato, a ausência de propósito negocial e de substrato econômico, da mesma forma que impedem a existência material do ágio, atestam a simulação praticada pelo contribuinte.

A simulação caracterizada pelo lançamento, em que pese se referir ao aumento de capital da PARTSERAM e da GDASPE com as participações societárias da ENTERPA e da QUALIX, fora materializada com as posteriores incorporações realizadas. A criação do ágio fictício e a transferência do ágio pago por outra pessoa jurídica foi iniciada com a aquisição do investimento pela PARTSERAM e pela GDASPE e concluído com a incorporação dessas sociedades pela ENTERPA e pela QUALIX, respectivamente.

O evidente intuito doloso do contribuinte nos ilícitos tributários cometidos pelo contribuinte resta caracterizado pelo fato de ele saber desde o início que a PARTSERAM e a GDASPE seriam posteriormente incorporadas por ele.

O evidente intuito de fraude do contribuinte fica ainda mais claro quando se vê que ele, por meio de laudos de avaliação da ENTERPA e da QUALIX, procurou dar uma aparência de legalidade a uma operação não prevista na legislação.

Analisando as operações realizadas pelo grupo econômico, relatadas no item 3.4.2.2, observa-se que a PARTSERAM e a GDASPE foram utilizadas como empresas veículos, ou seja, o aumento do capital dessas empresas visou unicamente a criação artificial do ágio e à transferências dos ágios em operações anteriores. Tendo em vista o curto lapso de tempo entre a data da aquisição das participações societárias pelas empresas citadas e a incorporação pela ENTERPA e pela QUALIX, é inegável que o aumento de capital realizado não se revestia da natureza de investimento.

3.1.5 Conclusão

De acordo com o expostos nos itens anteriores, concluímos que ambas as empresas incorporadas (PARTSERAM e GDASPE) foram apenas instrumentos para aproveitamento do ágio na apuração do imposto de renda e CSLL. Estes ágios foram absorvidos pelas transferências de ações/quotas e aumento de capital entre as empresas QUALIX, SIWA, SIDECO e CIVILIA que simularam as ocorrências de ágios nas transações.

Este tipo de operação é chamado de "ágio intragrupo" ou "ágio interno" que é aquele gerado por operações sucessivas de reorganização societária destinadas a gerá-lo e transferi-lo a uma terceira empresa sem que, efetivamente, haja mudança de controle societário. Analisando as operações no aspecto formal e material, concluímos que as transações têm como objetivo somente obter a economia tributária, o que ocorreu foram as sucessivas transferências de ágio, nas constituições e incorporações entre as empresas envolvidas, que como descrevemos acima, são todas pertencentes ao mesmo grupo econômico, sem desembolso financeiro, visto que eles não foram comprovados pela empresa.

Dessa forma, fica caracterizada a simulação cometida pelo contribuinte o que resulta em qualificação da multa de ofício.

Serão efetuados os lançamentos dos valores amortizados em 2009 e 2010, conforme consta do LALUR.

3.2 Do IRPJ e CSLL Diferidos

3.2.1 Exclusão Indevida do Lucro Líquido - CSLL Diferida

Em análise à DIPJ2011, verificamos que a CSLL diferida, no valor de R\$ 1.257.265,90, foi excluída do cálculo da apuração do lucro líquido do período na DIPJ2011, ficha 07A - Demonstração do resultado - linha 70, e também houve a exclusão na Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real - Linha 78 - Outras Exclusões, conforme demonstrativo da composição da linha 78 apresentado pela empresa.

Imposto de Renda Diferido

O Imposto de Renda Diferido, no valor de R\$ 3.498.405,26, foi excluído do cálculo da apuração do lucro líquido do período na DIPJ/2011, ficha 07A - Demonstração do resultado - linha 72.

Ficha 07A - Demonstração do Resultado

69.LUCRO LÍQUIDO ANTES DA CSLL	- 1.379.100,30
70.(-)Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	- 1.257.265,90
71.LUCRO LÍQUIDO ANTES DO IRPJ	- 121.834,40
72.(-)Provisão para o Imposto de Renda	- 3.498.405,26

73. **LUCRO LÍQUIDO DO PERÍODO DE APURAÇÃO**
3.376.570,86

Como podemos verificar, nos valores das linhas acima extraídas da DIPJ/2011, a exclusão da CSLL e do Imposto de Renda diferidos resultou em um lucro líquido que irá influenciar no capital, reservas ou distribuição de dividendos.

Ficha 38A - Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados

LUCROS/PREJUÍZOS

01.Saldo de Lucros Acumulados	23.625.040,43
02.Ajustes Credores de Períodos de Apuração Anteriores	0,00
03. Reversão de Reservas	0,00
04.Outros Recursos	0,00
05.Lucro Líquido do Ano	3.376.570,86

O valor da receita de crédito do imposto de renda diferido foi desconsiderado na apuração do lucro real o que irá influenciar no valor oferecido à tributação. Com relação ao CSLL, a receita de crédito da CSLL diferida integrou o valor do lucro líquido antes da IRPJ, demonstrado na linha 01 da ficha 09, porém, foi excluída nesta mesma ficha, na linha 78 - Outras Exclusões.

