



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

Processo nº 10932.720084/2014-48
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1301-002.008 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de maio de 2016
Matéria IRPJ e CSLL - ágio
Recorrentes ELEVADORES OTIS LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2010, 2011

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. GLOSA. LANÇAMENTO PROCEDENTE.

Correta a glosa de despesas de amortização de ágio, na situação em que referido ágio decorre de reorganizações societárias levadas a efeito dentro de um mesmo grupo empresarial, em curto espaço de tempo, constatando-se ainda que o alegado “pagamento” pela suposta aquisição de mais mais-valia na verdade se tratou de mera transferência de recursos internamente ao grupo econômico. Não se pode admitir que o cumprimento de um alegado objetivo empresarial interno tenha o condão de produzir um fato capaz de reduzir as bases tributáveis, sem que qualquer nova riqueza tenha sido criada ou algum custo de fato assumido para a aquisição de riqueza externa.

ÁGIO. COMPLEMENTARIDADE DAS LEGISLAÇÕES COMERCIAIS E FISCAIS. EFEITOS.

Os resultados tributáveis das pessoas jurídicas, apurados com base no Lucro Real, têm como ponto de partida o resultado líquido apurado na escrituração comercial, regida pela Lei nº 6.404/1976, conforme estabelecido pelo DL. 1.598/1977. O ágio é fato econômico, cujos efeitos fiscais foram regulados pela lei tributária com substrato nos princípios contábeis geralmente aceitos. Assim, os princípios contábeis geralmente aceitos e as normas emanadas dos órgãos fiscalizadores e reguladores, como Conselho Federal de Contabilidade e Comissão de Valores Mobiliários, têm pertinência e devem ser observadas na apuração dos resultados contábeis e fiscais.

ÁGIO INTERNO. MODIFICAÇÃO DAS CARACTERÍSTICAS ESSENCIAIS DO FATO GERADOR. CONDUTA INTENCIONAL. MULTA QUALIFICADA. PROCEDÊNCIA.

O conjunto de operações praticadas para constituição, transferência e posterior amortização de ágio interno, despesa artificialmente criada, por

intentar conferir aparência de legalidade à redução de tributos devidos, modificando as características essenciais do fato gerador tributário, constitui ação dolosa determinante da imposição da multa de ofício qualificada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2010, 2011

DECADÊNCIA. ALCANCE. INOCORRÊNCIA.

A decadência incide sobre o direito da Fazenda Nacional de constituir créditos tributários ocorridos em determinado período, e não sobre o direito de examinar fatos econômicos (não se trata aqui de fatos geradores tributários), quando quer que tenham ocorrido. Com isso, o que se pretende é permitir a validação, ou não, de sua influência (dos fatos econômicos pretéritos) sobre fatos geradores tributários ocorridos em períodos não alcançados pela decadência. Não se verifica, pois, a decadência, no caso concreto sob exame.

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. Aplicação da Súmula CARF nº 4.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em DAR provimento ao recurso de ofício, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, que reduziam o percentual da multa de ofício de 150% para 75%, e, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Wilson Fernandes Guimarães - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, José Eduardo Dornelas Souza, Paulo Jakson da Silva Lucas, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Flávio Franco Corrêa e Wilson Fernandes Guimarães.

Relatório

ELEVADORES OTIS LTDA., já qualificada nestes autos, foi autuada e intimada a recolher crédito tributário no valor total de R\$ 57.741.511,68, discriminado no Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo, à fl. 2.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito (grifos no original).

O Auto de Infração (fls. 394 a 413) exige da Interessada o recolhimento de **R\$ 14.723.607,25** título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – **IRPJ**, acrescido de multa de ofício de **150%**, prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, em a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, e de juros de mora, relativamente a fato geradores ocorridos nos anos-calendário de 2009 e 2010.

O lançamento fiscal, com base no **Lucro Real**, apuração anual, foi efetuado em face da apuração de adições (custos/despesas indedutíveis) não computadas na determinação do lucro real.

Em decorrência deste lançamento, foi ainda lavrado o Auto de Infração a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – **CSLL** na importância de **R\$ 5.300.498,61**, acrescida da multa de ofício de 150% e de juros de mora à época do pagamento

Do **Termo de Verificação Fiscal**, extraem-se os detalhes da autuação, que a seguir se reproduz, de forma resumida, mas com as palavras dos autuantes

1. INTRODUÇÃO

O presente termo é parte integrante do auto de infração nº 10932.720-084/2014-48, e contém as verificações e conclusões efetuadas no curso da ação fiscal autorizada pelo MPF acima, referente ao ano calendário 2009, a qual foi estendida também para o ano de 2010, tendo como objeto da autuação a glosa de despesa com amortização de ágio gerado entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico. No entender da fiscalização, o contribuinte não faz jus a esta dedutibilidade da despesa com amortização de ágio, pelas razões que serão demonstradas nos tópicos abaixo.

[...]

Efetuada a análise dos documentos apresentados acima, intimamos a empresa via postal (AR) de 10/07/13 a apresentar: i) justificativa para a constituição do ágio e apresentação do laudo técnico; ii) fundamentação legal para a amortização do ágio.

[...]

Considerando que os documentos e os esclarecimentos trazidos pela empresa a esta fiscalização não foram suficientes, lavramos termo de intimação fiscal enviado por aviso de recebimento (AR) com ciência em 16/09/2013, solicitando à empresa: i) a data em que ocorreu a operação de controle da Elevadores Otis Ltda (EOL) para a empresa Elevadores Holdings Ltda (EHL); ii)

registros contábeis da operação da alienação; e iii) documentação comprobatória da efetividade do pagamento e/ou transferência de numerários entre as empresas supracitadas.

[...]

1. A contribuinte por meio de protocolo de 23/10/13, solicita dilação de prazo por 30 dias, para atender as exigências dos itens 2 e 3. Quanto ao item 1, diz que a alienação ocorreu em 15/08/03, juntando como prova cópia do contrato de cessão de quotas.

A empresa apresenta em 14/11/13 cópias das transações bancárias ocorridas por meio do Bank Boston (doc.I), registro declaratório eletrônico - SISBACEN (doc II) e contabilização da capitalização da EHL (Doc.III), como sendo os elementos comprobatórios da efetividade da operação realizada entre as empresas (EOL e EHL), incorporadora e incorporada.

Encaminhamos via postal termo de intimação fiscal com aviso de recebimento –AR de 14/05/14, instando a fiscalizada a apresentar Laudo de Avaliação Original ou cópia e Instrumento Formal da nomeação dos peritos que avaliaram o patrimônio da EHL e ata assinada por estes, pelos sócios e pelas empresas envolvidas na operação do ágio.

[...]

