ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10920.004366/2010-18

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

CÓPIA

Processo nº	10920.004366/2010-18
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1301-001.297 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	09 de outubro de 2013
Matéria	IRPJ - DESPESA DE ÁGIO
Recorrente	ZANOTTI S/A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

Ementa:

ÁGIO - INCORPORAÇÃO DE AÇÕES - EMPRESAS DO MESMO GRUPO - O registro foi expressamente admitido pelo art. 36 da Lei nº 10.637/2002, não podendo a administração tributária recusar-lhe os efeitos previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.542/97.

A incorporação, da pessoa jurídica para a qual foi transferido o investimento, pela pessoa jurídica investida, implica realização prevista no § 1º do art. 36 (baixa a qualquer título), fazendo cessar o diferimento do valor controlado no LALUR. A hipótese não se encontra abrangida pela exceção prevista no § 2º do artigo, por não ocorrer transferência da participação ao patrimônio de **outra** pessoa jurídica, mas sua extinção por confusão patrimonial entre investidora e investida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, dar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães (relator), Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Paulo Jakson da Silva Lucas. Wilson Fernandes Guimarães (Relator) que dava provimento parcial ao recurso para aplicar 1% de juros sobre a multa de ofício e Paulo Jakson da Silva Lucas e Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Valmir Sandri.

"documento assinado digitalmente"

Valmar Fonseca de Menezes

Presidente

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 26/03/2014 por VA
LMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 19/12/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinad
o digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

"documento assinado digitalmente"

Wilson Fernandes Guimarães

Relator

"documento assinado digitalmente"

Valmir Sandri

Redator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Valmar Fonseca de Menezes, Paulo Jakson da Silva Lucas, Wilson Fernandes Guimarães, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 26/03/2014 por VA
LMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 19/12/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinad
o digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

CÓPIA

Trata o presente processo de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e multa e juros isolados, relativas aos anos-calendário de 2005 a 2009, formalizadas em virtude da glosa de despesa de ágio.

Os lançamentos tributários em referência tiveram por base os seguintes fundamentos:

i) a despesa glosada está representada pelo denominado ÁGIO INTERNO, isto é, ágio de si próprio;

ii) no contexto da reorganização societária empreendida, a ZANOTTI COMERCIAL EXPORTADORA LTDA. enquadra-se como "empresa de passagem", vez que teve como finalidade unicamente transferir o ágio à ZANOTTI S/A;

iii) na operação, não ocorreu qualquer pagamento referente ao ágio, havendo tão somente reavaliação a preço de mercado e contabilização do ágio dela decorrente;

iv) tanto para doutrina, quanto para a legislação tributária, os pressupostos do ágio são: a) participação societária e; b) fundamento econômico do ágio, pressupostos esses que não foram atendidos no caso vertente; e

v) o reconhecimento, na contabilidade, do resultado derivado de transações entre entidades sob o mesmo controle, isto é, sob a mesma vontade, representa geração artificial deste resultado.

Inconformada, a autuada interpôs impugnação (fls. 484/517), momento em que sustentou:

- a caducidade do direito de se efetuar os lançamentos tributários;

- as operações realizadas tiveram propósito negocial;

- a forma adequada como foi feita a reavaliação das ações da ZANOTTI S/A;

- a efetiva ocorrência de "aquisição" de participação societária;

- ausência de distinção, pela legislação, entre partes dependentes ou independentes para que se aufira ganho ou perda de capital numa operação de alienação de bens e direitos a qualquer título;

- irrelevância da existência de fluxo financeiro para a caracterização da alienação com ganho de capital;

- violação, por parte da autuação, de dispositivos da legislação tributária e de vários princípios constitucionais;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 26/03/2014 por VA
LMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 19/12/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinad
o digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- tentativa da autoridade fiscal de aplicar as disposições do art. 116 do Código Tributário Nacional;

- inaplicabilidade da multa e juros isolados.

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis, Santa Catarina, apreciando as razões trazidas pela defesa inaugural, decidiu, por meio do acórdão nº 07-23.605, de 25 de março de 2011, pela procedência parcial dos lançamentos tributários.

O referido julgado restou assim ementado:

> Fatos passados. Repercussão em Exercícios Futuros. Fiscalização. Possibilidade. Escrituração. Documentos. Guarda. Prazo.
>
> O contribuinte está sujeito à fiscalização de fatos ocorridos em períodos passados, ainda que não seja mais possível efetuar exigência tributária, em face da decadência, quando eles repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, devendo conservar os documentos de sua escrituração até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.
>
> Decadência. Amortização de Ágio. Fatos Geradores Distintos.
>
> O reconhecimento do ágio não representa manifestação de fato imponível tributário, pelo que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário decorrente de redução indevida do resultado do exercício inicia-se a cada amortização anual, e não com o seu registro original.
>
> Ágio constituído Sobre as Quotas da Própria Empresa e Decorrente de Transação Entre Empresas Ligadas. Indedutibilidade. IRPJ. CSLL.
>
> Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza (ágio) em decorrência de uma transação dos sócios com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável, do ponto de vista econômico, tais transações não se revestem de substância e da indispensável independência entre as partes para merecer registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade e, consequentemente, o ágio delas decorrente não se enquadra na hipótese de dedutibilidade prevista nos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97. Deve ser glosada eventual despesa lançada em função de ágio constituído nessas condições, mormente se reduziu o resultado da própria sociedade sobre a qual o ágio foi constituído (ágio de si mesmo).
>
> Ágio de Si Mesmo. Custo. Fundamentos Contábeis. Inconsistência.
>
> O ágio somente é admitido pela teoria contábil quando surgido em transações envolvendo partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos envolvidos. Nos casos em que seu aparecimento acontece no bojo de transações entre entidades sob o mesmo controle, o ágio não tem consistência econômica ou contábil, configurando geração artificial de resultado cujo registro contábil é inadmissível.
>
> Argüições de Inconstitucionalidade e Ilegalidade da Legislação Tributária.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 26/03/2014 por VA
LMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 19/12/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinad
o digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

Multa de Ofício. Falta de Recolhimento.

A aplicação de multa de ofício no percentual de 75% sobre o valor do tributo/contribuição é legítima, eis que fruto de expressa previsão legal.

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

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

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

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

Juros de Mora. Taxa SELIC.

É cabível, por expressa disposição legal, a exigência de juros de mora em percentual superior a 1%. A partir de 01/01/1995 os juros de mora serão equivalentes à taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC.

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais.

Juros de Mora Exigidos Isoladamente, de Ofício, sobre Estimativas Mensais Não recolhidas. Falta de Previsão Legal.

A legislação tributária determina que a falta de recolhimento das estimativas mensais (de IRPJ e de CSLL), apurada em procedimento de ofício, enseja a aplicação (apenas) de Multa Isolada, não cabendo a cobrança de juros de mora isolados (de ofício) uma vez que, encerrado o ano-calendário, não se faz lançamento de ofício incidente sobre antecipação de imposto/contribuição então apurados pelas regras do Lucro Real Anual.

Lançamento Decorrente. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. CSLL

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, aplica-se ao lançamento decorrente a decisão proferida no lançamento principal (IRPJ).

Esclareceu a Turma Julgadora de primeiro grau que, tratando-se de cancelamento de exigência relativa a juros de mora, inexiste previsão para a interposição de recurso de ofício.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 26/03/2014 por VA
LMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 19/12/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinad
o digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Irresignada com a manutenção parcial dos lançamentos, a contribuinte apresentou o recurso voluntário de fls. 873/924, em que, renovando a argumentação expendida na peça impugnatória, adita ser indevida a incidência de juros de mora sobre a multa de oficio.

É o Relatório.

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 26/03/2014 por VA
LMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 19/12/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinad
o digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencido

CÓPIA

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo.

Passo, pois, a apreciar os argumentos trazidos em sede de recurso voluntário.

DECADÊNCIA

Alega a Recorrente ter ocorrido caducidade do direito de o Fisco fiscalizar em 2010 a formação e contabilização do ágio, ocorrido nos anos-calendário de 2003 e de 2004. Sustenta que "*não há qualquer justificativa para o fato de a auditoria fiscal, realizada de agosto a novembro de 2010, ter volvido aos anos de 2003 e 2004 para formar juízo de valor sobre atos e fatos ocorridos à época, para os quais já havia precluído o direito de auditar, haja vista ter se passado mais de 5 (cinco) anos, contados do encerramento do período de apuração do ano-calendário de 2004.*" Diz que o art. 37 da Lei nº 9.430, de 1996, não ampliou o prazo decadencial para fiscalizar os fatos relativos aos documentos que devem ser conservados.

Com o devido respeito, a pretensão da Recorrente revela-se absurda.

À evidência, o que se submete ao crivo da autoridade fiscalizadora e, por decorrência, ao prazo decadencial estampado na norma de regência, é a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e a aferição da base de cálculo do tributo ou contribuição devidos. Resta lógico, portanto, que, relativamente a todo e qualquer elemento que tenha influência na determinação de um ou de outro (fato gerador e base de cálculo), deve o contribuinte manter em ordem e boa guarda os correspondentes documentos de suporte, de modo a permitir que a autoridade fiscal empreenda as verificações pertinentes.

No caso vertente, a fiscalizada reduziu a base de incidência do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido por meio de registro de despesas nos anos-calendário de 2005 a 2009 e a autoridade fiscal, por meio de ato fundamentado, promoveu a glosa de referidos dispêndios, retificando o resultado fiscal apurado em cada um desses anos.

Os lançamentos tributários foram efetivados em 18 de novembro de 2010 (fls. 419 e 433), por meio de ciência da fiscalizada.

Tratando-se, pois, de tributo e contribuição submetidos a lançamento por homologação, aplica-se, para fins de decadência, as disposições do parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo de cinco anos para que a autoridade administrativa homologue o lançamento conta-se da data da ocorrência do fato gerador.

