



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

Processo n° 10920.721776/2012-81
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-002.281 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de agosto de 2016
Matéria AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO
Recorrente TERLOGS TERMINAL MARÍTIMO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TERMO INICIAL.

Em relação à decadência, a contagem do prazo deve ter como base a data a partir da qual o Fisco poderia efetuar o lançamento, ou seja, a data do fato gerador da obrigação. Sob essa ótica, para efeito de tributação da amortização indevida do ágio, a simples apuração desse ágio não dá azo a qualquer infração a qual só poderia, eventualmente, caracterizar-se quando da amortização. Isso porque o valor amortizado é despesa que reduz o resultado tributável gerando, quando indevida, a infração passível de lançamento.

DECADÊNCIA. PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA APURADOS EM PERÍODOS ATINGIDOS PELA CADUCIDADE.

Nos termos do art. 37, da Lei nº 9.430/96, a Fiscalização pode solicitar documentos e esclarecimentos quanto a fatos ocorridos em períodos atingidos pela decadência desde que tenham impacto na apuração da exigência em anos-calendário ainda não caducos. Entretanto, a decadência impede que o Fisco altere o resultado daqueles períodos, mesmo que apenas no intuito de avaliar os efeitos posteriores e ainda que sem formalizar a exigência respectiva.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESAS DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. INDEDUTIBILIDADE.

Incabível a formalização do ágio como decorrência de operação societária realizada entre empresas de mesmo grupo econômico, pela inexistência da contrapartida do terceiro que gere o efetivo dispêndio.

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.

Não há como aceitar a dedução do ágio com utilização de empresa veículo, quando o procedimento do sujeito passivo não se reveste de propósito comercial mas revela objetivo exclusivamente tributário.

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela Lei nº 11.483/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

MULTA DE OFÍCIO. NATUREZA CONFISCATÓRIA.

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

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se ao lançamento reflexo, o resultado do julgamento no processo tido como principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao recurso: i) por unanimidade de votos, para restabelecer o saldo de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL nos anos-calendário de 2005 e 2016; e ii) por voto de qualidade para recalcular as multas isoladas nos anos-calendário de 2009 e 2010 com dedução dos valores restabelecidos nos termos do item anterior, respeitados os limites legais, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Caio Cesar Nader Quintella, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nixchele Macei que votaram por cancelar integralmente a exigência da multa isolada..

Leonardo de Andrade Couto – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto

Relatório

Trata o presente de autos de infração para cobrança do IRPJ e CSLL referentes aos anos-calendário de 2007 e 2010, nos valores de R\$ 9.495.403,45 e R\$ 3.500.030,96; respectivamente, aí incluídos multa de ofício proporcional ao tributo, juros de mora e multa isolada.

A irregularidade apurada trata da apropriação indevida de valores a título de despesas com amortização de ágio que não preencheria as condições de dedutibilidade.

A reorganização societária que gerou o ágio envolve três empresas: Terlogs, Sogo Southocean Grãos e Óleos Comércio Exportação e Importação Ltda (atual Sogo Southocean S/A Grãos e Óleos Comércio Exportação e Importação), doravante denominada Sogo Southocean e Sogo Investimentos Ltda.

Far-se-á a descrição da reorganização societária sob a ótica da interessada (Terlogs) e da Sogo Investimentos, empresa tida como veículo.

No âmbito da Sogo Investimentos (tida como empresa veículo):

Segundo o Termo de Verificação, a Sogo Investimentos foi constituída em 16/02/2004 com a razão social Bonilha & Cunha Comércio de Peças e Equipamentos Odontológicos Ltda, e tinha como objeto social o ramo de comércio varejista de peças e equipamentos médicos odontológicos, e capital social de 3000 cotas a R\$ 1,00 (R\$ 3000,00) nas mãos dos sócios José Bonilha e Franklin Cunha. Na 1ª alteração contratual, as cotas foram transferidas para a Sogo Southocean (2700 cotas) e Francisco Carlos Ramos (300 cotas), sendo que esse último passou a administrá-la.

A 1ª alteração contratual também alterou a razão social para Sogo Investimentos Ltda, a sede da empresa e o objeto social. No novo endereço também estava localizada a empresa Sogo Southocean, da mesma forma administrada pelo Sr. Francisco Carlos Ramos.

Nos termos da cláusula I da 2ª alteração contratual, lavrada em **16/12/2004**, fls. 554 a 556, o capital social da Sogo Investimentos foi aumentado. Passou de R\$ 3.000,00 para R\$ 52.003.000,00 mediante a conferência de 958 quotas de emissão da Terlogs, as quais eram de propriedade da sócia Sogo Southocean, totalizando o aumento R\$ 52.000.000,00, dividido em 52.000.000 quotas, no valor de R\$ 1,00 cada uma, totalmente integralizado no ato.