Cientificada a contribuinte do termo acima, enviamo-la via postal termo de intimação para: i) esclarecer a razão da amortização do ágio de apenas 10 parcelas no ano de 2009; ii) informar se o ágio teve como contra partida adições e exclusões na apuração do lucro real na DIPJ nos anos-calendário 2009 e 2010 e demonstrar seus efeitos; iii) apresentar razão com os lançamentos contábeis das amortizações de 2010, das contas provisões/amortizações do ágio e iv) cópia do lalur ano-calendário 2010.

Em resposta à intimação precedente: i) a contribuinte esclareceu que em 2009 foram amortizadas apenas 10 parcelas do ágio; ii) verbalmente informou que foram amortizadas 12 parcelas em 2010, duas referentes ao ano de 2009, confirmada a informação pela cópia do razão apresentado; iii) cópias das fichas 06A, 09A, 17A da DIPJ AC 2009 e 2010; e iv) Lalur 2010 – contendo demonstração do lucro real e a parte B.

Das informações e documentos coletados no curso da ação fiscal e relatados acima, e pela análise de todos os documentos apresentados pela fiscalizada, aliados às normas que regulam a dedução do ágio a título de despesas dedutíveis do lucro apurado no período, concluímos.

3. ASPECTOS LEGAIS E FISCAIS

3.1. CONCEITO E ASPECTOS LEGAIS E FISCAIS DO ÁGIO

[...]

3.2. CONCEITO E ASPECTOS LEGAIS E FISCAIS DA AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO

[...]

4. DAS OPERAÇÕES QUE LEVARAM AO SURGIMENTO DO ÁGIO E POSTERIOR AMORTIZAÇÃO

Em resumo que será detalhado nos itens abaixo, o ágio sob questão surgiu quando da compra de participação, na empresa Elevadores Otis Ltda (investida), pela empresa Elevadores Holding Ltda (investidora), compra essa efetuada a valor superior ao patrimônio líquido da investida (a diferença é o ágio). O ágio gerado na investidora foi posteriormente transferido para a investida através de uma operação de incorporação (a investida incorporou sua investidora, que deixou de existir, assumindo todos seus ativos).

A partir daí, usando o diploma legal acima mencionado, começou a amortizar esse ágio, em 80 parcelas mensais, levando essa despesa em sua demonstração do resultado, e reduzindo com isso a base de cálculo do IRPJ/CSLL.

4.1. DA CONSTITUIÇÃO DA EMPRESA ELEVADORES HOLDING LTDA

A Elevadores Holding Ltda, inscrita no CNPJ nº 05.460.108/0001-80, doravante identificada como EHL, foi constituída em 14/11/2002, tendo como objeto social destacado na Cláusula Quinta do Capítulo II de seu Contrato Social “comercialização de peças e partes de elevadores e escadas rolantes/participação em outras sociedades.”.

Já em 13/08/03 adquiriu a participação societária superior a 99% do capital social da Elevadores Otis Ltda (EOL). A EHL tinha à época e manteve durante toda a sua existência, como patrimônio único, as quotas da sua controlada EOL. A EHL no período de sua existência não desenvolveu nenhuma atividade, não amealhou bens ou direitos patrimoniais, a não ser a referida participação na EOL.

Cabe destacar que por meio de uma reorganização societária a EHL foi incorporada pela EOL em 26/11/2003, ou seja, decorridos 03 (três) meses da aquisição da referida participação, assim é relevante destacar a existência efêmera da empresa que, em tese, não teve nenhum objetivo a não ser fazer parte da operação que geraria futuramente a amortização do ágio na EOL, sendo flagrante a ausência de propósito negocial, requisito para a despesa com amortização de ágio ser levada como dedução do IRPJ e da CSLL.

Digno de nota o fato de ser a única operação efetuada pela EHL em sua existência, a aquisição da participação na EOL com ágio.

O que nos leva a inferir que não houve qualquer propósito de existência a não ser a geração do ágio intra grupo para futura amortização pela EOL e conseqüente redução da base de cálculo de tributos nos anos subseqüentes à incorporação.

4.2. DA COMPRA DA PARTICIPAÇÃO COM ÁGIO

O ágio gerado na empresa EOL decorreu da operação de alienação da participação societária para a EHL, com base em laudo técnico elaborado pela empresa Standard & Poor's. O valor pago pelas quotas da EOL não foi equivalente ao valor patrimonial que representava cada quota, assim a EHL registrou um ágio em seus livros.

As empresas controladora e controlada tinham a mesma composição societária, na data da aquisição da participação societária e da incorporação, conforme consta do Protocolo e Justificação da Incorporação e do Instrumento Particular de Alteração do Contrato Social de 26/11/03, denotando assim uma transação entre as pessoas do mesmo grupo econômico, se não vejamos o quadro abaixo, assinalado com um "x" a empresa que cada sócia(o) participa:

Itens	Quadro Societário	Elevadores Otis Ltda.	Elevadores Holdings Ltda.
01	Elevadores Holdings Ltda. (EHL)	X	
02	Otis Elevador Company – Delaware	X	X
03	United Technologies France SAS	X	X
04	Edmilson Ferreira da Silva	X	X
05	Latin American Holding, , Inc	X	

A empresa Standard & Poor's autora do processo de avaliação dos patrimônios envolvidos nessa operação, do qual resultou o Laudo de Avaliação dos Patrimônios, teve como certa a aprovação do Laudo, vez que os detentores da participação societária de ambas as empresas pertenciam ao mesmo grupo econômico, apontado no quadro acima.

Efetuada a avaliação dos patrimônios, a EHL registrou na sua contabilidade a expectativa de goodwill no valor de R\$ 340.711.573,19 e provisão para perdas no valor de R\$ 224.869.638,30, tinha registrado em Participações em Subsidiárias o valor de R\$ 94.706.458,38, conforme alteração do Contrato Social de 26/11/2003, Protocolo de Justificação da Incorporação, Laudo de Avaliação e o próprio Balanço Patrimonial. Resumo da operação financeiramente (94.706.458,38+340.711.573,19-224.869.638,30=210.548.391,27).

4.3. DA OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO

Efetuada a reorganização societária precedente, a EOL passou a ser detentora do patrimônio da EHL, patrimônio este já avaliado pelo critério contábil com base no balanço de 31/12/2003, data base da incorporação feita pela Elevadores Otis Ltda.

A EHL ao adquirir as cotas da EOL, por valor superior ao valor patrimonial desta, registrou um ágio em seus livros. Diante da referida reorganização societária a EHL foi incorporada pela EOL, que trouxe aos seus registros contábeis os valores do ágio gerado pela operação em si.

O Protocolo e Justificação da Incorporação da EHL, pela EOL, considerando que a primeira era a investidora (controladora), teve como escopo: (i) a avaliação do seu patrimônio líquido pelo critério contábil com base no Balanço levantado em 31/10/2003, data base da incorporação; (ii) nomeação de Peritos, ad referendum dos sócios da investida (incorporanda) e da investidora; (iii) propor a dispensa da avaliação dos patrimônios de ambas a preço de mercado nos termos do art. 264 da Lei nº 6.404/76, tendo em vista o ônus que acarretaria para as referidas sociedades; e (.....)