A fim de elucidar o assunto visando corroborar o posicionamento desta fiscalização, de que as receitas de IRPJ e de CSLL diferidos devem integrar a base de tributação, mencionamos recente Acórdão do CARF nº 1802-00.604, publicado no DOU de 26/04/2011, conforme anexo, em que a empresa/contribuinte ao apurar a base negativa de CSLL, constituiu crédito tributário para dedução futura, com débito em conta contábil do Ativo e crédito em conta do Resultado, e também, a exclusão do valor no LALUR. O CARF decidiu que a exclusão foi indevida e manteve a tributação lançada pela fiscalização.

De acordo com o art. 250 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), somente poderá ser feita a exclusão de receitas quando da apuração do lucro real, mediante lei que a autorize. No caso em questão não há previsão legal para a exclusão das receitas de créditos fiscais de IRPJ e CSLL Diferidos, quando da apuração do lucro real, base de tributação da empresa pelo IRPJ e CSLL.

Mesmo que tais créditos fiscais fossem contabilizados diretamente a crédito de conta de Patrimônio Líquido, também seria tributável em razão do art. 249, do RIR/99, ainda que destinada a capital, reservas ou distribuição como dividendos.

Portanto, em razão do exposto, será efetuado o lançamento nos valores do IRPJ e CSLL Diferidos de R\$ 3.498.405,26 e R\$ 1.257.265,90, respectivamente.

Impugnação

Ciente dos lançamentos em 28 de agosto de 2014 (fls. 717), a interessada apresentou, em 29 de setembro de 2014 (fls. 721 a 723 e 789), impugnação a fls. 724 a 761.

Alega, fundamentalmente, o seguinte:

- Segundo o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, o termo inicial da contagem do prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação se dá na ocorrência do fato gerador.

- As únicas exceções, as quais deslocariam a contagem do prazo decadencial para o art. 173, I, do CTN, consistem na comprovação de dolo, fraude ou simulação, hipóteses estas que não se verificam in casu.

- As operações que embasaram o ágio com fundamento em resultado de exercícios futuros amortizado fiscalmente pela ora Impugnante são legítimas, porquanto realizadas nos estritos ditames legais, não havendo que se falar, portanto, em simulação.

*- Todos os valores relativos a fatos geradores ocorridos há mais de cinco anos contados regressivamente à data em que se materialize a ciência do lançamento de ofício (que no caso deu-se em 29/08/2014) já teriam sido alcançados pela decadência, ficando defeso à administração efetuar seu lançamento e, com isto, **os valores supostamente devidos de IRPJ e CSLL no período de apuração de janeiro de 2009 a agosto de 2009 são exigíveis.***

- O escopo do § único do artigo 116 não é permitir a tributação por ficção e o texto da lei é expresso quanto à necessidade da estipulação de procedimento específico nas hipóteses de desconsideração de atos ou negócios jurídicos.

- A autuação fundamenta a suposta simulação, basicamente na equivocada alegação de que o ágio teria resultado de operações estruturadas em sequência, sem que houvesse o efetivo desembolso na aquisição de participações societárias e que "empresas de passagem" teriam sido criadas exclusivamente para que a Impugnante pudesse aproveitar o ágio fiscalmente.

- Ocorre que conforme amplamente comprovado nos autos, as operações não foram realizadas com o intuito de ocultar a prática de outro ato que lhe é subjacente, porque (i) o ágio tem como fundamento a expectativa de rentabilidade futura e encontra-se amparado em laudo de avaliação, tendo sido devidamente comprovado nos autos mediante documentos que demonstram a efetiva contrapartida financeira; e (ii) a constituição das empresas, consideradas equivocadamente como empresas veículos, teve conforme demonstrado nos autos propósito negocial, visando a segregação das atividades das empresas do grupo.

- Da análise do trabalho fiscal descortinam-se três ágios distintos, todos baseados em previsão de resultados em exercícios futuros: (i) o ágio inicial que compunha o valor do investimento da SIWA Serviços Ambientais e Participações Ltda. ("SIWA") na Enterpa Participações e Serviços Ambientais Ltda. ("Enterpa"), decorrente da aquisição desta por aquela; (ii) o ágio componente do valor da aquisição do investimento na Enterpa Ambiental pela Partseram Participações e Serviços Ambientais Ltda. ("Partseram"); e (iii) o ágio registrado na venda, da SIWA SIDECO Brasil e à Civilia Engenharia ("Civilia"), desse investimento na Enterpa, então já denominada Qualix, o qual foi posteriormente transferido à GDASPE Empreendimentos e Participações Ltda. ("GDASPE").

- A análise dos fatos autuados e da legislação correlata, artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, demonstra, sem sombra de dúvidas, que a Recorrente pautou sua conduta nos exatos termos da legislação vigente, aproveitando-se do benefício por ela concedido.

- Tomando em primeiro lugar o ágio denominado inicial, o qual compôs o valor pelo qual foi registrado o investimento na Enterpa pela SIWA no ano de 1998, esclareça-se que as ações da SIWA eram detidas pelas sócias Civilia e Waste Management International ("Waste"), na proporção de 60% e 40%, respectivamente, e a Civilia, por sua vez, tinha como controladora a SIDECO Brasil. Baseado em competente laudo de avaliação, o real ágio ora em apreço estava calcado em previsão de resultados em exercícios futuros, sendo certo que houve a efetiva contrapartida financeira, uma vez que visando efetuar investimento na Enterpa para adquirir 80% de seu capital, a Civilia firmou, em 26/06/1998, Contrato de Investimento com Conrado de Carvalho Alves e Abacon Participações e Empreendimentos, então controladores da Enterpa Ambiental (EASA), e, por força desse contrato, cuja cópia encontra-se acostada aos autos, a Civilia deveria (i) aportar US\$ 68.000.000,00 na Enterpa, (ii) comprometer-se com dívida em favor da Enterpa de mais US\$ 20.000.000,00 formalizada em cinco notas promissórias avalizadas pela SIDECO e, ainda, (iii) com outra dívida em nota promissória de R\$ 8.920.000,00 vencível em três anos.