A contribuinte fiscalizada, relativamente aos anos-calendário submetidos ao procedimento fiscal, optou pela tributação anual dos seus resultados, com base no Lucro Real, conforme indicado às fls. 05, 21, 37, 53 e 70. Assim, os fatos geradores correspondentes, nos termos parágrafo 3º do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, ocorreram em 31 de dezembro de 2005,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 26/03/2014 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 19/12/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

31 de dezembro de 2006, 31 de dezembro de 2007, 31 de dezembro de 2008 e 31 de dezembro de 2009, sendo que, em relação ao mais antigo dos fatos geradores em questão (31 de dezembro de 2005), o lançamento poderia ter sido efetuado até 31 de dezembro de 2010.

Cumpre destacar que a tese de caducidade defendida pela Recorrente permitiria que determinado contribuinte, servindo-se dos mais absurdos fundamentos, engendrasse, em determinado ano, meios para reduzir as bases de cálculo de determinados tributos e contribuições, e, desde que os efeitos fiscais só fossem alcançados após cinco anos da data da elaboração do "planejamento", nenhuma providência o Fisco poderia adotar em relação a ele, vez que a contagem do prazo decadencial tomaria por base a data do "planejamento" e não os períodos em que as bases de cálculo dos tributos foram efetivamente atingidas pelos seus efeitos.

Os precedentes jurisprudenciais referenciados na peça de defesa, com a devida permissão, não autorizam concluir na linha do argumentado pela Recorrente, eis que admitir a interpretação emprestada pela autuada significa, em última análise, afastar, sem qualquer amparo, as disposições do art. 37 da Lei nº 9.430, de 1996, abaixo reproduzido.

> Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

Resta claro que a norma legal acima transcrita não cuidou de ampliação de prazo decadencial, mas, tão-somente, de explicitar o que me parece lógico, isto é, se o contribuinte pretende em determinado período de apuração fazer repercutir na base de cálculo da exação determinado fato, deverá manter em ordem e em boa guarda os respectivos documentos de suporte, **até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esse período**.

Rejeito, assim, a tese de decadência esposada na peça recursal.

DEDUTIBILIDADE DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

Argumenta a Recorrente que em nenhum momento a Fiscalização ou a decisão de primeira instância questionaram a efetiva realização dos atos societários que ensejaram a contabilização do ágio. Diz que sequer foi aventada a hipótese de intento doloso, em qualquer de suas formas. Afirma que não consta do Termo de Verificação Fiscal o menor questionamento quanto aos critérios para a apuração do ágio, que está amparado em laudo de avaliação econômico-financeira. Sustenta que inexiste vedação legal ao procedimento, expressa ou tácita. Alega que, por absoluta falta de previsão legal, descabe a glosa da amortização de ágio.

Do Termo de Verificação Fiscal (fls. 464/), extraio as seguintes informações:

i) em **04 de maio de 1995**, foi constituída a empresa V&F IMPORT – IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA., com capital social de R$ 1.000,00, que, posteriormente, teve sua razão social alterada para ZANOTTI COMERCIAL EXPORTADORA LTDA.;

ii) em **26 de maio de 1999**, foi constituída a empresa ZANOTTI ADMINISTRADORA DE BENS E PARTICIPAÇÕES LTDA.;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI
LMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 19/12/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

iii) em **31 de maio de 2000**, a ZANOTTI ADMINISTRADORA DE BENS E PARTICIPAÇÕES LTDA. teve seu capital social aumentado com quotas da fiscalizada ZANOTTI S/A;

iv) em **10 de outubro de 2003**, a fiscalizada (ZANOTTI S/A) solicita a empresa DELOITTE TOUCHE TOHMATSU CONSULTORES avaliação econômico-financeira do seu patrimônio;

v) em **31 de outubro de 2003**, por conta de alteração contratual, ingressa na ZANOTTI COMERCIAL EXPORTADORA LTDA., como sócia, a empresa ZANOTTI ADMINISTRADORA DE BENS E PARTICIPAÇÕES LTDA., o que faz com que o capital social fosse aumentado em R$ 356.734.070,00, capital esse subscrito e integralizado mediante a incorporação de 1.596.504 ações emitidas por ZANOTTI S/A;

vi) em **15 de dezembro de 2004**, foi assinado PROTOCOLO E JUSTIFICATIVA DE INCORPORAÇÃO da ZANOTTI COMERCIAL EXPORTADORA LTDA. pela fiscalizada (ZANOTTI S/A);

vii) em **28 de dezembro de 2004**, a incorporação da ZANOTTI COMERCIAL EXPORTADORA LTDA. pela fiscalizada (ZANOTTI S/A) é autorizada, momento em que esta, a fiscalizada, passa a amortizar o ágio gerado em decorrência da reavaliação do seu próprio patrimônio.

Em apertada síntese, as operações que resultaram no surgimento da despesa de ágio objeto de glosa por parte da Fiscalização foram as seguintes: a fiscalizada promoveu avaliação do seu patrimônio; a empresa ZANOTTI ADMINISTRADORA DE BENS E PARTICIPAÇÕES, que detinha ações da fiscalizada, ingressa como sócia na empresa ZANOTTI COMERCIAL EXPORTADORA LTDA. com as ações da fiscalizada; a fiscalizada incorpora a empresa ZANOTTI COMERCIAL EXPORTADORA LTDA., passando a amortizar o ágio derivado do seu próprio patrimônio.

Resta fora de dúvida, portanto, que estamos diante da denominada AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO DE SI PRÓPRIO (ÁGIO INTERNO).

O ágio interno em questão caracteriza-se pelo fato de ter sido criado por meio de processo de reorganização societária, empreendido dentro de um Grupo de empresas submetidos a uma única vontade, sem movimentação financeira de qualquer natureza e, ressalvada a redução da incidência tributária derivada da sua amortização, destituído de substância econômica.

No presente caso, o Grupo econômico (do qual a fiscalizada faz parte) promoveu uma simples reorganização societária por meio da qual artificializou a criação de uma despesa, derivada da reavaliação do patrimônio de uma das empresas que o integrava, e, por meio de incorporação às avessas, fez com a que a própria empresa que teve o seu patrimônio reavaliado passasse a deduzir essa suposta despesa da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Destaco que a peça recursal apresentada pela contribuinte limita-se a argumentar que os atos societários que ensejaram a contabilização do ágio não foram questionados; que não foi aventada a hipótese de conduta dolosa; e que não houve questionamento acerca dos critérios de apuração do ágio. Não traz, contudo, contrarrazões ao

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 26/03/2014 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 19/12/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

fato de o referido ágio ter sido gerado internamente, de representar mais valia de si próprio, de ter sido gerado artificialmente, visto que decorrente de atos que, inobstante a obediência aos aspectos formais, não refletem substância econômica.

A tentativa da Recorrente de enquadrar a situação que ora se aprecia à refletida no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, com a devida permissão, não pode ser admitida. Ali, à evidência, trata-se de operação em que houve custo efetivo de aquisição, realizada entre partes independentes e dotada de substrato econômico.

A mera adequação da forma à circunstância delineada pelo ato legal autorizador da dedução pretendida, à evidência, não constitui elemento suficiente para que se possa validar o procedimento adotado pela fiscalizada. Repiso: seria necessário demonstrar que custos foram incorridos e que a reorganização efetivamente objetivou alcançar interesses societários, e não simplesmente reduzir a incidência tributária.

Não tenho dúvidas de que não cabe à Administração Tributária imiscuir-se nas decisões tomadas em âmbito privado por Grupo Econômico de qualquer natureza. Entretanto, quando tais decisões resultam em significativo abalo no fluxo de recolhimento de tributos, deve a autoridade tributária envidar esforços para, no exercício da sua atividade fiscalizadora, verificar se os procedimentos com repercussão tributária porventura adotados encontram-se em conformidade com a lei de regência.

Em uma primeira análise, os procedimentos adotados pela Recorrente revelam-se em conformidade com a lei. Entretanto, ao analisarmos os fatos que lhes serviram de suporte, ficam evidenciados fatores que levam à convicção acerca do artificialismo na geração da despesa com amortização de ágio.

Com efeito, um processo de reestruturação societária, submetido a uma única vontade, eis que realizado entre empresas pertencentes ao mesmo Grupo Econômico, no qual não houve desembolso e totalmente desprovido de substância econômica, não encontra guarida nas disposições dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, de modo a tornar o ágio, nascido de si próprio, dedutível.

A contrario sensu, tivesse a citada reestruturação envolvido partes independentes e revelado efetiva substância econômica, de modo que o preço do negócio (custo de aquisição) fosse formado sem interferência, poder-se-ia admitir a dedutibilidade pretendida.

O planejamento tributário engendrado pela Recorrente, que ao menos no que tange aos seus efeitos fiscais revela o lado perverso das práticas adotadas sob esse manto, representou, em síntese, a criação de uma despesa que tem por base a própria mais valia do seu patrimônio, isto é, a contribuinte, a partir de uma avaliação por ela própria solicitada, fez refletir no ativo de uma empresa a ela ligada, os resultados de uma suposta rentabilidade futura e, por meio de uma incorporação às avessas, efetivada sem que fosse despendido um único centavo, transformou essa mais valia em uma despesa.

A meu ver, outra não poderia ser a conclusão a que chegou a Fiscalização, pois, no caso vertente, em que a despesa apropriada decorreu de mais valia do patrimônio daquela que almejou beneficiar-se de sua dedutibilidade, não há que se falar em ágio decorrente de aquisição de investimento.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 26/03/2014 por VA
LMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 19/12/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinad
o digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

É certo que não se encontram nos autos elementos capazes de justificar a exasperação da penalidade, mas isso não autoriza concluir que a conduta dolosa não esteve presente na elaboração do "planejamento tributário". Tivesse a autoridade fiscal aprofundado suas investigações, tenho como certa a explicitação de que a intenção da fiscalizada foi de, por meio de reestruturação societária de mera aparência, impedir o conhecimento por parte da autoridade fiscal da sua condição pessoal, suscetível de afetar o crédito tributário, eis que dissimuladora da sua verdadeira capacidade contributiva.