Na EOL, o lançamento contábil da operação de incorporação das ações, realizado em 31/10/2003: i) a débito da conta de investimentos em subsidiária – good will - código da conta sped 10726 (R\$ 340.711.573,19) e a crédito da conta de investimentos em subsidiária - ágio - código da conta sped 10727 (R\$ 224.869.638,30). Com isso, o capital social da EOL passou de R\$ 60.189.671,00 para R\$ 210.560.891,30, conforme registro arquivado na Junta Comercial de São Paulo/Jucesp.

Pela análise dos elementos supracitados, ficou patente nessa incorporação a ocorrência de operação entre as partes relacionadas, onde os recursos transitaram tão-somente dentro do grupo econômico, sem causar nenhum ônus efetivo por parte do adquirente.

4.4. DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

Efetuados os registros contábeis acima, a fiscalizada passa a amortizar o ágio mensalmente, levando para resultado do exercício o somatório do período, conforme razões anexos.

5. DA INFRAÇÃO

A fiscalizada utilizou-se da operação em tela, com o fim de gerar ágio intra-grupo para futura amortização pela EOL, e que viria a reduzir o resultado dos tributos apurados nos anos seguintes. Admite-se na teoria contábil apenas o ágio pago numa negociação entre comprador e vendedor não relacionados entre si. O ágio gerado internamente como neste caso, que não decorreu de uma operação com propósito comercial, não pode ser levado ao resultado como redutor dos tributos apurados no exercício.

Importante mencionar que um ativo intangível, como no caso em tela, muito embora possa gerar benefícios econômicos para uma dada entidade, tem o seu reconhecimento contábil impedido pelo fato de não existir um custo que possa ser confrontado com os benefícios gerados, não se permitindo, pois, a apuração dos lucros correspondentes à realidade econômica da empresa.

Na operação da qual se originou o ágio das ações incorporadas da EHL, entendemos que as ações embora avaliadas e incorporadas pelo valor patrimonial, teve natureza meramente econômica, com o intuito maior de obter o benefício da dedutibilidade para fins de Imposto de Renda e da Contribuição social, por meio de um planejamento fiscal.

O Protocolo de Justificativa e o Laudo de Avaliação fazem menção aos valores demonstrados no Balanço Patrimonial da EHL, os quais foram utilizados na incorporação feita pela EOL. Destacamos que o valor do ágio foi registrado como despesa na EHL como resultado não operacional, o que representou a totalidade do prejuízo contábil registrado pela empresa naquele período. Efetuada a incorporação, a EOL passa a amortizar mensalmente o ágio em 84 parcelas, o qual interferiu no resultado da apuração do IRPJ e da CSLL nos anos subsequentes, inclusive nos anos-calendário 2009 e 2010, objeto desta ação fiscal.

Cabe destacar que a despesa de amortização de ágio também deve ser glosada na apuração da CSLL. É o que diz o art. 13, inciso III, da Lei nº 9.249/95:

“Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

(...)

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;”

A fim de robustecer todo o exposto, citamos o art. 324 do RIR/99, que trata da dedutibilidade da despesa de amortização. Onde é inequívoco que a amortização do ágio interno é indedutível, pois o caput do art. 324 determina que poderá ser computada como despesa a importância correspondente à recuperação do capital aplicado. O capital aplicado no ágio interno foi zero, por isso não há que se falar em importância correspondente à recuperação do capital aplicado, vez que os recursos financeiros não saíram dos cofres do grupo econômico. O §1º do mesmo artigo menciona que “o montante acumulado das quotas de amortização não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem ou direito, ou o valor das despesas”. Não há que se falar em custo de aquisição do ágio interno, dada a

operação intra-grupo, o que permite concluir que todas as despesas de amortização do ágio interno ultrapassaram o custo inexistente, por isso devem ser glosadas.

Também o art. 325 do RIR/99 deixa muito clara a condição para a dedutibilidade das despesas amortizáveis. Segundo o art. 325, inciso I, poderá ser amortizado o capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado. Insista-se que, no caso do ágio gerado internamente, não há capital aplicado na aquisição de direitos, o que leva à conclusão de que ele não pode ser amortizado para fins tributários.

Por outro lado, se a baixa contábil do ágio interno, na forma adotada pela fiscalizada, não vier acompanhada da indedutibilidade da amortização do ágio interno na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, proporcionar-se-á um benefício fiscal derivado de uma transação cujo custo foi rigorosamente zero, o que se pode considerar como um subsídio tributário recebido por conta de uma transação sem propósito negocial, como já foi dito anteriormente.

Aceitar, enfim, a dedutibilidade tributária da amortização do ágio interno seria perenizar um tipo de evasão fiscal, uma vez que a legislação não ampara esse tipo de despesa artificialmente criada. A ilegitimidade da amortização do ágio interno fica patente quando se imagina que, apenas baseado em laudos de avaliação e por meio de uma operação sem qualquer propósito negocial, o contribuinte pudesse, ao seu arbítrio e de tempos em tempos, reduzir ou até zerar o pagamento de tributos, bastando, para tanto, criar uma despesa fictícia.

Na esteira deste entendimento releva destacar os pressupostos legais que permitem a amortização do ágio: i) efetivo pagamento; ii) partes não ligadas e iii) laudo técnico autônomo e confiável.

Como se vê por todo o exposto, a investidora e a investida pertencem ao mesmo grupo econômico, sob controle comum, ademais não houve um efetivo sacrifício patrimonial por parte da adquirente. E ainda que tenham ocorrido transferências de recursos dentro do grupo econômico, não houve um ônus efetivo por parte da adquirente. Resta claro, portanto, que a fiscalizada utilizou-se de despesa de amortização do ágio sem observar os pressupostos legais, desta forma s.m.j. sem o direito à dedutibilidade.

6. DO LANÇAMENTO

Por todas as razões acima expostas, impõe-se realizar o presente lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL, decorrente da glosa das despesas de amortização de ágio gerado internamente, por indedutíveis na determinação do lucro real e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 249, inciso I, do RIR/99.

A base de cálculo do lançamento foi o total da despesa com amortização do ágio declarada nas DIPJ AC 2009 e 2010, tomadas em seu valor anual, por estar a empresa sujeita à tributação com base no lucro real anual.

7. DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA

Em face do lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL decorrente da glosa acima caracterizada, cumpre o exame da multa de ofício aplicável ao caso em questão.

A redação do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, dada pela Lei nº 11.488/2007, assim dispõe:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

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

Especial atenção deve ser dedicada ao que dispõe o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, acima transcrito. Nele citado, o art. 72 da Lei nº 4.502/64 assim define fraude:

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

O procedimento adotado pela fiscalizada está compreendido na hipótese prevista na norma acima. Não cabe à companhia invocar desconhecimento ou prática de erro escusável: nem quando foi criado o ágio, nem quando ele começou ser amortizado, nem em qualquer outro momento. A fiscalizada estava consciente da falta de propósito negocial e do ágio gerado internamente, registrado apesar da ausência deste propósito, haja vista o curto período da operação ora realizada.

