



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10600.720089/2016-94
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-003.984 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de julho de 2019
Recorrente GE TRANSPORTES FERROVIÁRIOS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011, 2012

DECRETO-LEI 4.657/1942, LINDB, ART. 24. INAPLICABILIDADE.

O artigo 24, do Decreto-Lei nº 4.657/1942 (LINDB), incluído pela Lei nº 13.655/2018, não se aplica, em tese, ao caso dos autos.

INOVAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO OCORRÊNCIA.

A inovação do critério jurídico representa a modificação completa dos critérios jurídicos adotados pela autoridade lançadora, o que não significa se concretizar quando a autoridade de primeira instância apenas serviu-se de mais um argumento para a manutenção da autuação, e tal argumento não prejudica a defesa da contribuinte.

DECADÊNCIA. FATOS PASSADOS COM REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS. SUMULA CARF 116.

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

NULIDADE. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO.

A admissibilidade de nulidade da autuação fiscal promove-se apenas em relação aos atos e termos lavrados por agente incompetente, bem assim aqueles que repercutam na tramitação processual defronte circunstâncias que denotem a ocorrência de prejuízo ao exercício do contraditório e da ampla defesa do contribuinte.

ÁGIO INTERNO. GOODWILL. AMORTIZAÇÃO. RECONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Inadmissível o reconhecimento e amortização de ágio resultado de operações entre empresas do mesmo grupo econômico, sem a intervenção de partes independentes. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo. O reconhecimento de ágio decorrente de rentabilidade futura gerado internamente

(goodwill interno) é vedado pelas normas nacionais e internacionais. Assim, qualquer ágio dessa natureza anteriormente registrado precisa ser baixado.

Demonstrada a irregularidade do arranjo societário ante a ausência de propósito negocial e da artificialidade de transações engendradas intragrupo, torna imperativo a manutenção dos efeitos da glosa promovida em decorrência da configuração de ágio de si mesmo gerado derivado de operações de cisão parcial entre partes relacionadas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. VINCULAÇÃO AO LANÇAMENTO PRINCIPAL.

Aplicam-se aos lançamentos tidos como reflexos as mesmas razões de decidir do lançamento principal (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica -IRPJ), em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos jurídicos ou elementos probatórios a ensejar conclusões com atributos distintos.

INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. SUMULA CARF.

Súmula CARF nº 108 - Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e em negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto que votou por acolher parcialmente a arguição de nulidade da decisão de primeira instância, e, no mérito, por dar provimento ao recurso voluntário, manifestando ainda interesse em apresentar declaração de voto. Entretanto, findo o prazo regimental, o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do § 7º, do art. 63, do Anexo II, da Portaria MF no. 343/2015 (RICARF).

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)

Bianca Felícia Rothschild - Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente), Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

Inicialmente, adota-se o relatório da decisão recorrida, o qual bem retrata os fatos ocorridos e os fundamentos adotados até então:

O processo versa acerca de autos de infração formulados em 07/12/2016, atinentes ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) apurados no encerramento dos anos-calendário de 2011 e 2012, com crédito tributário total de R\$ 31.205.460,38 (trinta e um milhões, duzentos e cinco mil, quatrocentos e sessenta reais e trinta e oito centavos), composto de principal, multa de ofício de 75% e juros de mora vinculados:

TRIBUTOS	Fls. dos autos do processo	PRINCIPAL	MULTA DE OFÍCIO	JUROS DE MORA	TOTAL
IRPJ	15/24	10.142.866,00	7.607.149,50	5.195.175,96	22.945.191,46
CSLL	26/34	3.651.431,76	2.738.573,82	1.870.263,34	8.260.268,92
VALORES TOTAIS					31.205.460,38

Nota: Termo de Verificação Fiscal (fls. 36/88).

A infração tributária decorre de constatações no curso de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo em epígrafe, consoante descrição dos fatos e enquadramentos legais impressos no corpo das autuações e do respectivo Termo de Verificação Fiscal, ambos indissociáveis entre si, motivações estas determinantes para:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ:

Exclusões indevidas / compensações não autorizadas na apuração do Lucro Real. Não dedutibilidade de amortização de ágio na aquisição de investimento em participação societária computada na apuração do Lucro Real. Glosa dos valores que afetaram a apuração da base impositiva do imposto de renda derivados da transação societária que implicou na geração da natureza de despesa reconhecida nos resultados dos exercícios.

Enquadramentos legais: art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77; arts. 2º e 3º da Lei nº 9.249/95; e arts. 247, 249 e 250 do RIR/99.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL:

Exclusões indevidas da base ajustada da CSLL. Não dedutibilidade de amortização de ágio na aquisição de investimento em participação societária computada na determinação da base de cálculo da CSLL. Glosa dos valores que afetaram a apuração da base impositiva da contribuição social derivados da transação societária que implicou na geração da natureza de despesa reconhecida nos resultados dos exercícios.

Enquadramentos legais: Fatos geradores ocorridos entre 1º/01/2011 e 31/12/2011: arts. 2º e 3º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90 e pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08; art. 57 da Lei nº 8.981/95, com

as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95; art. 2º da Lei nº 9.249/95; e art. 1º da Lei nº 9.316/96; e art. 28 da Lei nº 9.430/96.

Fatos geradores ocorridos entre 1º/01/2012 e 31/12/2012: arts. 2º e 3º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90 e pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08; art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95; art. 2º da Lei nº 9.249/95; e art. 1º da Lei nº 9.316/96; e art. 28 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 39 da Medida Provisória nº 563/2012 e pelo art. 49 da Lei nº 12.715/2012.

Quanto aos trabalhos executados no transcurso da ação fiscal, observa-se que o Termo de Verificação Fiscal (TVF) noticia que foram conduzidos com respaldo no Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F) nº 06.00.1.00.2015-00001-4.

A instauração da ação fiscal promoveu-se com a expedição do Termo de Início da Fiscalização datado de 12/02/2015, cientificado pessoalmente na mesma data (fls. 98/100), por meio do qual se requisitou a apresentação de acervo documental e outras fontes de dados necessários para o início de exames de informações de interesse fiscal relacionados à pessoa jurídica (fls. 101/435).

Descreveu-se também o fluxo de intimações endereçadas ao contribuinte e as suas respectivas respostas conduzidas defronte a amplitude das investigações desenvolvidas no curso do procedimento (fls. 436/734), particularmente dirigido à obtenção de informações alusivas às transações de aquisição de participações societárias e o ágio negociado nestas operações, bem assim os montantes de despesas de amortização computadas na apuração do resultado fiscal da companhia.

Finalizada esta etapa do Termo de Verificação Fiscal, o Auditor-Fiscal passa a detalhar a motivação determinante para tipificação das infrações tributárias contidas nas autuações.

Inaugura o conteúdo de suas inferências, reportando que o escopo da ação fiscal trata de expressivas deduções da apuração da base tributável de IRPJ e da CSLL adstritos às despesas de amortizações de ágio derivado de operações de reorganização societária promovidas ao longo dos anos de 2009 a 2010.

A análise da escrituração comercial e das demonstrações contábeis da companhia e seus entes relacionados (ou vinculados) - todos eles envolvidos ao complexo de atos firmados durante o processo de reorganização societária dentro do conglomerado -evidenciou a forma, os fatos e as circunstâncias alinhadas às operações que deram ao sobrepreço apurado nas operações.

Desenvolveu-se também um apanhado geral do histórico da companhia autuada, doravante GETF, empresa integrante do grupo multinacional de origem norte-americana a General Electric, doravante Grupo GE.

Acompanhou-se um descritivo da composição do capital social da empresa fiscalizada ante as disposições estatutárias vigentes em 16/11/2015, bem assim a especificação dos membros da Diretoria e responsáveis pela prestação de suas informações contábeis durante o período fiscalizado.

Inicialmente, noticia que a constituição da sociedade ocorreu em 08/10/1997, sob a razão social CSI FLEET SERVICES DO BRASIL LTDA, atuando na área de assessoria em gestão empresarial.

A partir de junho/1999 passou a exercer a gestão de frotas e aluguel de automóveis para empresas, ocasião em que alterou a razão social para GE CAPITAL

FLEET SERVICES LTDA. Noutro momento, permaneceu inativa do início do ano de 2001 a março/2009.

Ao final do primeiro trimestre do ano de 2009, transferiu-se para Contagem, Minas Gerais, modificando-se integralmente objeto social para fabricação de locomotivas, vagões e materiais rodantes. Além disto, a razão social passou a ser denominada de GE TRANSPORTES FERROVIÁRIOS LTDA, doravante GETF.

Meses após a isto (junho/2009), teve alterada sua natureza jurídica para sociedade anônima de capital fechado.

De acordo com as ponderações da autoridade lançadora, as alterações ocorridas no curso daquele ano derivam-se de operação de Cisão Parcial da GEVISA S/A, CNPJ n.º 68.059.674/0001-03, doravante GEVISA, formalizada em 31/03/2009, com versão de seu acervo líquido cindido para o patrimônio da autuada.

Adverte que, antes da cisão, a GEVISA era controlada pela empresa líder do Grupo GE no Brasil — a GENERAL ELETRIC DO BRASIL LTDA, CNPJ n.º 33.482.241/0001-73, doravante GEB, situada em São Paulo, que, à época, atuava na área de fabricação de locomotivas (segmento cindido e absorvido pela GETF) e motores.

Terminada esta breve introdução, aduz um panorama geral acerca da normatização que trata alusiva à figura jurídica do ágio nas operações de investimento em sociedades coligadas ou controladas, assim como explicita os aspectos formais e materiais adstritos às premissas de outorga da dedutibilidade na apuração da base imponible do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.

Outrossim, exemplificativamente, aponta as circunstâncias que impulsionam a consecução de operações de combinação de negócios combinados com a geração de ágio, bem assim as anomalias notadas ante a ocorrência de transações artificiais privadas de vínculo negocial ou econômico.

Reportou ainda recentes conceitos e aspectos normativos relacionados à mensuração, evidenciação e controle de investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial a partir da edição de mudanças na legislação societária (Lei n.º 11.638/07 e 11.941/09) que incitaram alterações de pressupostos metodológicos do sistema contábil baseado na ótica de seus princípios fundamentais amoldados ao processo de convergência às normas internacionais.

Enumera as premissas básicas e requisitos legais necessários para validação do ágio ou deságio reconhecido no patrimônio da entidade e posterior confirmação da pertinência de seus efeitos tributários incidentes sobre a base imponible do IRPJ do sujeito passivo. Avigora suas ponderações com a menção de precedentes emitidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Agrupando as considerações supracitadas, a fiscalização descreve, em apertada síntese, os dados essenciais para avaliação da admissibilidade de amortização do ágio como parcela dedutível da base de cálculo do tributo, quais sejam:

1) Existência de laudo — ou documento equivalente —, arquivado na ocasião da operação como demonstração do ágio suportado pela investidora (de autoria técnica e isenta) e conteúdo suficiente para respaldo da fundamentação econômica que motivou a anuência com o valor adicional ao preço de custo do investimento societário reconhecido contabilmente no patrimônio da investida;

2) Ocorrência de efetivo pagamento pelo investimento adquirido, contemplando-se o custo total de aquisição, incluindo-se a parcela de ágio, cujo ônus financeiro tenha recaído, de fato, sobre o adquirente da participação societária;

3) Presença de documentação que integre os elementos justificadores do ato ou evento societário de incorporação, a partir do qual se determinou a precificação do investimento acrescido do ágio a ele correspondente;

4) Existência de lapso temporal entre a contabilização do ágio e a data do evento societário deflagrador da sua amortização — incorporação — suficiente a empregar razoabilidade aos atos firmados frente à realidade negocial; e

5) Percepção de independência negocial entre as pessoas jurídicas envolvidas na negociação do ágio, com autonomia administrativa das partes e respectivo histórico operacional que materialize suas constituições formais e objetos societários.

Salienta que tais premissas não configuram exigências novas ou requisitos adicionais à dedução fiscal do ágio, mas sim num detalhamento lógico e intrínseco daquilo que já se encontra insculpido no normativo tributário regente, seguindo a linha interpretativa das instâncias julgadoras competentes à apreciação do contencioso tributário em matérias de mesma natureza.