- Em 27/08/1998, foi firmado o Aditivo nº 1, por força do qual, considerando a constituição da SIWA pelas sócias Civilia e Waste, na respectiva proporção de 60% e 40%, à SIWA foram transferidos pela Civilia todos os direitos e obrigações constantes do Contrato original, permanecendo tais sócias como garantidoras da operação, tornando-se a Waste garantidora de 40% das obrigações assumidas no aludido Contrato de Investimento, cabendo à Civilia os restantes 60% de tais montantes.

- A planilha anexa ao aditamento da impugnação demonstra a exata participação da Civilia e da Waste na SIWA e suas respectivas obrigações para capitalização desta a fim de

viabilizar a aquisição da Enterpa pelo montante de R\$ 111.000.000,00. Considerando que o patrimônio líquido da Enterpa era, na época, de R\$ 34.230.000,00 e que a pretendida aquisição de 80% desse PL representada R\$ 27.384.000,00, o montante do ágio correspondia a R\$ 83.616.000,00 e por esse exato valor foi registrado pela SIWA.

- Desta mesma planilha constam que os 60% atinentes à Civilia e inicialmente aportados na Enterpa pela SIWA equivaliam a R\$ 47.328.000,00, ao que se somam os valores das dívidas por ela proporcionalmente assumidas do total das Notas Promissórias de US\$ 20.000.000,00 e da Nota Promissória de R\$ 8.920.000,00.

- Sendo a Civilia controlada pela SIDECO Brasil e esta, pela SIDECO USA, veja-se que, em julho de 1998, a SIDECO USA fez um aporte de capital na SIDECO Brasil no montante de R\$ 47.744.500,00, conforme denotam a folha do diário desta última em que registrado tal aporte e os respectivos contratos de câmbio. A SIDECO Brasil, por sua vez, transferiu esse montante à Civilia, que, em 30 de julho de 1998, fez um aporte de capital na SIWA no valor de R\$ 47.328.000,00 por meio de quatro depósitos no valor de R\$ 11.832.000,00 cada, consoante se infere da respectiva folha do Livro Diário da Civilia.

- No que diz respeito à Waste, então detentora de 40% da SIWA, a aludida planilha mostra o aporte que aquela primeira fez, no montante de R\$ 31.552.000,00 na SIWA e sua parcela das obrigações assumidas em favor da Enterpa Ambiental. Todavia, tendo em vista que Waste exclui-se desse investimento no ano 2000, os documentos comprobatórios do pagamento de parte do aporte e de sua parcela das dívidas não podem ser carreados aos presentes autos pela ora Impugnante, eis que não os possui.

- De outro lado, porém, a prova do pagamento do aporte efetuado pela SIWA no que diz respeito à responsabilidade da Civilia (60%) é translúcida, haja vista o que acima já dito e provado por meio do registro do aporte feito pela SIDECO USA na SIDECO Brasil e especialmente do respectivo contrato de câmbio, bem como do posterior aporte feito pela Civilia na SIWA após ter sido recebida tal quantia de sua controladora SIDECO Brasil.

- Mostra-se, pois, devidamente comprovada a efetiva movimentação financeira embasada em registros contábeis e contratos de câmbio, do montante de 60% do aporte inicial na Enterpa previsto no aludido contrato, o qual cabia à Civilia por intermédio de sua controladora a SIWA.

- Resta ainda a demonstração do pagamento dos correspondentes 60% das dívidas assumidas pela SIWA em favor da Enterpa, os quais igualmente cabiam Civilia, como garantidora que era. E essa demonstração mostra-se igualmente da dívida de US\$ 20.000.000,00 cabia a Civilia arcar com US\$ 12.000.000,00 (60%), mais juros de 9,70% ao ano, conforme imposição contratual, a qual elevou essa quantia para US\$

13.500.000,00. A planilha elaborada pela Impugnante, já juntada, demonstra que esses US\$ 13.500.000,00 foram pagos por meio de dois mútuos firmados pela SIDECO USA/BVI, nos valores de US\$ 4.500.000,00 e US\$ 9.000.000,00, consoante os contratos de câmbio anteriormente apresentados, e as respectivas transferências à SIDECO Brasil, sendo certo que, **em 19/07/99 e 29/07/99, esses valores foram transferidos diretamente pela SIDECO Brasil ao antigo acionista da Enterpa, Sr. Conrado de Carvalho Alves, nos termos do Razão Analítico e, especialmente, dos respectivos comprovantes de transferência bancária.**

- Por fim, a última parcela do investimento compromissado no contrato em foco, no valor de R\$ 8.920.000,00 consubstanciada em Nota Promissória vencível em 3 anos e posteriormente pago por meio da cessão de títulos contra a Prefeitura do Município de São Paulo.