Pelo exposto, fica patente a caracterização do intuito fraudulento, justificando-se plenamente a aplicação da multa qualificada.

8. DA AUTUAÇÃO E REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS

Em face das constatações acima discorridas, foi lavrado o pertinente auto de infração, formalizado sob o nº 10.932-720.084/2014-48. Ademais, em face do disposto nas Leis nº 8.137/90 de 27/12/90 e 9.430/96 de 27/12/96 c.c. a Portaria RFB nº 2.439 de 21 de dezembro de 2010, foi formalizada a representação fiscal para fins penais sob o nº 10932-720.085/2014-92.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos autos de infração, a Interessada apresentou sua impugnação, a seguir resumida:

- preclusão do direito de a Fiscalização questionar um ágio formado no ano-calendário de 2003;

- que não caberia à Fiscalização questionar, por meio de auto de infração, formação de ágio ocorrida em 2003, decorridos mais de onze anos; segundo o entendimento da Interessada, nos termos do art.150, §4º, do CTN, no seu caso, o marco inicial de contagem não seria o ano em que ocorreu a dedução da despesas, mas sim, a data do evento capaz de promover alteração na sua situação patrimonial;

- transcreve excertos doutrinário e ementas de decisões do CARF;

- OS FATOS: breve histórico da Requerente e explicações iniciais sobre o processo de consolidação do grupo;

- que a Elevadores Otis Ltda. (EOL) está presente no Brasil desde 1980 e era integralmente detida por sociedades holdings localizadas nos Estados Unidos, que centralizavam o controle das operações do Grupo UTC (United Technologies Corporation, empresa de capital aberto com ações negociadas na bolsa de Nova Iorque) pelo mundo;

- que a EOL era detida pela Latin American Holding, Inc (LATAM), sociedade constituída de acordo com as leis do Estado de Delaware, na proporção de 99,99% de seu capital social;

- que outras empresas holdings também nos EUA controlavam outras subsidiárias do Grupo UTC, o que demandou um processo de reorganização global, no sentido de que estas empresas subsidiárias e fora dos EUA, então controladas pelas diversas holdings americanas fossem transferidas para a ramificação francesa do Grupo; que a operação feita no Brasil fez parte desta reorganização do Grupo;

- que o objetivo era permitir uma administração mais eficiente dos recursos financeiros entre as empresas estrangeiras, sem que necessariamente tivessem de passar pelos EUA;

- como consequência, as empresas **francesas** compraram das sociedades **americanas**, a valor de mercado (arm's length), algumas subsidiárias controladas pela Otis Elevator Company na América Latina (doc.9);

- que essas transferências por imposição da própria legislação americana (Treasury Regulation) e Section 482 do Internal Revenue Code, legislação francesa (art.9-1 da Convenção modelo da OCDE) do próprio negócio e em obediência ao princípio do arms length, deveria, necessariamente, ser efetuada a valores de mercado, exatamente como o seria entre partes não-relacionadas;

- são descabidas, portanto, as alegações da Fiscalização de que a Requerente teria tentado criar um ágio indevido dentro do mesmo grupo econômico; contrariamente ao alegado, a Requerente era totalmente detida por sociedades americanas, não possuindo qualquer vínculo, direto ou indireto, com sociedades francesas do grupo UTC;

- a transferência da Requerente para uma holding detida por empresas francesas se deu por meio da aquisição da participação de aproximadamente 99,99% no capital social da Requerente, em 07/10/2003, pela Elevadores Holdings Ltda. (EHL); a EHL era detida pela United Technologies France (UTF), holding francesa da United Technologies Corporation;

- que a EHL pagou, em dinheiro, o valor de US\$ 151.050.451,00, cujo documentos encontram-se nos autos, bem como o laudo elaborado por Standard & Poors preparou, em abril de 2003, com uma avaliação completa do valor de mercado da requerente, com base em uma estimativa de sua rentabilidade futura (doc.14);

- que, como esta operação foi realizada em condições de mercado, houve apuração de ganho de capital, apurado pelos vendedores que efetuaram o pagamento do imposto de renda no valor de R\$ 49.173.870,52, houve um ônus efetivo para o grupo;

- que, ao adquirir um investimento relevante, a EHL foi obrigada, nos termos do art. 248 da Lei das S/A, à sua avaliação pelo MEP, ocasião em que teve desdobrado o custo pelo valor patrimonial e ágio;

- assim, para concluir a etapa brasileira de integração, a EHL foi incorporada pela Requerente (doc.16) com base no seu valor contábil; que seguiu a legislação fiscal em vigor e passou a contabilizar, em seu ativo diferido, o ágio escriturado pela EHL em relação à Requerente, que por ser este ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura da sociedade investida, passaria, com a incorporação da sociedade investida pela investidora ou vice-versa, a ser tratado como amortizável para fins fiscais, no prazo mínimo de 5 anos;

- que resta claro que a Requerente nada fraudou visando uma suposta economia tributária; as operações comentadas foram praticadas às claras, com documentação hábil e idônea;

- IV. O direito:

- (a) a autorização para a amortização do ágio

- que ao adquirir investimento tido como relevante (art.248 da Lei das S/A), precisava avaliar pelo MEP e desdobrar o custo de aquisição conforme art.385 do RIR/99, que transcreve;

- que o art.386 do RIR/99 (transcreve) autoriza o procedimento adotado pela Requerente; no presente caso, com a incorporação da EHL pela Requerente, os valores que haviam sido registrados pela EHL a título de ágio se tornaram amortizáveis;

- (b) do ágio “intra grupo”

- que a autoridade fiscal equivocou-se ao concluir que o controle da ora Requerente já era detido pela empresa francesa United Technologies France SAS; que o mero fato de a parcela de ágio ora discutida decorrer de transações dentro de

um grupo econômico não impede o seu reconhecimento e aproveitamento para fins fiscais (transcreve excertos de renomados tributaristas);

- transcreve, ainda, excerto de decisão administrativa do CARF e citações de vários acórdãos deste órgão colegiado que teriam o entendimento que ora defende; cita doutrina contábil acerca de ágio interno, verificado entre partes relacionadas (Eliseu Martins e Jorge Vieira C. Jr); traz exemplo de caso julgado pela CVM, que teve entendimento igual ao que defende;

- que tanto a tentativa de desconsideração do ágio ora demonstrado é infundada, que o próprio Governo Federal reconheceu a necessidade de lei para que esse procedimento pudesse ser vedado, tendo publicado, apenas em 11.11.2013, a MP 627/13, convertida na Lei 12.973/14, visando, dentre outros pontos, disciplinar os efeitos fiscais decorrentes da harmonização das regras contábeis brasileiras aos parâmetros internacionais de contabilidade; apenas com a publicação da MP 627/13 passou a ser expressamente vedado o registro e apuração de ágio em operações realizadas entre partes relacionadas, reforçando o entendimento de que era legítimo o direito à dedução anteriormente à vigência da referida norma; (destaca trecho de exposição de motivo da MP 627 nesta parte);