O valor da transferência das 958 quotas, de R\$ 52.000.000,00, corresponde ao valor do exercício de opção de compra das cotas pertencentes a ex-sócia ALL, na Terlogs, conforme acordo de preferência no exercício de opção de compra firmado entre os sócios cotistas. O quadro societário ficou:

SÓCIO	COTAS	VALOR	%
Sogo Southocean	52.002.700	R\$ 52.002.700,00	99,9994

Francisco Carlos Ramos	300	R\$ 300,00	0,0006
TOTAL	52.003.000	R\$ 52.003.000,00	100,0000

Em **23/12/004**, o capital social da Sogo Investimentos foi aumentado em R\$ 75.580.000,00, conforme cláusula I da 3ª alteração contratual, registrada em 28 de janeiro de 2005, fls. 557 a 559. Passou de 52.003.000,00, para R\$ 127.583.000,00, mediante a conferência de 2.799 quotas de emissão da Terlogs, as quais são de propriedade da sócia Sogo Southocean e estão totalmente integralizadas. O aumento de R\$ 75.580.000,00 foi dividido em 75.580.000 quotas, no valor de R\$ 1,00 cada uma, totalmente integralizado no ato. O quadro societário ficou:

SÓCIO	COTAS	VALOR	%
Sogo Southocean	127.582.700	R\$ 127.582.700,00	99,9998
Francisco Carlos Ramos	300	R\$ 300,00	0,0002
TOTAL	127.583.000	R\$ 127.583.000,00	100,0000

Dessa forma, o capital social da Sogo Investimentos, após as 2ª e 3ª alterações contratuais, saltou de R\$ 3.000,00 para R\$ 127.583.000,00, A variação de R\$ 127.580.000,00 é representada por 3.757 cotas da Terlogs.

Em **28/12/2004**, a Sogo Investimentos foi incorporada pela Terlogs.

No âmbito da Terlogs:

Em relação à Terlogs, conforme alteração contratual de **28/07/2004**, a empresa possuía, então, capital social no valor de R\$ 37.580.000,00, distribuído da seguinte forma:

SÓCIO	COTAS	VALOR	%
Sogo Southocean	2.800	R\$ 28.000.000,00	74,50
ALL – América Latina Logística S/A	958	R\$ 9.580.000,00	25,50
TOTAL	3.758	R\$ 37.580.000,00	100,00

Na 7ª alteração do contrato social, fls. 64 a 68, de **16/12/2004**, constam as seguintes alterações no quadro societário: a sócia cotista Sogo Southocean transfere uma quota de sua propriedade para Francisco Carlos Ramos; a sócia cotista ALL – América Latina Logística S.A. (doravante apenas ALL) retira-se da sociedade, cedendo e transferindo a totalidade das 958 cotas de sua propriedade para a Sogo Southocean; e Francisco Carlos Ramos passa a integrar o Conselho de Administração da Terlogs.

Francisco Carlos Ramos, era também sócio da Sogo Southocean, conforme extrato do sistema CNPJ, e representou-a na qualidade de seu administrador na 7ª alteração contratual da Terlogs. Eis o quadro societário da Terlogs, em **16/12/2004**, após a 7ª alteração contratual:

SÓCIO	COTAS	VALOR	%
-------	-------	-------	---

Sogo Southocean	3.757	R\$ 37.570.000,00	99,97
Francisco Carlos Ramos	1	R\$ 10.000,00	0,03
TOTAL	3.758	R\$ 37.580.000,00	100,00

Na mesma data da 7ª alteração contratual, **16/12/2004**, foi formalizada a 8ª alteração do contrato social da Terlogs, fls. 69 a 73, na qual, segundo o item 1.2, a Sogo Southocean transfere para a empresa Sogo Investimentos as 958 cotas que adquirira da ex-sócia ALL.

SÓCIO	COTAS	VALOR	%
Sogo Southocean	2.799	R\$ 27.990.000,00	74,48
Sogo Investimentos Ltda.	958	R\$ 9.580.000,00	25,49
Francisco Carlos Ramos	1	R\$ 10.000,00	0,03
TOTAL	3.758	R\$ 37.580.000,00	100,00

A 9ª alteração contratual da Terlogs, fls. 74 a 78, lavrada em **23/12/2004**, registra a retirada da sua controladora, Sogo Southocean, com a transferência feita por esta do restante das suas cotas para a Sogo Investimentos:

SÓCIO	COTAS	VALOR	%
Sogo Investimentos Ltda.	3.757	R\$ 37.570.000,00	99,97
Francisco Carlos Ramos	1	R\$ 10.000,00	0,03
TOTAL	3.758	R\$ 37.580.000,00	100,00

Dessa forma, a Sogo Investimentos passa a ser sócia "controladora" da Terlogs em lugar da empresa Sogo Southocean. A saída da Sogo Southocean do quadro societário da Terlogs com a transferência das cotas à Sogo Investimentos, conforme a 8ª e a 9ª alteração, está vinculada ao ingresso da empresa Sogo Southocean na Sogo Investimentos.