- Em 1999, foi constituída a Partseram, cujas quotas eram detidas pela SIWA e foram integralizadas pelo investimento que esta possuía na Enterpa, acrescido de novo ágio igualmente baseado em incensurável laudo, o qual representa o segundo ágio questionado pela fiscalização.

- A constituição da Partseram está fundada na decisão da SIWA de segregar atividades até então concentradas na Enterpa, visando a otimização de resultados. Com efeito, a Enterpa, indiretamente controlada pela SIWA, concentraria em si os serviços de limpeza pública, entre eles principalmente o serviço prestado ao Município de São Paulo, ao passo que a Partseram, diretamente controlada pela SIWA, concentraria as atividades relacionadas às concessões públicas (estradas, pedágios, obras etc), muito em voga àquela época. Todavia, a tal decisão negocial seguiu-se longa inadimplência por parte da Prefeitura Municipal de São Paulo, conforme atesta Ação de Cobrança própria, sendo certo que tal Prefeitura representava a maior parte das receitas da Enterpa. Por consequência, acaso mantida a segregação de atividades inicialmente pretendida, a Enterpa ficaria praticamente sem receitas, o que representaria a sua falência. Desse modo, o propósito econômico da posterior incorporação da Partseram reside na necessidade de regresso à anterior concentração de atividades na Enterpa, que, em decorrência disso, passou a fazer jus também às receitas que passariam a ser percebidas por aquela, com base no que conseguiu manter-se a despeito da sobredita inadimplência.

- A respeito do terceiro ágio questionado pela fiscalização, em 10 de março de 2005, a SIWA, que voltara a controlar diretamente a Qualix após a sobredita incorporação da Partseram, entendeu por bem aliená-lo à SIDECO e a Civilia, sendo certo que tal investimento, à época, fora novamente avaliado, consoante irrefutável laudo apresentado pela Recorrente quando do Aditamento à Impugnação, **tendo alcançado a monta de R\$ 269.000.000,00 entre o valor do negócio, calculado em 193 milhões de reais, e ágio baseado em**

previsão de resultados em exercícios futuros estimado em R\$ 76.000.000,00. Tal valor foi pago por meio da transferência de dívida da SIWA à SIDECO, na importância de R\$ 142.000.000,00 em contrapartida da transferência a ela de 53% das quotas da Enterpa, bem como por meio de transferência do restante à Civilia e a SIDECO na respectiva proporção de 60% e 40% das quotas restantes, totalizando 100% das quotas da Enterpa. SIDECO e a Civilia detinham então 100% do investimento denominado "Qualix". Acrescente-se que, a partir do final de 2004, a administração pública iniciou um sistema de concessão para atendimento da limpeza urbana da Cidade de São Paulo, o qual deixou de contemplar a Qualix, que historicamente atendia a região sul da cidade até então e, conseqüentemente, a Qualix viu-se mais uma vez diante de extremas dificuldades financeiras em razão de nova perda de sua principal receita.

- Diante disso, os então controladores da Qualix (SIDECO e Civilia), no intento de possuírem um competidor naquele mercado sem dívidas com vistas ao atendimento dos requisitos vinculados a índices financeiros necessários à obtenção de Concessões e de Parcerias Público-Privadas (PPP), constituíram, em 03 de março de 2005, a GDASPE, nela integralizando o total do investimento que detinham na Qualix. Portanto, o mesmo investimento antes registrado na SIDECO e na Civilia, o qual contemplava o ágio avaliado no momento da venda da Qualix pela SIWA, foi transferido à GDASPE, que igualmente registrou tal ágio calcado em previsão de resultados em exercícios futuros.

- Porém, em 21 de março de 2005, ainda sem sucesso na obtenção de concessões ou de PPPs, a Qualix, necessitando se fortalecer diante das narradas alterações ocorridas no setor de limpeza urbana e novamente respeitando a necessidade de manutenção, no mercado, da empresa com nome mais forte, incorporou a GDASPE e a SIWA, eliminando, assim, empresas com objetos sociais semelhantes e reduzindo a geração de custos administrativos e operacionais.

- Quanto ao IRPJ e à CSLL diferidos, ao calcular sua receita bruta, utilizou-se da permissão prevista no artigo 30, parágrafo 1º da Medida Provisória nº 2.158/2001, reproduzido no artigo 13 da Instrução Normativa nº 247/02, pelo que se considera respaldado pelo artigo 250 do RIR.

- A multa imputada de 225% do imposto tem evidente caráter confiscatório, vedado pela Carta Maior.

- Ainda que se afaste a multa qualificada de 225% em face da ausência da prova da conduta dolosa, não há como ser mantida a multa isolada, porquanto em evidente descompasso com os ditames legais e a jurisprudência do CARF.

Em sessão de 15 janeiro de 2015 a 4ª Turma da Delegacia de Julgamento de Belo Horizonte, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a impugnação, para:

- exonerar a interessada do crédito tributário referente ao IRPJ do fato gerador de 31/12/2010 no valor principal de R\$ 1.188.917,79;

- exonerar a interessada do crédito tributário referente à CSLL do fato gerador de 31/12/2010 no valor principal de R\$ 428.010,40;

- em relação ao crédito tributário mantido, reduzir a multa de ofício aplicada no percentual de 225% para 150%.