- e nem se pretenda dizer que a MP 627/13 veio apenas deixar expressa uma vedação que supostamente já haveria em relação ao reconhecimento do “ágio intragrupo” desde antes de sua publicação; isso porque, de acordo com o art.61 da própria MP 627/13, os artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97 (consolidados nos artigos 385 e 386 do RIR/99) continuam aplicáveis às operações de incorporação, fusão e cisão ocorridas até 31.12.2015, nas quais a participação societária tenha sido adquirida até 31.12.2014;

- destaca que houve o efetivo recolhimento do imposto de renda, em valor de aproximadamente R\$ 50 milhões, aos cofres públicos brasileiros; como se pode imputar artificialismo e falta de propósito negocial a uma operação que resultou em valor tão expressivo de tributo recolhido ao Governo Brasileiro?;

- (c) a suposta ausência de “propósito negocial”

- a Fiscalização mencionou que a utilização da EHL na reestruturação seria ilegítima, o que também não procede na medida em que o ordenamento jurídico brasileiro prevê especificamente a possibilidade de utilização das chamadas sociedades *holdings* puras, ou seja, aquelas que existem, não para terem empregados ou atividades próprias, mas apenas para deter participações societárias;

- que a EHL foi necessária pelas razões empresariais envolvidas no processo de reorganização global do Grupo UTC, com objetivos econômico-financeiros de transferir o controle direto das participações detidas em subsidiárias estrangeiras controladas pelo braço americano da Grupo UTC para sociedades não constituídas nos EUA;

- inegável o equívoco da Fiscalização ao alegar que a reorganização empreendida pelo Grupo UTC da qual se originou o ágio ora discutido não estaria lastreada em propósitos negociais independentes de efeitos fiscais; mesmo que referido propósito não existisse, não poderia a autuação fiscal desconstituir uma operação realizada em absoluta conformidade com a legislação em vigor, unicamente por conta das suas motivações econômicas;

- discorre acerca da Lei Complementar 104/01 que alterou o art.116, parágrafo único do CTN, que necessita, entretanto, de regulamentação;

- V. IMPROCEDÊNCIA DA MULTA E DOS JUROS APLICADOS**- (a) impossibilidade de aplicação da multa qualificada de 150%**

- que não restou nenhuma conduta simulada, dolosa ou fraudulenta por parte da requerente neste caso; que as operações praticadas eram claras e legítimas, ensejando, inclusive, o recolhimento de tributos;

- transcreve ementas do CARF, no sentido de que a aplicação de multa qualificada deve demonstrar a comprovação inequívoca de evidente intuito de fraude;

- que, contrariamente ao alegado, houve propósito comercial na operação realizada em 2003 (mais especificamente a transferência da atividade brasileira para o braço francês do grupo) e não havia proibição legal quanto ao ágio gerado internamente;

- a alegação de fraude deve ser afastada, visto ser claro que este não é um caso de fraude; ainda que se entendesse que as operações praticadas pela Requerente não lhe davam o direito de tomar despesas de amortização fiscal de ágio, o que se admite apenas para argumentar, não se poderia falar em fraude; menciona vários acórdãos do CARF neste sentido, segundo afirma; transcreve excertos doutrinários;

- **(b) a improcedência dos juros de mora:** neste tópico reclama que após a lavratura dos autos de infração, as multas de ofício passam a ser mensalmente atualizadas com base na taxa SELIC, atualização sem amparo em lei;

- relativamente aos juros de mora, requer seu cálculo com base no art.161, §1º do CTN, por entender que pode ser inconstitucional.

A 3ª Turma da DRJ em Florianópolis/SC analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 07-37.105, de 24/04/2015 (fls. 623/645), considerou procedente em parte o lançamento, com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

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 da redução indevida do resultado do exercício inicia-se a cada amortização anual, e não com o seu registro original.

Glosa de Despesas. Incorporação de Sociedade Controladora ("empresa veículo") Por Sua Controlada. Ausência de Propósito Negocial. Amortização do Ágio. Indedutibilidade.

É indedutível a amortização do ágio, quando uma sociedade controlada (autuada), sem demonstrar haver propósito negocial na operação, tendo como único objetivo a obtenção de benefício fiscal (amortização do ágio), incorpora a sociedade controladora ("empresa veículo"), em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura da própria controlada.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2009, 2010

Multa de Ofício Qualificada. Duplicação do Percentual da Multa de Ofício. Inaplicabilidade.

Constatado que na conduta da fiscalizada não existe a condição prevista no art.72 da Lei nº 4.502, de 1964, incabível a duplicação do percentual da multa de que trata o inciso I do art.44 da Lei nº 9.430/96 (com a nova redação do artigo dada pela Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007).

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010

Lançamento Reflexo. Mesmos Eventos. Decorrência.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido em relação ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Esclareço, por relevante, que o provimento parcial do recurso voluntário se deveu à redução da multa de ofício aplicada ao lançamento, de 150% para 75%, mantendo-se o lançamento em todos os demais aspectos.

Ciente da decisão de primeira instância em 29/04/2015, conforme Termo à fl. 650, a contribuinte apresentou **recurso voluntário** em 27/05/2015 conforme carimbo de recepção à folha 653.

No recurso interposto (fls. 653/730), após afirmar a tempestividade de seu recurso, a recorrente reitera, em preliminares, seu entendimento sobre a preclusão do direito do Fisco de questionar, em 2014, um ágio formado em 2003. Por sua ótica, é a partir da aquisição do investimento (com formação de ágio) que nasce o direito de a sociedade sobrevivente amortizar o ágio.

Na sequência, em apertada síntese, a interessada historia, sob sua ótica, o lançamento e a decisão recorrida, rememora sua aquisição pelo grupo UTC (United Technologies Corporation, situada nos Estados Unidos) e a origem do ágio sob discussão. A aquisição da Elevadores Otis Ltda (EOL) pela Elevadores Holding Ltda (EHL), ocorrida em 2003, seria parte de uma reorganização societária em escala global, envolvendo diversas outras empresas do grupo em vários países do mundo. No particular, almejava-se a transferência do controle da EOL, até então nas mãos da LATAM, nos Estados Unidos, para o ramo francês das empresas do grupo, no caso, a United Technologies France (UTF, sediada na França). Os alegados objetivos seriam ganhos de eficiência na administração e alocação de recursos financeiros entre empresas do grupo, *"aumentando a flexibilidade no aproveitamento dos excessos de caixa gerados por essas sociedades, incluindo as latino-americanas em outras operações do grupo no mundo"*.