Em **28/12/2004**, a Sogo Investimentos foi incorporada pela Terlogs, conforme registrado na 10ª alteração contratual, fls. 79 a 93.

Com a incorporação, após apenas cinco dias da sua saída, a Sogo Southocean ingressa no quadro societário da Terlogs, retornando à configuração societária anterior.

SÓCIO	COTAS	VALOR	%
Sogo Southocean	127.579.700	R\$ 127.579.700,00	99,99
Francisco Carlos Ramos	10.300	R\$ 10.300,00	0,01
TOTAL	127.590.000	R\$ 127.590.000,00	100,00

Como consequência de tal reestruturação societária, surgiu o ágio e a dedução posterior de sua amortização por parte da empresa fiscalizada.

A interessada foi intimada a esclarecer se houve pagamento pela Sogo Investimentos nas operações de transferência das cotas da Terlog pertencentes à Sogo Southocean (958 e 2.799). Informou que houve pagamento no primeiro caso e no segundo o aumento foi feito mediante subscrição de capital. O valor do ágio decorrente das operações observou o método da equivalência patrimonial.

A Fiscalização acrescenta as seguintes observações:

- O pagamento na aquisição das 958 cotas da Terlogs que pertenciam à ALL, no valor de R\$ 52.000.000,00, superior ao valor patrimonial das cotas, foi efetuado pela Sogo Southocean, e não pela Terlogs, que registrou o valor de R\$ 43.061.034,56 como ágio e o vem utilizando como despesa dedutível;

- Além disso, a falta de independência entre as empresas envolvidas (Sogo Southocean, Sogo Investimentos e Terlogs) também impediria o reconhecimento do valor como ágio, mormente se reduziu o resultado da própria sociedade sobre a qual foi constituído (ágio de si mesmo).

- O próprio protocolo de incorporação da Sogo Investimentos PELA Terlogs, fls. 619 a 624, ressalva que na operação de incorporação não houve a intervenção de terceiras pessoas.

- Em relação à integralização no capital social da Sogo Investimentos pela Sogo Southocean mediante a transferência das 2.799 cotas, tanto a cláusula 1.1. da 3ª alteração contratual da Sogo Investimentos, fls. 557 a 559, quanto a cláusula 1.3 da 9ª alteração contratual da Terlogs, fls. 74 a 78, informam que o valor considerado de R\$ 75.580.000,00 corresponde ao valor proporcional de mercado da Terlogs, conforme laudo pericial da avaliação emitido em 10 de dezembro de 2004 pela Moore Stephens Jung Yamasaki Auditores S/S. O laudo foi apresentado em 05 de março de 2012, e encontrase anexado às fls. 570 a 611.

- Apenas quatorze dias após o ingresso da Sogo Southocean no quadro societário da Sogo Investimentos e do aporte expressivo do capital social, representados pela participação na Terlogs, em 28 de dezembro de 2004, foi emitido o laudo de avaliação para efeito de incorporação da Sogo Investimentos pela Terlogs, fls. 613 a 617. E, na mesma data, ocorreu a incorporação da empresa Sogo Investimentos pela Terlogs, ou seja, a controlada incorporou a controladora, modalidade denominada incorporação reversa; e:

- O item I justificação (motivos e vantagens da operação) do protocolo de incorporação, fls. 613 a 617, confirma que na citada operação de incorporação não houve a intervenção de terceiras pessoas.

A amortização considerada indevida foi realizada a partir do ano-calendário de 2005. Para esse ano-calendário e também para 2006, não houve autuação mas recomposição do saldo de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL como decorrência da glosa.

Em impugnação, a interessada apresenta motivações e propósitos econômicos para as operações questionadas:

- A reorganização societária apresentou diversas motivações e propósitos econômicos. A Sogo Southocean era uma sociedade com uma pluralidade de sócios ligados por acordo de cotistas já negociado e estabelecido. Na ocasião não havia interesse dos quotistas da Sogo Southocean nem em renegociar o acordo de cotistas vigente nem em alterar a dinâmica societária da sociedade operacional Terlogs, transferindo para esta as complexas questões societárias decorrentes da intrincada relação de forças em vigor entre os sócios da Sogo Southocean.