Exatamente neste contexto, baseando-se nos preceitos do art. 7º, inciso III, e 8º da Lei 9.532/97 combinado com os art. 385 a 387, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, as premissas elementares para amortização de ágio guardam consonância com a jurisprudência consolidada a respeito de controvérsias atinentes às deduções a título de ágio na aquisição de participações societárias:

i) Efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio:

Premissa essencial no reconhecimento de ágio consoante decisões reiteradas do CARF. Evidencia-se o corolário fundamental para cumprimento da condição expressa no quesito 2 supracitado. Sob esta ótica, explica que é inadmissível admitir-se que o ônus financeiro suportado pelo efetivo pagamento de determinada aquisição de ativos envolvendo ágio recaia sobre pessoa jurídica distinta daquela que se apresenta formalmente ao Fisco. Segundo a tese da fiscalização, o reconhecimento contábil por pessoa jurídica distinta, legitimando-se a eficácia tributária de qualquer tipo de arranjo negocial que resulte em ágio, afrontaria a essência normativa desse instituto tributário;

ii) Realização das operações originais entre partes não ligadas:

Enfatiza que esta segunda premissa insculpe-se à condição contida no item 5 retro. Acentua que operações realizadas entre partes não ligadas pressupõem, inexoravelmente, independência negocial, com existência autônoma das pessoas jurídicas envolvidas numa negociação efetiva originária de ágio. Reflete também os quesitos delineados nos itens 3 e 4, porquanto a realização de operações originais importa em: (a) pessoas jurídicas residentes, com autonomia administrativa e independência negocial — aptas, portanto, à prática de atos societários legítimos e necessários à consecução do objeto negocial estabelecido (novamente, o item 5); (b) existência, comprovada por documentos, dos elementos justificadores da incorporação, a partir da qual se deflagra a amortização do ágio negociado (item 3); e (c) lapso temporal (item 4), entre a segregação do ágio do investimento adquirido e a data da incorporação deflagradora de sua amortização, condizente em extensão suficiente a empregar razoabilidade e substância negocial aos seus atos e eventos societários;

iii) Demonstração da lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura:

Encerra afirmando que a terceira premissa encontra-se inteiramente abarcada no item 1. De acordo com as anotações da fiscalização, a demonstração deve se basear

em fundamentação legítima que evidencie os fatores levaram determinada empresa operativa ao investimento em ativos de outra companhia, pagando-se um valor superior ao que se encontra contabilizado nos livros da adquirida. Passa pela comprovação documental — laudo ou documento equivalente — idônea, tecnicamente apropriada, tempestiva e isenta, onde se note, de fato, os elementos e projeções suficientes que motivaram a decisão corporativa.

Finaliza concluindo que a falta de tais elementos em eventual ágio formalizado pelo sujeito passivo, haverão de serem glosados seus efeitos sobre a base tributável da companhia que deles se aproveitam, independentemente da presença ou não de outros agravantes da conduta engendrada pelo conglomerado.

Nestas circunstâncias, legítima a constituição de lançamento de ofício com vistas à glosa das despesas computadas na apuração da base impositiva do IRPJ e da CSLL. Avigora sua tese indicando precedente do CARF que se equaliza com as ponderações ilustradas pela autoridade lançadora.

Encerrada suas considerações gerais sobre o tema, inaugura a pormenorização da análise feita no curso do procedimento de fiscalização.

A autoridade lançadora registra que os trabalhos foram direcionados à busca de esclarecimentos e investigação de fatos que retratassem a cronologia dos eventos envolvendo as alterações e reorganizações societárias envolvendo a companhia, as circunstâncias antecedentes de tais operações, bem como a natureza e origem dos respectivos aportes financeiros.

Demandou-se ainda a abordagem da participação na GE do Brasil Participação Ltda, CNPJ nº 01.821.234/0001-62, doravante GEP, objetivando permitir uma análise adequada da validade ou não da dedutibilidade de despesas incorridas na apuração da base tributável de IRPJ e CSLL, à luz das normas regentes e do contexto exposto adiante.

De acordo com a fiscalização, a comprovação do montante do custo do investimento exigiria a apresentação de laudo ou documento equivalente, arquivado tempestivamente, de autoria técnica e isenta, e conteúdo suficiente para demonstração do ágio suportado pela investidora e a motivação da apuração do sobrepreço na aquisição da participação societária.

Além disto, analisar-se-ia se a transação realizou-se com independência negocial e autonomia administrativa entre as partes envolvidas na transação, bem assim se a confirmação do efetivo pagamento, contemplando-se o custo total da aquisição, incluindo-se a prova de que o ônus financeiro recaiu, de fato, sobre o adquirente do investimento societário.

Exatamente neste sentido, requereu, via termo de início (TIPF), do acervo documental que respaldou o reconhecimento patrimonial e a amortização de ágio nas operações de reorganizações societárias e/ou combinação de negócios inerentes aos anos de 2011 e 2012.

Particularmente em relação à comprovação do efetivo pagamento do ágio, em resposta ao TIPF, a fiscalizada restringiu-se a justificar que a extinção da obrigação promoveu-se pela versão das quotas da GEP para a GETF em razão da cisão do patrimônio líquido daquela, em conformidade com a Ata de sua Assembleia Extraordinária, de 1º/12/2010 (excerto da resposta do item 8 do TIPF - anexo TIPF RESPOSTA 2).

Item 8. Pagamento do Ágio

O pagamento do ágio se deu pela versão das quotas da GE Participações Ltda. para a GETF, em razão da cisão do patrimônio líquido da GE Participações Ltda, em conformidade com a Ata de sua Assembleia Geral Extraordinária, realizada em 01/12/2010 (Doc. 03).

Sob este aspecto, assevera que o procedimento adotado pelo conglomerado possui natureza totalmente distinta da circunstância de pagamento efetivo da aquisição da participação societária, porquanto não se evidenciou a ocorrência de transferência do montante de recursos monetários equivalentes ao preço negociado.

De acordo com a fiscalização, a versão de cotas (e/ou ações), a seu turno, constitui-se em mecanismo habitual em operações de rearranjos societários processados mediante cisão, fusão e incorporação que envolvem exclusivamente sociedades de mesmo grupo econômico, submetendo-se, portanto, ao mesmo controle e vontade comum - tal qual aconteceu entre a GEP e a GETF - não se demonstrou qualquer geração ou transmissão de riqueza concreta para a companhia fiscalizada.

Advertiu-se irrazoável atribuir para si um ônus financeiro inerente à aquisição sobre o qual o sobrepreço fora suportado em operação precedente às transações societárias em análise, independentemente da observância dos requisitos formais e materiais daquelas negociações.

Caso fosse acatado que o valor adicional fora suportado pela transferência de ativo patrimonial (custo de aquisição, incluindo-se o ágio) entre pessoas interdependentes ou mesmo distintas da adquirente que efetivamente arcou com o ônus financeiro do preço negociado, implicaria em afronta à essência normativa do instituto tributário, descumprindo-se os requisitos compulsórios para outorga da amortização do ágio como parcela dedutível da base impositiva do IRPJ apurado pelo regime do Lucro Real.

Registra ainda que, mesmo sob o manto de aparente legalidade, arranjos societários artificiais — entre os quais o ágio interno e o ágio de si mesmo — foram censurados pelas regras vigentes da contabilidade societária, ante a constatação de que as tais mecanismos assentam-se em atos meramente formais, realizados entre sociedades interdependentes.

Além disto, as operações são dissociadas de genuína motivação econômica ou finalidade negocial.

Não se surpreende que foram afastados seus eventuais efeitos tributários.

Encerrado o intróito deste tópico, passou para a análise da Ata da Assembleia da GETF, realizada em 17/12/2010, objeto da aprovação do Protocolo e Instrumento de Justificação de cisão parcial da GEP com versão das quotas de capital da GETF para ela própria, bem assim o Laudo de Avaliação que motivaria o rearranjo societário efetuado intragrupo para viabilizar o aproveitamento fiscal do suposto ágio.

De acordo com seus termos, a Cláusula Primeira indicava que a GE BRAZIL HOLDING LTD (doravante GE HOLDING), sociedade sediada na Irlanda, e a GENERAL ELETRIC INTERNATIONAL BV (doravante GE BENELUX), sediada na Holanda, controladoras da GEP naquela oportunidade, passariam a deter participação direta GETF. Argumentou-se que seus propósitos eram a redução de custos financeiros e organizacionais a partir da adoção das políticas de governança do Grupo GE.

A Cláusula Segunda daquele ato estabeleceu que a estimativa de valor do acervo líquido a ser cindido, com base no seu valor contábil (data-base em

31/10/2010), totalizou R\$ 200.542.634,00 (duzentos milhões, quinhentos e quarenta dois mil, seiscentos e trinta e quatro reais), segundo avaliação efetuada pela empresa RB&S Auditoria e Consultoria S/S Ltda, CNPJ nº 01.135.861/0001-40.

Outrossim, a Cláusula Terceira definiu que os elementos ativos e passivos que formam o acervo líquido cindido da GEP compunham-se da totalidade do investimento societário na GETF, incluindo-se o ágio, provisões atinentes ao investimento, o ativo não circulante intangível reconhecido a partir da aferição da potencial economia fiscal de IRPJ e da CSLL (IR Diferido no valor de R\$ 68.971.489,00) e de uma reserva especial de ágio.

Por sua vez, o Laudo de Avaliação de Ativos a Valor Contábil da GEP datado de 02/10/2010, doravante LAUDO DE AVALIAÇÃO GEP, de 02/10/2010, confirma as informações relacionadas ao ativo não circulante intangível (IR Diferido supracitado) e suas repercussões nos patrimônios da GEP e da GETF. A narrativa do respectivo parecer (item 3), indicava exatamente o objetivo da respectiva avaliação:

3. OBJETIVO DA AVALIAÇÃO

A avaliação, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, da parcela do patrimônio líquido a ser cindido da Empresa, representada por parte do ativo não circulante intangível correspondente ao Imposto de Renda Diferido relativo ao benefício fiscal da parcela do ágio a amortizar, ao próprio ágio a amortizar, líquido da respectiva provisão para perda, cujo fundamento econômico corresponde a previsão dos resultados nos exercícios futuros das atividades da controlada GE Transportes Ferroviários S.A., e do respectivo ativo não circulante representado pelo investimento na controlada GE Transportes Ferroviários S.A., em conformidade com o valor contábil, tem por objetivo a incorporação por GE Transportes Ferroviários S.A., e não deve ser utilizado para outros fins.

Declarou-se que o acervo líquido a ser cindido pela GEP apresentava em suas demonstrações contábeis a quantia do ativo intangível proveniente do ágio mensurado com fundamento em projeção de resultados de exercícios futuros destacado à GETF, em consonância com o Relatório de Avaliação Econômico-Financeira elaborado por empresa especializada (Data-base 30/06/2009).

Entretanto, o mesmo laudo apontou que a escrita contábil de companhias da GEP e da C&I - C& Investimentos e Participações Ltda, CNPJ nº 00.965.792/0001-39 -(ambas integrantes do mesmo conglomerado), extraída com base nos seus respectivos SPED Contábil, evidenciou que não houve reconhecimento patrimonial de qualquer valor de ágio da GETF na contabilidade da GEP em 31/10/2010, mas, apenas, em dezembro do mesmo exercício financeiro (1º/12/2010).

Não obstante isto, o autuante certificou que, nesta data, a C&I, teve seu capital social reduzido e suas quotas de participação na GETF transferidas pelo seu valor patrimonial para controle da GEP, consoante se evidenciou no subitem 5.1.2 (Análise Contábil

- Cisão GEP e Incorporação pela GETF) e na Fase 4 do subitem 5.1.3 (Histórico Esquemático - Reorganização Societária 12/2010) do Laudo de Avaliação.

Abre um parênteses para advertir que embora compreenda que não se possa afirmar que se trata de um Relatório de Avaliação Econômico-Financeira, consoante expresso no LAUDO DE AVALIAÇÃO GEP, de 02/10/2010, o acervo intitulado de Avaliação Econômico-Financeira da General Eletric do Brasil Ltda (GEB), doravante AVALIAÇÃO GEB, de 30/10/2009, reporta-se justamente a 30/06/2009. Enfim, tratava-se de um relatório de avaliação patrimonial da GEB (General Eletric do Brasil Ltda, CNPJ Nº 33.482.241/0001-73).