Sustenta a recorrente que a aquisição da EOL pela EHL teria sido feita a valor de mercado, por imposição das legislações francesas e americana, que teria havido efetivo pagamento em dinheiro de US\$ 151.050.451,00 e recolhimento de imposto de renda sobre ganho de capital pela alienante no montante de R\$ 49.173.870,52. Lembra, ainda, que a legitimidade dessa aquisição, com a formação de ágio, teria sido reconhecida pela decisão de primeira instância.

A recorrente passa a combater os fundamentos da decisão de primeira instância, especialmente o emprego da EHL como *"sociedade veículo"* na aquisição da EOL. Procura afastar esse entendimento, repisando os motivos societários que, por sua ótica, seriam suficientes para motivar a operação tal como foi efetivada. Tece considerações doutrinárias acerca das sociedades *"holdings"*, traz à colação jurisprudência administrativa que entende suportar seus argumentos e reafirma que não teria havido qualquer planejamento tributário ilegal, antes teria praticado uma legítima aquisição de empresa a valor de mercado.

Passa a interessada, então, a tratar de aspectos relacionados à *"ausência de propósito negocial"*. Nesse contexto, afirma que o parágrafo único do art. 116 do CTN não se encontra regulamentado, pelo que não seria possível a desconsideração de uma operação legal unicamente por conta de suas motivações econômicas. Reafirma que, no caso concreto, haveria, sim, propósito negocial.

A recorrente protesta contra a multa de 75%, mantida pela decisão de primeira instância, a qual entende ultrapassar os limites da razoabilidade e proporcionalidade, violando também o princípio do não-confisco, devendo ser reduzida a valor adequado.

A recorrente reclama contra a incidência de juros SELIC sobre os valores lançados de ofício pela Fiscalização.

Como o sujeito passivo foi exonerado de crédito tributário (principal e multa) em valor superior ao limite de alçada (R\$ 1.000.000,00), a Turma Julgadora também **recorreu de ofício** a este Colegiado. À época, esse procedimento era disciplinado pelo art. 34 do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/1997, e, ainda, pela Portaria MF nº 3/2008.

A União (Fazenda Nacional), por seu Procurador, com base no § 2º do art. 48 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, apresentou **contrarrazões** ao recurso voluntário e razões ao recurso de ofício (fls. 740/775). Seus argumentos podem ser sintetizados como segue:

- Não teria ocorrido a decadência para fiscalizar os atos societários que deram origem ao ágio. A decadência se opera para a constituição do crédito tributário, o que, no caso concreto, abrangeu fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2009 e 2010. Assim, não se poderia falar em decadência, visto que o lançamento foi cientificado ao sujeito passivo no curso de 2014.

- O ágio seria indedutível, visto que não decorreu de uma aquisição de rentabilidade futura e inédita, não se tratando de forma de recuperação de um custo assumido no passado e que se relaciona a uma receita no futuro. A operação teria sido feita dentro de um mesmo grupo (UTC), o pagamento foi feito entre empresas desse mesmo grupo, o controle societário não mudou de mãos, apenas saiu do ramo estadunidense (LATAM) passando para o ramo francês (UTF), mas sempre dentro do grupo UTC.

- Subsidiariamente, a Fazenda Nacional sustenta que a participação da EHL no negócio teve caráter eminentemente fiscal, não se justificando sob qualquer aspecto negocial ou societário. Não teria havido a confusão patrimonial entre investidora (UTF, real investidora) e investida (EOL), exigida para que se admita a amortização do ágio. Por sua ótica, o ágio deve ser de fato pago por alguma das pessoas jurídicas que participam da incorporação, o que não foi o caso. Colaciona jurisprudência administrativa que entende suportar sua tese.

- A qualificação da multa de ofício seria correta, diante da artificial participação da EHL na operação, com objetivo exclusivamente fiscal de aproveitamento de um ágio indedutível, gerado internamente a um mesmo grupo econômico. Haveria simulação, diante da divergência entre a vontade declarada e a vontade real.

- É correta a incidência de juros de mora à taxa SELIC sobre a multa por lançamento de ofício. Especificamente quanto ao emprego da taxa SELIC, lembra a súmula CARF nº 4.

- Conclui com o pedido de que seja negado provimento ao recurso voluntário e dado provimento ao recurso de ofício, restabelecendo-se integralmente o lançamento.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e dele conheço.

De igual modo, o recurso de ofício atende aos pressupostos legais (o sujeito passivo foi exonerado de tributo e multa em montante superior a R\$ 1.000.000,00, vide demonstrativo à fl. 647) e dele também conheço.

Preliminarmente, a recorrente reitera seu entendimento sobre a preclusão do direito do Fisco de questionar, em 2014, um ágio formado em 2003. Por sua ótica, é a partir da

aquisição do investimento (com formação de ágio) que nasce o direito de a sociedade sobrevivente amortizar o ágio.

Essa matéria já foi enfrentada em primeira instância, e não vejo razões para modificar o quanto ali decidido. O que se discute, nos presentes autos, são fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2009 e 2010, tendo sido o lançamento efetuado em 2014. Claramente não ocorreu a decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir esses créditos tributários. A redução das bases de cálculo, em 2009 e 2010, se deu porque a fiscalizada apropriou ao resultado desses anos a amortização de ágio formado muitos anos antes, em 2003. Ora, se fatos ocorridos em anos pretéritos vieram a influenciar os períodos posteriores sob exame, tenho por certo o direito do Fisco de examiná-los, e igualmente certo o dever da fiscalizada de manter sob boa guarda os documentos comprobatórios, exibindo-os quando solicitada, à vista do art. 37 da Lei nº 9.430/1996¹.

A decadência incide sobre o direito de constituir créditos tributários ocorridos em determinado período, e não sobre o direito de examinar fatos econômicos (não se trata aqui de fatos geradores tributários), quando quer que tenham ocorrido. Com isso, o que se pretende é permitir a validação, ou não, de sua influência (dos fatos econômicos pretéritos) sobre fatos geradores tributários ocorridos em períodos não alcançados pela decadência.

Nessa linha de raciocínio, rejeito a preliminar suscitada.

No mérito, a discussão gira em torno da possibilidade, ou não, da amortização fiscal de ágio pela interessada. Como sucede em situações semelhantes, o perfeito entendimento dos fatos é crucial para que a decisão a ser tomada venha a ser a melhor possível, em conformidade com a lei. Desta forma, resumo, a seguir, o que me parece o essencial.

- Originalmente, a ora recorrente Elevadores Otis Ltda. (EOL), sediada no Brasil, era controlada (99,99%) pela Latin American Holding, Inc. (LATAM), sediada nos EUA. Por sua vez, a LATAM pertencia ao grupo econômico United Technologies Corporation (UTC), também sediado nos EUA.
- A reorganização societária discutida nos presentes autos se insere no contexto de uma reorganização mundial levada a efeito pelo Grupo UTC. Em especial, se desejava que a EOL não mais estivesse ligada ao ramo estadunidense (leia-se, LATAM) do grupo, transferindo seu controle para o ramo francês. Essa intenção está presente ao longo de todo o processo, sendo francamente admitida pela interessada desde a fase procedimental, na impugnação e novamente no recurso voluntário.
- Para isso, a United Technologies France (UTF), sediada na França, holding francesa do grupo UTC, constituiu no Brasil a Elevadores Holdings Ltda. (EHL).
- A participação de 99,99% do capital social da EOL foi transferida da LATAM (alienante) para a EHL (adquirente). Nesse momento (07/10/2003) é que se formou o ágio discutido no presente processo, posto que o valor pago (equivalente a US\$

¹ 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.