- A Sogo Southocean era uma empresa com dívidas, conforme comprovam os balanços anexos de períodos anteriores à incorporação, e com disputas entre os sócios que a compunham. Sua incorporação direta na Terlogs seria impossível, pois levaria diretamente para esta as dívidas e as desavenças entre seus sócios. A transferência das dívidas da Sogo Southocean para a Terlogs deveria ser aprovada pelos diversos credores da primeira, fator de difícil implementação à época em face do difícil relacionamento dos credores com os cotistas da Sogo Southocean.

- Havia o interesse de preservar os índices de balanço e de solvência da Terlogs, com o objetivo de futuramente ser possível alavancar a empresa e viabilizar a entrada de novos quotistas na Terlogs (fato inclusive que se materializou em 2005, com a entrada do Grupo Marubeni no capital da Terlogs no ano-calendário de 2005).

- As duas sociedades, Terlogs e Sogo Investimentos, pertenciam ao mesmo grupo econômico (Sogo Southocean/Francisco Carlos Ramos), portanto, a incorporação atenderia plenamente os interesses das duas sociedades, cumprindo também um propósito negocial.

- Obter-se-ia facilitação na tomada de decisões e diminuição de custos operacionais, com grande incremento no fluxo de caixa da empresa.

- Propiciar-se-ia o legítimo aproveitamento econômico do ágio pago na aquisição do investimento na Terlogs, com fundamento no fluxo de caixa descontado (= perspectiva de rentabilidade futura conforme já decidiu o CARF), no contexto do processo de reorganização societária e nos termos expressos da legislação tributária aplicável.

- As razões de cunho econômico e negociais que antecederam as operações realizadas, principalmente o fato de o processo de reorganização societária que gerou o aproveitamento das despesas de amortização do ágio terem se iniciado com a aquisição de participação societária relevante pela Sogo Southocean na Terlogs, participação esta anteriormente detida pela empresa ALL, que não é ligada e nem integra o mesmo grupo econômico da Sogo Southocean ou de qualquer um dos seus acionistas, sendo, destarte, empresa independente a estrutura societária que promoveu a reorganização societária. Tais aspectos não foram em momento algum levados em consideração, ou nem sequer abordados pelo autuante.

- O aproveitamento econômico do ágio efetivamente pago na aquisição do investimento na Terlogs pela Sogo Southocean e pela empresa de propósito específico Sogo Investimentos, está plenamente em conformidade com a legislação tributária, especialmente

com o disposto no art. 7º da Lei n. 9.532/97, na medida em que apresenta propósito econômico e cumpre com todos os requisitos técnicos de ordem societária e contábil e fiscal para o reconhecimento da figura de ágio sobre investimentos em participações societárias.

- A incorporação da Sogo Investimentos pela sua controlada Terlogs também gerou um efeito tributário, que foi considerado pelas partes envolvidas quando procederam à reorganização societária que originou o ágio amortizado na Terlogs, o que não interfere nem abala a legitimidade e a licitude do processo de reorganização societária promovido e nem afeta ou invalida a dedutibilidade da despesa com a amortização do ágio incorporado pela Terlogs.

- Os fundamentos que embasaram a lavratura do auto de infração não encontram sustentação nem na legislação pátria nem na mais recente orientação do CARF.

Suscita a ocorrência da decadência pelo decurso do prazo de cinco anos entre os eventos societários que geraram os ágios (ano-calendário de 2004) e a lavratura da autuação em 28/05/2012. Ainda nesse quesito, reclama pela impossibilidade de a Fiscalização rever prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL em períodos atingidos pela decadência, o que abrangeria os anos calendário de 2005 e 2006.

Afirma que adotou procedimentos em conformidade com a legislação e com a jurisprudência do CARF. Especificamente no que se refere ao ágio gerado na compra da participação detida pela ALL, sustenta que houve o efetivo pagamento a parte independente, não havendo que se falar em artificialidade ou ausência de fundamento econômico.

Reclama que o Fisco, além de desconsiderar indevidamente o saldo de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa apurados em 2005 e 2006, na apuração das multas isoladas também não deduziu os saldos de prejuízos fiscais e de base negativa da CSLL apurados em 2003 e 2004.

Por fim, suscita o caráter confiscatório das multas aplicadas.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte – MG prolatou o acórdão 02-46.331 considerando a impugnação parcialmente procedente. Acolheu o pleito para deduzir, na apuração das multas isoladas, os saldos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL apurados em 2003 e 2004.

Devidamente cientificado, a interessada recorre a este colegiado ratificando em essência as razões expeditas na peça impugnatória. Acrescenta a arguição de nulidade da decisão recorrida que teria inovado ao manter a glosa da amortização do ágio com base em supostas irregularidades nos laudos.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto

O recurso é tempestivo e foi interposto por signatário devidamente legitimado, motivo pelo qual dele conheço.