Com a decisão foi apresentado Recurso de Ofício.

Por seu turno, a interessada interpôs Recurso Voluntário, no qual repetiu, basicamente, os argumentos da impugnação.

Os autos foram encaminhados a este Conselho para apreciação e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos legais, razão pela qual dele conheço.

Preliminarmente, repete a interessada o argumento de que teria ocorrido decadência para os períodos compreendidos entre janeiro e agosto de 2009.

Contudo, tendo em vista a opção do contribuinte pela apuração do imposto de renda na periodicidade anual, para o ano-calendário de 2009, e o fato de que a ciência dos lançamentos ocorreu em 28 de agosto de 2014, não há de se falar em decadência, pois as autuações foram efetivadas dentro do prazo de cinco anos, contado do exercício seguinte àquele em que os lançamentos poderiam ser efetuados.

Assim, afasto a preliminar de decadência, sem prejuízo de que, na espécie, houve ainda a qualificação da multa, o que, por si só, já deslocaria o termo inicial de contagem do prazo, nos termos do artigo 173, I, do CTN.

Quanto ao mérito, a questão central do debate se refere à amortização dos ágios constituídos ao longo das diversas reorganizações societárias descritas no relatório fiscal.

A fiscalização considerou indevidas as exclusões relativas à amortização dos ágios, por entender que as sucessivas operações não possuíam fundamento econômico, vale dizer, que foram realizadas mediante simulação e através de empresas-veículo, com o único objetivo de obter vantagens tributárias indevidas e artificialmente apuradas.

Por seu turno, entende a Recorrente que as operações têm respaldo na legislação e estão baseadas em laudos de avaliação, que comprovariam a expectativa de rentabilidade futura das empresas incorporadas.

A matéria encontra-se disciplinada nos artigos 7º e 8º da Lei n. 9.532/97, que dispõem sobre o registro e a amortização do ágio gerado em investimentos avaliados pelo patrimônio líquido:

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:

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

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

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

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários 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.

Já a sistemática de apuração do ágio deve seguir o disposto no artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

À luz da legislação de regência, percebe-se que o ágio corresponde à diferença entre o **custo de aquisição** de um investimento e o seu valor patrimonial. Isso significa que a figura do ágio decorre do fato de uma das partes se comprometer a pagar à outra, pela aquisição do investimento, um valor superior àquele registrado no patrimônio líquido. A expressão “pagar” pode ser entendida em sentido amplo, contemplando diversas modalidades, desde que todas impliquem algum tipo de desembolso ou ônus para o adquirente.

Existe grande discussão acerca da possibilidade de aproveitamento do chamado ágio entre partes relacionadas, comumente denominado *ágio interno*. Em tese, entendo ser possível a ocorrência de ágio nessas operações, entre partes relacionadas, pelo fato de que, até o advento da Lei n. 12.973/2014, inexistia no direito positivo brasileiro vedação expressa à sua configuração.

Convém ressaltar que na esfera contábil o chamado ágio interno é normalmente rechaçado, a exemplo de pronunciamentos do CFC e da CVM, elaborados antes mesmo da nova disposição legal. Entretanto, pelo menos em termos fáticos, parece-me possível que uma empresa do mesmo grupo econômico venha a adquirir de outra algo por valor superior àquele contabilizado.

E, no contexto da legislação anterior, seria possível considerar a operação como legítima, desde que praticada sob **condições normais de mercado**. Claro que todas as operações internas exigem, justamente em razão de sua peculiaridade, uma análise mais profunda, pois nem sempre as operações entre partes relacionadas refletem a realidade dos fatos, tal qual ocorreria se o negócio jurídico fosse realizado com terceiros independentes.

Assim, deve o intérprete atentar para as circunstâncias fáticas e jurídicas da operação, que incluem, entre outras, o *propósito negocial*, o efetivo *pagamento ou desembolso* pela aquisição, a *sequência cronológica* das operações, a adequada avaliação da rentabilidade futura e, sobretudo, a análise *entre as posições inicial e final* de cada interveniente.

Tudo isso implica dizer que as operações entre partes relacionadas devem ser testadas sob o princípio do *arm's length*, de tal sorte que os preços e as demais condições da aquisição sejam compatíveis com aqueles que seriam normalmente utilizados no mercado, a partir de princípios econômicos como a livre concorrência e a livre manifestação da vontade.

No caso dos autos cuida-se de três ágios sucessivos, cuja autuação foi justificada pela fiscalização, a título de conclusão, nos seguintes termos:

De acordo com o exposto nos itens anteriores, concluímos que ambas as empresas incorporadas (PARTSERAM e GDASPE) foram apenas instrumentos para aproveitamento do ágio na apuração do imposto de renda e CSLL. Estes ágios foram absorvidos pelas transferências de ações/quotas e aumento de capital entre as empresas QUALIX, SIWA, SIDECO e CIVILIA que simularam as ocorrências de ágios nas transações.

Este tipo de operação é chamado de "ágio intragrupo" ou "ágio interno" que é aquele gerado por operações sucessivas de reorganização societária destinadas a gerá-lo e transferi-lo a uma terceira empresa sem que, efetivamente, haja mudança de controle societário.