151.050.451,00) era superior ao valor de patrimônio líquido do investimento transacionado.

- O valor pago foi suportado, à época, por laudo de avaliação com base na expectativa de rentabilidade futura da EOL.
- Na sequência, a EOL (investida) incorporou a EHL (investidora) em 26/11/2003. A partir desse momento, a EOL passou a estar sob controle direto da holding francesa (UTF) do Grupo UTC.
- O ágio passou a ser amortizado pela EOL, com base nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997.

O aspecto fundamental deste caso, a meu ver, é o fato de que a reorganização societária se deu internamente a um único grupo econômico, o Grupo UTC. Tudo derivou da alegada necessidade empresarial (do grupo UTC) de que o controle da EOL passasse do ramo estadunidense (LATAM) para o ramo francês (UTF) do grupo. Esse ponto foi ressaltado desde o lançamento, e foi mesmo o principal motivo para que o Fisco não aceitasse a amortização fiscal do ágio formado na operação, por se tratar de “ágio interno”, dentro de um mesmo grupo econômico.

A decisão de primeira instância entendeu que o ágio seria válido (muito embora viesse a concluir, por outras razões, por sua indedutibilidade para fins fiscais), posto que teria ocorrido um efetivo pagamento em valor superior ao valor patrimonial do investimento, suportado por laudo técnico.

Não é como penso.

O que macula toda a operação é o fato de que se deu internamente a um mesmo grupo econômico. Em assim sendo, não é a existência de um laudo que poderá validar o valor pago. Entendo que a existência de partes independentes e com interesses contrapostos é o que pode validar o laudo, posto que ambas as partes (independentes) o aceitam, uma para pagar, outra para receber. No caso sob análise, as partes não possuem independência, pois são ambas pertencentes ao mesmo Grupo UTC. Da mesma forma, o pagamento, embora não se discuta sua existência, foi feito do ramo francês para o ramo estadunidense do Grupo UTC, ou seja, não houve um efetivo desembolso, se considerarmos o grupo econômico como um todo, mas tão somente uma transferência de caixa. O dinheiro sai do bolso direito e entra no bolso esquerdo.

Em outras oportunidades já tive a oportunidade de me manifestar sobre a unicidade das legislações tributária e societária no que toca às definições pertinentes ao ágio. O art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77 define o ágio (ou deságio) como a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido na época da aquisição. A controvérsia surge quanto ao que seria o custo de aquisição aqui referido, em especial quando se cuida de operações societárias realizadas internamente a um grupo econômico.

O Conselho Federal de Contabilidade, por meio da resolução 750/93², que dispõe sobre os princípios fundamentais da contabilidade, ao tratar do registro dos componentes patrimoniais assim estabelecia no seu art 7º (grifos não constam do 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;

[...]

Com base nesses princípios a Comissão de Valores Mobiliários, por meio do Ofício Circular CVM/SNC/SEP no 01/2007 condenou o reconhecimento do chamado ágio interno, ou seja, gerado dentro do mesmo grupo de empresas sob controle comum, *in verbis*:

"20.1.7 "Ágio" gerado em operações internas

A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de "ágio".

Uma das formas que essas operações vêm sendo realizadas, inicia-se com a avaliação econômica dos investimentos em controladas ou coligadas e, ato contínuo, utilizar-se do resultado constante do laudo oriundo desse processo como referência para subscrever o capital numa nova empresa. Essas operações podem, ainda, serem seguidas de uma incorporação.

Outra forma observada de realizar tal operação é a incorporação de ações a valor de mercado de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.

*Em nosso entendimento ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge única e exclusivamente, quando o **preço (custo) pago** pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial supera o valor patrimonial desse investimento. E mais preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim não há do ponto de vista econômico geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento*

² Essa redação foi alterada pela Resolução CFC nº 1282/2010, por conta do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade introduzidas pela Lei nº 11.941/2009.

que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.

Não é concebível, econômica e contabilmente o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como "arm's length". Portanto é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade." (Os grifos constam do original).

A legislação tributária se integra e busca conceitos, portanto, na ciência contábil, pelo que não se pode aceitar que haja conceitos e efeitos distintos de ágio e de custo de aquisição para a contabilidade e para fins tributários. O custo de aquisição deve ser aquele resultante de efetivo desembolso (sacrifício patrimonial), em operação de mercado, em negócio realizado entre partes independentes. De forma alguma se há de admitir que a mera transferência de valores entre empresas do mesmo grupo possa representar algum sacrifício patrimonial, nem que o valor assim transferido seja representativo de uma operação em condições de livre mercado, ainda que, como no caso concreto, tenha sido suportado por laudo de avaliação. O registro do ágio somente se justifica como forma de recuperação de um custo assumido no passado e que se relaciona a uma receita no futuro. Tenho por irrelevante, para a solução do caso concreto, que a alienante (LATAM) tenha apurado ganho de capital e recolhido o imposto correspondente, conforme afirma a recorrente.

O seguinte excerto das contrarrazões apresentadas pela PGFN (fl. 756, grifos no original) segue essa mesma linha:

Portanto, de acordo com a melhor doutrina sobre o tema, conclui-se que, **sem a aquisição de uma rentabilidade inédita não há como haver o registro contábil de um ágio**, e, assim, ter a sua amortização. **Em termos econômicos**, o registro de um ágio se justifica em face da **aquisição pela empresa de uma riqueza que antes ela não tinha**. Por exemplo, no caso do ágio pautado na rentabilidade de um investimento, **a razão econômica que justifica o seu registro é o fato de a investidora ter adquirido um fluxo futuro que antes ela não possuía**. Assim, de acordo com a Lei nº 9.532/1997, ao adquirir uma **rentabilidade que antes pertencia a terceiros**, o correspondente ágio poderá ser deduzido caso a pessoa jurídica detentora de tal rentabilidade incorpore (ou seja incorporada pela) sua adquirente. Dessa forma, a dedutibilidade do ágio é pautada na **presunção da perda da rentabilidade adquirida de terceiros**.

Vale ressaltar, por oportuno, que tal exigência não necessita estar prevista em lei, **pois decorre do próprio conceito de aquisição**. Isso porque, caso a rentabilidade (ou outro fundamento econômico de um ágio) adquirida por uma empresa não seja de terceiros, **será dela mesma**, e sendo própria não há como haver aquisição, pois **não é possível alguém adquirir algo que já é seu**.