1) **Nulidade da decisão recorrida:**

Preliminarmente, a interessada pleiteia a nulidade da decisão recorrida que teria alterado os fundamentos que levaram à glosa do ágio gerado na aquisição de 958 cotas da Terlog pela Sogo Southocean, pois aquele acórdão usou como razão de decidir a suposta imprestabilidade do laudo elaborado pela Audit Brasil Consultores, questão essa não abordada no procedimento fiscal.

O pleito não merece guarida. A decisão recorrida faz arrazoado a respeito dos laudos apenas em caráter subsidiário, para reforço dos próprios argumentos. A artificialidade do ágio foi por ela definida na mesma linha do procedimento fiscal, pela realização de operações intergrupos sem propósito negocial:

[...]

Portanto, sem que se opere a junção do patrimônio de quem pagou o ágio com o patrimônio de quem se espera lucros que justifiquem aquele ágio, não se atenderão nem os motivos nem as finalidades do legislador ao instituir, excepcionalmente, a possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio. Daí também se deriva uma das condições para admitir efeitos válidos na área tributária de tais reorganizações societárias: que elas contenham alguma substância econômica e propósito negocial. E o propósito negocial pretendido pelo legislador é a reunião dos patrimônios de quem paga o ágio e de quem gera os lucros que o fundamentaram.

[...]

Não houve, portanto, nenhum desembolso por parte da Sogo Investimentos. O ágio surge em sua contabilidade como uma herança ou transferência daquele que foi pago pela Sogo Southocean, empresa que era sua virtual proprietária integral e poderia ditar os termos de qualquer operação entre elas. Daí se segue que esse ágio é artificial, visto que, se a Sogo Investimentos fosse independente não teria necessariamente de aceitar que essas quotas valiam o mesmo que por elas pagara a Sogo Southocean. O preço de aquisição correspondeu a quase 6 vezes o valor patrimonial das quotas, o que, fossem as partes realmente autônomas, demandaria prévia avaliação cuidadosa do patrimônio e do potencial do investimento adquirido.

[...]

2) **Decadência – momento de geração do ágio:**

A argüição de decadência não merece qualquer crédito. Chega ao nível do absurdo a concepção de que, em casos como o presente, o termo inicial da contagem do prazo decadencial seja a data da operação em que foi gerado o ágio. No entendimento da recorrente, nesse momento nasceria o direito da sociedade amortizar o ágio.

Pelo visto foi criada a figura da decadência presumida, ou seja, ciente da operação societária que gerou o ágio, a Fiscalização necessariamente deveria presumir que o sujeito passivo iria fazer a dedução indevida em momento posterior. Em outras palavras,

mesmo que a pessoa jurídica não fizesse qualquer amortização, o Fisco teria que constituir o lançamento no quinquênio seguinte à operação, pois ela poderia mudar de idéia. Totalmente despropositado.

3) Decadência – Alteração no saldo de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL em anos anteriores:

Por outro lado, em coerência lógica, os períodos de apuração em que ocorreu a amortização supostamente indevida de ágio – e portanto fato gerador do IRPJ e da CSLL pela dedução indevida – sujeitam-se ao prazo decadencial.

Nesse caso, com ciência da autuação em 28/05/2012, para apuração anual estariam decaídos os anos-calendário de 2005 (termo final: 02/01/2011) e 2006 (termo final: 02/01/2012). Em relação a esses períodos o resultado do ajuste não poderia mais ser alterado, o que implicaria na impossibilidade de glosar a amortização indevida do ágio. É irrelevante que a Fiscalização se abstenha de constituir o crédito tributário.

Sendo assim, voto por restabelecer os saldos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL nos anos calendários de 2005 e 2006.

Essa decisão não impacta na apuração fiscal do IRPJ e da CSLL nos anos-calendário de 2007 e 2008 eis que foram reconhecidos como corretos e ali utilizados os saldos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL apurados nos anos-calendário de 2003 (R\$ 715.564,89) e 2004 (R\$ 574.108,86¹). Do montante de R\$ 1.289.673,75 (R\$ 715.564,89 + R\$ 574.108,86) foram utilizados R\$ 519.737,59 em 2007, e R\$ 612.933,14 em 2008.

No ano-calendário de 2009, foi deduzido na apuração do IRPJ e da CSLL apenas o valor de R\$ 157.003,02; remanescente (R\$ 1.289.673,75 – R\$ 519.737,59 - R\$ 612.933,14) dos saldos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL apurados nos anos-calendário de 2003 e 2004. Na apuração do Fisco para o ano-calendário de 2010 não existiria saldo de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL a serem deduzidos.