CÓPIA

MULTA ISOLADA

Sustenta a Recorrente não ser possível a exigência de multa isolada concomitantemente com a multa proporcional.

Em que pese o fato de o argumento da Recorrente encontrar lastro em densos pronunciamentos deste Colegiado, filio-me ao entendimento de que, no caso, inexiste duplicidade de incidência sobre um mesmo fato, pois, na situação sob análise, se está diante de duas infrações distintas, quais sejam: a) falta de recolhimento do imposto e da contribuição em razão de apropriação indevida de despesa; e b) falta de recolhimento das antecipações obrigatórias (estimativas), devidas a partir da recomposição das correspondentes bases de cálculo.

Penso que a norma legal aplicada (art. 44 da Lei nº 9.430/96) revela obrigações distintas que, uma vez inobservadas, podem ensejar a aplicação da sanção. A primeira, consubstanciada no dever de recolher imposto e contribuição com base em estimativa a que se submetem as pessoas jurídicas que, por opção, apuram o resultado tributável anualmente. A segunda, decorrente da opção em questão, surge em consequência da eventual apuração de saldo positivo no resultado tributável anual.

Entendo que o simples fato de as infrações terem sido apuradas por meio de um mesmo procedimento revela, apenas, concomitância de verificação das irregularidades, não constituindo, contudo, causa capaz de fazer desaparecer a infração antes cometida.

Destaco que a variação do aspecto temporal da apuração reflete a evidência de que, no caso, estamos diante de duas infrações absolutamente distintas. Nessa linha, tomo por exemplo a situação em que, no curso do período-base de incidência, apurou-se receita omitida e, em razão disso, aplicou-se a multa isolada em virtude da insuficiência de recolhimento das estimativas devidas. Noutro momento, restou verificado que a mesma receita, antes omitida, também não foi considerada nas bases de cálculo do tributo e da contribuição devidos. Fica claro que, nessa circunstância, o tributo, assim como a contribuição, serão lançados com a multa de ofício correspondente, não havendo que se falar, nesse caso, em duplicidade de sanção sobre o mesmo fato.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Argumenta a Recorrente que a exigência de juros sobre a multa não tem suporte legal.

No que diz respeito à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, em que pese a existência manifestações em sentido diverso, mantenho o entendimento de que a expressão " *...débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal*" assinalada pelo artigo 61 da Lei nº 9.430/96, não dá

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 26/03/2014 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 19/12/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

respaldo para que, com base no parágrafo 3º do mesmo artigo, possa ser cobrado juros SELIC sobre a multa de ofício.

Diante de tais circunstâncias, inclino-me no sentido de acolher os argumentos trazidos pela ilustre Conselheira Sandra Maria Farone no acórdão nº 101-94.441, de 03 de dezembro de 2003.

CÓPIA

Ali restou ementado, *verbis*:

> EMBARGOS DE DECLARAÇÃO – Acolhem-se os embargos de declaração para deixar claro que, na execução do acórdão, os juros de mora à taxa selic só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada. Sobre a multa podem incidir juros de mora à taxa de 1% ao mês, contados a partir do vencimento do prazo para impugnação.

Os fundamentos de tal entendimento encontram-se a seguir reproduzidos.

> [...]
>
> O art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, ressalvando apenas a pendência de consulta formulada dentro do prazo legal para pagamento do crédito. O § 1º do mesmo artigo determina que, se a lei não dispuser de forma diversa, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. No caso de multa por lançamento de ofício, seu vencimento dá-se no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração. Assim, o valor da multa lançada, se não pago no prazo de impugnação, sujeita-se aos juros de mora. As disposições legais que tratam dos juros de mora são as seguintes:
>
> *Lei 8.383/91*
>
> *Art. 59. Os tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento e a juros de mora de um por cento ao mês calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.*
>
> *Lei 8.981/95*
>
> *Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:*
>
> *I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;*
>
> *Lei 9.065/95*
>
> *Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 26/03/2014 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 19/12/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente. (Obs. A alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei 8.847/94 e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei 8.981/95 referem-se a juros sobre parcelamentos).

Lei 9.430/96

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Como se vê, só há dispositivo legal autorizando a cobrança de juros de mora à taxa SELIC sobre a multa no caso de lançamento de multa isolada, não porém quando ocorrer a formalização da exigência do tributo acrescida da multa proporcional. Nesse caso, só podem incidir juros de mora à taxa de 1%, a partir do trigésimo dia da ciência do auto de infração, conforme previsto no § 1o do art. 161 do CTN.

[...]

Nessa mesma linha, os acórdãos abaixo indicados:

ACÓRDÃO nº 107-09.344, julgado em 16/04/2008:

MULTA DE OFÍCIO - JUROS DE MORA – Sobre a multa de ofício lançada juntamente com o tributo ou contribuição, não paga no vencimento, incidem juros de mora de 1% (um por cento) ao mês, nos termos do art. 161 do Código Tributário Nacional.

ACÓRDÃO nº 101-96.448, julgado em 09/11/2007:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO – No lançamento de ofício, o valor originário do crédito tributário compreende o valor do tributo e da multa por lançamento de ofício. Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora. Em se tratando de tributos cujos fatos geradores tenham ocorrido após 31/12/1994, sobre a multa por lançamento de ofício incidem juros de mora de 1% ao mês.

Por todo o exposto, conduzo meu voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao RECURSO VOLUNTÁRIO unicamente para determinar que na execução da presente decisão sejam cobrados juros de mora de 1% sobre a multa de ofício lançada.

"documento assinado digitalmente"

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 26/03/2014 por VA
LMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 19/12/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinad
o digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Wilson Fernandes Guimarães – Relator

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 26/03/2014 por VA
LMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 19/12/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinad
o digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencedor

CÓPIA

Valmir Sandri, Redator Designado.

Com a devida *vênia* do entendimento esposado pelo Nobre Relator do presente recurso para manter a exigência, ouso dele divergir quanto ao mérito da matéria posta a julgamento, qual seja, a glosa do ágio procedido pela fiscalização, ao argumento de que, por ter o referido ágio sido gerado internamente, de representar mais valia de si próprio, de ter sido gerado artificialmente, visto que decorrente de atos que, inobstante a obediência aos aspectos formais, não refletem substância econômica, e por isso, não encontra guarida nas disposições dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

De plano, afasto peremptoriamente os argumentos acima despendidos no sentido de que, para ter guarida nas disposições dos arts. 7º. e 8º. da Lei n. 9.532/97, o ágio não poderia ter sido gerado entre empresas de um mesmo grupo econômico e deveria ter havido pagamento (desembolso de caixa) para a sua constituição, bem como, a necessidade de substancia econômica, ou seja, segundo interpretação da fiscalização corroborada pelo voto vencedor, o ágio só seria dedutível se houvesse conteúdo econômico na operação e se tivesse havido pagamento em dinheiro mediante livre negociação entre partes independentes. Com a devida *vênia,* entendo equivocada tal afirmativa.

Isto porque, a formação do ágio foi feita nos estritos limites legais previstos pelo Decreto-lei n. 1.598/77, o qual, em nenhum momento determinou que o ágio não possa surgir entre empresas de um mesmo grupo econômico, nem exige que para a sua formação o investimento seja feita com desembolso de dinheiro e a necessidade de substância econômica.

Por ter sido a presente operação efetuada nos mesmos moldes do processo administrativo n. 16643.000392/2010-61, do qual fui relator, inclusive com a alegação da inexistência do ágio com base na teoria contábil, transcrevo aqui, no que interessa, os fundamentos que lá registrei para restabelecer a dedução do ágio glosado pela fiscalização, vejamos:

"DO PROPÓSITO NEGOCIAL

Como visto do relatório, o fundamento da autuação foi no sentido da impossibilidade de amortização do ágio quando: a) não há um pagamento em dinheiro decorrente de uma operação de compra e venda e, b) quando o ágio é gerado envolvendo pessoas jurídicas de um mesmo grupo econômico, em virtude da vedação existente na "teoria contábil".

Tem razão a Recorrente quando defende que a "ausência de pagamento em dinheiro" não é suficiente para invalidar o ágio. De fato, o ágio é conceituado na lei, ex vi do art. 385 do RIR/1999, como a diferença entre o custo de aquisição e o valor do investimento segundo a equivalência patrimonial. A aquisição é meio legal de transmissão da propriedade e a lei não define a que título se faça, nem qual modalidade de contraprestação.

Portanto, não se pode fazer uma leitura restritiva de que seja aquisição, inclusive, por ser este um vocábulo transposto da área civil, de acordo com o art. 109 do CTN,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 26/03/2014 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 19/12/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

devendo, portanto, ser respeitado na sua essência. Ora, a lei tributária poderá dar efeito tributário diverso aos conceitos e princípios de outros campos do saber, mas, nunca alterar a definição do termo. Ressalte-se que, no caso, não é a lei, mas é a interpretação da douta autoridade fiscal que procura dar sentido restritivo diverso ao termo aquisição.

É o que leciona a brilhante jurista Dra. Karem Jureidini Dias:[1]

> *"O Direito Tributário pode dar tratamento expressamente divergente a um determinado fato conceituado em outra ciência ou em outro regime jurídico. Reiteramos que a divergência é nos efeitos, como ocorre, por exemplo, com o tratamento atribuído pelo Imposto sobre a Renda ao tributo vencido e não pago em razão da suspensão da exigibilidade.*
>
> *De acordo com as normas contábeis, o tributo vencido e não pago é despesa e não provisão. Se é despesa, deveria afetar negativamente a base de cálculo do Imposto sobre a renda. Direito Tributário, entretanto, expressamente excepciona, do tratamento dado à despesa, o fato do tributo vencido que não foi pago em razão de certas hipóteses de suspensão de exigibilidade."*

A forma de pagamento, como bem coloca o Prof. Eliseu Martins no Parecer acostado às fls. 1.531 e seguintes do processo, não impacta a relevância ou substância econômica da aquisição do ágio. Quando a lei fala em aquisição, ela quer dizer qualquer forma de transferência de patrimônio e não necessariamente só o pagamento em dinheiro. A aquisição poderá ser por permuta, dação em pagamento, doação etc. Não pode o aplicador querer limitar aonde a lei não limitou, até porque as formas de realizar negócios se encontram no campo da liberdade e autonomia privada.

Aliás, recentemente, o tema foi analisado pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscal no julgamento do processo nº 13839.001516/2006-64. Na ocasião, a Turma entendeu que a expressão "aquisição" existente na legislação fiscal não pode ter seu significado reduzido à compra e venda de ações, bem como não há qualquer fundamento legal que enseje tal restrição de modo a excluir a subscrição de ações ou qualquer outra forma de aquisição.

Não havendo distinção na lei, não cabe ao intérprete fazê-lo. Portanto, por aquisição entende-se qualquer forma de absorção a um patrimônio jurídico de algo novo, não tendo, tal absorção, por único meio uma compra e venda. Pode-se dar pela subscrição de ações novas, o qual se insere, indubitavelmente, no conceito de "participação societária adquirida".

Assim, sob esse aspecto, não se vislumbra nenhuma vedação no aproveitamento do ágio quando decorrente de outro meio de aquisição que não seja a exclusiva entrega de dinheiro.

Já no segundo fundamento da autuação a discussão reside na possibilidade de reconhecimento de ágio gerado em operação envolvendo empresas de um mesmo grupo econômico, matéria controvertida, não só no âmbito deste E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais como dentro da própria contabilidade. Vejamos.

[1] Fato Tributário. Revisão e Efeitos Jurídicos. São Paulo: Noeses, 2012, p. 161.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI
LMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 19/12/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em síntese, a autuação se refere à acusação de haver dedução indevida, na apuração do lucro real, da amortização de valor de ágio interno considerado como produzido dentro do mesmo grupo econômico.

Após as grandes discussões que têm acontecido sobre este tema do chamado "ágio interno", assim considerado aquele decorrente de operações dentro de um mesmo grupo, decidi me debruçar para examinar com maior profundidade a questão, eis que até o momento, meu estudo sobre o tema era incipiente.

Inicialmente, é importante salientar que o tema nada tem haver com as alterações de normas contábeis introduzidas após a Lei nº 11.638/2007 (Resolução nº CFC nº 1.157/09, CPC 15/09, CPC 18/09, ICPC 09/2009). Todavia, em razão da relevância do tema, inclusive para outros casos em julgamento nesta Turma, tratar-se-á da questão sob duas óticas: a) regramento anterior à edição da Lei nº 11.638/2007; b) regramento posterior à edição da Lei nº 11.638/2007.

A autoridade fiscal para conseguir desenvolver o seu raciocínio e criar uma possível infração a ser penalizada, no caso, teve que fazer uso da acusação da prática de fraude, entendendo ser indedutível o ágio amortizado a partir de uma fundamentação abstrata, apontando como sendo a "teoria contábil" o lastro para a impossibilidade de se reconhecer o ágio quando a operação ocorrer dentro de um mesmo grupo econômico. Para tanto, utiliza como lastro normativo os seguintes dispositivos:

> *Resolução CFC nº 1.157/2009*
>
> *(...)*
>
> *50. É importante lembrar que só pode ser reconhecido o ativo intangível do ágio por expectativa de rentabilidade futura se adquirido de terceiros, nunca o gerado pela própria entidade (ou mesmo conjunto de empresas sob controle comum). E o adquirido de terceiros só pode ser reconhecido, no Brasil, pelo custo, vedada completamente sua reavaliação.*
>
> *Resolução CFC nº 750/93*
>
> *Princípio do Registro pelo Valor Original*
>
> *Art. 7º Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.*
>
> *Parágrafo único – Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:*
>
> *I – a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;*
>
> *II – uma vez integrado no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos,*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 19/12/2013 por LMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 19/12/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *admitindo-se, tão somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;*
>
> *III – o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;*
>
> *IV – os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada;*
>
> *V – o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos.*

*Por sua vez, o acórdão da DRJ ora recorrido (fl. 1.263), na tentativa de buscar um fundamento de maior substância, adicionou aos dispositivos já citados pela fiscalização o item 120 da **Resolução CFC nº 1.110/2007** (revogada pela Resolução CFC nº 1.292/2010), que prescrevia:*

> *(...)*
>
> *120. 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.*

É importante consignar que a redação do art. 7º da Resolução CFC nº 750/93 (citados pela fiscalização e DRJ) foi alterada pela Resolução CFC nº 1.282/10 e a expressão "transações com o mundo exterior" foi suprimida do novo texto.

Constata-se, assim que a acusação imputada à recorrente tem como fundamento legal: a "teoria contábil", normas contábeis posteriores ao ano de ocorrência dos fatos geradores - anos de 2004 e 2005 - e, a partir daí foi construído um raciocínio que levou à conclusão, pela autoridade fiscal, de que se tratava de despesa indedutível considerada como tal de acordo com o art. 299 do RIR/1999. Foram citadas, ainda, os dispositivos do art. 385 e 386 do RIR/1999 que tratam da dedução de despesa a título de ágio.

É importante esclarecer que por existir na lei previsão específica para a dedutibilidade da despesa de ágio, ex vi dos arts. 385 e 386 do RIR/1999, que têm como matriz legal o art. 20 do Decreto-Lei nº 1598/1977 e a Lei nº 9.532/1997, devem estes dispositivos ser observados em decorrência do princípio da legalidade fiscal, pois de outra forma macularia a ordem jurídica e jurisprudência criar exigências para limitar direitos aonde a lei não restringiu, e é com este raciocínio que irei examinar o presente caso.

Antes de adentrarmos ao exame da matéria, é importante fazer um paralelo do histórico sobre as regras contábeis e fiscais sobre a apuração de resultados envolvendo empresas de um mesmo grupo econômico, tendo em vista a interpretação da teoria contábil e o Ofício CVM 01/2007, bem como a Lei n. 11.638/2007 que introduziu no Brasil o conceito de grupo econômico. Vejamos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 26/03/2014 por VA
LMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 19/12/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinad
o digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A Lei nº 11.638/2007 que introduziu no Brasil o IFRS é cristalina ao separar os dois sistemas, quais sejam, o contábil e o fiscal. Esse fenômeno vem sendo observado pela doutrina contábil e fiscal e já foi, inclusive, objeto de um recente Parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional.

No brilhante Parecer PGFN/CAT/nº 202/2013, da douta Procuradoria da Fazenda Nacional, ela adverte que, em função da neutralidade preconizada na Lei nº 11.638/2007 e a existência de um Regime Tributário de Transição, há uma clara separação entre a contabilidade societária e a contabilidade tributária, conforme podem ser observados os trechos ora transcritos:

> *12. O professor Ricardo Mariz nos traz esclarecedora explanação sobre o advento da Lei nº 11.638, de 2007, ao afirmar que as alterações introduzidas pelas regras de convergência da lei societária nacional às normas internacionais de contabilidade já eram esperadas, "mas o momento em que a lei foi promulgada causou surpresa, eis que não restou tempo suficiente para que os órgãos públicos e as entidades privadas se preparassem para aplicar as novas regras." Ainda explicando o impacto que a Lei nº 11.638, de 2007, traria à tributação brasileira, o mesmo autor explica:*
>
> *"(...) O que se verificou, a partir da Lei nº 11.638, foi uma profunda mudança em conceitos básicos da própria contabilidade mercantil brasileira, rompendo com práticas que até então eram adotadas para a demonstração do patrimônio líquido das entidades e dos seus lucros. Tal rompimento atingiu até os Princípios Fundamentais de Contabilidade aprovados pela Resolução nº 750, de 1993, do Conselho Federal de Contabilidade, que outrora eram chamados "princípios contábeis geralmente aceitos" e assim estão referidos no art. 177 da própria Lei nº 6.404.*
>
> .....
>
> *Com efeito, desde época imemorial o lucro sujeito à incidência tributária é o apurado na contabilidade comercial, a partir do qual são feitos ajustes de natureza exclusivamente fiscal, determinados pela legislação do IRPJ (e mais recente pela da CSL) com vista à quantificação das respectivas bases de cálculo. Tais ajustes, como se sabe, são os de receitas não tributáveis ou com tributação diferida, e os de custos ou despesas não dedutíveis ou com dedução diferida, assim como os dedutíveis até certo limite de valor ou sob determinadas condições, e também aqueles que recebem algum tratamento especial, inclusive a título de incentivo fiscal, procedendo-se, por fim, à compensação de prejuízos fiscais de períodos-base anteriores.*
>
> ***Ocorre que as modificações na contabilidade, estribadas na lei nº 11.638, não mais permitem a partida, pura e simplesmente, do lucro líquido contábil, com vistas ao cálculo do lucro tributável.***
>
> *Isto ficou assim em virtude de que tanto as normas contábeis, inclusive e especialmente as normas jurídicas sobre*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 19/12/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

contabilidade refletidas na Lei nº 6.404, quanto as normas tributárias estavam construídas sobre alicerces comuns, os quais faziam com que elas caminhassem lado a lado, sem muitos conflitos, e distanciando-se apenas quando as leis tributárias determinassem algum tratamento fiscal a este ou aquele componente do lucro, diferente do que figurava na contabilidade. (...)".

13. Tornou-se necessária a adoção de uma alternativa legal que preservasse a incidência tributária dos efeitos imprevistos e, até então, imprevisíveis, trazidos pela Lei nº 11.638, de 2007. Foi nesse cenário que veio a lume o Regime Tributário de Transição, instituído pela Lei nº 11.941, de 2009, mediante o qual se buscava neutralidade fiscal, conforme já devidamente explicitado na Nota Técnica da RFB.

14. Com efeito, a intenção do RTT foi manter os critérios contábeis previstos na Lei nº 6.404, de 1976, antes do advento da Lei nº 11.638, de 2007, de forma a que as novas regras contábeis não influenciassem a apuração dos tributos respectivos (IRPJ, CSLL, PIS/COFINS). No que concerne ao IRPJ e CSLL, tributos mais afetados diretamente pelas referidas regras, por terem como base de cálculo o ***lucro real****, o RTT determina que o lucro a ser considerado como base para a quantificação do lucro real deve* ***desconsiderar****, para sua composição, as regras contábeis trazidas pela Lei nº 11.638, de 2007.*

15. O RTT procurou, enfim, manter os procedimentos tributários utilizados antes do advento da Lei nº 11.638, de 2007. A partir dele, houve uma separação de mundos que até então tinham suporte comum. O RTT é o divisor de águas. A contabilidade societária tomou um rumo e a fiscal outro, sendo que tal Regime atingiu todas as disciplinas referentes à tributação. (...)

...

17. Efetivamente, os artigos 15 e 16 da Lei nº 11.941, de 2009, expressamente determinam a observância, para fins tributários, dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, até que entre em vigor lei que discipline os efeitos tributários desses novos métodos e critérios contábeis, ou seja, a legislação tributária vigente nessa época permanece aplicada não sendo considerados os efeitos dos novos critérios contábeis. Dizer diferente significa dar efeito tributário às alterações trazidas pela Lei nº 11.638, de 2007, o que não se pode admitir em face dos claros mandamentos da Lei nº 11.941, de 2009.

...

31. Assim, tendo-se em mente que as regras contábeis instituídas pela Lei nº 11.638, de 2007, não podem gerar efeitos tributários, nem servir ao cálculo de tributos, parece claro que os lucros ou dividendos não sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte são os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados segundo as normas tributárias vigentes a partir do advento do Regime Tributário de Transição (RTT), o

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por LMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 19/12/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

"lucro fiscal", e, portanto, regras societárias originais da Lei nº 6.404, de 1976, anteriores à Lei nº 11.638, de 2007.

Deste modo, verificamos que a própria Administração Tributária reconhece e aceita o que a doutrina pátria sempre defenderam em relação à convivência e intersecção entre as normas contábeis e as leis fiscais a partir do IFRS. Ou seja, há total separação dos sistemas contábil e fiscal, sob pena de os novos conceitos trazidos pelas novas regras, como a avaliação do patrimônio a valor justo, valor de mercado, etc., interferirem indiretamente na base de cálculo dos tributos com consequente redução na arrecadação tributária.

Na realidade do caso concreto, a autoridade fiscal e a autoridade julgadora, para considerarem ter havido infração e fraude, partiram de premissas equivocadas à luz da teoria contábil, só que esta teoria está lastreada em regras contábeis editadas em períodos posteriores aos fatos ocorridos. Aceitar-se tal interpretação implicaria, de uma só vez, em macular dois princípios caros à ordem jurídica, a legalidade e a irretroatividade. Ora, se nem a lei pode retroagir, muito menos a interpretação.

Assim, somente a partir do ano de 2007, com a introdução no nosso sistema jurídico da Lei 11.638/2007, é que passou a ser exigido o resultado consolidado do grupo e foi vedada, a partir de então, apenas para fins societários, a utilização do chamado ágio gerado internamente. Tudo regulado pelos pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC.

Tal conclusão é de fácil verificação, haja vista que a Lei nº 11.941/1999 criou o RTT exatamente para regrar essas separações de sistemas e, da simples leitura do texto legal constata-se que o conceito de balanço consolidado não foi aceito pela lei fiscal, bem assim, as regras de dedutibilidade do ágio continuaram plenamente em vigor, eis que, além de não existir na lei fiscal vedação ao ágio gerado internamente dentro do grupo, a lei também não exigiu que houvesse propósito negocial ou pagamento.

Portanto, se não por outros motivos, ainda que se admitisse a possibilidade de se transportar para a área fiscal a nova interpretação das regras contábeis, diga-se de passagem, não da lei societária, mas de pronunciamentos do CPC, aplicáveis a partir de 2010, ainda assim, pelo princípio da irretroatividade tal interpretação não poderia retroagir para alcançar fatos anteriores à sua existência.

Nesse sentido, são magistrais as lições da Profa. Misabel Derzi:

> *"E como as leis não retroagem, porque isso não é de sua natureza, das leis, não podem os Poderes Executivos, inclusive o Judiciário retroagir. O raciocínio lógico derivado será o de que os atos de tais Poderes jamais retroajam, pois jamais determinam, validamente, a invasão do passado já que a lei, à qual se vinculam, não poderá fazê-lo". Acrescenta ainda aquela jurista, "Afinal, os princípios da irretroatividade das modificações jurisprudenciais, a proteção da confiança e a boa fé objetiva são dedutíveis diretamente da Constituição da República".*[2]

[2] DERZI, Misabel de Abreu. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses. 2009, pp. 493 e 562.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 26/03/2014 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 19/12/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Deve-se ressaltar ainda que, com a introdução do IFRS no Brasil e a total separação da contabilidade das regras fiscais com as Leis nºs 11.638/2007 e 11.941/2009, os entendimentos contábeis e societários não poderão ser transpostos de forma irrestrita para a interpretação das regras fiscais.

Aqui, mais uma vez, é importante se buscar o douto Parecer PGFN/CAT nº 202/20130:

> *ITEM I*
>
> *7. Por sua vez, o RTT foi instituído pela mencionada Medida Provisória nº 449, de 2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941, de 2009, tendo como finalidade precípua promover neutralidade tributária aos efeitos contábeis decorrentes da adoção da Lei nº 11.638, de 2007 e de normas outras posteriormente editadas pela CVM com o escopo de alinhar o ordenamento normativo-contábil brasileiro aos princípios e regras contábeis já internacionalmente adotadas.*
>
> *...*
>
> *9. Assim, buscou-se, através do RTT, neutralizar os efeitos tributários associados à adoção do conjunto de normas contábeis de convergência, tendo sido tal neutralidade normativa operacionalizada através do estabelecimento de uma espécie de "âncora" no arcabouço contábil pregresso, fazendo com que, para fins de apuração do lucro real, permanecessem as pessoas jurídicas, quando sujeitas ao RTT, regidas pelos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. Assim dispõem o § 1º do art. 15 e o caput do art. 16 da Lei nº 11.941, de 2009, expressis verbis:*
>
> *...*
>
> *16. Dos dispositivos constantes acima reproduzidos, o que se pode entender por adoção legal da neutralidade é irretocável: Um montante de receita contábil gerado exclusivamente pelos novos métodos e critérios contábeis não deveria, sob qualquer hipótese, ser considerada para fins tributários. Analogamente, quaisquer custos e despesas decorrentes da adoção dos novos métodos e critérios contábeis não podem ser tributariamente considerados.*
>
> *ITEM II*
>
> *9. Esse novo modelo contábil-societário, introduzido com mais vigor, no Brasil, pela Lei nº 11.638, de 2007, além da abordagem diferenciada dos fatos - menos fiscalista, portanto, menos rígida e mais permeável a mudanças e voltada à produção de informações úteis aos usuários externos atuantes em mercados de capitais ativos - tem uma abrangência ampla, e, por isso, capaz de causar um incremento ou uma defasagem na carga fiscal das empresas Também se colhe de Alexsandro Broedel Lopes que: " (...) o processo de convergência no caso brasileiro, possui importantes elementos distintivos.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 26/03/2014 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 19/12/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

> *Inicialmente, as normas internacionais foram incorporadas ao nosso ordenamento por meio da emissão de pronunciamentos técnicos, orientações e interpretações pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que em seguida foram emitidos pela CVM sob a forma de deliberações, portanto, com aplicação para todas as companhias abertas e para as companhias fechadas que optaram por seguir as normas da CVM. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) também procedeu à emissão de normativos adotando normas internacionais. Tal procedimento acabou por tornar as normas internacionais, por meio dos pronunciamentos do CPC, aplicáveis a todas as sociedades brasileiras. (Aqui em destaque o pronunciamento de pequenas e médias empresas, que é a regra relevante para as sociedades que não se enquadrem na categoria de sociedade de grande porte. (nota do autor). Procedimento semelhante de convergência às normas internacionais vem sendo paulatinamente adotado pelos reguladores responsáveis pelas instituições financeiras, entidades de previdência e seguros. Ou seja, o processo de adoção das normas internacionais de contabilidade no Brasil alcança um escopo muito maior de entidades. (...)"*

Daí, conclui-se que as disposições da Resolução CFC nº 1.157/2009 e Ofício CVM nº 01/2007, que tratam da vedação do ágio interno para fins contábeis, não podem ser transpostos para fins fiscais.

Nesse sentido, valo-me da critica esposada pelo Ilustre Relator do Proc. Adm. n. 16682.720880/2011-11, Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior que, ao se referir ao Ofício-Circular CVM/SNC/SEP n. 01/2007(que entendeu que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos - incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de "ágio, arrematou:

> *"Nota-se, hoje, que alguns tentam elevar tal pronunciamento da CVM a um status de norma tributária proibitiva do reconhecimento do chamado ágio interno ao grupo econômico, o que, por si só, já seria absurdo. A análise feita pela CVM é de cunho estritamente econômico, pois sequer embasa seu entendimento em qualquer norma jurídica, muito pelo contrário, afirma que, ainda que respeitada a Lei, economicamente é inconcebível o reconhecimento do ágio interno. Como já dito anteriormente, "falta de substância econômica" assim como "falta de propósito negocial" não são institutos jurídicos nacionais, logo não maculam o ato jurídico seja lá qual for o conceito que os seus aplicadores lhes deem, logicamente, desde que não se configurem como um vício do negócio jurídico, segundo o nosso ordenamento legal."*

Ademais, como leciona o Professor Eliseu Martins no parecer complementar apresentado nos memoriais, que tem sido incansavelmente citado e adotado pelas autoridades fiscais como o orientador dessa nova interpretação, para fins contábeis, leciona que somente a partir do CPC 18 – 2010 é que surgiu a vedação do registro de ágio decorrente de operações envolvendo um mesmo grupo econômico.

Porém, tal vedação possuiu vida curta, conforme relatado a seguir:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 19/12/2013 por LMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 19/12/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

> *Mas, voltando à situação das normas contábeis no Brasil. Aquele intento conseguido com o Pronunciamento Técnico CPC 18 mencionado atrás, que vedou completamente o reconhecimento do lucro nas operações entre entidades do mesmo grupo,* ***acabou tendo vida curta****.*
>
> ***Primeiramente, ele contrariava fortemente e demasiadamente toda a cultura contábil brasileira. Em segundo lugar, contrariava a prática europeia e de tantos outros países (na verdade apenas os EUA fazem a vedação na prática conforme comentado). Em terceiro, criava problemas para os sócios minoritários das entidades que de alguma forma transferiam seus ativos para outras do mesmo grupo porque, com o não reconhecimento do lucro, ficava diferido o pagamento de dividendos sobre tais resultados a tais sócios minoritários. Em quarto, porque normatizamos no Brasil algo sobre o que o próprio IASB ainda está por se posicionar.***
>
> *Assim, em 2012* ***o CPC voltou atrás e também voltaram atrás a CVM e o CFC****. O CPC modificou completamente a situação e esses órgãos aprovaram a mudança. Passou-se a permitir o reconhecimento do resultado em todas as transações entre partes relacionadas, com a exceção de quando a controladora é que transfere os ativos para qualquer controlada. Veja-se a redação do artigo 22A (e também do 22B) do CPC 18 (R1):*
>
> *...*
>
> ***Ou seja, a vedação acabou valendo tão somente para os exercícios sociais de 2010 e 2011.***
>
> *Concordamos com o fato de que a CVM não gosta desses ágios, e que de fato, em alguns momentos, acabou por tomar algumas atitudes nessa direção, mas a realidade é essa:* ***mesmo que indesejadas por alguns, essas operações envolvendo participações societárias sendo negociadas entre entidades sob controle comum jamais podem, antes de 2010, e após 2011, ser dadas como infratoras de normas legais ou infralegais contábeis brasileiras.***

Esse mesmo pensamento foi publicado, no ano de 2012, pelo ilustre Prof. Eliseu Martins a fim de esclarecer o verdadeiro conteúdo das suas palavras que têm sido equivocadamente interpretadas:

> *O Fisco tem tentado consertar, por vias discutíveis, erros do próprio governo.*
>
> *Mas tal decreto só permitia a dedutibilidade do ágio apenas na baixa do investimento. Portanto, na prática nada de problema muito sério. Porém, com o objetivo de aumentar o valor de suas próprias empresas no processo de desestatização, o governo tomou a iniciativa que redundou na Lei nº 9.532 em 1997, onde passou a aceitar a dedutibilidade da amortização do ágio em cinco anos, desde que mediante processo de fusão, incorporação ou cisão (nenhuma lógica nessa subordinação - apenas trabalho adicional às empresas).*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI, Autenticado digitalmente em 26/03/2014 por VA
LMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 19/12/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *Mais recentemente, com o valor dessas dedutibilidades assumindo vultosas cifras, o Fisco começou a autuar as empresas sob os mais variados argumentos: ágio interno, ou seja, derivado de negociações de participações societárias entre empresas do mesmo grupo - mas nada na lei fiscal ou contábil jamais vedou isso até 2010; ausência de "custo" por não haver desembolso de caixa na aquisição, já que pagamento com emissão de ações às vezes - só que jamais a contabilidade subordinou "custo de aquisição" a desembolso em caixa.*
>
> *(...) mas essa exigência contábil começou entre nós apenas a partir de 2010 etc. Ou seja, o Fisco vem procurando consertar, por vias na maioria das vezes muito discutíveis, os erros do próprio governo.*
>
> *(http://www.valor.com.br/brasil/2805590/dedutibilidade-fiscal-da-amortizacao-do-agio#ixzz2JBHo3TBX)*

E mais, ainda que se pudesse admitir tal possibilidade, ainda assim, por se tratarem de normas editadas nos ano de 2010, pelo princípio da irretroatividade das leis somente poderiam ser aplicáveis a partir do ano de 2010.

Por outro lado, mesmo na vigência do regramento contábil e societário anterior à Lei nº 11.638/2007, já existia uma separação nas regras contábeis e tributárias, tanto é que existia o LALUR exatamente para que fossem feitos os ajustes necessários das regras contábeis às leis fiscais. No caso de transações envolvendo empresas do mesmo grupo, essa separação sempre foi patente.

Conforme relatado no Parecer (complemento) do Professor Eliseu Martins, o tratamento contábil dado às transações de empresas pertencentes a um mesmo grupo sempre foi objeto de discussão na contabilidade internacional. O pano de fundo da discussão reside na necessidade ou não de apresentação de demonstração consolidadas (demonstrações individuais x demonstrações consolidadas).

Para o Prof. Eliseu, nos Estados Unidos, por exemplo, só existe a apuração de resultados por meio de demonstrações consolidadas.

Já no Brasil, a Lei nº 6.404/76, lei societária, sempre privilegiou a demonstração individualizada, tratando as demonstrações consolidadas como uma espécie de complemento às demonstrações individuais.

Aliás, com a edição do Decreto-Lei nº 1.598/77 (art. 2º), foi criado, para fins fiscais, a possibilidade de tributação em conjunto de um mesmo grupo econômico, o que levaria, necessariamente, a mudança das demonstrações individuais para as consolidadas.

Porém, tendo em vista os seus reflexos na redução do pagamento de tributos, a norma nunca chegou a ser aplicada, haja vista que foi rapidamente revogada pelo Decreto-Lei nº 1.648/1978. Ou seja, apesar da tentativa ocorrida em 1977, nunca foi possível, para fins fiscais, aplicar as mesmas regras existentes para apuração do lucro líquido envolvendo empresas de um mesmo grupo.

E é fácil se constatar qual o motivo, pois, se houvesse o acolhimento do resultado consolidado para fins fiscais no balanço do grupo, tal fato implicaria

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 19/12/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

necessariamente que, por exemplo, prejuízos e créditos seriam compensados dentro do grupo o que afetaria o recolhimento de tributos.

Ressalte-se que a lei fiscal tanto não aceita o conceito de grupo econômico que não se compensam prejuízos ou créditos entre empresas do mesmo grupo, bem como não é possível excluir de tributação ganho de capital apurado em operações envolvendo um mesmo grupo econômico.

Por outro lado, para a contabilidade, tudo se computa dentro do grupo para se produzir o resultado final.

Por isso, não se pode adotar dois critérios de interpretação. Por exemplo, tratando-se de uma venda entre empresas do mesmo grupo, haverá resultado ou lucro a ser considerado para fins tributários? Com certeza sim! Sobre o ganho de capital deverá incidir tributação. Então, não se pode usar um critério de não admitir despesa de ágio e usar outro critério para fins de tributar resultado em relação a mesmos fatos e operações sob o mesmo argumento: tratar-se de operações entre empresas do mesmo grupo.

É exatamente a causa, a motivação e a finalidade que distinguem os sistemas contábil e fiscal.

Dessa forma, afrontaria a moralidade e a ética que conceitos diversos e que são distinguidos pela lei possam ser utilizados de forma idêntica ou desigual ao sabor dos desejos do interprete ou aplicador. A segurança jurídica impõe ao aplicador da norma a certeza e a uniformidade de interpretação que não pode variar na dependência de arrecadar mais ou menos sob pena de gerar insegurança jurídica.

O fato é que os sistemas contábil e tributário são elaborados a partir de critérios distintos para atender finalidades distintas. O direito tributário necessariamente não se restringe ao que ocorre na contabilidade ou vice-versa. São sistemas diferentes.

Tome-se como exemplo a valoração de bens: a contabilidade exige que bens sejam avaliados a valor de mercado, preço justo, etc. e isto tem impacto sobre o resultado contábil, o patrimônio da empresa e na depreciação de bens, por exemplo. Por outro lado, a lei fiscal continua a exigir que os bens sejam considerados pelo custo de aquisição e que a despesa de depreciação somente será dedutível para fins do IRPJ e da CSLL em relação a esse valor, devendo tudo ser ajustado no LALUR.

Por seu turno, o Decreto-Lei nº 1.598/1977, que trata da forma em que o ágio deve ser reconhecido, ainda continua vigente para fins fiscais e não foi revogado. Não obstante, em nenhum momento ele trouxe qualquer previsão, exigência ou restrição ou impediu o reconhecimento do ágio gerado intra-grupo.

Neste ponto, não cabe ao intérprete criar restrições não expressas na lei para impedir o uso do ágio onde o próprio legislador não estabeleceu.

Noutro prisma, o fundamento apontado pela autoridade fiscal para não aceitar o ágio gerado entre empresas do mesmo grupo é que por serem partes relacionadas estaria maculada a independência de avaliação, e por isso, a mensuração dos valores da transação não seria confiável. Mais uma vez, aqui se valeu de regras contábeis posteriores aos fatos (Resolução CFC nº 1303/2010 que aprovou o NBC TG 04).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 26/03/2014 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 19/12/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Nesse passo, entendo que não há na legislação fiscal qualquer vedação ao ágio gerado internamente dentro de um mesmo grupo econômico. Ao contrário, foi autorizado pelo art. 36 da Lei n. 10.637/02 (que revogou a postergação do ganho), art. 21 da Lei n. 9.249/95 (único fundamento p/ágio – expectativa de rentabilidade futura) e art. 8º. da Lei n. 9.532/97 (admitiu sua dedutibilidade na incorporação reversa).

ÁGIO DERIVADO DA EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA (GOODWILL) GERADO INTERNAMENTE

Outro fundamento adotado pela autoridade lançadora para glosar o ágio foi no sentido de que o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo.

Neste diapasão, é relevante, também, examinar que a Instrução CVM nº 247/1996 que foi citada pela autoridade fiscal como fundamento normativo que impedia o uso do ágio, mormente porque ela não veda a utilização do ágio interno, mas simplesmente não aceita o ágio sem fundamento econômico, como se pode ver:

> *Art. 14 - O ágio ou deságio computado na ocasião da aquisição ou subscrição do investimento deverá ser contabilizado com indicação do fundamento econômico que o determinou.*
>
> *...*
>
> *§ 5º O ágio não justificado pelos fundamentos econômicos, previstos nos parágrafos 1º e 2º, deve ser reconhecido imediatamente como perda, no resultado do exercício, esclarecendo-se em nota explicativa as razões da sua existência.*

Entretanto, é importante lembrar que a lei fiscal nada traz sobre isso, e sendo assim, de se registrar que o contribuinte não pode ser compelido a pagar uma obrigação pecuniária que não esteja prevista na hipótese de uma lei tributária, ou, de forma contrária, ser punido por se aproveitar de redução da base de cálculo de uma obrigação tributária que esteja prevista na hipótese legal criadora de uma desoneração.

De fato, a lei em nenhum momento determinou que o ágio não possa surgir entre empresas de um mesmo grupo econômico, nem tampouco exige que a aquisição do investimento seja feita com desembolso em dinheiro (art. 20 do Dec. 1.598/77), bem como, não trouxe qualquer impedimento quanto a sua amortização. Ao contrário, expressamente a autorizou (art. 7º. da Lei 9.532/97).

Ocorre que, ainda que as normas contábeis pudessem ser aplicadas no presente caso, superando-se questões insuperáveis como a legalidade fiscal e a irretroatividade, mesmo assim, do exame das robustas provas do processo pode-se concluir que aqui não se aplicam tão somente os argumentos da "teoria contábil" para a não aceitação do chamado ágio interno, mas também o propósito negocial da operação, tendo em vista que na operação está presente uma empresa estrangeira que é um terceiro independente, a qual teria o maior interesse em ser rigorosa com a concretude da operação e, o mais importante, toda operação foi acompanhada por laudos de empresas idôneas e não impugnados pela autoridade fiscal, ou seja, quer contabilmente quer pela lei fiscal, todas as operações

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 26/03/2014 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 19/12/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

realizadas pela empresa foram e são consideradas verdadeiras, eis que foram públicas, registradas e efetivas.

(.....)

Logo, mesmo à luz da teoria contábil não se poderia refutar tal operação, pois nesta se identifica perfeitamente qual o propósito negocial decorrentes dos contratos formalizados e legalmente perfeitos, quais os resultados advindos da operação e a confiabilidade do respectivo custo.

Em sendo assim, somente assistiria razão à autoridade fiscal se ela comprovasse que efetivamente os valores envolvidos não mereceriam fé. Porém, nesse ponto, haveria a necessidade de questionar o laudo e seus critérios de avaliação, o que, de fato, não aconteceu no curso da fiscalização.

Portanto, se a autoridade fiscal que dirigiu o longo procedimento fiscal, teve acesso a todos os documentos, inclusive podendo utilizar o seu poder de intimar terceiros para obter informações, se aquela autoridade examinou detidamente os critérios do laudo e nada impugnou, ela certamente ratificou os valores constantes do mesmo. Isto é, houve comprovadamente a expectativa de rentabilidade futura como exige a lei, nos valores informados naquele laudo. (...)

Aliás, a prova de que as operações entre empresas do mesmo grupo são aceitas e reconhecidas pela lei fiscal é que foram editadas as Leis nº 9.430/96 e 12.249/2010, que disciplinam respectivamente os preços de transferência e os empréstimos efetuados entre empresas de um mesmo grupo.

Logo, é falacioso dizer que não existe essa possibilidade. Ora, se a lei contém previsão que aceita para fins fiscais como limitar despesas, reconhecer receitas (ganho de capital), cobrar tributos sobre deságios, não é possível concluir, com base em simples interpretação, pela impossibilidade de se reconhecer um ágio decorrente de aquisição envolvendo empresas de um mesmo grupo econômico.

(...).

Portanto, nem mesmo pode-se afirmar que a operação se deu apenas entre empresas de um mesmo grupo, pois, no propósito negocial objetivado pelo plano de negócios, existia a necessidade de que houvesse uma nova avaliação das empresas, brasileira e estrangeira para que se pudesse realizar a permuta de ações negociada entre elas.

Ao que parece, a autoridade fiscal tenta desenvolver um raciocínio no sentido de que as regras contábeis já traziam a vedação do reconhecimento do ágio intra-grupo antes do ano de 2007, quando cita a Deliberação CVM º 29 do ano de 1996 e Resolução CFC 750/1993. Da leitura de tais diplomas podem ser retirados vários raciocínios, porém, além de se tratar de regras contábeis, elas nada contém que diga respeito diretamente à impossibilidade de consideração de operações intra-grupos de empresas e à vedação do ágio interno.

Pelo contrário, até então, apenas o art. 250 da Lei das S/A é que tratava do balanço consolidado entre empresas do mesmo grupo (veja-se a redação original e suas posteriores alterações).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 26/03/2014 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 19/12/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

Art. 250. Das demonstrações financeiras consolidadas serão excluídas:

I - as participações de uma sociedade em outra;

II - os saldos de quaisquer contas entre as sociedades;

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

III – as parcelas dos resultados do exercício, dos lucros ou prejuízos acumulados e do custo de estoques ou do ativo não circulante que corresponderem a resultados, ainda não realizados, de negócios entre as sociedades. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º A participação dos acionistas controladores no patrimônio líquido e no lucro líquido do exercício será destacada, respectivamente, no balanço patrimonial e na demonstração consolidada do resultado do exercício.

§ 1º A participação dos acionistas não controladores no patrimônio líquido e no lucro do exercício será destacada, respectivamente, no balanço patrimonial e na demonstração do resultado do exercício. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

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

§ 2º A parcela do custo de aquisição do investimento em controlada, que não for absorvida na consolidação, deverá ser mantida no ativo não circulante, com dedução da provisão adequada para perdas já comprovadas, e será objeto de nota explicativa. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

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

§ 4º Para fins deste artigo, as sociedades controladas, cujo exercício social termine mais de 60 (sessenta) dias antes da data do encerramento do exercício da companhia, elaborarão, com observância das normas desta Lei, demonstrações financeiras extraordinárias em data compreendida nesse prazo.

Saliente-se que a lei fiscal tentou introduzir também essa sistemática, mas o regramento foi rapidamente revogado como já anteriormente citado. Veja-se a redação do Decreto-Lei nº 1.598/1977:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 26/03/2014 por VA
LMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 19/12/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinad
o digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Decreto-Lei 1.598/1977

Art 2º - Duas ou mais sociedades com sede no País podem optar pela tributação em conjunto, desde que satisfaçam aos seguintes requisitos: (Revogado pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

...

Art 7º - O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais.

...

§ 5º - As sociedades tributadas em conjunto (art. 2º) deverão elaborar, além das demonstrações financeiras de que trata o § 4º, e com observância das disposições da lei comercial e das normas expedidas pelo Ministro da Fazenda, demonstrações consolidadas. (Revogado pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

...

Art. 30 - A base de cálculo do imposto das sociedades tributadas em conjunto (art. 2º) será determinada de acordo com as seguintes normas e a regulamentação expedida pelo Ministério da Fazenda: (Revogado pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).
I - o lucro real do conjunto será o lucro líquido do exercício apurado na consolidação dos resultados de todas as sociedades (art. 7º, § 5º), ajustado nos termos do disposto no artigo 6º; (Revogado pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).
II - não serão modificadas, pelo fato da consolidação, as deduções admitidas em cada sociedade, cujos limites sejam fixados na lei em função de elementos do seu patrimônio ou das suas operações; (Revogado pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).
III - o limite de dedução de contribuições e doações poderá ser calculado com base no lucro líquido do conjunto; (Revogado pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).
IV - na determinação do lucro real poderão ser compensados os prejuízos de qualquer das sociedades do conjunto, observado o prazo previsto no artigo 65. (Revogado pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).
Parágrafo único - O imposto incide à alíquota de 32% sobre o lucro real das sociedades tributadas em conjunto. (Revogado pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

...

Art 64 - A pessoa jurídica poderá compensar o prejuízo apurado em um período-base com o lucro real determinado nos quatro períodos-base subseqüentes.

§ 5º - A sociedade resultante de fusão e a que incorporar outra sucedem as sociedades extintas no seu direito a compensar prejuízos no prazo previsto neste artigo.

§ 5º - O Conselho Monetário Nacional pode autorizar a compensação do prejuízo de uma pessoa jurídica com o lucro

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 16/12/2013 por VITOR LMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 19/12/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

real de outra, do mesmo grupo ou sob controle comum, quando a medida atender a interesses de segurança e fortalecimento da empresa nacional.(Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência) (Revogado pelo Decreto-lei nº 1.870, 1981)

§ 6º - O disposto no parágrafo anterior se aplica, nos termos dos atos da operação, às sociedades resultantes de cisão e à que incorporar parcela do patrimônio de sociedade cindida. (Revogado pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

A propósito, são pertinentes os comentários do Prof. René Izoldi Ávila[3] sobre essa modalidade de apuração do lucro até então vigente na época:

Capítulo II

Tributação de sociedades em conjunto - (arts. 2º a 4º; 7º § 5º; 30 e 64 § 8º)

2.1.1. Entre as muitas novidades criadas pela Lei nº 6.404/76, estão os grupos de sociedades (arts. 265 e seguintes) e as sociedades que, embora sem formarem grupos, mantém relações de interdependência de coligação ou controle (arts. 243 e seguinte).

...

2.1.2. Enfrentando esse novo regime jurídico de sociedades que, embora continuem a constituir pessoas jurídicas independentes, caracterizam relações patrimoniais e de resultados interdependentes, o Decreto-Lei nº 1.598/77 criou um regime especial de "tributação em conjunto", objeto dos dispositivos a que o título faz remissão, e que serão analisados neste capítulo.

...

2.6.2. A leitura do artigo 30 e seus incisos revela que, em linhas gerais, a apuração do resultado do conjunto é a soma dos resultados líquidos de cada uma das sociedades que o integram. O que poderá determinar, como já enfatizado o número 2.4.2 acima (ao cuidar do § 2º do artigo 4º) uma comunicação de prejuízos.

Cada sociedade continuará com o direito às deduções próprias, em função do seu patrimônio e de suas operações (inciso II). Não obstante, como medida de favorecimento, as deduções e contribuições (que têm limite percentual calculado sobre resultados) poderão ter por base o resultado do conjunto (inciso III).

Porém, como já mencionado, tais dispositivos do Decreto-Lei nº 1.598/1977 foram expressamente revogados pelos Decretos-Lei nºs 1.648, de 1978 e 1.730 de 1979.

[3] ÁVILA, Renê Izoldi. **Imposto de Renda Pessoa Jurídica – D.L. 1598 – comentado e aplicado**. 1977, 2ª edição. p.61.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 26/03/2014 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 19/12/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Com isso, pode-se concluir que inicialmente era desejo do legislador fiscal pátrio introduzir a consolidação dos resultados do grupo da Lei Societária para fins fiscais, porém, posteriormente, esse mesmo legislador optou por não considerar tais disposições para fins fiscais.

É cristalino, portanto, que quaisquer regras da lei societária que disponham sobre registros, raciocínios ou consolidação dos resultados ou lançamentos de operações relativos a grupos de empresas que são aplicáveis para fins societários ou contábeis não poderão ser trazidas ou aplicáveis para fins fiscais.

Assim, diante da impossibilidade, para fins fiscais, da aplicação das regras contábeis que tratam da escrituração e apuração envolvendo empresas de um mesmo grupo, sobretudo após as alterações promovidas pelas Leis nºs 11.638/2007 e 11.941/2009, bem pode-se concluir que o reconhecimento do ágio mesmo se tratando do chamado "ágio interno" está de acordo com os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 e devem gerar todos os efeitos fiscais deles decorrentes.

E também pela teoria do propósito negocial, eis que havia de fato um interesse da contribuinte ingressar no mercado externo, e para isso, fazia se necessário trazer seu patrimônio a preço de mercado, e mesmo que toda a operação fosse tão somente a economia de impostos, também é um propósito negocial, admitido pelo Direito, eis que dentre as alternativas por ele admitidas, é não ser obrigado a escolher a mais onerosa, mesmo que essa seja a sua única finalidade.

Como leciona Humberto Ávila:

> *"... a liberdade exercida pelos Contribuintes está assegurada pela Constituição e pela legislação tributária antes referida, sendo a capacidade contributiva revelada nos termos em que foram celebrados os negócios jurídicos. Não pode a autoridade fiscal negar nem a aplicação da lei tributária, nem a validade dos negócios jurídicos".*
>
> *"não sendo caso dissimulação, se o particular utiliza-se de determinadas formas de Direito Privado, sem abusar da forma jurídica, isto é, sem destruir os seus elementos essenciais, essa utilização não pode ser desconsiderada, mesmo que a sua finalidade seja justamente a de pagar menos tributo. Mas por que isso? Simplesmente porque o princípio da liberdade de exercício da atividade econômica e o princípio da liberdade de iniciativa estão postos na Constituição, e como direitos fundamentais que são não podem ser restringidos no seu núcleo."*

Sendo assim, no meu entender, não há como questionar as despesas decorrentes da amortização de ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, oriundas de operações societárias ocorridas entre empresas do mesmo grupo e com conferências em ações, quando todos os requisitos legais foram devidamente obedecidos, conforme o presente caso, ainda que também tenha havido o propósito de economia de tributos.

Nesse sentido, vale novamente transcrever parte do voto do Ilustre Conselheiro Alberto quando assevera que "O propósito negocial pode ser, exatamente, o de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 16/12/2013 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 19/12/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

realizar uma reorganização societária para se valer das normas permissivas criadas pelo Estado. O entendimento de que o contribuinte pode se reorganizar desde que não seja exclusivamente para reduzir carga tributária (causa extra-tributária) é apenas uma teoria sem amparo no Direito posto".

Mas não é só isso.

Ainda que se parta da premissa adotada pela fiscalização, de que o reconhecimento contábil do "ágio interno" não encontra respaldo nos princípios da ciência contábil, só sendo verdadeiros os ágios gerados em aquisições de participações societárias em negócios entre partes independentes, ainda assim o lançamento não se sustentaria.

É que, com ou sem respaldo na Ciência Contábil, o fato é que no período de 1º de janeiro de 2003 a 31/12/2005, esse ágio pôde ser registrado para retratar situação prevista em norma tributária específica, in casu, o art. 36 da Lei nº 10.637/2002[4], revogado pela Lei nº 11.196, de 2005, e que dispunha:

> *Art. 36. Não será computada, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da pessoa jurídica, a parcela correspondente à diferença entre o valor de integralização de capital, resultante da incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica que efetuar a subscrição e integralização, e o valor dessa participação societária registrado na escrituração contábil desta mesma pessoa jurídica.*
>
> *§ 1º O valor da diferença apurada será controlado na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e somente deverá ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido*
>
> *I - na alienação, liquidação ou baixa, a qualquer título, da participação subscrita, proporcionalmente ao montante realizado;*
>
> *II - proporcionalmente ao valor realizado, no período de apuração em que a pessoa jurídica para a qual a participação societária tenha sido transferida realizar o valor dessa participação, por alienação, liquidação, conferência de capital em outra pessoa jurídica, ou baixa a qualquer título.*
>
> *§ 2º Não será considerada realização a eventual transferência da participação societária incorporada ao patrimônio de outra pessoa jurídica, em decorrência de fusão, cisão ou incorporação, observadas as condições do § 1º.*

Assim, o ágio "interno" registrado no período em que vigorou a Lei nº 10.637, de 2002, não obstante em desacordo com os princípios contábeis, não pode ser impugnado pelo Fisco, por estar amparado em norma legal expressa.

O ágio registrado com base nesse comando da legislação tributária tem como único efeito fiscal aquele previsto na própria norma que justificou sua contabilização.

[4] Fruto da conversão do art. 99 da MP 66, de 2002.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/03/2014 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 26/03/2014 por VA
LMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 19/12/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinad
o digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ou seja, o diferimento da tributação do valor correspondente à reavaliação da participação societária conferida na integralização de capital subscrito.

(...)

Nos estritos termos da norma fiscal veiculada pelo art. 36 da Lei nº 10.637, na EMS Sigma Pharma Participações, essa diferença entre o valor pelo qual o investimento em EMS S/A. estava registrado em sua contabilidade e o valor do investimento em EMS Participações que o substituiu, e que corresponde ao valor do ágio registrado nesta última, não é computada na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, devendo ser controlada na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), para ser tributada quando da ocorrência de um dos eventos previstos nos incisos I e II do § 1º.

Logo, em julho de 2005, quando ocorreu a incorporação da EMS Investimentos pela EMS S/A., concretizou-se o evento previsto no inciso I do § 1º do art. 36 (baixa do investimento), tornando obrigatória, para a EMS Sigma Pharma Participações, a tributação da valorização diferida, controlada no LALUR.

Ressalte-se que não é aplicável, no caso, a exceção prevista no § 2º ("não será considerada realização a eventual transferência da participação societária incorporada ao patrimônio de outra pessoa jurídica, em decorrência de fusão, cisão ou incorporação..."), uma vez que não ocorreu transferência da participação (EMS S/A.) ao patrimônio de ***outra*** *pessoa jurídica, mas sua extinção por confusão patrimonial entre investidora e investida.*

Assim, quando da incorporação da EMS Investimentos pela EMS S/A, caberia ao Fisco exigir de EMS Sigma Pharma Participações os tributos diferidos controlados no LALUR. Não procede, portanto, glosar as amortizações do ágio realizadas por EMS S/A nos termos dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/92, a pretexto de que tal ágio não é verdadeiro, porque sua escrituração foi expressamente autorizada pela Lei nº 10.637/96.

O fato concreto é que, o registro do ágio (gerado internamente) decorre de disposição expressa e específica da legislação tributária, com o efeito tributário previsto no dispositivo legal, qual seja, o diferimento da tributação da reavaliação da participação conferida.

Por fim, peço vênia novamente ao Ilustre Conselheiro Alberto para transcrever suas considerações no sentido de que "Os julgadores do CARF prestarão um grande serviço ao Estado e a sociedade brasileira se imprimirem segurança jurídica e isonomia ao sistema, evitando que suas decisões fiquem ao sabor lotérico do entendimento de cada conselheiro sobre conceitos vagos não positivados como, por exemplo, "falta de propósito negocial", que não passa de uma construção jurisprudencial alienígena sem respaldo no ordenamento jurídico pátrio. Da mesma forma, não me impressiona os efeitos tributários que se tenta dar a um mero pronunciamento técnico da CVM sobre ágio gerado em operações interna"."

Logo, ante os fundamentos acima transcritos, no meu entender é falaciosa a conclusão de que, para que a amortização do ágio ser dedutível seria necessário demonstrar que os custos foram incorridos e que a reorganização efetivamente objetivou alcançar interesses societários, e não simplesmente reduzir a incidência tributária, ou ainda, tivesse a citada reestruturação envolvido partes independentes e revelado efetiva substância econômica, de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 26/05/2014 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 19/12/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

modo que o preço do negócio (custo de aquisição) fosse formado sem interferência, poder-se-ia admitir a dedutibilidade pretendida, pelo simples fato de que esses argumentos serem apenas uma teoria, sem qualquer amparo na legislação tributária.

Dessa forma, o ágio só poderia ser considerado indevido pela fiscalização se os negócios jurídicos não tivessem ocorrido, retratado algo diverso do que efetivamente ocorreu, afastado requisitos legais e/ou preceitos de observância obrigatória ou negado a finalidade legal que justificou a sua celebração. Como nada disso ocorreu, não há como o fisco vedar sua dedução.

Por todo o exposto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso voluntário da contribuinte.

É como voto.

Sala das Sessões, em 09 de outubro de 2013.

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 26/03/2014 por VA
LMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 19/12/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinad
o digitalmente em 16/12/2013 por VALMIR SANDRI
Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA