



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

Processo n° 10830.723465/2014-27
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-002.238 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de março de 2017
Matéria ÁGIO
Recorrente EATON LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

NULIDADE. LANÇAMENTO. MOTIVAÇÃO.

Não ocorre nulidade do lançamento tributário por falta de motivação, quando os fatos que deram causa ao ato administrativo estiverem claramente descritos.

DECADÊNCIA. ART. 173 DO CTN. FATO EXTINTIVO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A decadência prevista no art. 173 do CTN é fato extintivo do direito de constituir crédito tributário mediante lançamento, não se podendo cogitar de decadência enquanto não se materializar o fato gerador da obrigação tributária.

ÁGIO INTERNO. FALTA DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA. INDEDUTIBILIDADE.

O ágio nascido de operações entre empresas integrantes do mesmo grupo econômico é indedutível da base de cálculo do IRPJ, dada a ausência de substância econômica.

ÁGIO. FUNDAMENTO ECONÔMICO. FALTA DE COMPROVAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

É indedutível da base de cálculo do IRPJ o ágio cujo fundamento econômico não restar comprovado.

REVERSÃO DE PROVISÃO. AUSÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO ANTERIOR. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DO LUCRO LÍQUIDO.

A condição para excluir-se do lucro líquido, na apuração do lucro real, o valor da reversão de provisão é ter sido esse mesmo valor tributado em período anterior, de modo que a exclusão venha a impedir que o mesmo valor seja computado duas vezes na base de cálculo do tributo.

MULTA QUALIFICADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE DOLO. NÃO CABIMENTO.

É incabível a aplicação de multa qualificada, com percentual de 150%, quando não restar comprovada a conduta dolosa do sujeito passivo, em especial nos casos de planejamento tributário acerca do qual haja divergência na doutrina e na jurisprudência.

JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA. CABIMENTO.

Os juros moratórios incidem sobre a totalidade da obrigação tributária principal, nela compreendida, além do próprio tributo, a multa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

CSLL E IRPJ. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. MESMA DECISÃO.

Quando o lançamento de IRPJ e o de CSLL recaírem sobre a mesma base fática, há de ser dada a ambos a mesma decisão, ressalvados os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para afastar a parcela da glosa referente ao ágio na aquisição da Hayward (decisão unânime, nesta matéria) e reduzir a multa qualificada para 75%, vencidos, quanto a esta última matéria, os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, Milene de Araújo Macedo e Waldir Veiga Rocha. Os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Amélia Wakako Morishita Yamamoto votaram no sentido de dar provimento parcial em maior extensão, afastando também a parcela da exigência correspondente ao ágio na aquisição da Pigozzi e os juros incidentes sobre multa de ofício.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Waldir Veiga Rocha - Presidente

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Roberto Silva Junior - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Flávio Franco Correa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Junior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo e Amélia Wakako Morishita Yamamoto.

Relatório

Trata-se de recurso interposto por EATON LTDA., pessoa jurídica de direito privado já qualificada nos autos, contra o Acórdão nº 03-65.266, da 2ª Turma da DRJ Brasília (fls. 3.442 a 3.464), que negou provimento à impugnação, mantendo o crédito tributário constituído contra a recorrente.

O lançamento colheu duas infrações, a saber: a) dedução indevida de amortização de ágio; e b) exclusões não autorizadas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Às duas infrações, aplicou-se multa qualificada.

Relativamente ao ágio, o Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls. 32 a 117) assim se referiu:

A EATON LTDA. era controlada exclusivamente por EATON HOLDING S.à.r.l (*sociedade anônima de responsabilidade limitada*), sociedade constituída e sediada em Luxemburgo.

No dia 21/06/2004, a controladora achou por bem aumentar o capital da sua controlada, EATON LTDA., em uma cota, que foi subscrita por outra empresa, igualmente controlada pela EATON HOLDING S.à.r.l, a EATON INDÚSTRIAS LTDA., registrada no CNPJ sob o nº 45.985.355/0001-15. (conforme 35ª alteração do contrato social da EATON LTDA.).

Em 31/10/2004, a PricewaterhouseCoopers finalizou a avaliação econômica da EATON LTDA., concluindo, mediante LAUDO DE AVALIAÇÃO ECONÔMICA que o valor da empresa, com base na metodologia do fluxo de caixa descontado, seria de R\$ 1.337 milhões.

Em 01/11/2004, os sócios decidiram pelo aumento do capital social da EATON INDÚSTRIAS LTDA., que foi então totalmente integralizado pela EATON HOLDING S.à.r.l, posto que o outro sócio, o Sr. JOSÉ ROBERTO MORATO, CNPJ 600.814.228-49, renunciara ao seu direito na subscrição das novas cotas.

O capital social da EATON INDÚSTRIAS LTDA. foi elevado de R\$ 60.540.477,84 para R\$ 1.304.203.027,68 e, para fazer frente a essas subscrições, a EATON HOLDING S.à.r.l. entregou todas as cotas, já reavaliadas, que detinha do capital da EATON LTDA. (conforme 78ª Alteração do Contrato Social da EATON INDÚSTRIAS LTDA.) para a EATON INDÚSTRIAS LTDA. Em decorrência, a EATON INDÚSTRIAS LTDA. passou a ser controladora integral da EATON LTDA.

Na mesma data, em 01/12/2004, promoveu-se outra reestruturação: a controladora, EATON INDÚSTRIAS LTDA., foi incorporada pela controlada, EATON LTDA., restabelecendo-se o *status quo ante*, voltando essa última a ter a totalidade de suas cotas sob o domínio de EATON HOLDING S.à.r.l. (conforme 38ª Alteração do Contrato Social da EATON LTDA.).

Carreou-se, desta forma, para a EATON LTDA. o ágio registrado na contabilidade da EATON INDÚSTRIAS LTDA., que foi criado em decorrência das reavaliações e reestruturações societárias descritas acima.

Em 11/02/2005, foi registrada no Cadastro de Contribuintes, sob o nº 07.216.079/0001-31, a criação da empresa EATON INDÚSTRIA DE TRANSMISSÕES LTDA., que no dia 01/11/2005, incorporou a PIGOZZI S/A ENGRENAGENS E TRANSMISSÕES, CNPJ nº 88.610.746/0001-68. Na mesma data, a empresa EATON INDÚSTRIA DE TRANSMISSÕES LTDA. foi incorporada pela EATON LTDA. (conforme 39ª Alteração do í Contrato Social da EATON LTDA.).