Com o restabelecimento dos saldos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL nos anos-calendário de 2005 e 2006, cabe o recálculo do IRPJ e da CSLL nos anos-calendário de 2009 e 2010 com dedução daqueles valores, respeitado o limite legal.

De acordo com as informações constantes dos autos os valores dedutíveis são:

Ano-calendário	Prejuízos Fiscais	Base de cálculo negativa da CSLL
2005	R\$ 4.332.864,69	R\$ 4.308.026,81
2006	R\$ 9.742.517,06	R\$ 9.742.517,06

Ressalte-se que esse entendimento não impede a solicitação de informações e documentos quanto às operações realizadas, ainda que em períodos decaídos desde que tenham

¹ De acordo com o LALUR e com a Tabela de fl. 25 do Termo de Verificação, o saldo de prejuízos apurado em 2003 seria R\$ 563.993,01. Entretanto, na fl. 27 daquele Termo a Fiscalização informa o valor de R\$ 574.108,75 que foi efetivamente utilizado.

impacto, como é o caso, em anos-cvialendário não atingidos pela caducidade (art. 37, da Lei nº 9.430/96).

4) **Amortização do ágio:**

A reorganização societária abrangeu várias operações conexas. Em termos de geração de ágio, foram duas:

1) Nos termos da cláusula I da 2ª alteração contratual, lavrada em **16/12/2004**, fls. 554 a 556, o capital social da Sogo Investimentos foi aumentado. Passou de R\$ 3.000,00 para R\$ 52.003.000,00 mediante a conferência de 958 quotas de emissão da Terlogs, as quais eram de propriedade da sócia Sogo Southocean, totalizando o aumento R\$ 52.000.000,00, dividido em 52.000.000 quotas, no valor de R\$ 1,00 cada uma, totalmente integralizado no ato. O valor da transferência das 958 quotas, de R\$ 52.000.000,00, corresponde ao valor do exercício de opção de compra das cotas pertencentes a ex-sócia ALL, na Terlogs, conforme acordo de preferência no exercício de opção de compra firmado entre os sócios cotistas; e:

2) Em **23/12/004**, o capital social da Sogo Investimentos foi aumentado em R\$ 75.580.000,00, conforme cláusula I da 3ª alteração contratual, registrada em 28 de janeiro de 2005, fls. 557 a 559. Passou de 52.003.000,00, para R\$ 127.583.000,00, mediante a conferência de 2.799 quotas de emissão da Terlogs, as quais são de propriedade da sócia Sogo Southocean e estão totalmente integralizadas. O aumento de R\$ 75.580.000,00 foi dividido em 75.580.000 quotas, no valor de R\$ 1,00 cada uma, totalmente integralizado no ato

No mérito, importa ressaltar de imediato que, no que se refere à amortização de ágio, a regra geral é a indedutibilidade dos valores. Além disso, deve-se ter em mente que, no moldes definidos pela legislação (art. 7º, da Lei nº 9.532/97), a eventual dedutibilidade do ágio incorrido deve beneficiar aquele que efetivamente incorreu no ônus.

A partir dessa premissa registre-se que, para fins de dedução das despesas com ágio, são questões básicas a serem verificadas, ainda que outras possam se tornar relevantes: a independência entre as partes, existência de ônus em sentido estrito e ausência de empresas veículo ou de prateleira com fins exclusivamente tributários.

Em relação à operação mencionada no item 1, não houve questionamento em relação à independência entre as partes no que se refere à operação que gerou o ágio, ou seja entre a Sogo Southocean e a ALL. O efetivo dispêndio também ocorreu, com a ressalva de que o ônus foi da Sogo Southocean e não da Sogo Investimentos, muito menos da interessada. No que se refere à utilização de empresa veículo, é fato que merece análise específica.

Pelo exame dos autos constata-se que a Sogo Investimentos caracteriza-se plenamente como empresa veículo, cujo único objeto real foi possibilitar o benefício da amortização do ágio para a recorrente através de sucessivas operações societárias descritas pormenorizadamente no Termo de Verificação.

A utilização da empresa veículo é fato que isoladamente não seria motivo suficiente para descaracterizar os efeitos da operação quanto à geração do ágio. Entretanto, na presente situação entendo que o procedimento do sujeito passivo nos moldes realizados teve como escopo o contorno da legislação que trata da matéria no que se refere fundamentalmente às circunstâncias que, em ocorrendo, permitam a amortização do ágio.

Quem efetivamente adquiriu as 958 cotas da Terlogs junto à ALL foi a Sogo Southocean. Em tese, ocorreria o permissivo legal para dedução do ágio caso a Sogo Southocean tivesse incorporado a Terlogs ou vice-versa. Ao que tudo indica, tal procedimento não seria de interesse dos envolvidos. Conforme aduzido pela defesa, havia a preocupação de não transferir à Terlogs algumas questões próprias da Sogo Southocean, como as suas dívidas e o intrincado relacionamento entre os seus sócios.

Ainda que não tenha sido feito um procedimento de verificação quanto a essas alegações fato é que, com base nelas, tornou-se impossível a caracterização da condição *sine qua non* para amortização do ágio: a confusão patrimonial entre investidora e investida.

Daí porque entendo que foi criada uma artificialidade para contornar a legislação que, repita-se, tem como regra a indedutibilidade do ágio.

Pela similitude dos casos, faço minhas as explicações do Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO proferidas no bojo do voto condutor do acórdão 1402-001.460:

[...]

Nesse sentido, compulsando os autos, percebe-se claramente que os investimentos realizados, e adquiridos com ágio, comporiam o ativo da Recorrente, provavelmente, por tempo indeterminado, haja vista a continuidade das operações antes realizadas pelas investidas em novas empresas, segregadas de acordo com o ramo de atividade a que se dedicavam e, ao que tudo indica, ainda se dedicam, com exceção da hipótese de fechamento de capital.

A artificialidade da operação foi justamente buscar o contorno de tais normas imperativas, que impunham a ativação do ágio, buscando posicionar a Recorrente diante de normas de contorno, quais sejam, o art. 386, III, e seu § 6º, II, do RIR/99,

[...]

Isso, porque, o fato de a formação do ágio ter cumprido os requisitos legais estabelecidos, em especial aqueles em que essa turma firmou entendimento (efetivo o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; a realização das operações originais entre partes não ligadas; seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura) não possui o condão de permitir que a regra geral seja desrespeitada, qual seja, o ágio deverá compor o custo do investimento para fins de apuração de ganho de capital em eventual alienação (inteligência do art. 391 c/c art. 426, II, ambos do RIR/99).

Nessa senda, para que o ágio possa compor o resultado do período, o regulamento do imposto de renda impõe ou a alienação do investimento – nesse caso, na forma de custo de aquisição -, ou mediante amortização, desde que haja incorporação, fusão ou cisão entre investidora e investida (art. 386, caput e inciso III), ainda que de forma reversa (art. 386, § 6º, II).

A artificialidade da operação está, justamente, no passo intermediário utilizado pela Recorrente a fim de que o ágio, que deveria compor o custo do investimento, talvez nunca alienado, pudesse ser amortizado: a criação de empresas veículos, a fim de que pudesse ser realizada uma operação de reestruturação com incorporação reversa permitindo, no entender da Recorrente, o início da amortização dos valores de ágio.

Não há dúvida que a pessoa jurídica que, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, absorver patrimônio de outra pessoa jurídica que dela detenha participação societária adquirida com ágio, cujo fundamento seja a rentabilidade futura, poderá

amortizá-lo nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração, pois assim possibilita o art. 386 do RIR/99.

De igual forma, não se pode olvidar que o contribuinte tem o direito de estruturar os seu negócio de maneira que melhor lhe convém, com vistas à redução de custos e despesas, inclusive à redução dos tributos, sem que isso implique, necessariamente, qualquer ilegalidade.

Entretanto, o que não se admite atualmente é que os atos e negócios praticados se baseiem numa aparente legalidade, sem qualquer finalidade empresarial ou negocial, para disfarçar o real objetivo da operação, quando unicamente almeje reduzir o pagamento de tributos.

[...]

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso quanto ao ágio de que trata o item 1.

No segundo caso, não houve qualquer desembolso, o que foi reconhecido pela recorrente. Descumpriu-se portanto a premissa básica do ônus em sentido estrito.

Registre-se que o cerne da questão é a ocorrência de dispêndio para obter algo de terceiros, que não pertença ao adquirente, de forma a definir a aquisição. É inquestionável que o termo aquisição pode ter uma extensa gama de significados. Existem várias formas através das quais um bem ou direito muda de propriedade, com utilização de diferentes mecanismos voltados ao cumprimento das condições necessárias ao aperfeiçoamento do negócio jurídico. Entretanto, nessas situações sempre ocorre a presença do terceiro como contraparte, circunstância essa inexistente no caso sob exame.

As empresas participantes das operações sob exame pertenciam ao mesmo grupo econômico e eram controladas pelas mesmas pessoas. Como aceitar que uma operação societária entre elas possa gerar os mesmos efeitos que aquela efetuada entre terceiros não relacionados?

No que se refere ao propósito negocial e aos fundamentos econômicos da operação, deve-se salientar que o procedimento fiscal analisou essas questões com escopo nos aspectos intermediários que implicaram na formalização de um ágio que se provou inexistente, concretizado exclusivamente pela presença, como sujeitos, de sociedades sob controle comum, direto ou indireto.

Em outras palavras, o que se rejeita é a utilização de um artifício contábil que propicia a constituição de um suposto ágio, posteriormente amortizado com efeitos no resultado tributável da pessoa jurídica.

A avaliação “*feita por empresa especializada*”, é hábil para atestar a rentabilidade que a participação societária poderia apresentar no futuro, mas não se presta a qualificar a diferença entre essa avaliação e o valor patrimonial como ágio.

Ou seja, o laudo elaborado exclusivamente no interesse de empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico pode embasar a reavaliação da participação societária, mas não a formação do ágio.

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso também em relação ao ágio de que trata o item 2.

5) **Multa isolada – Concomitância:**

O pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a opção anual sendo que, nesse último caso, existe a obrigatoriedade de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Entendeu o legislador que, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do inciso IV, do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

A questão de fato é polêmica. Neste Colegiado, alguns entendem que não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança de eventual imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa.

Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supra mencionado, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, ignora a literalidade do texto legal que determina a aplicação da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina claramente que a multa pode ser imputada após o encerramento do período e mesmo sem tributo apurado no ajuste

A principal e respeitável linha argumentativa daqueles que defendem essa tese parte do próprio texto legal. Na redação original tem-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

(.....) (grifo acrescido)

Com base na redação do *caput* essa corrente defende que, mesmo na forma isolada, a multa incidiria sobre a totalidade ou diferença de tributo. Com a ressalva de que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, a lógica do pagamento de estimativas seria antecipar para os meses do ano-calendário o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria devido apenas ao final do exercício.

Sob essa ótica, a tese defende que o tributo apurado no ajuste e a estimativa paga ao longo do período devem estar intrinsecamente relacionados de forma a que a provisão para pagamento do tributo deve coincidir com o montante pago de estimativa ao final do exercício. Assim, concluem que só há que se falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

A princípio, alinhei-me nessa posição e com ela votei em alguns julgados. Hoje, após cuidadosa reflexão penso que essa tese está equivocada porque, apesar de sua construção lógica ser irrefutável, mistura situações distintas.

O texto original da lei estabelece que a multa isolada seria calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Entendeu-se assim que o legislador estabeleceu uma norma de imposição tributária quando na verdade o não recolhimento das estimativas impõe a aplicação de uma regra sancionatória.

Aquela avaliação não mais se justifica a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(.....)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(.....)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

(.....) (grifo acrescido)

Inexiste assim a estreita correlação entre o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano. Registre-se que essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa, Simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

(.....)

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitativa, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

A inexistência de correlação entre o tributo e a estimativa fez-me refletir também sobre a questão da concomitância, ou seja, a aplicação da multa de ofício exigida junto com o tributo e a multa sobre as estimativas.

Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.²

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.³ (destaques acrescidos).

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo

² RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

³ *Idem*, *Idem*

devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.

Sob essa ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou a norma ao caso concreto, no exercício do poder-dever legal, motivo pelo qual voto por manter a imputação da multa isolada em sua integralidade.

Importa ressaltar que a Súmula CARF nº 101 NÃO SE APLICA A FATOS GERADORES POSTERIORES À LEI Nº 11.488/2007, eis que todas as decisões que serviram de base à edição da Súmula não levaram em consideração a mudança legislativa.

6) Multa isolada – dedução dos saldos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL nos anos calendários de 2005 e 2006:

Nesse caso, aplica-se o mesmo raciocínio externado no item 3 deste voto. Restabelecidos os saldos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL nos anos calendários de 2005 e 2006, cabe o recálculo da multa isolada nos anos-calendário de 2009 e 2010 com a dedução daqueles valores, respeitado o limite legal.

6) Natureza confiscatória da multa:

Relativamente à multa, a inobservância da norma jurídica tendo como consequência o não pagamento do tributo importa em sanção, aplicável coercitivamente, visando evitar ou reparar o dano que lhe é consequente. Assim, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, cabe a aplicação da multa de ofício.

A arguição quanto à eventual natureza confiscatória da multa envolve matéria constitucional, cuja apreciação foge à alçada deste Colegiado, nos termos da Súmula CARF nº 2, de Enunciado:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

7) Resumo do voto:

Em resumo do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário no sentido de restabelecer o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL apurados nos anos-calendário de 2005 e 2006 e considerá-los na apuração do IRPJ, da CSLL e respectivas multas isoladas nos anos-calendário de 2009 e 2010.

Leonardo de Andrade Couto - Relator