Analisando as operações no aspecto formal e material, concluímos que as transações têm como objetivo somente obter a economia tributária, o que ocorreu foram sucessivas transferências de ágio, nas constituições e incorporações entre as empresas envolvidas, que como descrevemos acima, são todas pertencentes ao mesmo grupo econômico, sem desembolso financeiro, visto que eles não foram improvados pela empresa.

Dessa forma, fica caracterizada a simulação cometida pelo contribuinte o que resulta em qualificação da multa de ofício.

A sequência dos fatos e respectivas alterações societárias, que ensejaram a formação dos ágios e a posterior glosa pela fiscalização já foram expostas no relatório deste voto.

Entretanto, como as operações e argumentos de defesa foram bem sintetizados pela decisão recorrida, reproduzimos, a seguir, o seguinte excerto, para melhor compreensão dos fatos e das etapas em litígio (grifaremos):

*Como descreve a autora do feito, em 17 de junho de 1998, foi constituída a empresa **ENTERPA AMBIENTAL S/A**, tendo **CONRADO DE CARVALHO ALVES** e **ABACON PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS** como controladores. Em 28 de julho de 1998, a empresa **CIVILIA ENGENHARIA LTDA.**, controlada pela **SIDECO S/A**, integralizou o aumento do capital social da empresa **SIWA SERVIÇOS AMBIENTAIS e PARTICIPAÇÕES S/A** com 80% das ações da **ENTERPA AMBIENTAL S/A** com o registro de um ágio (como reserva especial) no valor de R\$ 83.616.000,00 (Ágio I). Observe-se que a **ENTERPA** foi posteriormente transformada na **QUALIX SERVIÇOS AMBIENTAIS LTDA.**, atual **SUSTENTARE SERVIÇOS AMBIENTAIS S/A**, empresa autuada.*

*Em 29 de outubro de 1999, a empresa **SIWA** constituiu a empresa **PARTSERAM PARTICIPAÇÕES E SERVIÇOS AMBIENTAIS LTDA.** e integralizou o capital social dessa nova pessoa jurídica com a participação societária que detinha na **ENTERPA** com o registro de ágio no valor de R\$ 136.306.233,08. Nesse montante estava incluído o saldo remanescente do ágio anteriormente registrado na **SIWA** quando da aquisição da **ENTERPA** (transferência do saldo do Ágio I – R\$ 57.137.600,00) e o novo ágio cobrado pela própria **SIWA** (Ágio II – R\$ 79.168.633,08).*

*Em 28 de janeiro de 2000, a empresa **ENTERPA** incorporou a empresa **PARTSERAM** e absorveu para si o ágio de R\$ 136.306.233,08, passando a amortizar a despesa com a sua dedução na apuração do imposto de renda e da CSLL.*

*Em 21 de setembro de 2004, foi criada a empresa **GDASPE EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA**. Em 1º de março de 2005, a empresa SIWA transferiu as suas controladoras **SIDECO e CIVILIA** as quotas que possuía da empresa **QUALIX** com a cobrança de um ágio no valor de R\$ 75.193.124,00 (Ágio III).*

*Em 3 de março de 2005, as empresas **SIDECO e CIVILIA** adquiriram a empresa **GDASPE** e, no mesmo dia, aumentaram e integralizaram o capital dessa pessoa jurídica com as cotas da empresa **QUALIX** juntamente com o ágio anteriormente pago, transferindo o **Ágio III** para a **GDASPE**.*

*Em 21 de março de 2005, a empresa **QUALIX** incorporou a empresa **GDASPE** e **SIWA** e absorveu para si o ágio de R\$ 75.193.124,00 (valor transferido do Ágio III), passando a amortizar a despesa com a sua dedução na apuração de seus tributos.*

Quanto ao denominado Ágio I, aduz a impugnante que, visando efetuar investimento na ENTERPA para adquirir 80% de seu capital, a CIVILIA firmou, em 26/06/1998, Contrato de Investimento com CONRADO DE CARVALHO ALVES e ABACON PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS e, por força desse contrato, cuja cópia afirma encontrar-se acostada aos autos, a CIVILIA deveria (i) aportar US\$ 68.000.000,00 na ENTERPA, (ii) comprometer-se com dívida em favor da ENTERPA de mais US\$ 20.000.000,00 formalizada em cinco notas promissórias avalizadas pela SIDECO e, ainda, (iii) com outra dívida em nota promissória de R\$ 8.920.000,00 vencível em três anos. Esclarece que as ações da SIWA eram detidas pelas sócias CIVILIA e WASTE, enquanto a CIVILIA, por sua vez, era controlada pela SIDECO BRASIL e esta pela SIDECO USA. Afirma que o ágio estava calcado em laudo de avaliação com previsão de resultados em exercícios futuros. Relata que em 27 de agosto de 1998, foi firmado o Aditivo nº 1, por força do qual, considerando a constituição da SIWA pelas sócias CIVILIA e WASTE, na respectiva proporção de 60% e 40%, à SIWA foram transferidos pela CIVILIA todos os direitos e obrigações constantes do contrato original, permanecendo tais sócias como garantidoras da operação, tornando-se a WASTE garantidora de 40% das obrigações assumidas no aludido Contrato de Investimento, cabendo à CIVILIA os restantes 60% de tais montantes. Sustenta que “planilha anexa ao aditamento5 impugnação” demonstra as obrigações da CIVILIA e da WASTE na SIWA e que, no que diz respeito à CIVILIA (60%), a prova do pagamento é translúcida, pelo registro do aporte feito pela SIDECO USA na SIDECO BRASIL e, especialmente, do respectivo contrato de câmbio, bem com pelo posterior aporte feito pela CIVILIA na SIWA. Afirma que as dívidas assumidas pela SIWA em favor da ENTERPA foram pagas por meio de mútuos firmados pela SIDECO USA e que a parcela de R\$ 8.920.000,00 pela cessão de títulos contra a Prefeitura do Município de São Paulo. Quanto à WASTE (40%), alega que não

possui as provas dos pagamentos, em virtude da exclusão de tal empresa do investimento em 2000.

No que diz respeito ao ágio II, argumenta que a constituição da PARTSERAM estava fundada na decisão da SIWA de segregar atividades até então concentradas na ENTERPA, visando à otimização de resultados. Com relação ao ágio III, afirma que seu pagamento se deu por meio de transferência de dívida da SIWA à SIDECO, em contrapartida da transferência a ela de 53% das quotas da ENTERPA, cabendo o restante à CIVILIA e à SIDECO.

O conjunto das operações, a despeito das alegações da Recorrente, nos leva a concluir que em nenhum momento houve efetivo pagamento entre as empresas, sendo certo que a análise "do filme, como um todo" demonstra que as incorporações, inclusive às avessas, tiveram como único objetivo a criação de um suposto ágio, com a dedução de valores artificialmente gerados e justamente por isso glosados pela fiscalização.

A documentação acostada aos autos, até a fase de impugnação, simplesmente não tem o condão de corroborar os argumentos da Recorrente, no sentido de que haveria propósito negocial e substrato econômico nas operações, circunstância que foi um dos fundamentos da decisão de primeira instância:

Indedutibilidade do Ágio I

Quanto às alegações apresentadas pela impugnante, deve ser observado, em primeiro lugar, que elas não se encontram comprovadas nos autos. Examinando-se as folhas do processo, verifica-se que nele não se encontra o laudo de rentabilidade futura do ágio pago pela empresa CIVILIA quando da aquisição da ENTERPA de terceiros em 28 de julho de 1998. Tampouco foram juntados os elementos que permitam comprovar os alegados pagamentos.

De qualquer modo, observa-se que o Ágio I, nos termos em que foi descrito tanto pela autora do feito quanto pela impugnante, não preenche os requisitos previstos no artigo 386 do RIR/99, que, como dito, são basicamente dois. Primeiro, o custo efetivo de um ágio na aquisição duma participação societária, em virtude da expectativa de resultados futuros. Segundo, deve haver a reunião, numa só entidade, do patrimônio que adquiriu o ágio e daquele que vai gerar os resultados futuros, de modo que a despesa incorrida na obtenção desse potencial de resultados futuros possa ser diretamente confrontada com esses resultados.

No presente caso, o Ágio I, afirma a impugnante, teria sido pago pela SIDECO e pela CIVILIA, na aquisição das ações da ENTERPA. Ou seja, o ágio não foi suportado nem pela empresa incorporadora, nem pela incorporada, PARTSERAM e ENTERPA. E, como demonstrado, o direito de amortização do ágio deve ser produto de negócio ou operação pelo qual a participação acionária se incorpora ao patrimônio da pessoa jurídica investidora, não sendo o ágio algo que se possa alienar ou transferir sem que ocorra a reunião dos patrimônios da investida e da investidora.

Igual raciocínio foi aplicado aos supostos ágios observados nas etapas posteriores:

Indedutibilidade dos Ágios II e III

Após a aquisição da SIWA pela CIVILIA em 1998, todas as operações societárias posteriores que culminaram na incorporação da PARTSERAM e da GDASPE pela ENTERPA e pela QUALIX, respectivamente, envolveram empresas que pertenciam ao grupo formado pelas empresas SIDECO e CIVILIA.

Assim, os denominados Ágios II e III se caracterizam claramente como “ágios internos”, e sua amortização, como demonstrado, não pode ser admitida, uma vez que não houve evidentemente qualquer custo efetivo na aquisição das participações societárias em questão.

Portanto, ainda que se admitisse a dedutibilidade nos casos de ágio interno, anteriores à expressa vedação legal, deve ser ressaltado que, nessas hipóteses, é imperiosa a cabal comprovação da operação, do efetivo pagamento do ágio e da existência de laudos (ou análises equivalentes) aptos e idôneos a justificar a expectativa de rentabilidade futura.

Ou seja, nos raros casos em que o negócio for celebrado a partir de reais condições de mercado, cabe aos interessados comprovar, para além de qualquer dúvida, a existência de todos os requisitos legais, circunstância que nem de longe se observa nos autos.

Em relação aos documentos de avaliação apresentados como anexos ao Recurso Voluntário, simplesmente não há como aceitá-los, primeiro porque trazidos aos autos em momento inadequado, pois deveriam constar da impugnação, como determina o artigo 16 do Decreto n. 70235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (grifamos)

Constata-se que nenhuma das hipóteses veiculadas pelo § 4º do artigo 16 se faz presente no caso dos autos. Ainda que fosse superada tal situação, em homenagem ao princípio da verdade material (sem olvidar que tais documentos remontam ao longínquo ano de 1998 e deveriam ter sido apresentados há muito tempo), ainda assim não há como reconhecê-los, visto que estão em idioma estrangeiro e não atendem, portanto, aos requisitos legais.

Como se isso não bastasse, no documento que seria o laudo de avaliação (fls. 883 e seguintes) **não consta qualquer assinatura, identificação ou qualificação** do responsável pela elaboração, tornando-o imprestável a qualquer tipo de comprovação.

No mesmo sentido, os contratos de câmbio juntados aos autos apenas indicam transferências financeiras entre a SIDECO Argentina e a SIDECO Brasil, mas não nos permite concluir sobre o destino dos investimentos ou o custo de aquisição das empresas com efetivo pagamento de ágio.

E mais: nas páginas do Diário (fls. 1545, por exemplo) curiosamente o nome da empresa está riscado, de forma que não se consegue sequer identificar a quem pertenceriam (imaginamos que houve a tentativa de grifar, para destaque, o nome, mas isso impossibilitou a leitura da cópia). Também não constam desses documentos qualquer assinatura do profissional responsável nem as demais formalidades exigidas em lei.

Igual circunstância se observa nos documentos relativos aos lançamentos, o que nos leva a concluir, na esteira do que restou decidido em primeira instância, que a documentação acostada aos autos, ainda que aceita, não é hábil ou suficiente para comprovar as alegações da Recorrente.

No que tange à multa, que na decisão de piso foi reduzida de 225% para 150%, parece-me que não há reparos a fazer.

Restou evidente a falta de propósito negocial e consequente simulação das operações que envolveram a produção dos ágios. A Recorrente não conseguiu comprovar a substância econômica que poderia justificar as diversas reorganizações societárias, cujo único objetivo realmente foi o de conferir uma aparência de normalidade, que permitisse a amortização dos supostos ágios.

Como bem destacado pela decisão de primeira instância:

De fato, não houve nenhuma aquisição de investimento pela PARTSERAM e pela GDASPE, restando claro que o único objetivo foi a redução dos impostos a serem pagos pelo grupo econômico.

Vê-se que a PARTSERAM e a GDASPE foram utilizadas como empresas veículos, com o único propósito de criação artificial do ágio e de transferência dos ágios gerados em operações anteriores. De fato, a curta duração das empresas PARTSERAM e da GDASPE (três e seis meses, respectivamente), demonstra que o aumento de capital realizado não se revestia da natureza de investimento.

Assim, considerando que as reestruturações societárias tiveram como única motivação criar condições artificiais para possibilitar a amortização indevida do ágio e, em consequência,

impedir dolosamente a ocorrência de parte do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, está caracterizada a situação tipificada no artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Nesse contexto, é de rigor a aplicação do disposto no artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei n. 9.430/96, com a redação dada pela Lei n. 11.488/2007, em vigor ao tempos dos fatos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Correta, portanto, a qualificação da multa, conforme autuada e mantida pela decisão de piso.

Entretanto, realmente não há espaço para o agravamento da infração, cujo fundamento seria o não atendimento às intimações formuladas durante os trabalhos de auditoria. Não se vislumbra, nos autos, a configuração da espécie, de sorte que entendo adequada a redução do percentual lançado, de 225% para 150%, nos exatos moldes do que decidiu a Delegacia de Julgamento de Belo Horizonte.

Descabe, ainda, a análise por este Conselho de qualquer argumento de caráter constitucional, posto que é vedada qualquer manifestação acerca de norma vigente e eficaz, conforme determina a Súmula n. 2:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Por fim, também em razão do Recurso de Ofício, que afastou as infrações relativas ao diferimento do IRPJ e CSLL, convém reproduzir os fundamentos da decisão:

Vê-se, pois, que o acórdão mencionado pela fiscalização não corrobora sua tese de que o IRPJ e a CSLL diferidos devem ser

considerados na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Naquele caso, a contribuinte havia contabilizado como ativo a constituição de um crédito correspondente a 18% da base de cálculo negativa da CSLL apurada ao final do período, tendo como contrapartida “outras rendas operacionais/contribuição social a restituir”. Esta receita foi excluída pela contribuinte da base de cálculo da CSLL e da apuração do lucro real, por não ter sido considerada “receita de fato”. Contudo, após sua liquidação, a contribuinte deixou de adicioná-la à base de cálculo da CSLL, sendo esta a infração que lhe foi imputada. O procedimento contábil adotado pela contribuinte foi condenado pelas autoridades julgadoras de 1ª e 2ª instâncias e entendeu-se que ele acabou por produzir efeitos fiscais, justificando a exigência fiscal, porém, em momento algum, afirmou-se que a CSLL diferida deveria compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No presente caso, não restaram comprovados os efeitos fiscais da contabilização de tais créditos, que não podem, por si sós, ser considerados como sujeitos à tributação pelo IRPJ e pela CSLL.

Portanto, o lançamento, no que se refere a tal infração, deve ser cancelado.

Entendo, na esteira do que foi decidido, que realmente não se comprovou a existência de impacto fiscal na contabilização dos créditos, razão pela qual não há base legal para os lançamentos. Correto, pois, o entendimento de primeira instância, que acolho neste voto, até porque o fundamento para a autuação baseou-se em paradigma diverso do caso concreto.

Ante o exposto CONHEÇO do Recurso Voluntário e, no mérito, voto por NEGAR-LHE provimento, assim como voto por NEGAR provimento ao Recurso de Ofício.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Relator