Por fim, a EATON LTDA., no dia 02/01/2006, incorporou a EATON FILTRATION INDÚSTRIA DE FILTROS LTDA., antiga Hayward Industrial Products do Brasil Ltda, CNPJ nº 03.304.837/0001-12 (conforme 40ª Alteração do Contrato Social da EATON LTDA.).

As reorganizações societárias ocorridas no GRUPO EATON, nos anos de 2004 e 2005, resultaram, à época, no registrado (sic) contábil na empresa fiscalizada de montante tido (sic) amortizável de **R\$ 1.063.519.480,57** (um bilhão de sessenta e três milhões e quinhentos e dezenove mil e quatrocentos e oitenta reais e cinquenta e sete centavos), na conta contábil nº 17321000 - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO, valor a ser amortizado no período de dez anos.

(...)

Da análise do quadro acima se infere que:

1 - O saldo inicial amortizável de R\$ 1.026.293.787,45 foi contabilizado como resultado da incorporação pela fiscalizada da empresa EATON INDÚSTRIAS LTDA. e engloba os ágios criados durante a reestruturação societária envolvendo a própria EATON LTDA.

R\$ 373.197.741,12 deste saldo foram amortizados no período de janeiro de 2009 a dezembro de 2012, período abrangido pela presente auditoria fiscal.

2 - O saldo de R\$ 32.327.540,10 foi contabilizado em decorrência da incorporação da empresa EATON INDÚSTRIA DE TRANSMISSÕES LTDA., que anteriormente havia incorporado a empresa PIGOZZI S/A ENGRENAGENS E TRANSMISSÕES.

R\$ 14.008.600,84 deste saldo foram amortizados no período de janeiro de 2009 e fevereiro de 2011, quando o saldo zerou.

3 - O saldo de R\$ 4.898.153,02 foi contabilizado a título da incorporação da EATON FILTRATION INDÚSTRIA DE FILTROS LTDA. - antiga Hayward Industrial Products do Brasil Ltda.

R\$ 2.449.076,40 deste saldo foram amortizados no período iniciado em janeiro de 2009 até junho de 2011, quando este saldo zerou.

Portanto, no período abrangido pela presente ação fiscal, de janeiro de 2009 até dezembro de 2012, a fiscalizada amortizou ágio no montante de R\$ 389.655.418,36 em decorrência dos arranjos e rearranjos societários já comentados. (fls. 48 a 52)

A Fiscalização apontou que, da reorganização societária envolvendo as empresas Eaton Ltda. e Eaton Indústrias Ltda., resultaram 96,5% do ágio gerado, ou seja, R\$ 1.026.293.787,45, dos quais R\$ 373.197.741,12 teria sido amortizado no período a que se refere o levantamento fiscal.

O ágio surgiu da operação de aumento do capital social da empresa Eaton Indústrias Ltda. As quotas do capital foram subscritas pela controladora Eaton Holding, que as integralizou mediante a entrega das quotas do capital social da Eaton Ltda., as quais haviam sido reavaliadas, com base em parecer emitido pela PriceWaterhouseCoopers, em R\$ 1.337.000.000,00 valor este fixado a partir da estimativa de rentabilidade futura.

A Eaton Indústrias Ltda., em consequência desse negócio jurídico, passa a ser controladora da Eaton Ltda., e registra na contabilidade a participação societária na Eaton Ltda., segregando o valor do patrimônio líquido e o valor do ágio.

No momento seguinte, a controlada Eaton Ltda. incorpora a controladora Eaton Indústrias Ltda., passando dali em diante a amortizar o ágio.

Ressalta a Fiscalização que, depois das alterações societárias, realizadas em aproximadamente seis meses, a pessoa jurídica Eaton Ltda. permaneceu basicamente com a mesma composição societária, porém com um significativo montante de ágio, criado dentro do mesmo grupo econômico, sem participação de terceiros e sem transferência de recursos financeiros. Disse a autoridade fiscal que “*tratou-se de desfraldada dissimulação comercial com intuito de geração de ágio amortizável*” (fl. 58).

Tratando-se de ágio interno, ele não enseja amortizações dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Além disso, esse tipo de ágio deve ser considerado como despesas desnecessária e, por isso, indedutível.

“*O ágio interno não representa consumo ou sacrifício de ativos*” (fl. 61), de modo que não pode ser considerado como despesa incorrida. Ressaltou a Fiscalização que as duas empresas estavam situadas no mesmo prédio, em salas vizinhas.

A propósito, a Fiscalização se referiu a diversas orientações técnicas contrárias ao reconhecimento desse tipo de ágio, das quais destacou o Pronunciamento Técnico CPC 04 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis; a Resolução nº 1.110/07 do Conselho Federal de Contabilidade; e o Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007.

Por último, a autoridade fiscal lançou dúvidas quanto às premissas adotadas na elaboração do laudo de avaliação da Eaton Ltda.

Quanto ao ágio na incorporação da Hayward Ltda. e da Pigozzi S/A Engrenagens e Transmissões, informou a contribuinte que seu fundamento econômico foi a expectativa de rentabilidade. As operações foram assim descritas no TVF:

(ii) Aquisição pela Eaton Indústrias de Transmissão Ltda. de participação societária na Pigozzi S.A. Engrenagens e Transmissões, com subsequente incorporação da Pigozzi na Eaton Indústrias de Transmissões e desta na Eaton Ltda.;

(iii) Aquisição pela Eaton Ltda. de participação societária na Hayward Industrial Products do Brasil Ltda., com posterior incorporação da Eaton Filtration Indústria de Filtros Ltda. (nova denominação de Hayward Industrial Products do Brasil Ltda.) pela Eaton Ltda. (fl. 83)

Ponderou a Fiscalização, sobre a aquisição da Pigozzi S/A Engrenagens e Transmissões, que “*perscrutando toda a documentação acima discriminada, inferiu-se que não há laudo de avaliação econômica das empresas incorporadas que tenha valorado*”

quaisquer delas fundamentado na expectativa de rentabilidade futura destas e previsão dos seus resultados em exercícios futuros, em atendimento determinando no inciso II, parágrafo 2º do artigo 385 do RIR/1999, não sendo legítima a amortização do ágio pela fiscalizada como resultado destas incorporações por desamparo legal, conforme inciso III do artigo 386 do mesmo documento legal. (grifo do original) (fl. 85)

Quanto à incorporação da Hayward Eaton Filtration Indústria de Filtros Ltda. pela Eaton Ltda., disse a Fiscalização que, “**também neste caso, não há laudo de avaliação econômica que tenha valorado a empresa incorporada fundamentado na expectativa de rentabilidade futura desta e previsão dos seus resultados em exercícios futuros**, em atendimento determinado no inciso II, parágrafo 2º do artigo 385 do RIR/1999, não sendo legítima a amortização do ágio pela fiscalizada como resultado destas incorporações por desamparo legal, conforme inciso III do artigo 386 do mesmo documento legal”. (fl. 86)

Concluiu a autoridade fiscal dizendo que, ao analisar a documentação apresentada, constatou que não houve, em nenhum dos dois casos, ágio fundado na expectativa de rentabilidade.

Portanto, a Fiscalização, julgando insubsistente os ágios, procedeu à glosa das respectivas despesas com amortização, nos valores de R\$ 39.166.946,64 para o ano base 2009; R\$ 39.085.310,79 para 2010; R\$ 33.289.207,96 para 2011; e R\$ 31.721.808,00 para 2012.

Essa é a primeira infração descrita no lançamento.

A segunda se refere a montantes indevidamente excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A contribuinte registrou na contabilidade um valor a título de despesa com amortização de ágio. Na mesma contabilidade, uma parcela desse valor foi adicionada ao lucro, reduzindo a despesa com ágio. Entretanto, o mesmo valor contabilizado como redução da despesa com ágio (receita) foi revertido por meio de exclusão, quando se apurou o lucro real, anulando, para fins de tributação, o efeito da adição antes realizada.

A infração é demonstrada nos quadros abaixo:

ANO BASE 2009			
CONTA CONTÁBIL	DESCRIÇÃO DA CONTA	VALOR	
		DÉBITO	CRÉDITO
78511000	DESPESA C/ AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO	100.744.573,92	
78512000	RECEITA COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO		61.577.627,28
DESPESA LÍQUIDA DE ÁGIO		39.166.946,64	
EXCLUSÃO NO LALUR		61.577.627,28	

ANO BASE 2010			
CONTA CONTÁBIL	DESCRIÇÃO DA CONTA	VALOR	
		DÉBITO	CRÉDITO
78511000	DESPESA C/ AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO	100.662.938,04	
78512000	RECEITA COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO		61.577.627,28
DESPESA LÍQUIDA DE ÁGIO		39.085.310,76	
EXCLUSÃO NO LALUR		61.577.627,28	

ANO BASE 2011			
CONTA CONTÁBIL	DESCRIÇÃO DA CONTA	VALOR	
		DÉBITO	CRÉDITO
78511000	DESPESA C/ AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO	94.866.835,28	
78512000	RECEITA COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO		61.577.627,28
DESPESA LÍQUIDA DE ÁGIO		33.289.208,00	
EXCLUSÃO NO LALUR		61.577.627,28	

ANO BASE 2012			
CONTA CONTÁBIL	DESCRIÇÃO DA CONTA	VALOR	
		DÉBITO	CRÉDITO
78511000	DESPESA C/ AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO	93.299.435,28	
78512000	RECEITA COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO		61.577.627,28
DESPESA LÍQUIDA DE ÁGIO		31.721.808,00	
EXCLUSÃO NO LALUR		61.577.627,28	

A primeira infração alcançou os valores que, nos quadros acima, aparecem identificados como *despesa líquida de ágio*; a segunda tem por objeto os valores identificados como *exclusão no Lalur*.

Aplicou-se, para as duas infrações, multa qualificada, por entender a autoridade fiscal ter havido simulação nos negócios jurídicos de que se originaram os ágios, com o propósito de diminuição fraudulenta do recolhimento de tributos.

A contribuinte autuada apresentou impugnação ao lançamento, à qual o órgão julgador de primeira instância negou provimento, conforme o Acórdão nº 03-65.266, cuja ementa foi assim redigida:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTRAGRUPPO. INDEDUTIBILIDADE.

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura apurado em decorrência de aquisição de empresa do mesmo grupo societário.

DECADÊNCIA. PRAZO PARA EFETUAR O LANÇAMENTO.

Na hipótese de lançamento por homologação, inexistindo disposição legal diversa à do CTN e ocorrendo a antecipação do pagamento sem prévio exame do Fisco, a decadência de a Fazenda Pública efetuar o lançamento opera-se após cinco anos, contados do fato gerador, sem que aquela tenha se pronunciado. Inexistindo antecipação do pagamento, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA. QUALIFICAÇÃO. PROCEDÊNCIA.

Como os fatos retratados não deixam dúvida da intenção do contribuinte de, por meio de atos societários diversos, desprovidos de substância econômica e propósito negocial, reduzir a base de incidência de tributos, cabe manter a qualificação da penalidade promovida pela autoridade autuante.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejulgado na decisão do lançamento decorrente relativo a CSLL.

Não resignada, a contribuinte interpôs recurso. Alegou preliminarmente nulidade da decisão de primeira instância, por inovar o lançamento; e nulidade do próprio lançamento, por ausência de motivação.

Arguiu, ainda em caráter preliminar, decadência do direito de a Fiscalização questionar o ágio registrado quando das aquisições da Eaton Ltda., da Pigozzi e da Hayward, ocorridas respectivamente em 2004, 2005 e 2006.

No mérito, afirmou, com relação às aquisições das participações societárias nas empresas Pigozzi e Hayward, que o ágio decorreu de negócio realizado entre partes não relacionadas, com pagamento em dinheiro do preço das participações societárias, tendo sido o ágio fundado na expectativa de rentabilidade das empresas adquiridas, confirmada por laudos técnicos elaborados com base no método de fluxo de caixa descontado.

Com relação à incorporação da Eaton Indústrias Ltda. pela Eaton Ltda., a recorrente sustenta que as operações entre as duas entidades empresariais foram absolutamente lícitas e em conformidade com a legislação fiscal e contábil, tendo como objetivo final a unificação das atividades das empresas no Brasil, em um cenário global de reestruturação do grupo Eaton, o que estaria a demonstrar a substância econômica e o propósito negocial das operações. Além disso, os negócios jurídicos foram praticados a valor de mercado. Contesta também a aplicação da multa qualificada, dada a ausência de simulação e de intuito de fraude nas operações da recorrente. Insurge-se, por fim, contra a incidência de juros de mora sobre a multa.

Os fundamentos do recurso podem ser assim resumidos.

1) Nulidade - No lançamento, a autoridade fiscal questionou o ágio registrado na aquisição das empresas Hayward Industrial Products do Brasil Ltda. e Pigozzi S/A Engrenagens e Transmissões, sob o argumento de que não haveria laudo de avaliação

econômica das referidas empresas. A suposta ausência do laudo foi a única razão apresentada para a justificar a glosa dos ágios nas operações acima referidas.

A recorrente alega a nulidade do lançamento por ausência de motivação, uma vez que a própria autoridade fiscal, embora tenha acusado a falta do laudo de avaliação, reconheceu no TVF que a recorrente os apresentara, durante o procedimento de fiscalização. O lançamento seria nulo, pois inexistentes os motivos declinados pela autoridade fiscal.

Em relação à Pigozzi foi apresentado, como reconhece a autoridade fiscal, o *“Relatório denominado ‘Avaliação de Caso de Sinergia’ elaborado em 29.03.2005 que trata de estudos econômicos e operacionais referentes à integração das empresas Pigozzi e empresa Eaton”* (fl. 53). Em relação à Hayward, o TVF admite a entrega do *“Parecer emitido em 15.08.2005 pela consultoria American Appraisal Associates Inc. sobre o patrimônio total da empresa de filtração industrial da Hayward Industries do Brasil”* (fl. 54).

Os documentos citados no TVF são estudos de rentabilidade futura das duas empresas. A recorrente, ademais, insiste na afirmação de que, em ambas as operações, as partes eram independentes.

Na decisão recorrida, o órgão julgador decidiu manter a glosa do ágio, relativo à aquisição da Hayward e da Pigozzi, por razões alheias ao lançamento. A decisão está fundada na ideia errônea de que os ágios se originaram de operações ocorridas entre pessoas jurídicas integrantes de um mesmo grupo econômico.

2) Decadência - A recorrente sustenta que a autoridade fiscal, em 2014, já não poderia questionar o ágio resgistrado na escrita contábil e na escrita fiscal em 2004 (Eaton Ltda.) e 2005 (Hayward e Pigozzi).

A despeito de a amortização do ágio ter gerado efeitos tributários em 2009, 2010, 2011 e 2012, é incontestável o fato de as autoridades fiscais estarem questionando um ato praticado e declarado às mesmas autoridades em 2004 e 2005. Mas essa tentativa estaria em desacordo com as regras de decadência previstas no art. 173 do CTN.

Portanto, o prazo quinquenal para questionar o ágio já tinha transcorrido quando da realização do lançamento.

3) Ágio relativo à aquisição de participação societária na Eaton Ltda. - A recorrente contestou o motivo da glosa do ágio originado em operações entre empresas do grupo. O motivo declinado pela autoridade fiscal seria a falta de substrato econômico e de propósito negocial, bem como o real valor de mercado, que não corresponderia ao indicado no laudo de avaliação, pois as partes envolvidas no negócio não seriam independentes.

A recorrente teria demonstrado a existência do propósito negocial, que motivou a reorganização societária realizada pelo grupo Eaton. Essa reorganização pode ocorrer de várias formas, não cabendo à autoridade administrativa definir qual a mais apropriada. Afirmou que a organização societária levada a cabo esteve dentro dos limites do direito conferido pela Constituição Federal de organizar a atividade econômica, do direito de propriedade e da livre iniciativa.

Ressaltou a existência de propósito negocial, inserido em um contexto de reorganização societária do grupo Eaton, que buscava maior racionalização das atividades do

grupo no Brasil. Com esse objetivo teria sido eleita a estrutura negocial mais adequada. No mais, a existência de partes dependentes não impediria a correta avaliação econômica do investimento, a qual foi realizada por empresa de prestígio internacional, utilizando método amplamente aceito.

Por outro lado, teriam sido atendidas todas as regras e requisitos para registro e amortização do ágio.

Ainda sobre a possibilidade de registrar e deduzir o ágio interno, frisou a recorrente que a legislação em vigor ao tempo dos fatos não impunha qualquer restrição, o que só veio a ocorrer com o advento do art. 22 da Lei nº 12.973/2014. Este dispositivo legal criou nova condição, até então inexistente, para a amortização fiscal do ágio.

Quanto às normas contábeis (CPC 04, resolução do CFC e ofício da CVM), elas não se aplicariam ao caso concreto, porquanto são posteriores aos fatos analisados, sendo introduzidas na legislação nacional depois da publicação da Lei nº 11.638/2007. Essas normas, ademais, não eram aplicáveis nos períodos abrangidos pelo lançamento, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Isso porque a própria lei previa a não aplicação no campo tributário das normas de convergência e harmonização da contabilidade do país aos padrões internacionais.

Disse a recorrente que o CPC 04 trata da impossibilidade de criação de “ágio gerado internamente”, o que não é caso dos autos. Os referidos normativos visam vedar o reconhecimento espontâneo de ágio gerado pela própria empresa, e vedar a reavaliação de ágios registrados em decorrência de transações anteriores. O CPC 04 trata de avaliação de intangíveis pela própria empresa e não se relaciona a operações de aquisição, como aquelas a que se refere o presente caso. O referido normativo, além disso, excepcionou de forma expressa o ágio fundado em expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*).

A Resolução CFC nº 1.110/2007 referia-se a regras contábeis sobre “*redução ao valor recuperável de ativos*”, o que não é o caso em tela. Não bastasse isso, a citada resolução foi revogada pela Resolução CFC nº 1.292/2010.

A expressão ágio gerado internamente, no âmbito da Comissão de Valores Mobiliários – CVM e no meio contábil, popularizou-se com o Ofício-Circular 01/2007, mas diz respeito exclusivamente a operações específicas de “reavaliação espontânea” de sociedades controladas ou coligadas ou, ainda, de incorporação de ações de sociedades controladas ou coligadas a valor de mercado.

4) Exclusão no Lalur das parcelas de reversão da provisão retificadora do ágio - Sobre a segunda infração disse a recorrente:

Na impugnação apresentada a Recorrente demonstrou que as dd. autoridades fiscais cometeram claro equívoco, pois a provisão retificadora do ágio (chamada de “*provisão para ajuste do valor do ágio*” no Termo de Verificação Fiscal) foi constituída pela Recorrente em observância a regras contábeis, mais especificamente da Instrução Normativa CVM nº 319/99. Por não se tratar de uma provisão dedutível nos termos da legislação fiscal (que são apenas aquelas previstas no art. 335 do Regulamento do Imposto de Renda), o valor da provisão quando do seu registro foi integralmente adicionado para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL e, para manter a neutralidade fiscal da provisão, os lançamentos relativos à

baixa dessa provisão foram excluídos para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. (fls. 75 e 76)

5) Multa qualificada - Não há fundamento para aplicação de multa qualificada. Negou a simulação, dizendo ser impossível enquadrar a situação fática na moldura legal da simulação, definida no Código Civil. Invocou a aplicação do art. 112 do Código Tributário Nacional – CTN.

6) Juros de mora sobre multa de ofício - A exigência de juros de mora sobre a multa é feita sem amparo legal, mas apenas com base no Parecer MF nº 28/1998, emitido pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação. O citado parecer indica como base legal dessa pretensão o art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Esse dispositivo, entretanto, trata apenas da incidência de juros sobre débitos de tributos e contribuições, sem mencionar as multas.

A Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN, em contrarrazões, negou que a DRJ Brasília tenha modificado o critério jurídico do lançamento, já que o motivo da autuação permaneceu o mesmo, ou seja, ágio indevidamente amortizado por impossibilidade de aplicar a dedução prevista na Lei nº 9.532/1997. Não foi imputado fato novo ao contribuinte, nem dado aos fatos apurados outro enquadramento legal.

Disse que Fiscalização examinou os documentos apresentados pela recorrente, mas entendeu que eles não faziam prova da existência do fundamento econômico do ágio. Contestou a alegação de nulidade, ao argumento de que não houve ato praticado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa. Nenhuma das duas situações se verificou no presente caso.

Sustentou a legalidade da tributação da receita de reversão da provisão de ágio. Quanto à decadência, disse que o direito de a Fazenda fiscalizar os procedimentos relativos à criação de um ágio a ser amortizado não se submete ao prazo decadencial tributário, que só começaria a fluir com a materialização da hipótese de incidência. Sem fato gerador não há prazo decadencial a ser contado. O registro contábil do ágio não é fato gerador. Além do que, o alvo da homologação é a amortização do ágio e não o seu registro contábil.

Sobre o ágio em si, aduziu a PFN ser imprescindível ao seu reconhecimento que ele tenha substrato econômico. É necessária uma transação econômica que materialize o valor de aquisição, pago pelo adquirente e recebido pelo alienante. Nessa linha, a aquisição de um investimento deve sempre importar *"o dispêndio de um gasto (econômico ou patrimonial) pelo adquirente e o respectivo ganho (também econômico ou patrimonial) auferido pelo alienante"* (fl. 3.656). Diz ainda a PFN que *"sem essa troca de riquezas e da titularidade do investimento, não há que se falar em aquisição, e, como consequência, no surgimento de ágio ou deságio"* (fl. 3.656).

Os ágios registrados pela EATON TRANSMISSÕES e pela EATON LTDA quando das aquisições das empresas PIGOZZI e HAYWARD não são dedutíveis para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois os ágios amortizados não observaram as condições e requisitos impostos pela legislação para o gozo do aludido benefício fiscal.

A recorrente não trouxe aos autos documentos suficientes para demonstrar o fundamento econômico do ágio, baseado na rentabilidade futura das empresas adquiridas. Especificamente, no que tange à aquisição da empresa Pigozzi, a recorrente não trouxe nenhum laudo que atestasse o fundamento econômico da "mais valia". Apresentou um documento intitulado "Avaliação do Caso de Sinergia do Projeto Plantation", no qual existem referências abstratas e superficiais que não comprovam a existência do fundamento econômico do ágio.

Relativamente ao ágio na aquisição da empresa Hayward, o laudo é intempestivo, pois elaborado em momento posterior à aquisição das quotas da Hayward pelo grupo Eaton. A aquisição se deu em 31/08/2005; o laudo, porém, é de 01/09/2005.

Em ambos casos, portanto, conclui-se que os ágios não são dedutíveis, em face da falta de comprovação do fundamento econômico, no caso, a rentabilidade futura dos investimentos.

Quanto ao ágio nascido da integralização do capital subscrito da Eaton Indústrias com quotas da Eaton Ltda., considerou a PFN inexistir propósito comercial e substrato econômico. Nessa linha de raciocínio, a operação buscaria um único propósito: gerar ágio dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Por essas razões, entendeu a PFN ter havido simulação e o intuito doloso a justificar a aplicação de multa qualificada. Defendeu, por último, a incidência de juros sobre a multa.

Com a manifestação da PFN, os autos vieram a julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Roberto Silva Junior

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de recorribilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Nulidade

O lançamento seria nulo, segundo a recorrente, por ausência de motivação.

De acordo com o professor Celso Antônio Bandeira de Mello, motivação é "*a exposição dos motivos, a fundamentação na qual são enunciados (a) a regra de Direito habilitante, (b) os fatos em que o agente se estribou para decidir e, muitas vezes, obrigatoriamente, (c) a enunciação da relação de pertinência lógica entre os fatos ocorridos e o ato praticado*".

No lançamento ora contestado, a autoridade fiscal declinou os motivos da autuação, ou seja, os fatos que a levaram a formalizar a exigência do crédito tributário. Se esses motivos efetivamente existem, ou se deles defluiu a consequência jurídica deduzida no lançamento, o exame dessa matéria não diz respeito à falta de motivação, mas sim à motivação errônea.

Sobre a decisão da DRJ, não se pode afirmar ter ocorrido mudança na fundamentação do lançamento. Pode, sim, ter havido erro de avaliação da matéria fática. Mas esse problema não torna nula a decisão, obrigando o retorno dos autos ao órgão *a quo* para proferir uma outra; o erro torna a decisão passível de reforma pelo órgão *ad quem*.

Portanto, rejeita-se, nos dois casos, a preliminar de nulidade.

Decadência

A decadência prevista no art. 173 do CTN é fato extintivo do direito de constituir o crédito tributário mediante lançamento. E tem por pressuposto a inércia do titular do direito. Por isso, para que se pronuncie a decadência, é preciso verificar, primeiro, se havia crédito tributário a ser constituído; depois, na hipótese de existir o direito, se transcorreu o prazo legal, sem que a autoridade competente tivesse realizado o ato que lhe cabia.

No caso de ágio indevidamente contabilizado e da posterior dedução, também indevida, de quotas de amortização desse mesmo ágio, só se pode cogitar de decadência, à luz do art. 173 do CTN, a partir do momento em que o crédito tributário seja, no todo ou em parte, afetado.

Nesse linha de raciocínio, pode-se afirmar que o mero registro contábil do ágio, mesmo que oriundo de atos fraudulentos, não produz qualquer efeito sobre a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. E se, desse registro contábil incorreto, não decorrer diretamente efeito tributário, a Fiscalização nada poderá fazer. Tal situação se prolonga no tempo, a despeito da gravidade da fraude, enquanto perdurar a ausência de repercussão no plano tributário.

Não importa se o erro contábil vem em detrimento de investidores, de acionistas minoritários, da veracidade dos balanços ou das demonstrações financeiras. Nenhuma dessas situações autoriza lançamento de IRPJ e de CSLL, porque de nenhuma delas, em princípio, decorre obrigação de pagar tributo.

A repercussão no âmbito do IRPJ e da CSLL do ágio inexistente só ocorrerá no momento em que se proceder à sua amortização. Porque o que reduz o tributo não é o registro do ágio, mas a dedução como despesa dos valores amortizados.

No caso em exame, a constituição e o registro dos ágios questionados pela Fiscalização deram-se em 2004, 2005 e 2006. Entretanto, os reflexos tributários colhidos nos lançamentos se referem aos anos de 2009 a 2012. O ano de 2009, portanto, é que serve de referência ou de parâmetro para verificar se ocorreu decadência.

O IRPJ e a CSLL foram apurados em conformidade com as regras do lucro real anual. Assim, para o ano base 2009, que é o mais remoto, o prazo de decadência começaria a fluir em 1º de janeiro de 2010, atingindo o seu termo final em 31 de dezembro de 2014. A notificação do lançamento se deu em 4 de agosto de 2014, como se constata pela assinatura do preposto da recorrente, no Termo de Encerramento de fl. 2.752.

Por essas razões, afasta-se a preliminar de decadência.

Amortização de ágio

A infração descrita como dedução indevida de ágio pode ser desdobrada em duas situações distintas: a) dedução de ágio surgido em operações envolvendo empresas integrantes do mesmo grupo, figura conhecida como "*ágio interno*"; e b) dedução de ágio cujo fundamento econômico, a juízo da autoridade fiscal, não estava suficientemente comprovado nos autos.

A não dedutibilidade do *ágio interno* é ponto acerca do qual vem se formando no CARF uma jurisprudência que se consolida a cada dia pela reiteração sistemática de decisões no mesmo sentido, o que se observa inclusive na Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF.

Ágio é a diferença entre preço de aquisição de ações ou quotas de uma determinada empresa e o valor patrimonial desse ativo. Nessa definição dois elementos se apresentam como essenciais: preço e valor patrimonial. O valor patrimonial é estabelecido objetivamente por uma relação entre as ações ou quotas de capital e o valor do patrimônio líquido. O preço é fixado pelas partes.

É exatamente na fixação do preço que sobressai a diferença mais visível entre operações realizadas por partes independentes, e aquelas realizadas por entidades empresariais, quando uma delas se encontra submissa à vontade da outra, ou quando ambas se encontram sob controle comum.

Em operações envolvendo partes independentes, comprador e vendedor têm posições antagônicas em relação ao preço. Enquanto o primeiro busca o menor preço possível, o segundo quer elevá-lo ao patamar mais alto.

Na perspectiva de preço, pode-se afirmar que as posições de vendedor e comprador são antagônicas. O ponto de equilíbrio entre essas duas forças é dado pelo mercado. As condições do mercado, ao final, é que fazem com que as partes se componham quanto ao preço.

Essa situação, entretanto, não ocorre quando o negócio é firmado entre partes vinculadas. A disputa em torno do preço desaparece, cedendo o passo a propósitos que transcendem o interesse das partes, para contemplar o interesse superior do grupo econômico. Prevalecerá o que convier ao grupo econômico.

Uma operação de compra e venda envolvendo empresas do mesmo grupo não gera riqueza nova. Não há ganho, nem perda. Eventual *ganho* de uma parte é *perda* para outra e, dentro do grupo econômico, elas se anulam. Nesse sentido, a fixação de preço passa a ser um dado de menor relevância sob o aspecto econômico. Porém, do ponto de vista fiscal, a fixação de preço da participação societária em montante superior ao patrimônio líquido tornar-se conveniente na medida em que o ágio daí resultante possa ser deduzido das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Nos negócios jurídicos de aquisição de quotas ou de ações envolvendo entidades vinculadas, a conveniência das partes se confunde com o objetivo do próprio grupo.

Se o ágio, nos negócios jurídicos envolvendo partes independentes, é uma consequência, é um elemento periférico, embora relevante; nas operações com partes vinculadas, ele muitas vezes é a própria finalidade, é o objetivo.

A teoria contábil repudia o *ágio interno* por falta de substância econômica. Seja para garantir a confiabilidade das demonstrações contábeis, ou para proteger o acionista

minoritário, ou para assegurar informações confiáveis ao investidor, ou por qualquer outra razão, o fato é que a Comissão de Valores Mobiliários - CVM, o Conselho Federal de Contabilidade - CFC, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC rejeitam o *ágio interno*.

Se o *ágio interno* carece de substância econômica, pois criado arbitrariamente entre partes dependentes, não pode esse mesmo *ágio* ser utilizado como dedução de IRPJ e CSLL. Nesse sentido, a CSRF vem decidindo reiteradamente, como demonstram as ementas abaixo transcritas, na parte que diz respeito ao ponto aqui examinado:

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

*Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de *ágio* que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada. (Acórdão nº 9101-002.388 da 1ª Turma da CSRF)*

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

*Inadmissível a formação de *ágio* por meio de operações internas, sem a intervenção de partes independentes e sem o pagamento de preço. (Acórdão nº 9101-002.487 da 1ª Turma da CSRF)*

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

*Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de *ágio* que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada. (Acórdão nº 9101-002.389 da 1ª Turma da CSRF)*

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

*Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de *ágio* que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada. (Acórdão nº 9101-002.390 da 1ª Turma da CSRF)*

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

*Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de *ágio* que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem dispêndio de recursos, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada. (Acórdão nº 9101-002.392 da 1ª Turma da CSRF)*

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

*Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de *ágio* que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada. (Acórdão nº 9101-002.550 da 1ª Turma da CSRF)*

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

*A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do *ágio*, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na*

"mais valia" do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição.

Inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienante e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito comercial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio pretendido pela contribuinte. (Acórdão nº 9101-002.449 da 1ª Turma da CSRF)

ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. AMORTIZAÇÃO. ALCANCE.

Não é dedutível o pretenso ágio na aquisição de participação societária apurado no estrangeiro, em operação envolvendo pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, mesmo que sem qualquer vinculação entre si, ainda mais quando, tanto o laudo de avaliação apresentado, quanto o lançamento fiscal se baseiam em ágio contabilizado mais de dois anos depois, oriundo de operações envolvendo empresas já pertencentes ao mesmo grupo econômico, domiciliadas no Brasil, caracterizando ágio interno. É correta, portanto, a glosa das exclusões não previstas na legislação da CSLL, e da redução do lucro tributável por despesa atribuída a ágio, mas que não se reveste das características necessárias para ser assim classificada. (Acórdão nº 9101-002.183 da 1ª Turma da CSRF)

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na "mais valia" do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição.

Inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienante e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito comercial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio que pretendeu criar. (Acórdão nº 9101-002.427 da 1ª Turma da CSRF)

Ainda sobre o *ágio interno*, cumpre ressaltar que as orientações emanadas da CVM e do CFC, bem os pronunciamentos técnicos do CPC que cuidam da matéria não conferem ao *ágio interno* uma natureza que antes ele já não tivesse. A falta de substância econômica e todas as características desse tipo de ágio antecedem a tais orientações, bem como à própria legislação que instituiu regras de convergência internacional. Nessa linha de raciocínio, é possível concluir que a vedação à dedutibilidade do *ágio interno*, presente no *caput* do art. 22 da Lei nº 12.973/2014, vem apenas reforçar o entendimento de que esse ágio carece, e sempre careceu, de substância econômica.

A ausência de substância econômica implica a ausência do próprio fundamento econômico. Quando o inciso III do art. 7º da Lei nº 9.532/1997 autoriza a amortização do ágio fundado em rentabilidade futura, o dispositivo legal está a exigir um requisito (fundamento econômico) que o *ágio interno* não possui.

Portanto, não merece reparo o lançamento no que se refere à glosa da despesa de amortização do ágio surgido na integralização do capital subscrito na Eaton Indústrias Ltda.

A glosa da outra parcela do ágio foi motivada pela falta de comprovação do respectivo fundamento econômico. A autoridade fiscal concluiu que não havia laudo de avaliação econômica que tivesse valorado as empresas Hayward Ltda. e Pigozzi S/A Engrenagens e Transmissões sob o prisma da rentabilidade futura.

Nesse ponto, parece que a Fiscalização se equivocou, porque em relação à empresa Hayward, existe laudo de avaliação econômica (fls. 2.727 a 2.748), que estimou o valor da empresa tendo por base a possibilidade de o investimento gerar retorno no futuro, como revela o trecho abaixo reproduzido:

"Conclusão

Para os fins da presente avaliação, recebemos as demonstrações financeiras não auditadas e outros registros, documentos e previsões. Os dados históricos foram analisados com representantes da administração e utilizados sem mais verificação, sendo considerados como representações corretas do resultado das operações e da situação financeira da empresa. Além disso, foram utilizados um estudo das condições de mercado e uma análise das informações publicadas referentes à economia e o setor para avaliar o desempenho passado e **para aquilatar a capacidade e a possibilidade da HB de gerar retornos sobre o investimento no futuro.** Nossa investigação também incluiu discussões com pessoas da administração a respeito da história e da natureza do negócio, **sua situação e suas perspectivas.** (g.n.)

Nossos achados basearam-se na aplicação dos métodos de renda e de mercado para avaliar.

Com base na investigação e na análise descrita, é nossa opinião que, em 15 de agosto de 2005, o **valor justo de mercado do total do patrimônio da Empresa de Filtração Industrial da Hayward Brasil** fica razoavelmente representado pela quantia total de US\$ 2.474.000,00 (DOIS MILHÕES, QUATROCENTOS E SETENTA E QUATRO MIL DÓLARES DOS ESTADOS UNIDOS), ou, em moeda local (real brasileiro usando uma taxa de câmbio de 15 de agosto de 2005, publicada pela www.olanda.com, de 2,3795) o valor do total do patrimônio (US\$ 2.474.000,00) fica convertido para R\$ 5.886.883,00 (CINCO MILHÕES, OITOCENTOS E OITENTA E SEIS MIL, OITOCENTOS E OITENTA E TRÊS REAIS BRASILEIROS).

Não examinamos a titularidade ou qualquer ônus que pese contra os bens avaliados."

Como se percebe, é insubsistente o motivo apresentado pela Fiscalização para glosar a despesa com amortização do ágio oriundo da aquisição da Hayward. Frise-se, por fim, que a defasagem, apontada pela PFN, existente entre a data de conclusão do negócio (31/08/2005) e a da formalização laudo (01/09/2005), por ser exígua, não desmerece o documento como prova do fundamento econômico do ágio.

Por essas razões, nesse ponto, o recurso há de ser provido.

Quanto ao ágio oriundo da aquisição da Pigozzi, a prova do respectivo fundamento econômico seria o documento denominado "*Avaliação de Caso de Sinergia*" (fls. 2.611 a 2.669).

Acerca desse documento, tem razão a PFN quando diz que nele existem referências *abstratas* e *superficiais*, que, em conjunto ou isoladamente, não comprovam a existência do fundamento econômico do ágio.

Efetivamente, é difícil entrever uma relação de pertinência entre o conteúdo do documento "*Avaliação de Caso de Sinergia*" e a estimativa de rentabilidade futura da empresa adquirida. Por conseguinte, procede a glosa da despesa com amortização de ágio oriundo da aquisição da empresa Pigozzi S/A Engrenagens e Transmissões.

Exclusões indevidas da base de cálculo

O lançamento, nesta parte, foi motivado por exclusões não autorizadas, que na apuração fiscal, reduziram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Sobre essa infração, a recorrente assim se manifestou:

Na impugnação apresentada a Recorrente demonstrou que as dd. autoridades fiscais cometeram claro equívoco, pois a **provisão retificadora do ágio** (chamada de "**provisão para ajuste do valor do ágio**" no Termo de Verificação Fiscal) **foi constituída pela Recorrente em observância a regras contábeis**, mais especificamente da **Instrução Normativa CVM n.º 319/99**. Por não se tratar de uma **provisão dedutível** nos termos da **legislação fiscal** (que são apenas aquelas previstas no art. 335 do Regulamento do Imposto de Renda), **o valor da provisão quando do seu registro foi integralmente adicionado para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL** e, para manter a neutralidade fiscal da provisão, **os lançamentos relativos à baixa dessa provisão foram excluídos para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL**. (g.n.) (fls. 3.551 a 3.552)

O argumento da recorrente é tortuoso, confundindo duas situações distintas, a fim de justificar as exclusões indevidas que reduziram a base de cálculo dos dois tributos.

Em primeiro lugar, é correta a afirmação de que as provisões não dedutíveis para fins tributários devem ser adicionadas ao lucro líquido. É também correto dizer que tais provisões não dedutíveis, quando revertidas, em período de apuração subsequente, devem ser excluídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A exclusão deve ser feita para evitar que os mesmos valores (os que foram adicionados e os que foram revertidos) ingressem duas vezes no cômputo da base de cálculo daqueles tributos: no primeiro momento, quando o valor da provisão for adicionado (ao lucro líquido) no Lalur; no segundo momento, quando o valor da reversão for computado no lucro contábil.

Entretanto, no caso em exame, a situação é diferente. A provisão foi constituída contabilmente e, **no mesmo período**, foi revertida na contabilidade. Assim, não havia necessidade de qualquer ajuste extracontábil no Lalur. O segundo lançamento anulou o primeiro. A exclusão realizada pela recorrente implicou restabelecer, no plano tributário, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, a despesa com a provisão indedutível.

Portanto, é correta a glosa dessas exclusões, tal como procedeu a autoridade fiscal no lançamento.

Multa qualificada

O pressuposto da multa qualificada, de acordo o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, é a existência de sonegação, fraude ou conluio. É preciso que o sujeito passivo tenha agido de forma deliberada e consciente, buscando obter um ganho indevido, em detrimento da Fazenda. É necessária a prova da conduta dolosa. Os fatos comprovados nos autos devem gerar a convicção de que os autuados, tendo consciência da ilicitude, deliberaram prosseguir na ação ilícita a fim de obter vantagem tributária a que não tinham direito.

O caso concreto, entretanto, não se encaixa nessa moldura. A controvérsia gira em torno da amortização de ágio resultante de operações realizadas entre empresas do mesmo grupo econômico, no contexto de um processo de reorganização societária.

Se é verdade que nos dias atuais a controvérsia envolvendo a figura do *ágio interno* caminha para a pacificação (pelo menos no âmbito da Câmara Superior do CARF); é também verdade que, no tempo dos fatos colhidos no lançamento, havia aberto dissenso doutrinário e jurisprudencial acerca da legitimidade e da validade do ágio resultante dessas operações de reestruturação societária, inclusive as que envolviam empresas do mesmo grupo econômico.

Decisões emanadas de várias turmas do CARF davam pela legitimidade do *ágio interno*. Ora, se essa figura, aos olhos de alguns conselheiros e de alguns juristas, parecia compatível com o direito, é impossível afirmar que agiu de má-fé o contribuinte que se comportou segundo esse entendimento, ainda que o tempo venha a mostrar a falta de juridicidade dessa posição.

Por essas razões, não se afigura correto exacerbar a multa, supondo ter havido dolo e intuito de fraude, quando o assunto ainda suscita discussão. O contribuinte, diante da controvérsia e da existência de dois caminhos, optou pelo que lhe parecia mais conveniente.

Em suma, a falta de clareza e a controvérsia doutrinária e jurisprudencial sobre a matéria, afastam a possibilidade de aplicação de multa qualificada. A presunção deve ser a de que o contribuinte agiu de boa-fé.

Quanto à segunda infração (exclusões não autorizadas por lei), o TVF não faz referência específica à ação dolosa da autuada, exceto àquele que se refere à própria utilização do ágio.

Portanto, a multa mais gravosa deve ser afastada, para dar lugar à aplicação da multa simples, calculada ao percentual de 75%.

Juros de mora sobre a multa

No que concerne à incidência de juros sobre a multa proporcional aplicada em lançamento de ofício, esta 1ª Turma Ordinária tem posição firmada, se inclinando pela validade dessa incidência. O fundamento legal estaria nos art. 61 da Lei nº 9.430/1996, e nos artigos 161 e 139 ambos do CTN.

Nessa linha de interpretação, empresta-se um sentido amplo à expressão "*débitos para com a União, decorrentes de tributos*", constante do art. 61 da Lei nº 9.430/1996, de modo a abarcar tanto o tributo, quanto a multa.

Nesse mesmo sentido, decidiu esta 1ª Turma Ordinária no Acórdão nº 1301-002.154, cujo ementa, naquilo que diz respeito ao ponto a aqui tratado, tem a seguinte redação:

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. PROCEDÊNCIA.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Portanto, com base nesses fundamentos, ressalvado o meu entendimento pessoal, não acolho a pretensão da recorrente.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar as preliminares de nulidade e decadência e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso, para:

- a) afastar a parcela da glosa referente ao ágio registrado na aquisição da empresa Hayward Industrial Products do Brasil Ltda.; e
- b) afastar a multa qualificada, reduzindo o percentual para 75%.

(ASSINADO DIGITALMENTE)
Roberto Silva Junior - Relator