Especificamente sobre este documento tece os seguintes comentários que depreende importante para a análise da questão:

- ✓ Na apresentação (pág. 2) e *Contexto, Objetivo e Considerações Gerais* (item 2.1, pág. 13), o relatório declara que *tem o intuito de auxiliar a GEB no cumprimento da legislação fiscal brasileira artigo 385, parágrafo 2, item II do RIR, Decreto 3.000/99;*
- ✓ A referida norma trata da avaliação de investimento em sociedade coligada ou controlada, além do lançamento contábil do ágio, estabelecendo que seu registro **deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração**, nos termos do § 3º do art. 20 do DL nº 1.598/77 — **demonstração esta não apresentada;**
- ✓ Em *Contexto, Objetivo e Considerações Gerais* (item 2.1, pág. 16), declara que o *trabalho foi desenvolvido com base em informações fornecidas pela administração da GE, que foram consideradas verdadeiras, uma vez que não é parte do escopo deste projeto qualquer tipo de procedimento de auditoria*. E que por isso, *não assume qualquer responsabilidade futura pela precisão das informações históricas utilizadas neste relatório*. E que o *trabalho não contempla nenhum processo de auditoria*. E ainda que **não**

faz parte do trabalho fornecer planilhas eletrônicas e/ou modelos financeiros que suportaram nossas análises;

- ✓ Em *Sumário da Avaliação* (item 1.2, pág. 12), declara que *a estimativa/expectativa de valor justo para 100% do patrimônio líquido da GEB foi de aproximadamente R\$ 1.814.330.000,00 (um bilhão, oitocentos e quatorze milhões, trezentos e trinta mil reais) em 30 de junho de 2009;*
- ✓ Ainda em *Sumário da Avaliação*, pág. 13, apresenta o quadro a seguir com os resultados da avaliação econômico-financeira da GEB elaborada em 30/09/2009, referente à data-base de 30/06/2009:

De acordo com a metodologia e as premissas descritas neste relatório, a abertura dos resultados encontrados para a avaliação econômico-financeira da GE Brasil, em 30 de junho de 2009, é apresentada a seguir:

Sumário de Resultados	Valor Justo	Participação	(em BRL 000)	(em USD 000)
Valor Presente Líquido dos Fluxos de Caixa			(51.032)	(26.149)
Valor Presente Líquido da Perpetuidade			95.024	48.690
(=) Valor Operacional			43.991	22.541
(+) Ativos Não-Operacionais			237.944	121.922
(-) Passivos Não-Operacionais			(685.875)	(351.443)
(+) Valor Presente da Base Negativa e do Prejuízo Fiscal Acumulado			149.430	76.568
(+) Fluxo de Caixa da Unidade de Negócio Commercial Finance (2016-2019)			248	127
(=) Valor do Negócio			(254.262)	(130.284)
(+) Investimentos			2.068.591	1.059.946
GEVISA Motors	230.775	83,19%	191.986	98.374
GEVISA Rail	364.186	83,19%	302.972	155.243
MABE	75.283	44,50%	33.498	17.164
GE Healthcare Brasil	193.819	99,99%	193.799	99.303
CELMA	2.089.901	56,56%	1.182.048	605.682
GE Wind	138.836	100,00%	138.836	71.140
Outras Empresas Controladas			23.473	12.027
Outros Investimentos			1.979	1.014
(=) Valor do Negócio com Investimentos			1.814.330	929.663

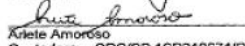
- ✓ No referido quadro, registram-se, **embora sem demonstração**, os valores equivalentes das controladas da GEB na conta de seu ativo permanente *Investimentos*, considerando seu percentual de participação, cujos registros totalizam R\$ 1.814.330.000,00;
- ✓ Considerando **o exposto anteriormente** e sobretudo que a avaliação **não quantifica, tampouco qualifica, o ágio por controlada/origem**, não se pode dizer que *se encontrem demonstrados, de fato*, nos termos do §3º do art. 20 do DL 1.598/77, vigente à época (o lançamento do ágio deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração) **elementos e projeções que fundamentem a origem do ágio** a que se refere o item 4, supra, do LAUDO DE AVALIAÇÃO DA GEP, de 12/2010;

Encerrado este aspecto adstrito à GEB, retomou-se o conteúdo do Laudo de Avaliação da GEP, retirando-se o excerto do anexo I do documento intitulado de "Resumo do Acervo Líquido Contábil parcial da GEP em 31/10/2010":

Anexo I
Resumo do acervo líquido contábil parcial da GE do Brasil Participações Ltda.
Em 31 de outubro de 2010 – Em R\$

Ativo	Itens conforme balancete em 31/10/10	Ajustes decorrentes dos eventos societários	Itens a serem cindidos em 31/10/10
Não Circulante			
Imposto de Renda Diferido – Ágio	0,00	68.971.488,80	68.971.488,80
Investimentos			
GE Transportes Ferroviários S.A.	0,00	131.571.145,66	131.571.145,66
Intangível			
Ágio por rentabilidade futura – GE Transportes Ferroviários S.A.	0,00	133.885.831,20	133.885.831,20
Provisão para perda	0,00	(133.885.831,20)	(133.885.831,20)
Total do intangível	0,00	200.542.634,46	200.542.634,46
Total do não circulante	0,00	200.542.634,46	200.542.634,46
Total do ativo e do acervo líquido	0,00	200.542.634,46	200.542.634,46


 Carlos Augusto da Rosa Gomes
 Presidente


 Alete Amoroso
 Contadora - CRC/SP 1SP218671/O-4

De acordo com o quadro acima, o ativo não circulante da parcela cindida da GEP apresentava um saldo contábil na conta Imposto de Renda Diferido - Ágio, o valor de R\$ 68.971.488,80 — chamada de ativo para potencial economia fiscal de imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido —; em Investimentos/GE Transportes Ferroviários S/A, o valor de R\$ 131.571.145,66; e na conta Intangível - Ágio por Rentabilidade Futura -GE Transportes, o valor de R\$ 133.885.831,20.

O item 6 (Conclusão) do LAUDO DE AVALIAÇÃO DA GEP, de 02/12/2010, definiu que o valor contábil dos bens, direitos e das obrigações que compuseram a parcela cindida do patrimônio líquido da GEP, em 30/11/2010, totalizava R\$ 200.542.632,46, apurado em conformidade com os balanços patrimoniais das empresas envolvidas nos sucessivos eventos societários e ajustado de acordo com os efeitos da transferência para a GEP do controle majoritário da GEB no capital social da C&I (99,99%), bem assim de investimentos societários sob o controle da própria C&I permanentes sob seu controle, quais sejam:

=> R\$ 131.571.145,66 da GETF, equivalente ao valor patrimonial de 85,09% do capital social da investida; e

=> R\$ 130.900.809,00 da GEVISA, equivalente ao valor patrimonial de 85,11% do capital social da investida.

Baseado nas análises associadas a estes fatos, concluiu-se que o relatório de avaliação não comprovou os elementos motivadores da origem do sobrepreço gerado, tampouco demonstra seu efetivo pagamento mediante prova de que o ônus financeiro tenha recaído sobre o agente promoveu o reconhecimento contábil do ágio.

Dado os atributos intrínsecos das transações e as transferências de quotas (ou ações) entre companhias do próprio Grupo GE, via operações patrimoniais sem eventos de aquisição e/ou alienação envolvendo partes independentes, inferiu-se que não houve qualquer forma de tradição de valores monetários, pois as transações foram guiadas sob o controle da cúpula diretiva e acionária do conglomerado.

Certificou-se a inequívoca natureza intragrupo das operações envolvidas em razão da inexistência de independência negocial e autonomia entre as partes, o LAUDO DE AVALIAÇÃO DA GEP, de 02/12/2010, submetido à fiscalização como instrumento hábil para demonstração da validade do ágio em análise, não se revelou satisfativo como prova técnica apropriada à evidencição dos elementos e projeções balizadores da motivação econômica e corporativa da operação societária adstrita ao ágio, mormente para amparo dos efeitos tributários derivados do reconhecimento das despesas com amortização.

Subseqüentemente, no plano contábil, desenvolveu-se a análise de aspectos inerentes à cisão da GEP e a incorporação da GETF, incluindo-se a descrição da seqüência de escriturações efetuadas com o intuito de constituir o suposto ágio derivado da transação de aquisição de participação societária objeto do procedimento de fiscalização.

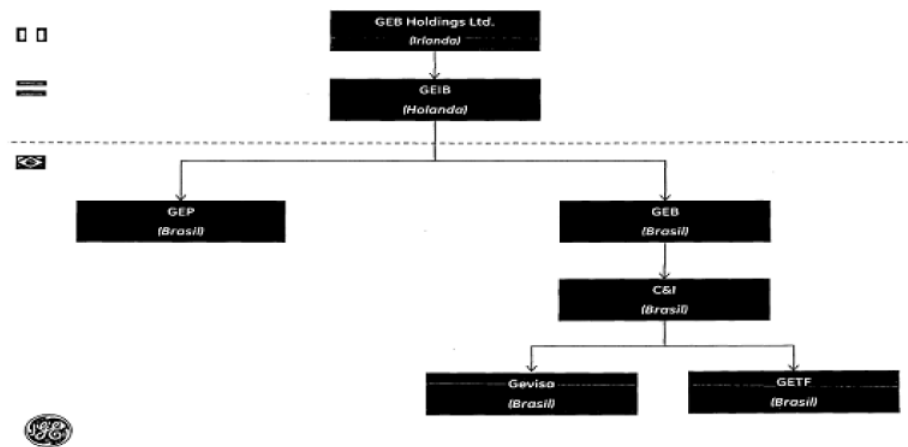
Concluído o rastreamento da escrita contábil da GEB, C&I, GEP e GETF, o exame das características dos registros contábeis, todos eles firmados em 1º de dezembro de 2010, corroboraram a inequívoca natureza intragrupo das transações societárias levadas a efeito com a participação exclusiva de companhias integrantes do próprio conglomerado.

Refletindo as assertivas tecidas a partir da análise das evidências supracitadas, restou confirmada a míngua probatória da demonstração da origem do sobrepreço, e, mais uma vez, a inexistência de efetivo pagamento do suposto ágio ou que o ônus financeiro pelo adquirente do investimento.

Nesta oportunidade, o autuante acentua que, não obstante as reiteradas intimações endereçadas ao impugnante, transcorrido todo o interstício de tempo destinado à solicitação de informações desta ordem, não logrou fornecer os elementos motivadores do ágio reconhecido contabilmente e, por conseguinte, repercutido na apuração da base tributável do IRPJ e da CSLL, observando-se legislação tributária aplicável à época dos eventos societários.

Desta forma, interpretou que o ágio gerado a partir de sucessivas transferências patrimoniais intragrupo não deveria ser validado para fins fiscais.

Sob estas perspectivas, reforçando sua tese, a autoridade lançadora traz a colação o histórico esquemático da seqüência de rearranjos societários apresentado pelo contribuinte no curso da fiscalização, após intimação neste sentido:

Situação imediatamente anterior a 12/11/2009**Situação Inicial, anterior à reorganização dos investimentos no Brasil**

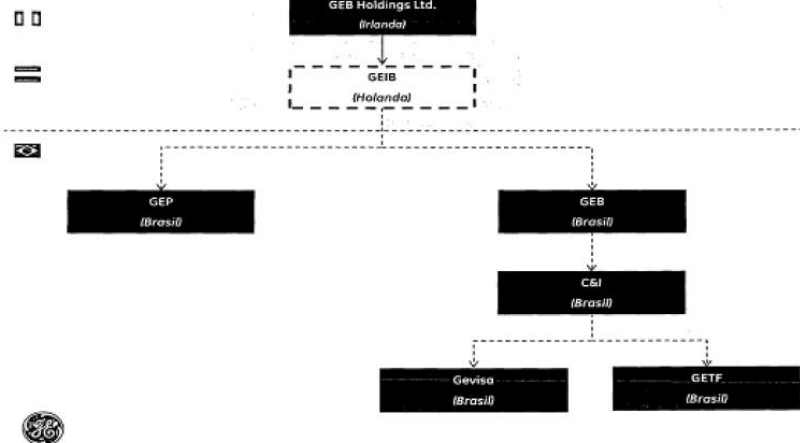
Onde:

GEIB - GE INTERNATIONAL BRAZIL BV**GEB HOLDING LTD** ou **GEBL** - GE BRAZIL HOLDING LIMITED**C&I** - C&I INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA**Fase 1: 12/11/2009**

Ocorrida no exterior com a incorporação da GEIB pela GEBHL a *valor de livros*, ou seja, valores escriturados na contabilidade, pouco influenciou as sociedades sediadas no Brasil — como única alteração, a GEBHL, antes controladora da GEIB que, por sua vez, controlava a GEP e GEB, passara a controlar diretamente as duas últimas.

GEIB é incorporada por GEBHL a valor de livros

12/11/2009

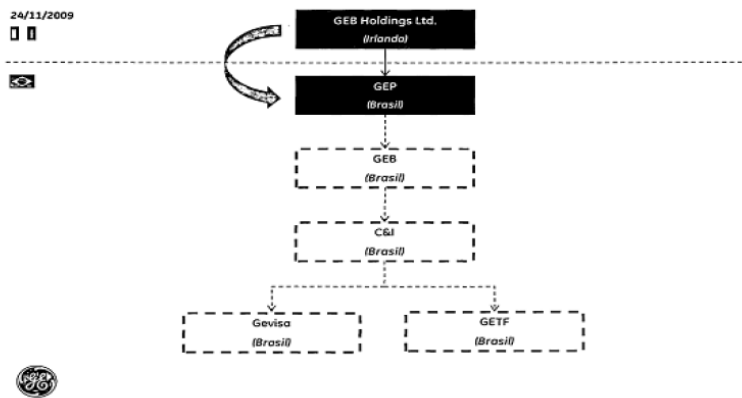


Fase 2: 24/11/2009

GEBHL transfere, a **valor de livros**, suas quotas e o controle que exerce sobre seu investimento em GEB, via aumento de capital social, para a GEP, pelo valor nominal contábil de R\$ 886.103.361,00.

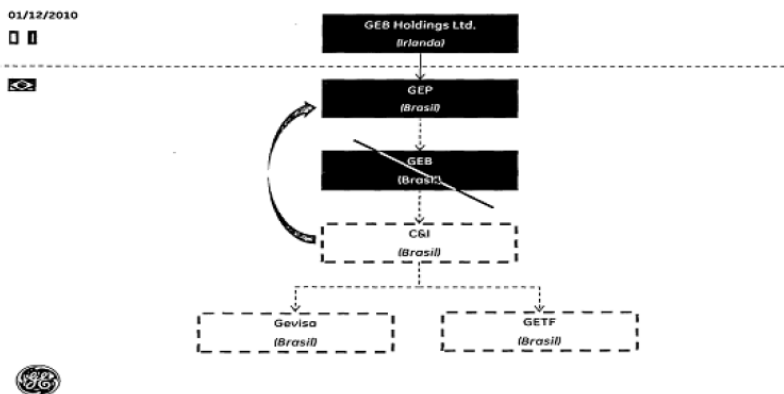
GEBHL contribui (via aumento de capital social a valor de livros) seu investimento em GEB para GEP

Transferência de 886.103.361 quotas detidas em GEB, no valor nominal de R\$ 886.103.361,00

**Fase 3: 01/12/2010**

GEB reduz seu capital social com a **transferência contábil** de suas quotas de participação em C&I (CNPJ 00.965.792/0001-39) para GEP pelo seu **valor patrimonial contábil**.

Redução de capital da GEB, com entrega da participação na C&I para GEP
Transferência de 32.007.455,611 quotas detidas em C&I, correspondente ao valor patrimonial contábil de R\$ 326.674.426,00

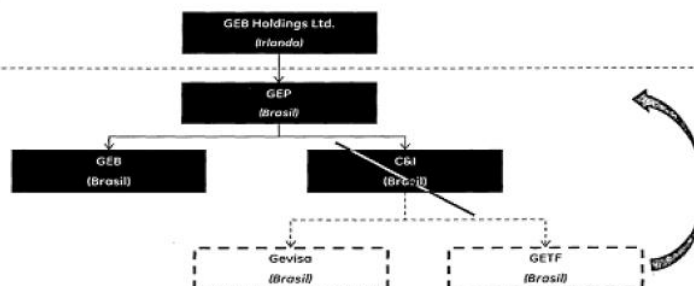


Fase 4: 01/12/2010

C&I tem seu capital social reduzido e suas quotas de participação em GETF e GEVISA transferidas contabilmente, por seu valor patrimonial, para controle da GEP.

Redução de capital da C&I, com entrega da participação na GETF e Gevisa para GEP
Transferência de 32.007.455.611 quotas, correspondente ao valor patrimonial contábil de R\$ 326.674.426,00

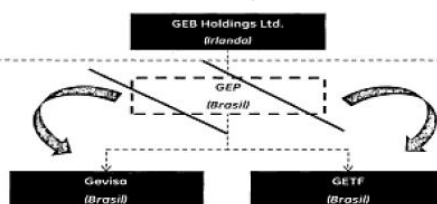
01/12/2010

**Fase 5: 01/12/2010**

Cisão da GEP com versão de suas quotas do patrimônio cindido — composto por sua participação no capital da GETF — transferidas a valor contábil para esta última.

Cisão de GEP com versão de seu patrimônio para GETF
Transferência de 71.848.913 quotas detidas em GETF, correspondentes ao valor patrimonial de R\$ 131.571.145,66

01/12/2010



A autoridade lançadora acentua que a análise do histórico organizacional, igualmente, confirma que os rearranjos societários pautaram em transferências de quotas e controle de participações societárias lastreadas por seus valores patrimoniais, ou seja, mais especificamente pela versão de quotas (ou ações) e mera combinação de registros contábeis entre as sociedades integrantes do Grupo GE.

Certificou-se que, ao longo das fases analisadas, inexistiu qualquer fato jurídico que mostrasse a ocorrência de um fluxo financeiro alusivo à transação societária que gerou a mensuração do ágio, sejam eles vinculados a contas de resultado, provisionamentos e/ou quaisquer outros meios de transferências de valores monetários.

Outrossim, qualifica que a data de reconhecimento e segregação contábil da origem do ágio e a incorporação deflagradora de sua amortização são coincidentes — 01/12/2010.

Neste ponto, depreende irrazoável anuir que houve um lapso temporal condizente para atribuir uma substância negocial aos eventos societários. Assevera

que a operação fora amparada mediante atos meramente formais e sequenciais, evidenciando-se sua dissociação com a realidade corporativa.

Na sequência, teceu comentários sobre a análise feita em relação ao documento intitulado de Avaliação Econômico-Financeira da GETF, elaborado em 30/07/2010 (doravante AVALIAÇÃO DA GETF), instrumento carreado em resposta de intimação que requereu a apresentação de prova documental deu suporte à contabilização das amortização de ágio nos anos de 2011 e 2012.

Aliás, segundo o impugnante, o referido documento acompanhado da Ata de Cisão Parcial da GEP seria bastante para demonstração da origem do fundamento do ágio e, por consequência, amparar o reconhecimento das despesas no resultado da entidade:

Item 7. Documentos que embasaram a Escrituração e Amortização do Ágio

Como fundamento à escrituração e amortização do ágio, além da Ata de Cisão Parcial da GE Participações Ltda., apresentada na oportunidade anterior (12/04/2016), a GETF acosta à presente, via mídia digital anexa, Laudo de Avaliação Econômico-Financeira da GE Transportes Ferroviários S.A., de 30 de julho de 2010, elaborado pela Ernst & Young Auditores Independentes. Referido laudo ratifica avaliação da GETF anteriormente preparada no âmbito da reorganização geral das empresas do Grupo GE no Brasil, a qual não foi localizada até o presente momento. Assim que localizada, será disponibilizada às autoridades fiscais.

Da análise do acervo relacionado à AVALIAÇÃO DA GETF constatou-se o que se segue:

- O Relatório de Avaliação Econômico-Financeira se reporta a 30/09/2009 e, ao contrário das assertivas da fiscalizada, não deram azo para ratificar a avaliação da GETF no plano da reestruturação societária das companhias do Grupo GE. Advertiu-se que os dados serviram de referência para a amortização do ágio em 1º/12/2010;
- O conteúdo da apresentação do relatório (pág. 2) e Contexto, Objetivo e Considerações Gerais (item 2.1, pág. 13), mostra que o documento teve a serventia de auxiliar a GEB no cumprimento do disposto no art. 385, §2º, item II do RIR/99; Não obstante isto, certificou-se que a fiscalizada não apresentou comprovação da observância dos requisitos normativos em tela;
- Nas informações contidas nos tópicos Contexto, Objetivo e Considerações Gerais (item 2.1, pág. 14) e em Análise Financeira Histórica (item 6.2, pág. 38), a empresa de consultoria contratada não assumiu qualquer responsabilidade futura pela precisão dos dados históricos de sua narrativa, pois não incluía a checagem das informações fornecidas por seus interessados na emissão do relatório;

De acordo com o Sumário da Avaliação (item 1.2, pág. 10), o relatório indicou que a avaliação promoveu-se com base na metodologia do Fluxo de Caixa Descontado e baseado em dados fornecidos pela companhia, projetando-se que o valor justo do patrimônio líquido da GETF representava R\$ 369.298.000,00 em 30 de setembro de 2009;

Por seu turno, no tópico intitulado Premissas de Avaliação, enfatizou uma menção alusiva ao ágio, ainda que genérica (item 2.3, pág. 16), declarando-se o sobrepreço resultante da aquisição deveria ser suportado por evidências de rentabilidade futura da avaliada;

Finalmente, no tópico denominado Análise Financeira Histórica (item 6.2, pág. 39), reportou o Balanço Patrimonial Histórico da GETF no período de 31/12/2006 a 30/09/2009, onde se extraiu informações sobre valores de saldos de ágio no Patrimônio Líquido (Reservas), a partir de 2007, nos montantes de R\$ 14.894.000,00:

Patrimônio Líquido	84.197	100.708	107.363	104.977
Capital	10.933	77.869	77.869	90.143
Reservas	2.282	2.282	2.282	
Ágio	0	14.894	14.894	14.894
Lucros ou Prejuízos Acumulados	70.982	5.664	3.591	1.389
Lucros ou Prejuízos Correntes	0	0	8.728	(1.648)

Fonte: GE Transportation

Neste contexto, o autuante, numa primeira análise, concluiu que a AVALIAÇÃO DA GETF não se revelou suficiente como prova técnica dos elementos e projeções motivadores da operação societária e da origem do ágio a ela associado, ensejando-se a reintimação do fiscalizado advertindo-se acerca de sua ineficácia e solicitando a condução de acervo documental probatório da pertinência do sobrepreço negociado na transação societária.

Ao longo do prazo remanescente da fiscalização, a companhia limitou-se a justificar que continuaria envidando esforços para localização do laudo de avaliação original, com a promessa de que seria apresentado à fiscalização tão logo localizada documentação correspondente.

O compromisso não se efetivou por parte do contribuinte, consolidando-se a perda de seus efeitos para fins de demonstração da origem do ágio reconhecido.

Na mesma linha de atuação, realizou-se a análise do relatório de Avaliação Econômico Financeira da Gevisa S/A Rail de 11/11/2009, doravante AVALIAÇÃO DA GEVISA RAIL, e paralelamente do Relatório de Avaliação da GEB.

Terminado exame do conteúdo do relatório, numa primeira apreciação, chegou-se às mesmas inferências anotadas em relação à AVALIAÇÃO DA GETF.

Igualmente, promoveu-se a expedição de sucessivas intimações que também admoestou sobre a ineficácia de tais relatórios para fins de cumprimento da ordem jurídica específica. Demandou-se a condução de material probante da pertinência do sobrepreço negociado na transação societária, bem assim a demonstração do ônus financeiro suportado na operação.

De acordo com a fiscalizada, a AVALIAÇÃO DA GEVISA RAIL prestou-se à fundamentação de operação societária distinta, embora o propósito do relatório, consoante seus termos, visou estimar o valor justo da Gevisa Rail em 31 de março de 2009.

Conquanto tais anotações, as manifestações trazidas em respostas às intimações, evidenciaram, na ótica da autoridade lançadora, que as transações encadeadas configuraram operações intragrupo estruturadas por meio de atos societários e escrituração contábil-patrimonial sem lastro em fluxo financeiro dentro do conglomerado. Avigora suas conclusões baseado em precedentes das DRJ e do CARF.

O autuante finaliza assentando que a fiscalizada não logrou êxito no fornecimento dos elementos motivadores do ágio controlado pela GTEF, não respaldando os efeitos fiscais das despesas de amortização defronte as razões exaustivamente firmadas no encerramento da fiscalização.

Exaurida a demonstração dos fatos circunstanciados no procedimento de fiscalização, detalha a tipificação da infração tributária atribuída ao sujeito passivo.

O registro contábil que determinou a redução da base fiscal tributável — a título de amortização — não reuniu os requisitos e condições essenciais de dedutibilidade definida pelas normas regentes (incluídos os artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97, na redação dos arts. 385 a 387 do RIR/99), ensejando, ao final, a glosa de despesas consideradas indevidas em 2011 e 2012, em valores, respectivamente, de R\$ 40.571.464,00 e R\$ 40.571.460,00.

Destacou-se ainda que as glosas repercutiram na formação dos saldos de prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL controlados pelo impugnante.

Sob este prisma, a fiscalizada apresentava, no início de 2013, o valor de R\$ 75.437.985,73 em saldo de prejuízo fiscal operacional de períodos anteriores, e R\$ 75.450.344,04 de base negativa de CSLL.

Neste cenário, determinou-se que a companhia efetuasse os devidos ajustes em seus livros LALUR.

A determinação de tais providências a cargo do sujeito passivo decorreu da falta de atendimento dos critérios estabelecidos pela legislação tributária, determinaram a adoção dos procedimentos contidos no disposto nos arts. 249, inc. I e 250, inc. I do RIR/99 (§ 2º do art. 6º do Decreto-Lei 1.598, de 26/12/1977).

Outrossim, o desatendimento de tais pressupostos, repercutiu na determinação da base de cálculo da CSLL, visto que as glosas geraram em acréscimo ao resultado do exercício, determinando-se a tributação reflexa sobre a base tributável correspondente, nos termos fixados pelos arts. 2º e 4º da Lei 7.689, de 15/12/1988.

Houve ainda a imputação de multa de ofício de 75% disciplinada na forma do inc. I do art. 44 da Lei 9.430, de 27/12/1996, com redação dada pela Lei 11.488, de 15/06/2007.

A autoridade lançadora promoveu a lavratura do Termo de Ciência de Lançamento e Encerramento do Procedimento Fiscal em 07/12/2016, por meio do qual detalha os valores consolidados das respectivas autuações fiscais (fls. 2/3):

Processo	Documento	Tributo	Crédito Tributário
10600-720.089/2016-94	Auto de Infração	IRPJ	R\$ 22.945.191,46
10600-720.089/2016-94	Auto de Infração	CSLL	R\$ 8.260.268,92
Total do Crédito Tributário			R\$ 31.205.460,38

Realizada a ciência pessoal da autuação e de seus termos, por intermédio de seus representantes legais, em 16/12/2016, os advogados regularmente constituídos promoveram o envio eletrônico de impugnação em nome da pessoa jurídica em 16/12/2017 (fls. 735/803), através da qual submete suas alegações de fato e de direito em contraposição às autuações.

Primeiramente, desenvolve um breve relato das inferências apontadas pela autoridade autuante, circunstâncias estas que findaram na lavratura da autuação fiscal objeto da defesa.

Na seqüência, sintetiza suas razões de defesa que pretendem evidenciar submetidas em oposição aos autos de infração em referência:

(i) inicialmente, propugnará que o caso concreto não se assemelha com a figura do "ágio interno". Reclama que o agente fiscal não considerou a diferença entre o ágio reconhecido nos livros contábeis da GEP e o referenciado "ágio interno". Segundo a defesa, o intitulado ágio interno, em tese, refere-se ao sobrepreço criado a partir de uma reavaliação espontânea decorrente de uma transação intragrupo;

(ii) assevera que o ágio amortizado pelo impugnante não decorre de um processo de reavaliação espontânea de ativos, mas sim de efetiva reestruturação societária, que acarretou na apuração de um ágio plenamente legítimo tanto pelo aspecto contábil quanto pelo aspecto fiscal.

(iii) defende que a existência, ou não de pagamento em moeda é irrelevante para validar os efeitos fiscais da amortização do ágio, pois mesmo nos casos de redução de capital, como no caso ora analisado, há um legítimo custo de aquisição correspondente ao valor das quotas entregues para pagamento dos bens e direitos devolvidos;

(iv) entende que não deve prosperar a alegação atinente a suposta falta de propósito negocial na reestruturação efetuada com a participação do impugnante. De acordo com a defesa, o objetivo final das transações societárias consistiu-se na criação de condições para que cada linha de negócio fosse desenvolvida através de uma sociedade especializada,

evitando ineficiências internas (vários negócios distintos oferecendo partes de uma solução única) e externas (clientes do Grupo GE em diferentes reuniões com vários negócios dentro do conglomerado e soluções concorrentes); e

(v) protesta, finalmente, que a legislação não prevê qualquer restrição à forma ou à metodologia utilizadas para a fundamentação do ágio em rentabilidade futura, tão pouco limitação em relação ao prazo para elaboração de instrumento formal; assim sendo não cabe às Autoridades Fiscais estabelecerem requisitos adicionais ou mesmo colocarem em dúvida a qualidade técnica das informações prestadas. Reforça que este posicionamento baseia-se na doutrina tributária e na jurisprudência do CARF.

Inaugura a pormenorização de suas argumentações a partir do histórico da companhia autuada (GETF).

Esclarece que a entidade foi constituída em 1997, inicialmente sob a denominação de CSI Fleet Serviços do Brasil Ltda; em março do ano de 2009, transformou-se de sociedade limitada para sociedade por ações, possuindo como acionistas: a C&I Investimentos e Participações S/A ("C&I" - CNPJ/MF nº 00.965.792/00001-39) e a JS Administradora de Recursos S/A ("JS" - CNPJ/MF nº 43.826.833/0001-19). A última integrava o Grupo Safra, ou seja, inexistindo qualquer relação com o grupo econômico da GE do Brasil.

Certificou-se que o processo de expansão de seus negócios instaurou-se a partir de março do ano-calendário de 2009, após a cisão da GEVISA S/A, CNPJ nº 68.059.674/0001-03, doravante (GEVISA) e absorção de parcela da atividade econômica da cindida.

Reportou-se ainda às transações societárias da estrutura organizacionais do Grupo GE basicamente, protagonizadas por intermédio da GE do Brasil Participações Ltda. CNPJ nº 01.8521.234/0001-62, doravante GEP, celebrados no curso de 2009 e 2010. Entre outras divisões de negócios corporativos, implicou na mudança do perfil de atuação de mercado do conglomerado.

Sob este aspecto, enfatiza que as participações societárias adquiridas pela GEP foram submetidas à avaliação econômico-financeira pela metodologia do fluxo de

caixa descontado para aferição do potencial de crescimento e lucratividade das respectivas companhias.

As avaliações foram instruídas por meio de relatórios emitidos pela empresa de auditoria internacional Ernst & Young ("EY").

Especificamente quanto à GETF, o impugnante discorre que a avaliação econômico-financeira da Gevisa Rail, datada de 11.11.2009, com data-base de 31.03.2009, trouxe informação no sentido de que o valor justo estipulado para 100% do patrimônio líquido da atuada totalizou cerca de R\$ 364 milhões ("Laudo Gevisa Rail" - doc. 6).

Neste ponto da defesa, asseverou-se que a Gevisa Rail representava a denominação atribuída internamente no Grupo GE para a GETF (sic) Salienta que a avaliação da Gevisa Rail fora objeto de atualização em 30 de julho de 2010, agregando-se eventos ocorridos até encerramento do mês precedente ("Laudo GETF" - doc. 07). Naquela ocasião, o valor justo de 100% do patrimônio líquido passou para R\$ 369 milhões.

Alude que a C&I exerceu a participação direta na GEVISA e na GETF até dezembro de 2010. A GEP, a seu turno, tinha, igualmente, a participação direta na GEB. A GEB operava como controladora direta da C&I.

Explica que em 1º de dezembro de 2010, houve a consolidação da participação societária da C&I na GEP em virtude de uma redução de capital na GEB (doc. 08). O pagamento da redução de capital da GEB foi feito mediante a entrega da participação societária na C&I para a GEP.

Na mesma data, a C&I também reduziu seu capital social, entregando como retorno do investimento da GEP seus investimentos diretos na GEVISA e na GETF (doc.09).

Neste cenário, afirma que a GEP adquiriu as referidas ações da GETF e da GEVISA, obrigando-se ao desdobramento do custo de aquisição dessas participações societárias em contas de investimento e ágio.

Esclareceu que a partição do custo de aquisição revelou-se compulsório para atendimento da legislação de imposto de renda vigente à época.

A evidenciação do ágio da transação fora registrado com base nas avaliações econômico-financeiras preparadas pela Ernst & Young.

Narra ainda que houve a cisão parcial da GEP com versão de parcela de seu patrimônio líquido à GETF (doc. 10), igualmente, em 1º de dezembro de 2010.

Sob este aspecto, assinala que a parcela cindida e absorvida pelo impugnante incluiu as ações de própria emissão GETF, cujo montante contábil estava refletido em contas de investimento e ágio.

Desta forma, argumenta que a inserção patrimonial desta parcela cindida da GEP inaugurou a adoção dos procedimentos de amortização do ágio pelo impugnante, gerando-se seus efeitos fiscais na forma autorizada pela legislação aplicável à época dos fatos.

Além disto, acentua que foram vertidas parcelas cindidas do patrimônio da GEP para outras companhias, quais sejam: (i) General Eletric Energy do Brasil - Equipamentos e Serviços de Energia Ltda., (ii) C&I, (iii) GEVISA, (iv) GE Oil and Gas do Brasil Ltda e (v) GE Healthcare Life Sciences do Brasil - Comércio de Produtos e Equipamentos para Pesquisa Científica e Biotecnologia Ltda.

Encerrado o processo de reestruturação societário entre as empresas do grupo econômico ao longo dos anos de 2009 a 2012, notadamente se reduziu o contingente de pessoas jurídicas adquiridas de terceiros, promovendo-se a racionalização do uso dos fatores de produção no âmbito do conglomerado.

Concluiu, então, que se obteve, ao final, dentro do plano estratégico do grupo econômico, uma redução de custos operacionais e um incremento na competitividade de suas transações empresariais, razão porque entende pertinente sua caracterização como despesas de natureza usual e comum no contexto das atividades do Grupo GE.

Terminada esta etapa inaugural, passou ao desenvolvimento de uma exposição mais detalhada de suas ponderações narradas no início da peça impugnatória.

Em caráter preliminar, reclama a preclusão do direito da autoridade tributária levar a efeito exames de fatos determinantes ao reconhecimento do ágio na aquisição dos investimentos societários, porquanto derivados fatos jurídicos ocorridos no ano-calendário de 2009 e 2010.

Por via de consequência, sustenta a prejudicialidade das autuações levadas a efeito sobre tal fundamentação defronte o transcurso do prazo decadencial para constituição dos lançamentos de ofício (art. 150, §4º do CTN). Avigora sua tese citando posicionamento da doutrina tributária e trecho de voto de precedente do CARF que coincide com sua linha interpretativa.

Ainda no plano das preliminares, protesta a nulidade da autuação sob a justificativa de que as glosas dos efeitos tributários das despesas com amortizações do ágio foi levada a efeito com base em infração tributária desprovida de base normativa e emprego de conceitos inexistentes no ordenamento jurídico.

Neste ponto, insurge-se quanto ao fato à aplicação das figuras jurídicas do ágio interno e inobservância da essência sobre a forma como qualificadores da motivação determinante para glosa das despesas de amortização do ágio, bem assim para respaldo da aplicação da infração tributária tipificada na autuação fiscal.

Além de refutar as conclusões que ponderaram pela irregularidade das operações societárias, alude a eficácia limitada da aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN por entender perceptível a ausência de base normativa que albergue a desqualificação de atos e negócios jurídicos relacionados às transações desta natureza. Logo, propugna que inexistiam óbices aos procedimentos adotados pelo contribuinte.

Em suma, infere não necessárias grandes construções jurídicas para evidenciar o flagrante erro de direito perpetrado pelo autuante.

Reclama que se furtou do dever legal de promover a motivação do injusto praticado em desfavor da norma antielisiva introduzida pela ordem tributária, incorrendo em vício que afronta aos princípios norteadores da conduta da administração tributária. Respalda sua tese registrando os termos da redação de dispositivos da norma adstrita aos processos administrativos (art. 2º da Lei nº 9.784/1999) e tributários (art. 10 do Decreto nº 70.235/72), o art. 3º e 142 do CTN e precedentes do CARF e do STJ.

Finalmente, protesta a incorreção da aplicação da base legal atribuída como fundamentação jurídica para levar a efeito a glosa dos efeitos fiscais da amortização do ágio.

Neste sentido, interpreta que o caso concreto não se enquadra no conceito de despesas não necessárias e, portanto, inadmissível a tipificação do art. 299 do RIR/99.

As despesas de amortização de ágio derivado de operações societárias rege-se por intermédio de regime específico de dedutibilidade norteado pelo art. 386 RIR/99, e não aos seus ditames gerais.

Desta forma, compreende evidenciada a ocorrência de erro de direito associado à inadequada aplicação da norma jurídica, circunstância que enseja a nulidade da autuação fiscal ante a falta de cautela da necessidade de aplicação da subsunção do fato descrito na acusação fiscal à norma.

No mérito, renova sua oposição às conclusões que restringem a validade das operações de reorganização societária que integram a participação de companhias do mesmo conglomerado.

Demarca que o termo "ágio interno", além de ambíguo e incerto, não se constitui em motivação passível de amparo pela legislação tributária ou de mercado de capitais.

Protesta que as transações societárias associadas ao ágio não derivam de prática desta ordem, tampouco a ele se aproxima, consoante se observou pela análise do teor da escrituração contábil e fiscal da GEP.

Nesse sentido, propugna que o ágio convencionado entre seus negociadores foi extinto com a entrega de título mobiliário derivado da redução de Capital Social da C&I, consoante narrativa efetuada pelo próprio autuante.

Salienta que não poderia acontecer nenhuma escrituração do ágio nos livros da GEP, em 31 de outubro de 2010, porquanto a sociedade celebrou a aquisição da participação societária direta na GETF em 1º de dezembro de 2012 (sic) obedecendo-se os comandos legais vigentes à época, segundo a qual se desdobrou o montante do investimento societário em custo de aquisição e o respectivo sobrepreço.

Noticia ainda que a aquisição das participações societárias da GETF pela GEP realizou-se com base no valor de custo ativado na conta de investimentos em participações societárias da C&I. A partir disto, entende que descabida as conclusões que implicaram na determinação de acréscimo patrimonial indevido ou reavaliação ou ganho não realizado no processo de reorganização societária.

Repulsa as considerações feitas pela fiscalização com base em instruções e pareceres da Comissão de Valores Mobiliários - CVM.

De acordo com a defesa, o autuante resgatou-os para respaldar a tese de que as normas regulatórias não permitiam a realização de transações societárias com ágio gerado em operações intragrupo, pois, as reservas não geram riquezas defronte sua realização consigo mesmo. Valida suas considerações mediante citação de posicionamentos da doutrina contábil e tributária.

Acrescenta que, até edição das alterações introduzidas na Lei das S/A e dos pronunciamentos técnicos positivados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), as regras contábeis da mensuração do ágio derivado de aquisição de investimentos e da respectiva despesa incorrida eram baseadas na legislação tributária - redação original do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 (Decreto-Lei 1.598/77) e nos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97, orientações estas confirmadas pela Resolução CFC nº 732, de 1992.

Logo, segundo a defesa, evidencia-se que o sobrepreço apurado não provém de uma reavaliação espontânea de ativos, mas sim de efetiva reestruturação societária com aferição de ágio totalmente legítimo e em consonância com as normas fiscais e contábeis.

Afora isto, adverte que a mensuração de ágio interno derivado de reavaliação de ativos somente é condenável pelas normas contábeis em sede das demonstrações consolidadas e não em apurações individuais que servem de base para a determinação do lucro real. Ainda assim, as demonstrações consolidadas submetem-se apenas à depuração dos lucros de transações inter-companhias.

De acordo com a pretensão, não há óbice quanto ao controle do ágio controlado no ativo das demonstrações financeiras individuais em decorrência do montante do custo de aquisição da participação societária. Reforça sua tese com a menção de orientações técnico-contábeis emitidas pelo CPC e pelo CVM, assim como excerto de artigo da doutrina contábil.

Acrescenta ainda que não há previsão normativa que vede a realização de operações societárias entre partes relacionadas, bem assim qualquer restrição à atribuição dos efeitos tributários em relação às amortizações de ágio delas provenientes.

Não bastasse isto, reclama que o autuante não se apercebeu de que o quadro societário da GEVISA e a GETF incluía uma companhia ligada ao Grupo Safra (JS Administradora de Recursos S/A). A entidade se constituía em acionista minoritário do impugnante (aproximadamente 14% do capital social), circunstância que as dispensaria de poder decisório sobre o processo de reestruturação societária em comento.

O Grupo Safra é um grupo financeiro que integra instituições financeiras no país e investimentos no exterior. A JS teria participado de todas as discussões e anuiu com as decisões referentes à reestruturação societária, assinando todos os atos societários abarcadas pela autuada, evidenciando-se uma análise subjetiva e superficial dos fatos e da legislação tributária.

Por seu turno, o Grupo GE teria implementado transações realizadas de forma independente para fins de dirimir a situação de concessão de vantagens indevidas ou prejuízos ao Grupo Safra.

Neste contexto, mostra-se que a mera feitura de operação praticada por empresas do mesmo grupo econômico não descaracteriza o ágio negociado.

Renova suas interpretações precedentes, salientando que a distinção da origem do sobrepreço derivado de operação entre partes relacionadas daquela proveniente de operações entre empresas sem vínculo, não é relevante para fins tributários ante flagrante ausência de vedação normativa e inobservância nas regras de hermenêutica.

Noutro ponto, ratifica a inexistência de vedação ao registro da aquisição da participação societária pela GEP, ocorrida em 2010.

Segundo a pretensão, houve plena observância dos art. 384 e 385 do RIR/99, desmembrando-se o custo de aquisição e o ágio atinente à negociação efetuada com a C&I ante a precificação definida com base em relatório de avaliação econômico-financeira.

Associa que a própria legislação tributária valida operações entre partes relacionadas desde que a negociação seja levada a efeito em bases comutativas mediante adoção de valores de mercado ou arm's lenght.

Nesse sentido, a GEP não exerceu nenhum ato de discricionariedade, pautando sua negociação a partir do valor contábil das participações societárias na contabilidade da empresa alienante.

Logo, a inobservância de tais parâmetros norteadores impulsionaria a caracterização da infração relativa à distribuição disfarçada de lucros prevista no art. 464, incs. I e II do RIR/99.

Neste cenário, desde que as transações entre partes relacionadas atendam ao princípio arm's length e padrões de mercado não há razão para não reconhecer a pertinência do ágio negociado entre os agentes. Embasa a interpretação com citação de precedente do CARF.

No tocante a comprovação de aquisição e pagamento do ágio, diverge frontalmente da tese da autoridade lançadora.

Antes de qualquer coisa, reclama que o art. 385 do RIR/99 não estabelece nenhum tipo de restrição à forma de aquisição da participação societária, muito menos a maneira convencionada entre as partes para quitação da relação obrigacional.

Propugna que a existência ou não de pagamento em espécie se trata de um elemento irrelevante na análise da questão, mormente que a redução de capital integra um legítimo custo de aquisição referente ao valor das ações transacionadas no negócio celebrado entre pessoas jurídicas do mesmo conglomerado.

Compreende que a transferência das ações da GETF da C&I (alienante) para a GEP (adquirente) como modalidade transacional em contrapartida à redução de capital, nada mais representa que uma forma de aquisição de participação societária pela adquirente que, a seu turno, teria sido quitada mediante transferência de seus valores mobiliários correspondentes.

Em linha com essa posição, acentua que nada há nas normas contábeis ou mesmo na legislação em geral que delimitasse a contrapartida à baixa das ações da GETF.

Lembra ainda que os acionistas estão submetidos à vontade da companhia, visto que a posição individual de seus gestores é sobreposta nas deliberações em assembleia aprovada pela maioria, coadunando-se com o princípio da autonomia de vontades.

No caso em tela, defende que a manifestação de vontade de C&I e GEP foram as seguintes: a primeira, em reduzir seu capital; a segunda em adquirir ações da GETF, estabelecendo-se uma situação fática de aquisição do investimento societário.

Sob este cenário, a GEP passou a exercer o investimento direto na GETF, materializando-se a aquisição da participação societária e se esvaziando a interpretação adotada pelo autuante.

Neste sentido, conclui que não há como se sustentar a alegação de que não houve pagamento do ágio, porquanto a negociação teria se baseado na entrega de ações com a correspondente redução de capital da C&I, evidenciando inequívoco pagamento do preço negociado pelas partes.

Na sequência, diverge totalmente da qualificação da transação como atos desprovidos de propósito negocial, substância econômica e lapso temporal mínimo para a prática dos atos. Argumenta que as assertivas foram conduzidas forma arbitrária e sem um embasamento de direito, induzindo-se as razões de maneira tendenciosa e distante da realidade dos fatos, pois desconsiderou o contexto da reestrutura societária idealizada pelo Grupo GE.

Sob este aspecto, narra uma síntese de eventos que foram desenvolvidos dentro de um planejamento estratégico do conglomerado para otimização de resultados e centralização de operações e/ou negócios através da simplificação da estrutura organizacional com vistas ao aprimoramento no mercado com melhor eficiência.

Sustenta que os estudos e ações projetados dentro do contexto de reestruturação empresarial, desenvolvido ao longo de três anos, evidenciaram o suporte de suas deliberações em busca de uma eficiência ótima dos negócios.

Protesta ainda que o autuante nada ponderou sobre as razões da pretensa irregularidade e descabimento da incorporação reversa para determinar a perda da eficácia do ágio negociado, bem assim a invalidade dos efeitos fiscais das amortizações contabilizadas pelo impugnante.

Renova que a legislação tributária não definiu nenhuma barreira normativa que impusesse à fiscalização a recusa do tratamento fiscal desencadeado a partir da incorporação do patrimônio da investidora (GEP) por sua investida (GETF).

Sob esta perspectiva, reforça que os termos do art. 8º da Lei nº 9.532/97 não introduziram nenhuma vedação neste sentido. Reforça a tese com a citação de ementas de precedentes do CARF.

Diverge também das assertivas que colocam em xeque a validade do conteúdo das avaliações elaboradas para respaldo da mensuração do ágio associado à transação societária referenciada na defesa.

Neste sentido, contrapõe-se de forma veemente em relação às motivações elencadas para configuração de sua ineficácia para cumprimento dos requisitos formais de validade do documento específico exigido pela legislação do imposto de renda.

Interpreta que o disposto no §3º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77 demanda tão somente que o contribuinte respalde sua escrituração contábil com base em demonstração que deverá ser arquivada para prova do fundamento econômico do sobrepreço.

Declara que uma análise sistemática da matéria revela que o órgão legiferante foi suficientemente expreso quanto às formalidades na "demonstração" que reflete os lançamentos contábeis da pessoa jurídica.

No caso de constituição de uma companhia ou aumento de seu capital social mediante conferência de ativos, por exemplo, o art. 8º da Lei das S/A demanda que seja elaborado laudo exclusivamente para fins de avaliação dos bens entregues à sociedade, determinando-se até mesmo que tal demonstrativo seja elaborado por três peritos ou por empresa especializada.

Assim sendo, entende que não há grande rigor quanto ao documento formulado para apoio da escrita contábil do ágio na aquisição do investimento societário, razão pela qual deveria ser aceito pela autoridade tributária, independentemente da metodologia utilizada ou da concretização efetiva de rentabilidade futura indicada no estudo.

Acrescenta ainda que o dispositivo legal não estabelece nenhum requisito temporal quanto à comprovação de rentabilidade futura, prevendo tão somente a obrigação da elaboração da demonstração e a manutenção do acervo documental correspondente.

Logo, não haveria restrição normativa ao preparo em momento anterior e não exatamente contemporâneo ao registro contábil do ágio.

Assinala ainda que não há previsão legal expressa que exija a elaboração de um laudo de avaliação com as mesmas datas dos atos societários, mostrando que o autuante não pode agir de forma distinta, sob o risco de desrespeito do princípio da legalidade tributária prevista nos artigos 150, I, da CF/88 e do art. 97 do CTN.

Descaberia à autoridade lançadora impor qualquer restrição à forma ou à metodologia utilizadas para a fundamentação do ágio em rentabilidade futura, inserindo requisitos adicionais ou questionamentos em relação aos parâmetros técnicos das informações prestadas.

Na posição defendida pelo impugnante, a exigência de forma especial apenas foi introduzida apenas com a alteração legislativa trazida com a edição da Lei nº 12.973, de 2014, logo, corroborando-se que a redação do art. 20, §3º do Decreto-lei 1.598/77 não impunha formalidade essenciais à "demonstração" a ser arquivada para fins de comprovação da escrituração contábil.

Repisa que o suporte da operação societária e o desdobramento do custo de aquisição pela GE PARTICIPAÇÕES, respaldou-se pelo Laudo Gevisa Rail, datado de 11 de novembro de 2009, com data-base de 31 de março daquele mesmo ano, no qual a expectativa de valor justo para 100% do patrimônio líquido da impugnante foi avaliada em aproximadamente R\$ 364 milhões.

Posteriormente teria sido atualizada em 30 de julho de 2010, contemplando-se eventos ocorridos até 30 de setembro do ano precedente, com a emissão do Laudo GETF. Nessa atualização, a expectativa de valor justo para 100% do patrimônio líquido foi avaliada em aproximadamente R\$ 369 milhões.

Assevera que tais instrumentos resguardam o ágio da operação de reestruturação societária envolvendo a GETF, fazendo cair por terra a acusação afeta a suposta carência de demonstração do fundamento do ágio ou mesmo a precariedade de sua quantificação, inclusive em relação às projeções de resultado baseado em rentabilidade futura.

Afora isto, propugna que a autoridade lançadora incorreu em equívoco ao confundir as atividades de auditoria (KPMG) com a prestação de serviços de consultoria econômica contratada para estudo e emissão de laudo com base em fluxo de caixa descontado (Ernest Young - EY).

Em atenção à normatização específica da CVM, a empresa responsável pela elaboração dos laudos de avaliação não foi a mesma que desempenhava a função de auditoria perante o impugnante, pois, caso contrário, implicaria em prejuízos ao exercício de suas atribuições com o grau de independência e nível de confiança e idoneidade do parecer conclusivo.

Reclama que não foram apresentados quaisquer argumentos capazes de invalidar as informações históricas utilizadas durante a elaboração dos relatórios de avaliação.

Salienta o autuante esvaziou a eficácia de tais instrumentos, contudo, sem argumentação contundente da respectiva motivação jurídica da perda de seus efeitos; assim sendo, compreende que não há razões para tornar inválida a metodologia adotada pela empresa de assessoria empresarial.

Protesta que o impugnante adotou uma posição conservadora ao contratar a atualização do laudo de avaliação da Gevisa Rail em momento anterior ao desdobramento do investimento na GEP, igualmente elaborado por terceiros independentes.

Adverte que o registro do ágio na GEP ocorreu apenas em 1º/12/2010 porque apenas neste momento configurou-se a posição de investimento direto na GETF.

Sob estas perspectivas, defende que a emissão dos laudos de avaliação nas aludidas datas, não traz impactos quanto à validade do ágio registrado ou da rentabilidade futura.

Defende que a única coisa que importa é a conclusão pautada com base em metodologia adequada com reporte elaborado por terceiro independente, inexistindo qualquer norma que determinasse uma data específica para apresentação da demonstração ou a necessidade de avaliação na mesma data que seria realizada a operação societária.

Finaliza que todas as ressalvas levantadas pela autoridade lançadora não tem amparo para prevalecer como motivação fática para lavratura da autuação.

Sob outra ótica, reclama a inadmissibilidade de adição à base imponível da CSLL de valores de despesas com a amortização de ágio, pois ausente fundamentação normativa que respalde a providência. Respalda sua tese com precedentes do CARF.

Finaliza alegando a impertinência de incidência de juros de mora sobre a multa punitiva imputada sobre os valores autuados.

De todo o exposto, requer que seja dado provimento as razões pormenorizadas na peça impugnatória, reconhecendo-se a validade do ágio apurado na aquisição de participação societária, bem como a declaração de improcedência da glosa das despesas com amortizações de ágio ajustadas nas bases imponíveis de IRPJ e da CSLL.

Subsidiariamente, caso não acolhido o cancelamento da autuação, que afaste, ao menos, a incidência de juros SELIC sobre a multa de ofício.

Por cautela, protesta ainda a juntada posterior de documentos adicionais que possam comprovar de tudo o quanto integra o conjunto de suas alegações.

Ato contínuo, a autoridade preparadora encaminha os autos do processo à DRJ/SPO para julgamento da impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento considerou o lançamento improcedente. A decisão da DRJ foi assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

PRELIMINAR. INAPLICABILIDADE DO INSTITUTO DA DECADÊNCIA. FATOS PASSADOS COM REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS. INEXISTÊNCIA DE PRECLUSÃO NO EXAME DE SEUS EFEITOS TRIBUTÁRIOS.

O sujeito passivo da obrigação tributária está subordinado à fiscalização de fatos ocorridos em períodos passados quando eles repercutirem 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.

Inexiste preclusão administrativa na realização da análise dos dados associados aos efeitos tributários incidentes sobre o período fiscalizado em decorrência de fatos pretéritos, operando-se a decadência no decurso de prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), desde que observada a existência de pagamento antecipado do tributo correspondente,

bem como a inocorrência de dolo, fraude ou simulação praticado pelo sujeito passivo (art. 173 do CTN).

DA NULIDADE. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. ERRO DE DIREITO DA TIPIFICAÇÃO DO FUNDAMENTO LEGAL DA INFRAÇÃO. PREJUÍZO AO EXERCÍCIO DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA. AUTUAÇÃO FISCAL FORMULADA EM CUMPRIMENTO ESTRITO DOS REQUISITOS NORMATIVOS.

A admissibilidade de nulidade da autuação fiscal promove-se apenas em relação aos atos e termos lavrados por agente incompetente, bem assim aqueles que repercutam na tramitação processual defronte circunstâncias que denotem a ocorrência de prejuízo ao exercício do contraditório e da ampla defesa do contribuinte.

Inexiste a preterição do direito de defesa na hipótese em que o montante dos créditos tributários, a descrição dos fatos e a capitulação legal firmadas na autuação fiscal e em seus termos permitem-lhe a ampla e irrestrita cognição das motivações determinantes do lançamento de ofício e viabilizem a condução de peça impugnatória que demonstra perfeita interpretação do teor das infrações tipificadas.

A motivação em espécie consiste-se no dever imposto pela ordem pública para que a autoridade tributária promova a justificativa escrita sobre as razões e as evidências concludentes que determinaram a constituição do lançamento tributário mediante indicação dos pressupostos de fato e de direito que implicaram na lavratura do auto de infração. Observando-se a infração tipificada na conclusão do procedimento de fiscalização se encontra minuciosamente descrita no termo de verificação fiscal e acompanhada da respectiva fundamentação legal alusiva ao ato infracional praticado pelo sujeito passivo, não há de reconhecer nulidade no lançamento.

As posições divergentes às conclusões firmadas no encerramento da ação fiscal, bem assim a aplicação da norma materializada com a tipificação da base legal vinculada à infração tributária descrita na autuação consistem-se em matéria de mérito.

REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. CISÃO PARCIAL.
TRANSFERÊNCIAS DE ATIVOS MOBILIÁRIOS.
PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. OPERAÇÕES
ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA E SEM PROPÓSITO NEGOCIAL.
ÁGIO DE SI MESMO GERADO INTRAGRUPPO.

A outorga da dedutibilidade da amortização do ágio de cisão parcial inserida em um contexto de operações estruturadas e coordenadas em sequência no âmbito de reestruturação societária demanda que as transações estejam regularmente amparadas em atos empresariais não atingidos por manobras artificiais ou vícios sociais albergados por práticas abusivas entre companhias participantes do mesmo grupo societário.

Demonstrada a irregularidade do arranjo societário ante a ausência de propósito negocial e da artificialidade de transações engendradas intragrupo, torna imperativo a manutenção dos efeitos da glosa promovida em decorrência da

configuração de ágio de si mesmo gerado derivado de operações de cisão parcial entre partes relacionadas.

DA AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO PROVENIENTE DE CISÃO PARCIAL. LAUDO DE AVALIAÇÃO. DEMONSTRAÇÃO INEFICAZ DA ORIGEM E FUNDAMENTO ECONÔMICO DO ÁGIO. FLUXO FINANCEIRO INEXISTENTE. INTERMEDIÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO ENTRE PARTES RELACIONADAS. ÁGIO ARTIFICIAL. MOTIVAÇÃO IMPRÓPRIA PARA A GERAÇÃO DO SOBREPREÇO. INDEDUTIBILIDADE.

De acordo com os termos da legislação de regência, a dedutibilidade da amortização de ágio proveniente de aquisição de negócio empresarial mediante cisão parcial de pessoa jurídica demanda a plena observância dos seguintes requisitos essenciais: (i) a realização da transação societária entre partes não relacionadas e independentes; (ii) o efetiva demonstração do fluxo financeiro que evidencie o pagamento do custo aquisição celebrado entre as partes, incluindo-se o montante do ágio; (iii) demonstração do respectivo fundamento econômico do ágio gerado na operação societária que norteou a deliberação em assembleia dos órgãos de administração e diretivo do conglomerado, respeitada as hipóteses prescritas na legislação de regência.

Outrossim, a interpretação sistemática das normas aplicáveis mostra ser compulsório que a prova de demonstração do fundamento do ágio designe a representação fidedigna da negociação empresarial e seja contemporânea às efetivas razões da tomada de decisão pelo adquirente para celebração da relação contratual pelo preço estabelecido.

Evidenciado que o bojo das transações das companhias advém de centralização decisória da cúpula diretiva do conglomerado, não viabiliza reconhecer a pertinência da mais valia aferida no investimento societário, porquanto resultante de processo imparcial de precificação, pois desprovido de negociação em ambiente de livre mercado e independência entre as partes contratantes.

As operações de arranjo societário entre companhias integrantes do mesmo grupo econômico cuja indução das transações revela-se tendente à criação de um ágio artificial destinado à redução imprópria da base imponible do imposto de renda, bem assim a obtenção vantagem tributária indevida desamparada de propósito negocial, são circunstâncias bastantes para determinar a perda da eficácia do sobrepreço avaliado e ratificar a negativa de dedutibilidade das parcelas de amortização de ágio computadas no resultado fiscal do impugnante.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011, 2012

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. VINCULAÇÃO AO LANÇAMENTO PRINCIPAL.

Aplicam-se aos lançamentos tidos como reflexos as mesmas razões de decidir do lançamento principal (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica -IRPJ), em

razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos jurídicos ou elementos probatórios a ensejar conclusões com atributos distintos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012

INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.
ADMISSIBILIDADE.

A importância alusiva à multa de ofício representa um crédito tributário para com a União decorrente de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Configura-se pertinente a incidência de juros de mora sobre seu montante a partir do vencimento qualificado na autuação fiscal levada a efeito em face do sujeito passivo, porquanto regularmente amparado pela legislação tributária de regência.

Em razão da decisão de primeira instância ter declarado a impugnação improcedente, houve interposição de recurso voluntário, o qual se passa a analisar.

Em petição juntada em 08 de novembro de 2018, tendo em vista a edição da Lei 13.655/18, solicita aplicação do artigo 24 ao presente caso.

É o relatório.

Voto

Conselheira Bianca Felícia Rothschild - Relatora

Recurso Voluntário

Fatos

O presente processo administrativo tem origem em procedimento de fiscalização, que culminou na lavratura dos Autos de Infração ora discutidos, por meio dos quais exige-se da GE Transportes Ferroviários S.A. - GETF, o crédito tributário a título de IRPJ e CSLL, relativos aos anos-calendário de 2011 e 2012.

A principal infração apontada pelo AI está relacionada às deduções realizadas pela Recorrente nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL em decorrência de despesas de amortização do ágio registrado por sua então controladora (GE do Brasil Participações Ltda - GEP).

Em síntese, os pontos que motivaram as glosas das despesas pela Fiscalização podem ser sumarizados abaixo:

(i) Efetivo pagamento: a versão de quotas ou ações, quando envolver sociedades de um mesmo grupo econômico, não representa efetiva geração/transmissão de riqueza, não possuindo natureza de pagamento efetivo (i.e. transferência de recursos monetários) (vide item 5.1 do TVF);

(ii) Natureza intragrupo

(iii) Propósito negocial

(iv) Lapso temporal entre atos societários

(v) Existência de Laudo

Ainda, o auditor fiscal aplicou a multa de ofício no percentual de 75% sobre o valor dos tributos supostamente devidos.

Antes de adentrarmos às questões suscitadas em sede de recurso voluntário, importante me posicionar acerca da petição atravessada em 08 de novembro de 2018, entendendo que deve se conhecer da alegação de possível aplicação do artigo 24, da LINDB, considerando que a Lei nº 13.655/2018 foi publicada depois da apresentação de contrarrazões ao recurso. Não obstante, entendo que não cabe a aplicação neste caso tendo em vista que se trata de ágio interno cuja jurisprudência deste Conselho se posicionou, majoritariamente, desfavoravelmente ao contribuinte ao longo dos anos.

Preliminar

a) Nulidade da decisão recorrida em razão da inovação no critério jurídico do lançamento

Resumidamente, pode-se dizer que, no entendimento do Agente Fiscal, o lançamento foi consubstanciado no fato de que se estaria diante um ágio interno, sem o

pagamento efetivo por meio de recursos monetários, com o único objetivo de se aproveitar dos comandos veiculados nos artigos 70 e 80 da Lei 9.532/97. Em outras palavras, tratar-se-ia de "atos societários sequenciais, meramente formais e registrados em diminuto espaço temporal, carecendo, em regra, de uma motivação econômica ou propósito negocial legítimo" (fl. 49).

Já a decisão recorrida teria adotado o racional da utilização de empresa-veículo como fator norteador da manutenção do lançamento (fl. 1184). Leia-se o trecho em que a DRJ comete tal inovação (grifos nossos):

Além disto, resta claro que a GEP, igualmente, teve sua atividade principal aquecida para atuação como empresa veículo (step company) corroborativa neste processo: recebendo-se, primeiramente, em transferência, todo um conjunto de investimentos societários em coligadas ou controladas para um posterior esvaziamento patrimonial que se concluiu ao final do ano de 2012 (momento da dissolução da holding), após um ciclo fechado sucessivo de operações de cisão parcial instauradas para a devolução de participações societárias, dilatadas com a respectiva porção de ágio artificial (oriundo da GEB [precedendo o ato de redução de capital] ou da C&I ou gerada dentro da GEP), internalizando-o no patrimônio das próprias investidas.

Desta forma, alega a Recorrente que a decisão recorrida incorreu em evidente inovação do critério jurídico do lançamento, na medida em que adotou como base para a manutenção do lançamento a caracterização da GE Participações como empresa-veículo. Inclusive, a maior parte dos precedentes administrativos citados pela DRJ são de casos com utilização de empresa-veículo.

Entendo que não houve inovação de critério jurídico, tendo em vista que o TVF cita expressamente a interposição de empresas como fator que reforça a invalidade do ágio, vejamos o trecho da fl. 55 do TVF:

Portanto, não estando contemplados tais elementos em eventual ágio formalizado pelo sujeito passivo, quer seja moldados sob atos formais sequenciais, valendo-se ou não de artifícios como interposição de empresas meramente interpostas na operação negocial sem que tenham efetivamente suportado o ônus financeiro decorrente da operação e/ou cujos atos formais se revelem desprovidos de finalidade negocial e/ou desnecessários à constituição do que de fato almejam as partes envolvidas na operação originária do ágio suscitado, haverão de ser glosados seus efeitos fiscais sobre a base tributável daquela empresa que deles se aproveitam, mediante lançamento de ofício por parte da autoridade fiscal.

Desta forma, entendo que não houve inovação de critério jurídico, mas simplesmente, dentre toda a motivação apresentada no voto condutor da decisão de primeira instância houve comentário de mais um elemento que invalidaria amortização do ágio em questão, que seria a utilização de uma *step company*.

Neste sentido, carece de razão a recorrente.

b) Decadência

A Recorrente alega que o ágio atinente às respectivas operações de reestruturação societária dentro do Grupo GE não devem se submeter ao crivo do procedimento de fiscalização por se tratarem de fatos contábeis e societários correspondentes a eventos alusivos aos anos de 2009 e 2010.

Propugna que, embora os efeitos tributários produziram-se a partir do ano de 2011, a ciência da autuação ocorreu apenas no curso do ano de 2016, ou seja, transcorrido mais

de cinco anos do marco societário de aprovação do sobrepreço derivado da sucessão de transações societárias vertente ao objeto do auto de infração.

É cediço que os eventos em discussão têm origem nos anos 2009 e 2010, ocasião das determinantes de mensuração do ágio oriundo da feitura de sucessivos atos societários e contábeis intragrupo, culminando no processo de cisão parcial do patrimônio da GEP, transferindo-se ativos mobiliários (quotas e/ou ações) que, até então, equivaliam ao montante da participação societária da investida (GEP) no patrimônio líquido do próprio impugnante (GETF).

Em seguida, a Recorrente alega que o ágio atinente as respectivas operações de reestruturação societária dentro do GRUPO GE não devem se submeter ao crivo do procedimento de fiscalização por se tratarem de fatos contábeis e societários correspondentes a eventos alusivos aos anos de 2009 e 2010.

Propugna que, embora os efeitos tributários foram executados a partir do ano-calendário 2011, a ciência da autuação ocorreu apenas no curso do ano de 2016, ou seja, transcorrido mais de cinco anos do marco societário de aprovação do sobrepreço derivado da sucessão de transações societárias vertente ao objeto do auto de infração, culminando com a decadência do direito da fiscalização de questionar as operações societárias realizadas pela recorrente.

Não merecem provimento as alegações da Recorrente pois, conforme bem pontuou a decisão recorrida, o marco da contagem do prazo decadencial apenas se perfaz na oportunidade em que efetuada a respectiva dedução do resultado tributável do imposto de renda e da contribuição social.

Logo, tendo o contribuinte sido cientificado acerca as infrações em 14/12/2016, cumpre asseverar que a constituição dos lançamentos de ofício pode/deve alcançar os fatos geradores de IRPJ e da CSLL ocorridos em 31/12/2011 e 31/03/2012, 30/06/2012, 30/09/2012, 31/12/2012.

Relativamente a esta matéria, inclusive, o CARF já dispõe de entendimento pacificado por súmula. Vejamos:

Súmula CARF nº 116:

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

c) Nulidade do auto de infração por ausência de motivação

A Recorrente alega ausência da motivação na tipificação da infração tributária consignada no auto de infração e erro de direito na qualificação da norma adequada à glosa da amortização de ágio proveniente de aquisição de participação societária, implicando em prejuízos no exercício do direito de defesa do contribuinte e gerando razões bastantes para a declaração de nulidade da autuação.

No entanto, fato é que a Recorrente não justifica de forma satisfatória a razão porque os fatos que descreveu estariam albergados pela hipótese descrita no art. 59, do Decreto nº 70.235/72. Ou seja, a Recorrente não faz contraponto suficiente às conclusões alcançadas pela autoridade fiscal e ratificadas pela DRJ, no sentido de que:

(I) a formalização da presente exigência decorreu de ação fiscal perfeitamente regular, com as respectivas peças impositivas, tendo sido lavradas rigorosamente nos termos da lei, no caso, o art. 142 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional CTN), observando-se os requisitos essenciais do artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972; e

(II) não se configurou nenhuma das hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, mostrando-se válido, para todos os efeitos legais, os aludidos autos de infração, uma vez que não evidenciado cabalmente pelo impugnante quaisquer imperfeições técnicas capazes viciar os atos integrantes dos lançamentos de ofício.

Outrossim, o próprio posicionamento contrário às conclusões registradas no TVF, ou na decisão recorrida (como é a oposição à aplicabilidade da teoria da essência sobre a forma no caso em tela), revela uma incursão na discussão quanto ao mérito da infração, o que denota que a Recorrente compreendeu os termos da autuação, inexistindo a hipótese de preterição do direito de defesa.

Também com relação à falta de pertinência lógica entre as considerações feitas pela DRJ no tópico que trata da “prova indiciária no direito tributário”, não se verifica a necessária subsunção dos fatos descritos a qualquer das hipóteses de nulidade constantes do art. 59, do Decreto nº 70.235; mas sim, um inconformismo em relação ao posicionamento adotado pela Turma Julgadora quanto ao mérito da autuação.

Desta forma, (I) a formalização da presente exigência decorreu de ação fiscal perfeitamente regular, com as respectivas peças impositivas, tendo sido lavradas rigorosamente nos termos da lei, no caso, o art. 142 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional - CTN), observando-se os requisitos essenciais do artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972; e (II) não se configurou nenhuma das hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, mostrando-se válido, para todos os efeitos legais, os aludidos autos de infração, uma vez que não evidenciado cabalmente pelo impugnante quaisquer imperfeições técnicas capazes viciar os atos integrantes dos lançamentos de ofício.

Diante todo o exposto, rejeito a arguição que protesta pela nulidade das autuações, visto que inexistente qualquer vício capaz de trazer qualquer prejuízo à compreensão dos fundamentos da autuação fiscal, bem assim ao contraditório e da ampla defesa.

Mérito

1. Legitimidade da amortização do ágio

Não houve comprovação da existência de fluxo financeiro na concretização da operação societária; apenas a versão de ações de titularidade da C&I em contrapartida da redução de capital da GE DO BRASIL, acarretando na transferência da participação societária na GTEF, primeiramente, para a GEP e, finalmente, para o patrimônio do autuado acrescido de um ágio gerado de si mesmo.

Importa acentuar que somente pode ser admitida a validade do ágio quando decorrente de transações envolvendo partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos mobiliários envolvidos na transação.

Na situação em exame, resta evidente que seu aparecimento acontece no bojo de transações entre companhias sob o mesmo controle societário.

Nesta perspectiva, não se revela minimamente razoável atribuir legitimidade de uma mais valia no investimento societário, visto que não resulta de uma transação de

precificação de natureza imparcial, avalizado por um ambiente de condizente com a livre negociação de mercado e de independência entre as partes envolvidas na negociação.

O ágio gerado internamente mostra-se plenamente desprovido de consistência econômica ou contábil, configurando-se uma seqüência de operações estruturadas em seqüência, em curto lapso temporal na concretude dos atos societários vinculados, desenvolvidos com a finalidade de geração artificial demonstração do resultado do exercício a partir do reconhecimento contábil da amortização deste sobrepreço.

Em suma, afora os aspectos formais norteadores para a determinação da perda da legitimidade dos relatórios de avaliação defendidos na peça impugnatória, notadamente, o conteúdo de suas informações servem para avigorar a ineficácia probatória da demonstração que respaldou a mensuração do ágio sobre o investimento societário.

Neste panorama, importa ressaltar que o reconhecimento da operação com esta formatação evidencia a ocorrência de uma motivação convergente à obtenção de uma vantagem fiscal imprópria advinda de prática empresarial lesiva ao erário público, ratificando a carência de propósito negocial não-tributário no engendramento dos métodos aplicados no curso da reorganização societária.

Notadamente, as deliberações realizadas unicamente entre companhias integrantes do Grupo GE (sem qualquer intervenção do Grupo Safra) e exercidos sem autonomia entre as partes envolvidas, mostra que a sucessão de atos societários e contábeis formulados a partir do ano de 2009, incluindo-se a reativação de funcionamento de pessoa jurídica inativa (GTEF), serviu apenas aos propósitos da cúpula dos órgãos de administração e diretivo do conglomerado para obtenção de uma vantagem tributária.

Além disto, resta claro que a GEP, igualmente, teve sua atividade principal aquecida para atuação como empresa veículo (step company) corroborativa neste processo: recebendo-se, primeiramente, em transferência, todo um conjunto de investimentos societários em coligadas ou controladas para um posterior esvaziamento patrimonial que se concluiu ao final do ano de 2012 (momento da dissolução da holding), após um ciclo fechado sucessivo de operações de cisão parcial instauradas para a devolução de participações societárias, dilatadas com a respectiva porção de ágio artificial (oriundo da GEB [precedendo o ato de redução de capital] ou da C&I ou gerada dentro da GEP), internalizando-o no patrimônio das próprias investidas.

Neste sentido, a autuação levada a efeito em outra companhia do próprio conglomerado (GE CELMA LTDA), instruída nos autos do Processo nº 16682.722573/2016-71 também traz a narrativa da operacionalização desenvolvida para a redução forçada de pagamento de tributos por intermédio da reorganização societária.

Sob esta perspectiva, importa salientar que o emprego de atos revestidos de mera observância de sua estrutura formal não convalida sua eficácia do ponto de vista tributário, porquanto operações desenvolvidas com a inserção de artifícios tendentes ao alcance do benefício fiscal disciplinado pelos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97 caracteriza a prática de abuso de direito no âmbito corporativo resultante de evasão tributária.

Sob este prisma, evidente que a ordem jurídica não autoriza a livre de gestão de negócios empresariais com a inserção de operações não usuais e anormais, praticados por mera liberalidade e ausentes de propósito negocial que contribuam ao fomento da atividade econômica da entidade, sobretudo abrigadas à geração de despesas não necessárias com a única serventia de elisão da base impositiva do imposto de renda, reduzindo-se artificialmente a carga tributária.

Não se trata de impor um questionamento ao planejamento estratégico empresarial derivado à reestruturação societária para aprimoramento da sinergia de seus segmentos econômicos ou ao legítimo exercício da iniciativa privada, mas, sim, censurar a prática lastreada em mecanismos artificiais tendentes à adequação meramente formal de atos dentro dos parâmetros normativos, procurando atribuir uma roupagem de fidedignidade do montante do ágio; mais ainda: dirimir práticas veladas que criam subterfúgios forçados de amortização do sobrepreço, pautado tão somente em aspectos indutores de redução injusta da tributação no âmbito do conglomerado econômico.

A dedutibilidade da amortização do ágio deverá envolver a situação literalmente prevista no art. 386 do RIR/99, bem assim a observância estrita das condições nele estipuladas, sob pena de qualificação de sua natureza indevida.

Evidenciado que a transferência do ágio registrado na investidora originária para outra companhia pertencente ao mesmo grupo econômico, por meio de operações meramente contábeis e sem circulação de riqueza, desautoriza a admissibilidade de aproveitamento tributário do sobrepreço.

Neste sentido, a conduta imprópria do conglomerado por intermédio de arranjos societários desenvolvidos entre partes relacionadas, valendo-se de manobras irregulares de evidenciação de artificioso propósito negocial e da presença de motivação extra-tributária, prestaram-se tão somente à obtenção de êxito do planejamento tributário abusivo.

A resultante desta prática determinou a aceleração indevida da realização do ágio correlato à operação, encurtando-se forçosamente o lapso temporal de amortização do ágio artificial, acarretando no desvirtuamento da aferição da base imponible da tributação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido do período-base.

A propósito, prevalece na estrutura de princípios fundamentais de Contabilidade o princípio da primazia da essência sobre a forma, razão pela qual irrelevante a condução aos autos de laudo de avaliação que se revele dissonante da concreta motivação que legitimaria a aquisição societária nos moldes da relação jurídica instituída.

A regra da primazia da essência sobre a forma encontra-se consolidada no §2º do art. 177 da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A), ante a positivação deste princípio, impondo-o como norma procedimental de observância compulsória na feitura da escrituração contábil.

De acordo com os seus termos, a companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou, ainda, a elaboração de outras demonstrações contábeis.

Daí a pertinência da glosa dos valores de amortização do ágio em consonância com o disposto com o Art. 7º inciso I e seu parágrafo primeiro da Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997, com a redação dada pelo art. 10 da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, combinado com o art. 1º inciso I, §3º inciso I e §4º da Instrução Normativa SRF nº 11, de 10 de fevereiro de 1999.

À vista do exposto, imperativo corroborar com as glosas de amortização de ágio proveniente da aquisição da participação societária, mantendo-se a eficácia da autuação levada a efeito sob esta perspectiva.

2. Reflexos na CSLL

O impugnante protesta o cancelamento da autuação na CSLL por falta de previsão legal para a adição ao lucro líquido do valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

Cumprе instar que a decisão pertinente ao lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ deve nortear as inferências correlatas aos autos de infração decorrentes, os quais, no presente caso, foram lavrados para fins de constituição da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) tendo em vista que deriva de elementos de prova idênticos e mantém íntima relação de causa e efeito.

Neste compasso, denota-se irrepreensível a admissibilidade de incidência da metodologia aplicada ao IRPJ à luz da Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997, com a alteração dada pelo art. 10 da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, porquanto evidenciado que a normatização atinente à CSLL adotou a mesma providência inerente ao registro e ao tratamento a ser dispensado ao ágio na aquisição de investimentos, inclusive no que concerne à sua amortização.

Assim sendo, impõe-se manter a eficácia da autuação reflexa decorrente de irregularidades apuradas no âmbito do IRPJ e aplicáveis extensivamente à CSLL, por sua aderência à matéria fática inserta aos fundamentos do lançamento primário.

3) Ilegalidade da incidência de juros sobre multa de ofício

O contribuinte questiona a ilegalidade da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, por absoluta falta de previsão legal.

Esta matéria restou pacificada no âmbito do CARF que editou Súmula Vinculante nº 108, publicada no Diário Oficial da União em 11/09/2018, com a seguinte redação:

Súmula CARF nº 108: *Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*

Dessa forma, há de ser mantida a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Conclusão

Diante de todo o acima exposto, voto no sentido de CONHECER o Recurso Voluntário, REJEITAR as preliminares para no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)

Bianca Felícia Rothschild.