No caso concreto, como visto, as operações societárias foram integralmente realizadas dentro do grupo econômico (Grupo UTC), em curto espaço de tempo, com transferência de valores entre empresas do grupo, sendo que, ao final das operações, alcançou-se um alegado objetivo empresarial (mudança do controle da EOL do ramo estadunidense para o ramo francês). A única outra alteração foi a apropriação e amortização de “*ágio*” e consequente redução do resultado tributável da EOL. O “*ágio*” assim criado, registrado e amortizado é artificial, não corresponde a uma mais-valia surgida em operações de mercado entre partes livres e independentes e confirmada mediante seu pagamento. Não se pode admitir que o cumprimento de um alegado objetivo empresarial interno tenha o condão de produzir um fato capaz de reduzir as bases tributáveis, sem que qualquer nova riqueza tenha sido criada ou algum custo de fato assumido para a aquisição de riqueza externa.

Em seu recurso voluntário, a interessada trata extensamente de aspectos relacionados à “*ausência de propósito negocial*”. Nesse contexto, afirma que o parágrafo único do art. 116 do CTN não se encontra regulamentado, pelo que não seria possível a desconsideração de uma operação legal unicamente por conta de suas motivações econômicas. Reafirma que, no caso concreto, haveria, sim, propósito negocial.

De se observar que a questão do “*propósito negocial*”, embora tenha sido abordada no lançamento (ao lado da invalidade do *ágio* formado intragrupo), e também tratada pelo acórdão recorrido, perde relevância diante da linha de raciocínio aqui delineada. Se há um propósito negocial do grupo empresarial para a reorganização societária levada a efeito, isso não afasta a artificialidade do *ágio* formado, nas condições aqui descritas. Não se trata de aplicação do § único do art. 116 do CTN, mas do não reconhecimento dos efeitos fiscais de um *ágio* formado em desacordo com princípios contábeis e com as normas tributárias.

A artificialidade demonstrada se estende à posterior incorporação da EHL pela EOL, que teve por finalidade exclusiva permitir o aproveitamento fiscal do *ágio*. Se a própria formação do *ágio* não se revelou correta, eventos posteriores não poderiam corrigir erros anteriores. E, aqui, passo a tratar da única matéria objeto do recurso de ofício, qual seja, o percentual de multa de ofício aplicável ao lançamento.

A autoridade lançadora entendeu presente a circunstância do art. 72 da Lei nº 4.502/1964³, e assim justificou a qualificação da multa (TVF, fl. 393):

O procedimento adotado pela fiscalizada está compreendido na hipótese prevista na norma acima. Não cabe à companhia invocar desconhecimento ou prática de erro escusável: nem quando foi criado o *ágio*, nem quando ele começou ser amortizado, nem em qualquer outro momento. A fiscalizada estava consciente da falta de propósito negocial e do *ágio* gerado internamente, registrado apesar da ausência deste propósito, haja vista o curto período da operação ora realizada.

Desse entendimento divergiu o julgador em primeira instância, e reduziu a multa ao percentual de 75%, com os seguintes fundamentos (fl. 643, grifos no original):

No que se refere à ocorrência do fato gerador, não restou caracterizada a prática de ação visando impossibilitar a execução, o prosseguimento ou oposição de qualquer forma de obstáculo, ou, ainda, alguma forma de retardamento do fato

³ Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

gerador. Houve publicação dos atos, registro contábil das operações e informação à administração tributária.

Tampouco vislumbrei a incidência de alguma forma de exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto, evitar ou diferir seu pagamento.

O Contribuinte, ora Interessado, na sua interpretação da legislação tributária/societária, entendeu que pudesse praticar os atos já exaustivamente detalhados e, com esta postura, se beneficiar do tratamento fiscal disposto no art.386 do RIR/99, nada além disso, ao meu sentir, de modo que **voto pelo afastamento da qualificação da multa**, mantendo-a em seu patamar típico, de 75% (setenta e cinco por cento) sobre os tributos lançados.

Também aqui penso que a decisão recorrida merece reforma. A modificação das características essenciais do fato gerador, prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/1964, é a inclusão na contabilidade de despesa artificial (a amortização do ágio), reduzindo as bases de cálculo tributáveis. Essa artificialidade se encontra presente na geração mesma desse ágio, conforme expus acima, e não vejo como entender que se tratou de mero equívoco na interpretação da legislação tributária. Ao contrário, tanto a ciência contábil quanto a abalísada doutrina tributária entendem pela inoponibilidade ao Fisco do ágio criado intragrupo, sem a participação de um agente externo a validar que as operações tenham sido feitas em condições de livre mercado, e sem o efetivo desembolso para a aquisição de riqueza nova. Ao contrário, a contribuinte estava consciente de seus atos ao registrar contabilmente a despesa artificialmente gerada, pelo que considero correta a aplicação da multa qualificada de 150% ao lançamento.

Ressalto que, em outras situações, também já me manifestei pela possibilidade de aproveitamento fiscal de ágio, ainda que presentes o uso de empresa veículo para sua transferência e de incorporação reversa. Mas sempre diante de um ágio formado sem qualquer mácula, entre partes independentes e mediante pagamento, o que não é o presente caso.

Nessa linha de raciocínio, voto por dar provimento ao recurso de ofício, restabelecendo a multa de ofício no percentual de 150%.

Acrescento, por oportuno, que os reclamos da recorrente contra a multa de ofício de 75%, mantida pela Turma Julgadora em primeira instância, perdem o sentido. Em primeiro lugar, pelo provimento ao recurso de ofício, restabelecendo a multa de 150%, conforme o lançamento original. Em segundo lugar, porque o percentual de multa de ofício (seja ele o de 75% ou o 150%) decorre de expressa previsão do art. 44 da Lei nº 9.430/1996. Em se tratando de lançamento de ofício, nem a autoridade lançadora nem o julgador administrativo dispõem de liberdade para alterar os percentuais aplicáveis, cabendo tão somente, como feito aqui, verificar se estão presentes as condições legalmente estabelecidas para que o percentual básico (75%) seja aplicado em dobro (150%). Nada mais do que isto.

Finalmente, retornando ao recurso voluntário, cumpre apreciar a irresignação da recorrente “*contra a incidência de juros SELIC sobre os valores lançados de ofício pela Fiscalização*”. A interessada “*contesta sua aplicação e requer sua desconsideração no cômputo do crédito tributário principal, tendo em vista a real possibilidade de a taxa SELIC vir a ser considerada inconstitucional para fins tributários pelo Poder Judiciário*”.

Com todo o respeito ao Poder Judiciário e a eventuais e futuras decisões que venham a ser proferidas, no âmbito administrativo a jurisprudência já se consolidou e pacificou em sentido contrário às pretensões da recorrente, a ponto de resultar na súmula CARF nº 4, a seguir reproduzida:

***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 são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Não acolho, pois, o pedido de descon sideração dos valores decorrentes da aplicação da taxa SELIC.

Em conclusão, por todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário e dar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha