MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10980.723755/2014-57

Processo nº	10980.723755/2014-57
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**1302-007.086 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	10 de abril de 2024
Recorrente	PERKINS MOTORES DO BRASIL LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Ano-calendário: 2009, 2010

ÁGIO. DESPESA DE AMORTIZAÇÃO. DECADÊNCIA. DIREITO DO FISCO ANALISAR LEGALIDADE DA DEDUÇÃO. PRAZO SE INICIA A PARTIR DA REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA DA DEDUÇÃO. SÚMULA CARF N° 116.

O FISCO tem prazo de 5 anos a partir da repercussão tributária da dedução da amortização do ágio, tal como preconiza a Súmula CARF n° 105.

DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. VERIFICAÇÃO DE LEGALIDADE. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. TERMO INICIAL DO PRAZO DECADENCIAL. A PARTIR DA REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA.

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança, de acordo com a Súmula vinculante CARF nº 116.

ÁGIO. ORIGEM DOS RECURSOS PARA AQUISIÇÃO PROVENIENTES DE CONTROLADORA DO EXTERIOR. NATUREZA DE EMPRÉSTIMO POSTERIORMENTE CONVERTIDA EM CAPITAL SOCIAL. NÃO CONFIGURAÇÃO DE AQUISIÇÃO PELA CONTROLADORA DO EXTERIOR.

A decisão de investimento, a forma de alocação de seus recursos é opção discricionária da empresa, garantida pela Constituição. Assim, se a opção dos controladores da empresa, que estão localizados no exterior, foi pela aquisição por meio de sua subsidiária brasileira, ao invés de aquisição do controle direto, não cabe ao FISCO questionar a decisão, não caracterizando a controladora como real adquirente. O empréstimo para aquisição veio do exterior e foi devidamente registrados no BACEN. O contrato de compra e venda foi assinado pela subsidiária brasileira e por ela encaminhadas ao vendedor, de modo que o real adquirente foi a empresa brasileira.

ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Não se pode caracterizar a subsidiária brasileira, que adquiriu a outra empresa , posteriormente foi por esta incorporada como empresa-veículo, no sentido que

serviu apenas para viabilizar a amortização fiscal do ágio, pois a empresa foi constituída muito tempo antes da operação de aquisição (cerca de 20 anos antes), era operacional, e após a aquisição da então controlada, continuou em operação por mais de 5 anos como holding, não se podendo afirmar que era um CNPJ de prateleira, constituída apenas para possibilitar a utilização de ágio e de duração efêmera.

ÁGIO. RENTABILIDADE FUTURA. AMORTIZAÇÃO FISCAL. APÓS AMORTIZAÇÃO CONTÁBIL. POSSIBILIDADE.

A contabilidade societária determinava que o ágio por rentabilidade futura poderia ser amortizado, mas deveria ser excluído no ajuste para apuração do lucro real, conforme determinado pela legislação fiscal. Por seu turno, a legislação fiscal permite a dedutibilidade da amortização do ágio, quando houver o evento societário de incorporação, fusão ou cisão, nos termos do art. 7º e 8º da Lei n° 9.532/97. O fato da contribuinte ter baixado contabilmente o ágio na então controladora, antes da incorporação, não lhe retira o direito à dedutibilidade da amortização fiscal do ágio, posto que a controlada somente poderia amortizar o ágio fiscalmente após a incorporação de sua controladora.

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. IMPOSSIBILIDADE. LIMITAÇÃO TEMPORAL.

Os JCP são facultativos, tem natureza de dividendos, que são apurados em cada exercício, calculados com a aplicação da TJLP , *pro rata dia*, sobre as rubricas do Patrimônio Líquido, que evidentemente deve ser aqueles verificado ao longo do exercício financeiro a que se refere. Os JCP são imputáveis aos dividendos obrigatórios, que devem ser pagos/creditados em cada exercício. Os JCP transitam pelo resultado, diminuindo o lucro, de modo que a legislação tributária a trata como uma despesa. E por ser resultado da incidência de juros, considera-se uma despesa financeira. Assim, por serem facultativos, imputáveis aos dividendos obrigatórios, por se tratar de uma despesa de natureza financeira (pagamento de juros), a dedutibilidade dos JCP é possível apenas no exercício em que for apurado o lucro, ou seja, não é possível sua dedução em exercícios posteriores.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS NO AJUSTE DE FINAL DE PERÍODO. MATERIALIDADE E BASE DE CÁLCULO DISTINTAS. INAPLICÁVEL A SÚMULA CARF N° 105.

Não se aplica o entendimento da Súmula CARF n° 105, expressamente voltadas para as multas exigidas com base no art. 44, § 1º, inciso IV, ao passo que no presente processo o fundamento é a alínea "b" do inciso II do art. 44). Tratam-se de infrações com fundamento e base de cálculo distintas, de modo que é cabível o lançamento concomitante das multas de ofício e isolada.

MULTA ISOLADA APLICADA APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO CALENDÁRIO. POSSIBILIDADE.

A alínea "b" do inciso II do art. 44 deixa claro que a multa isolada deverá ser exigida, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo

Original

negativa da contribuição social sobre o lucro líquido. Aa apuração do IRPJ e da CSLL do final do período, no caso de tributação anual, só é realizado em 31 de dezembro e informada na DIPJ (que pode ser entregue até o último dia de junho do ano-calendário seguinte). A autoridade fiscal utiliza a DIPJ para confrontar a estimativa apurada (informada na DIPJ) com a estimativa confessada/recolhida em DCTF ou PER/DCOMP, e assim, se a multa isolada só pudesse ser aplicada até o final do ano-calendário, nunca seria aplicada, fazendo letra morta da lei, o que evidentemente não se admite.

MULTA ISOLADA. BASE DE CÁLCULO. MONTANTE DA ESTIMATIVA MENSAL NÃO RECOLHIDA.

A obrigação de recolher o tributo sobre a base estimada em determinado mês está estampada no art. 2º da Lei n° 9.430/96 e a ausência do recolhimento dessa estimativa enseja a sanção prevista artigo 44. II, "b" da referida Lei nº 9.430/1996. Nos termos do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, segundo texto dado pela Lei nº 11.488/2007, a base de cálculo da multa isolada pela falta de pagamento da estimativa consiste no valor de 50% do valor que deixou de ser recolhido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de decadência do direito de se questionar o registro contábil do ágio, e, no mérito, (i) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário quanto à legitimidade de amortização do ágio, vencido o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, que votou por negar provimento ao recurso quanto a tal matéria; (ii) por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário quanto à possibilidade de amortização fiscal de ágio já amortizado contabilmente; à compensação indevida de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL; e à multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL; (iii) por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário quanto ao lançamento relativo à glosa do excesso de despesa de pagamento de JCP, vencidos os conselheiros Sávio Salomão de Almeida Nobrega, Fellipe Honório Rodrigues da Costa (convocado) e Gustavo de Oliveira Machado (convocado), que votaram por dar provimento ao recurso quanto a tal matéria; e (iv) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto à alegação de efeito confiscatório da multa de ofício, nos termos do relatório e voto do relator. Os conselheiros Sávio Salomão de Almeida Nobrega e Fellipe Honório Rodrigues da Costa (convocado) votaram pelas conclusões do relator quanto à multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Marcelo Oliveira, Savio Salomao de Almeida Nobrega, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa (suplente convocado), Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado) e Paulo Henrique

Original

Silva Figueiredo (Presidente). Ausente a Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, substituída pelo Conselheiro Gustavo de Oliveira Machado.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o acórdão 14-61.339, da 1ª Turma da DRJ/RPO, prolatado em 21 de junho de 2016, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela contribuinte Perkins Motores do Brasil Ltda ("**Perkins Motores**") contra auto de infração contra ela lavrado com exigência de IRPJ (R$ 6.743.304,53), CSLL (R$ 3.238.107,96), acrescidos de multa de ofício de 76% e 150% e juros moratórios, além de multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, totalizando crédito tributário de R$ 9.981.412,49.

Os lançamentos foram decorrentes das seguintes supostas infrações:

(i) exclusões indevidas de amortização de ágio para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL em 2009 (R$ 3.033.696,84) e 2010 (R$ 3.033.696,85);

(ii) compensações indevidas de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, em 2010, decorrente de exclusão de amortização indevida do ágio do ano-calendário 2009;

(iii) excesso de pagamento de Juros Sobre o Capital Próprio no ano-calendário 2010 no valor de R$ 7.323.396,45 que foi adicionado ao lucro real e à base de cálculo da CSLL;

(iv) multa isolada por insuficiência de recolhimentos mensais de estimativas de IRPJ e de CSLL apuradas em razão dos ajustes ao Lucro Real e às bases de cálculo da CSLL após glosas do excesso de JSCP e das exclusões a título de amortização de ágio.

1. Da acusação fiscal
1.1 Da exclusão indevida de amortização de ágio

Segundo a Autoridade Fiscal, a **Perkins Motores** teria excluído indevidamente ágio que estava registrada na então controladora Perkins do Brasil Comercial Ltda ("**Perkins Comercial**"), depois da incorporação reversa de sua controladora, evento que ocorreu em 30/09/2008.

A Autoridade Fiscal relata que **Perkins Motores** não registrou despesa de amortização de ágio na sua escrituração contábil, as exclusões foram feitas da base de cálculo do lucro real e da contribuição social nos anos-calendários de 2009 e 2010 no LALUR.

O ágio que estava registrado na contabilidade de **Perkins Comercial** teve origem na aquisição da empresa Detroit Diesel Motores do Brasil ("**DDMB**"), que ocorreu no ano-calendário de 2002.

Seguem, de forma sucinta, a descrição dos fatos e eventos que deram origem ao ágio aqui analisado.

A **DDMB**, cujas sócias eram Detroit Diesel Overseas Corporation e VM Holdings Inc, empresas sediadas nos Estados Unidos da América e integrantes do grupo DaimlerChrysler, é uma empresa sediada em Curitiba/PR.

O grupo Caterpillar é um conglomerado sediado nos Estados Unidos da América, que detém o controle do Grupo Perkins, fabricante de motores a diesel, com sede no Reino Unido.

Original

Em meados de 2002, o Grupo Perkins negociou com a Detroit Diesel Overseas Corporation e VM Holdings Inc, a aquisição da unidade fabril da **DDMB** em Curitiba/PR.

Em junho de 2002, as empresas Perkins Engine Company Limited, como compradora e as empresas Detroit Diesel Overseas Corporation e VM Holdings Inc., como vendedoras, solicitaram aprovação do Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) para a aquisição da **DDMB** pelo Grupo Perkins.

Em 19 de dezembro de 2002, **Perkins Comercial,** sediada em São Paulo/SP, na qualidade de compradora, firmou contrato de compra e venda da **DDMB**, com a VM Holdings Inc. e Detroit Diesel Overseas Corporation, estas como vendedoras. O valor negociado foi de US$ 5.500.000,00. Portanto **Perkins Comercial** passou a ser controladora integral de **DDMB.**

Os pagamentos pela transação totalizaram o montante de R$ 19.455.391,42, por meios de remessas de câmbio, nas datas e valores da tabela abaixo:

Pagamento				
Data	Beneficiário	US$	R$	CÂMBIO
31/01/2003	VM HOLDINGS	4.824.976,98	17.021.071,28	3,5277
31/01/2003	DDMB OVERSEAS	2,24	7,91	3,5277
31/01/2003	DARF de IRRF	683.998,56	2.412.941,71	3,5277
30/06/2003	DARF de IRRF	7.440,99	21.370,52	2,8720
TOTAL		**5.516.418,77**	**19.455.391,42**	-x-

Perkins Comercial registrou ágio de R$ 15.168.484,33 na sua contabilidade porque afirma que pagou a quantia de R$ 16.113.257,00, dos quais R$ 15.168.484,33 teriam sido pagos a título de ágio.

Em 12/02/2003 a razão social de **DDMB** foi alterada para Perkins Motores do Brasil Ltda (**Perkins Motores,** a Recorrente).

Em 30/06/2003 foi registrada na Jucesp a 6ª alteração da **Perkins Comercial**, na qual foi alterado o capital social, em virtude de alterações no sistema monetário, de C$ 5.901,00 para R$ 2,14, ao final arredondando-se tal valor para R$ 2,00 (dois reais). Na mesma alteração do contrato social deu-se a transmissão das quotas da empresa Perkins Nederland Holding B.V. para Perkins Group Limited e a admissão da empresa Perkins Engines Inc. no quadro societário, mediante subscrição de novas quotas, resultante do aumento do capital social da sociedade no valor de R$ 16.113.255,06, integralizado pela Perkins Engines Inc.

O aumento de capital decorreu da conversão do empréstimo realizado pela Perkins Engines à **Perkins Comercial** em investimento, que foi a origem de recursos para pagamentos a VM Holdings Inc. e Detroit Diesel Overseas Corporation pela aquisição do controle da **DDBM**. O empréstimo foi devidamente registrado no Banco Central do Brasil sob ROF (Registro de Operações Financeiras) nº TA243053. Os créditos se referem a principal no valor total de US$ 5,550,000.00, equivalente a R$ 15.990.660,00, e de juros devidos e não pagos a Perkins Engines Inc. que, calculados a taxa de 1,84% ao ano, no período que se inicia em 31/01/2003 e termina em 30.06.2003, nos exatos termos registrados no Banco Central do Brasil, no montante de US$ 42,550.00, equivalente a R$ 122.595,06.

Original

Em 30/09/2008, **Perkins Comercial** realiza a baixa contábil do ágio contra conta de despesa do exercício, mas adicionando-o ao lucro líquido no LALUR para apuração do lucro real do período.

Em 31/10/2008, **Perkins Comercial** e **Perkins Motores** celebraram o Protocolo de Incorporação e Instrumento de Justificação de Incorporação, registrados na Jucesp em 07/01/2009, pelo qual **Perkins Motores** (controlada) incorpora **Perkins Comercial** (controladora).

Perkins Motores passa então a excluir do lucro líquido a amortização de ágio que estava registrado na **Perkins Comercial,** por meio de dedução do lucro líquido no LALUR.

A Autoridade Fiscal considerou indevida a exclusão da amortização do ágio pelos seguintes motivos, elencados no TVF às e-fls. 44 a 47 (destaques no original):

> 1. A PERKINS COMERCIAL nos AC 1999 a 2002 declarou-se **inativa** perante a Receita Federal (vide suas várias DIPJ de inatividade), tendo inclusive se declarado inativa até 31/12/2002. E estando **inativa até 31/12/2002**, não poderia a PERKINS COMERCIAL ter firmado ou contratado quaisquer negócios durante o ano de 2002 (inclusive o Contrato de Compra e Venda da DDMB). A PERKINS COMERCIAL era apenas um **CNPJ de prateleira**, "empresa" existente apenas no papel, **sem** patrimônio substancial que justificasse a sua existência material;
>
> 2. ***Memorandum of Understanding* – MOU , que estabelece as bases da negociação para compra e venda da DDMB**: foi elaborado em inglês e firmado em maio e junho/2002 entre a VM HOLDINGS INC e DETROIT DIESEL OVERSEAS CORP de um lado e a **PERKINS ENGINE COMPANY LIMITED**, de outro.
>
> 3. O " **LAUDO** " ou "Relatório" de Avaliação da DDMB preparado pela PERKINS **inglesa**:
>
> • foi lavrado em **idioma inglês**,
>
> • foi lavrado em dezembro/2002, **posteriormente** à celebração do *MEMORANDUM OF UNDERSTANDING* ("MOU") e protocolo deste junto ao CADE (junho/2002),
>
> • foi firmado por diversos funcionários dos grupos CATERPILLAR e PERKINS na Inglaterra1, comprovando que a decisão de compra da DDMB deu-se **no exterior, fora do Brasil**, e não no então inativo CNPJ da PERKINS COMERCIAL;
>
> 4. O Contrato de Compra e Venda de Quotas e Outras Avenças também foi feito em **inglês**, e firmado quando a PERKINS COMERCIAL se encontrava **inativa no cadastro CNPJ;** ademais, o Contrato foi assinado **antes** da **6ª Alteração**2 do Contrato Social da PERKINS COMERCIAL (saída da sócia anterior PERKINS NEDERLAND HOLDING B. V., sucedida pela sócia PERKINS GROUP LIMITED e entrada da PERKINS ENGINES INC no quadro societário), e **antes** das operações financeiras desencadeadas pela PERKINS ENGINE COMPANY LIMITED para aquisição da DDMB; o contrato foi lavrado em inglês porque tanto o comprador/pagador (PERKINS na Inglaterra) como o vendedor (DETROIT DIESEL nos EUA) são estrangeiros e sediados em países anglófonos;
>
> 5. Em decorrência do fato se derem vertidos em idioma estrangeiro, tais documentos (em inglês) **não produzem efeitos no Brasil se desacompanhados**

das respectivas **traduções juramentadas** (CC, art. 224, e Lei 6.015/73, art. 148);

6. A aquisição da DDMB – DETROIT DIESEL MOTORES DO BRASIL pelo GRUPO PERKINS foi submetida à apreciação do CADE (Conselho Administrativo de Defesa Econômica) mediante Memorando de entendimento e pedido de análise prévia protocolados em **julho/2002** (quando a PERKINS COMERCIAL se encontrava inativa no CNPJ) sob nº 08012.004046/2002-41 e tendo como **requerente a PERKINS ENGINE COMPANY LIMITED (e não a PERKINS COMERCIAL)**;

7. No documento interno do projeto de compra de uma fábrica no Brasil (documento intitulado "*Project Axiom*", juntado aos autos, vide item II.1 deste termo) é utilizada a expressão "restabelecer" para indicar a vontade do GRUPO PERKINS de "**restabelecer**" **sua presença** no Brasil; está expressão é utilizada porque de fato até então a presença da PERKINS no Brasil não mais existia, e por isso queriam novamente estabelecê-la; ou seja, a PERKINS COMERCIAL, inativa que estava, não representava nem estabelecia a presença da marca PERKINS no Brasil;

8. A aquisição da DDMB foi publicada nos veículos de comunicação de negócios como sendo uma compra feita pela **PERKINS ENGINE COMPANY LIMITED** ou mesmo pela **CATERPILLAR** (a PERKINS COMERCIAL não foi mencionada) ;

9. A PERKINS COMERCIAL serviu de **empresa veículo** (*conduit company*) para o GRUPO PERKINS no estrangeiro internalizar ágio que de fato e de direito só poderia ter sido contabilizado no exterior; a PERKINS COMERCIAL aparece apenas formalmente para a Junta Comercial e para o Fisco; no demais, os atos de contratação foram todos praticados pela PERKINS ENGINE COMPANY LIMITED junto aos vendedores, junto ao CADE, e perante a imprensa; o ágio subsiste na real adquirente estrangeira;

10.**Não foi apresentado pela intimada o balanço patrimonial de fechamento** ("*Closing Balance Sheet*") para aquisição da DETROIT DIESEL MOTORES DO BRASIL LTDA (DDMB) ou outro documento comprobatório do valor contábil da empresa na data de sua aquisição, ou mesmo laudo de avaliação **independentes** como pactuado no **MOU** – Memorando de Entendimento, tornando arbitrário qualquer valor dito de ágio; sem comprovar o valor patrimonial da adquirida, **não pode a autuada comprovar o exato valor do ágio pago pela DDMB, ou mesmo se ágio houve.**

11.O **pagamento** pela aquisição da DDMB foi de fato bancado pela PERKINS ENGINES INC dos Estados Unidos (PERKINS EUA); não confundir esta com a sua quase homônima PERKINS ENGINE COMPANY LIMITED sediada na Inglaterra; A PERKINS ENGINES INC. dos EUA, então, a este título passou a se declarar credora da empresa veículo PERKINS COMERCIAL; não foi a PERKINS COMERCIAL quem suportou financeiramente pela dita aquisição da DDMB, pois a PERKINS COMERCIAL não possuía qualquer capacidade financeira ou substância econômica próprias e suficientes para tanto. Os recursos para o pagamento, formalmente efetuado pela PERKINS COMERCIAL mediante contratos de câmbio em favor da VM HOLDINGS INC e DETROIT DIESEL OVERSEAS CORP, foram bancados por remessa financeira da PERKINS ENGINES INC4. Logo em seguida, a PERKINS ENGINES INC ou PERKINS EUA aparece como credora da PERKINS

Original

> COMERCIAL no valor de R$ 15.990.660,00 (vide 6ª alteração do Contrato Social da PERKINS COMERCIAL);
>
> 12. Posteriormente à aquisição da DDMB, em novembro/2003, ou seja, quase um ano após a compra da DDMB, ocorreu outro protocolo de pedido de análise prévia junto ao **CADE** sob nº 08012.003075/2003-76, o qual, da mesma forma, teve como **requerente** a PERKINS ENGINE COMPANY LIMITED e não a PERKINS COMERCIAL.
>
> 13.O ágio em questão pela compra da DDMB foi contabilizado e considerado um **investimento** na contabilidade da PERKINS COMERCIAL, e não um ativo diferido (vide balancetes e Balanços Patrimoniais nas DIPJ enviadas à Receita Federal). Lembrando que a transação negocial em comento se deu em 2002, período em que não vigoravam as novas regras contábeis que vieram a eliminar o ativo diferido.
>
> 14.O Ativo (ágio) foi baixado na PERKINS COMERCIAL em 30/09/2008, reconhecendo assim que este era irrecuperável (custos afundados, para usar uma expressão comum à contabilidade e à ciência econômica). Portanto, não há que se falar em "amortização", pela incorporadora, de "investimento baixado" na incorporada, quanto mais se amortização foi procedida de forma extracontábil.

A Autoridade Fiscal concluiu que o real adquirente da **DDMB** foi a Perkins Engine Company Limited e que, portanto, qualquer ágio eventualmente pago na aquisição da **DDMB** deveria ser reconhecido e contabilizado no exterior pelo real adquirente e não contabilizado no Brasil, tampouco podendo ser aqui deduzido ou amortizado, seja para fins contábeis ou tributários.

A Autoridade Fiscal alega que o Laudo de Avaliação, que foi elaborado pela Perkins Finance e referendado pela Caterpilar comprovaria que a análise do negócio foi feita no exterior, dirigida aos administradores sediados no exterior, em Peterborough, e portanto que a recomendação de compra da **DDMB** foi feita no exterior, para o exterior, e para estrangeiros.

Para corroborar sua tese de que houve simulação na compra da **DDMB** pela **Perkins Comercial**, a Autoridade Fiscal afirma que **Perkins Comercial** esteve inativa no período de 1999 a 2002, e que portanto, não poderia ter firmado ou contratado quaisquer negócios durante o ano de 2002, incluindo aquisição do controle de **DDMB**. A Autoridade Fiscal afirma que **Perkins Comercial** era apenas um CNPJ de prateleira.

Para concluir que eventual ágio apurado na aquisição da **DDMB** deveria ser registrado no exterior, a Autoridade Fiscal relata que o recurso financeiro para a aquisição da **DDMB** ficou apenas poucas horas no Brasil, pois o pagamento às compradoras, VM Holdings Inc. e Detroit Diesel Overseas Corporation, foi efetivado em 31/01/2003, mediante remessas de câmbio na mesma data em que houve aporte de recursos oriundos da Perkins Engines Inc. De modo que o eventual ágio foi pago por Perkins Engines Inc. dos EUA.

Por fim, a Autoridade Fiscal concluiu que **Perkins Comercial** não tinha estrutura para suportar a aquisição, pois o ativo circulante que constava no seu Balanço Patrimonial era ínfimo, a empresa não possuía estrutura física, funcionários ou despesas regulares, e apenas receitas anuais por equivalência patrimonial.

A Autoridade Fiscal também questionou o ágio informado pela contribuinte, pois na data de 20 de dezembro de 2002, o capital social da **DDMB** era de R$ 1.078.040,00, de modo que o ágio, se considerado como a diferença entre o valor pago e o valor patrimonial, seria de R$ 15.035.216,06, conforme abaixo descrito:

Original

(+) 16.113.256,06 = Valo pago pela aquisição da DDMB
(–) 1.078.040,00 = Capital Social 12ª alteração Contrato Social

(=) **15.035.216,06** = Ágio pago na aquisição da DDMB

Como o ágio contabilizado pela **Perkins Comercial** foi de R$ 15.168.484,33 a diferença de R$ 133.268,27 não foi esclarecida. Para efeitos tributários a Autoridade Fiscal considerou o valor escriturado como valor inicial para apuração das infrações fiscais.

Pelo fato da **Perkins Comercial** ter baixado o ágio contabilmente, em 30/09/2008, antes de sua incorporação pela **Perkins Motores**, a Autoridade Fiscal concluiu que foi reconhecida a irrecuperabilidade do ativo a que se referia o ágio pela **Perkins Comercial,** e concluiu então pela impossibilidade de aproveitamento ou "amortização" do ágio pela **Perkins Motores**, eis que, de acordo com o art. 6º e §§ do Decreto-Lei 1.598/1997, a amortização contábil do ágio deve observar o prazo e a extensão das projeções que o determinaram.

1.2 Da compensação indevida de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL

Durante o ano-calendário 2009, segundo a Autoridade Fiscal, a **Perkins Motores** contabilizou indevidamente exclusões do lucro líquido no montante de R$ 3.033.696,84 a título de amortização do ágio. Em decorrência da glosa da exclusão efetuada pela fiscalização, o prejuízo fiscal apurado reduziu-se a R$ 12.613,58, prejuízo que foi compensado na apuração do IRPJ para o ano-calendário 2010. A compensação indevida foi objeto de autuação.

De forma análoga à apuração do IRPJ, a glosa da exclusão indevida de "amortização do ágio" no valor de R$ 3.033.696,84 no ano-calendário 2009 produziu a redução da base de cálculo negativa de CSLL apurada conforme LALUR 2009. De forma análoga, a compensação indevida na base de cálculo da CSLL foi objeto de autuação.

1.3 Do excesso de pagamento de JCP

Segundo a Autoridade Fiscal, a **Perkins Motores** cometeu excesso no pagamento a título de Juros Sobre o Capital Próprio – JCP no AC 2010 no valor de **R$ 7.323.396,45**, que não foi adicionado ao Lucro Real e à base de cálculo da CSLL.

A **Perkins Motores** teria deduzido despesa de JCP no ano-calendário 2010 relativo a saldo de JCP não pagos ou não creditados em anos anteriores, o que, segundo a Autoridade Fiscal, somente poderiam ser deduzidos no respectivo período de apuração do IRPJ e da CSLL (2006 a 2009).

De acordo com a Autoridade Fiscal, a **Perkins Motores** teria direito a pagar ou creditar R$ 3.264.543,89 a título de JCP a seus acionistas, mas creditou R$ 11.554.218,03, tendo sido apurado excesso de R$ 8.289.674,14.

Como a **Perkins Motores** procedeu a um ajuste no LALUR do ano-calendário 2010 de excesso de JCP creditados no montante de R$ 966.277,69, a Autoridade glosou despesas de JCP no montante de R$ 7.323.396,45 (R$ R$ 8.289.674,14 - .R$ 966.277,69).

1.4 Da multa isolada por insuficiência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL

As multas isoladas aplicadas foram decorrentes da insuficiência de recolhimentos mensais de IRPJ e de CSLL que foram apuradas em razão dos ajustes ao Lucro Real e à base de cálculo da CSLL após as glosas de despesa de amortização do ágio e do excesso de JCP, com fundamento no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96.

Original

2. Da impugnação

A contribuinte impugnou o lançamento, alegando que a Autoridade Fiscal não observou que houve efetivo desembolso financeiro para aquisição da **DDMB,** a negociação foi realizada entre partes independentes, por valor de mercado, o ágio foi fundamentado em laudo de expectativa de rentabilidade futura, seguindo-se a legislação fiscal então vigente, aproveitando-se o benefício fiscal na forma disciplinada pelos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/1996.

A contribuinte alegou equívocos na argumentação da Fiscalização quanto a defesa da indedutibilidade do ágio, arguindo o seguinte:

1) o fato da realização do investimento ter sido analisada e a decisão ter sido tomada no exterior não significa que o real adquirente esteja no exterior. A decisão da aquisição foi tomada no exterior porque a controladora é sediada no exterior e a subsidiária no Brasil não detinha poderes para a tomada desta decisão. Mas o real adquirente da **DDMB** teria sido a **Perkins Comercial**, pois foi quem firmou o contrato de compra e venda e efetuou o pagamento;

2)a Fiscalização não apresenta nenhum fundamento legal para sua afirmação que *"... o real adquirente um estrangeiro (ou estrangeiros) , qualquer ágio eventualmente pago na aquisição da DDMB deve ser reconhecido e contabilizado no exterior pelo(s) real(is) adquirente(s), mas nunca por CNPJ dito sediado no Brasil*";

3)o contrato de compra e venda e o laudo de rentabilidade futura foram apresentados em língua inglesa para fazer prova da aquisição da **DDMB.** E embora a Fiscalização não os tenha aceito porque não haviam sido traduzidos para o português, agora na impugnação os apresenta traduzidos. Quanto a rentabilidade futura, esta teria sido calculada no laudo de avaliação até o ano de 2011 e não apenas até o ano de 2007, como teria afirmado pela Autoridade Fiscal no Relatório Fiscal;

4)a Fiscalização teria classificado erroneamente a participação da **Perkins Comercial** como "empresa veículo", eis que a empresa teria iniciado suas operações em 24/08/1983, vinte anos antes da aquisição da **DDBM**, não se podendo afirmar que foi uma empresa de existência efêmera ou que tenha sido constituída para ser utilizada como "empresa-veículo" apenas para transferência de ágio. Afirma que a empresa não é fictícia, pois tinha atividade operacional até 1999 e depois disso desenvolveu atividade na qualidade de holding da **Perkins Motores;**

5)defendeu que a estrutura de capitais (se próprios ou de terceiros) não influenciam na geração do ágio, pois este é apurado em relação ao pagamento feito pela empresa que está adquirindo os ativos, não importando a origem dos recursos dentro da estrutura de capital. E portanto, não importaria se a origem dos recursos para aquisição da **DDMB** tenha sido por recursos próprios gerados nas suas operações ou de empréstimos realizados no Brasil ou no exterior. Justifica que os recursos para aquisição da **DDMB** vieram do exterior a título de empréstimo e posteriormente convertidos em capital social porque a integralização como capital social demandava tempo e necessitava dos recursos com urgência para realização da aquisição;

6)afirma que o valor pago pela **DDMB** foi de R$ 19.455.391,42 que corresponderam a US$ 5.500.000,00 na data da remessa em 31/12/2003, conforme contrato de compra e venda e registro no BACEN;

7)o ágio de R$ 15.150.077,33 foi apurado pela diferença entre o valor pago e o valor do PL da **DDMB** de R$ 1.871.000,00, tendo sido registrado como ágio por rentabilidade futura. Não teria sido possível verificar o motivo da diferença de R$ 18.407,00 entre o valor do

Original

ágio de R$ 15.150.077,13 e o valor registrado na contabilidade, mas o valor poderia ser decorrente de erro na utilização da taxa de conversão na remessa de US$ 5,5 milhões do pagamento aos vendedores;

8)a fiscalização afirmou que não houve apresentação do *closing balance sheet* conforme indicado nos contratos, mas como a operação foi efetivada em janeiro de 2003, utilizou-se o balanço encerrado em 31/12/2002, no qual consta o valor da posição patrimonial, a partir da qual se pode calcular o valor do ágio, sem necessidade de preparo de um balanço especial em 31/01/2003;

9)afirma que a Autoridade Fiscal se equivocou ao concluir que **Perkins Comercial** baixou o ágio registrado na contabilidade por considerá-lo irrecuperável. O lançamento teria sido feito em contrapartida a despesa do exercício tendo em vista a extinção da rubrica contábil de lucros acumulados, com advento da Lei 11.638/2007, que alterou a alínea "d" do §2º do artigo 179 da Lei n° 6.404/1976, mas o valor teria sido adicionado no LALUR 2008, o que evidencia que o ágio foi amortizado e não baixado como irrecuperável. Acrescenta que a legislação tributária traz regras próprias para fins de apuração de tributos, as quais são registradas e controladas no LALUR. E que, portanto, após o evento que permitia a utilização do ágio fiscal, utilizou o saldo do ágio controlado no LALUR para se valer do benefício fiscal;

10)ao contrário do que afirma a Fiscalização, de que o ágio não poderia ser amortizado porque se encontrava no ativo (investimento), alegou que a Instrução CVM n° 285/1998, que alterou o §2º do artigo 14 da Instrução CVM n° 247/1996, autoriza a **amortização contábil** do ágio registrado no **ativo investimento** com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, pois o seu artigo 13 manda desdobrar o valor em duas subcontas distintas para o ágio e equivalência patrimonial, sendo que esta última só pode ser registrada na conta investimento (e não no diferido). Só podem ser subcontas do mesmo grupo, qual seja, investimento. Além disso, *o caput* do artigo 13 fala em custo de aquisição de investimento, o que pressupõe que o ágio continua sendo custo de aquisição e, portanto, deve ser registrado em conta de investimento e não no diferido;

11) a Fiscalização defendeu a impossibilidade de amortização do ágio para fins fiscais se ele foi previamente amortizado contabilmente antes do processo de incorporação, mas o ágio que pode ser amortizado para fins fiscais corresponde somente àquele decorrente da amortização contábil do próprio exercício ou se pode se referir também ao ágio já amortizado contabilmente cuja utilização não era possível porque ainda não havia ocorrido o evento que autoriza a dedutibilidade para fins fiscais (e estava controlada na parte “B” do LALUR para fins de composição do custo na alienação, na forma do parágrafo único do artigo 391 do RIR/99). Portanto, nos termos do artigo 7º da Lei n° 9.532/1997, não há vedação à dedutibilidade do ágio amortizado contabilmente;

12)alega que a operação que gerou o ágio ocorreu no ano de 2003, decaindo o direito do Fisco de contestar a existência e valor do ágio contábil apurado naquela oportunidade, na forma do artigo 173, I do CTN, restando apenas ao FISCO verificar se a amortização foi realizada corretamente em 1/60 avos;

13)defende a inaplicabilidade da multa qualificada de 150% pela dedução de despesa de amortização do ágio, porque se fundamentou em faculdade legal prevista no artigo 70 da Lei n° 9.532/1997, não tendo utilizado de nenhum ato para excluir ou modificar um fato gerador previamente ocorrido, posto que a amortização do ágio para fins fiscais é feito concomitantemente com a realização do próprio fato gerador destes tributos, não existindo

Original

nenhum ato subsequente que pudesse ser enquadrado como tentativa de exclusão ou modificação do fato gerador;

14)assevera que não pode o FISCO desconsiderar atos e negócios legitimamente praticados pelo contribuinte com fundamento no artigo 116 do CTN, por falta de lei disciplinado o procedimento;

15)aduz que a operação realizada jamais poderia ser enquadrada no inciso I do §10 do artigo 167 do Código Civil, pois investimentos estrangeiros no Brasil são regularmente realizados por empresas subsidiárias controladas por empresas no exterior, inexistindo qualquer intenção de esconder ou ocultar o verdadeiro adquirente nesse tipo de operação, que sempre são conhecidos pelas autoridades brasileiras, pois essas informações nunca foram escondidas, tendo sido inclusive prestadas ao CADE conforme documentação carreada aos autos pela fiscalização;

16)alegou que a Fiscalização se equivocou ao entender que houve extrapolação dos limites de dedutibilidade do JCP devido a saldos não pagos em anos-calendários anteriores, eis que não haveria previsão expressa que obrigue que o período de remuneração do capital próprio coincida com o período-base fiscal, com o ano-calendário do crédito ou com qualquer outro lapso temporal pré-determinado, e se existisse alguma limitação temporal em função das Instruções Normativas expedidas pela Receita Federal, essa interpretação conduziria ao reconhecimento da ilegalidade da Instrução Normativa;

17)afirma que não teria havido compensação de prejuízo fiscal em montante superior ao existente no ano-calendário 2010;

18)defende a impossibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício de 75% com a multa isolada de 50% por suposta falta de recolhimento de estimativa mensal;

19)questiona a contribuinte a base de cálculo utilizada pela Fiscalização para o cálculo da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa.

3. Da decisão de 1ª instância

A impugnação foi julgada improcedente pela 1ª Turma da DRJ/RPO em acórdão cuja ementa é reproduzida abaixo:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
>
> Ano-calendário: 2009, 2010
>
> AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.
>
> Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais, incabível cogitar-se na nulidade do Auto de Infração.
>
> DECADÊNCIA. ANÁLISE DE FATOS OCORRIDOS HÁ MAIS DE CINCO ANOS. NATUREZA PROBATÓRIA. POSSIBILIDADE.
>
> A análise da formação do ágio tem natureza de prova, a qual pode ser idoneamente carreada aos autos, independentemente da data de sua criação, ou da data do fato a que ele se reporte, estando sujeita à livre apreciação pelo fisco, que pode, com base nela, efetuar o lançamento, desde que o fato gerador esteja dentro do prazo decadencial.
>
> INCORPORAÇÕES REVERSAS. SIMULAÇÃO
>
> Ausência de propósito negocial, mostram a divergência entre a exteriorização dos atos praticados com a vontade real, descaracterizando a operação praticada

Original

cujo objetivo era a utilização do ágio pago efetivamente por empresa situada no exterior.

INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO. EXTINÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO AMORTIZADO CONTABILMENTE. INDEDUTIBILIDADE.

Não há previsão legal para o aproveitamento do ágio já amortizado contabilmente quando da extinção da participação societária em virtude de fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra. Nesses casos, o ágio já amortizado contabilmente, e registrado no LALUR, não pode mais ser aproveitado, devendo ser simplesmente baixado.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO.

É vedada a dedução de juros sobre o capital próprio de determinado ano-calendário em períodos posteriores, estranhos ao da sua competência

INCONSTITUCIONALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA DE CSLL.

Mantida a glosa das despesas de participação de debêntures, procedem também as exigências referentes à compensação indevida de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, conseqüentes da glosa das despesas de participação de debêntures, tendo em vista que foi a dedução dessas despesas que gerou os referidos prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL.

MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS.

Constatada a falta/insuficiência do recolhimento das estimativas devidas, fica a pessoa jurídica sujeita à multa de ofício isolada sobre os valores inadimplidos.

MULTA ISOLADA. INCIDÊNCIA.

O artigo 44, da Lei nº 9.430/1996 dispõe a aplicação de duas multas distintas, para duas hipóteses também distintas, não caracterizando duplicidade de tipificação de uma mesma infração ou penalidade. Ao tipificar essas infrações o referido artigo demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e não se excluem.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4. Do Recurso Voluntário

Irresignada com o r. acórdão, a ora Recorrente apresentou recurso voluntário às e-fls. 2089 a 2170, onde, basicamente, repisa seus argumentos apresentados na impugnação, assim por ela sintetizados:

> (...)
>
> Diante do exposto nas razões deste Recurso, restou demonstrado que:
>
> 1. Em relação ao ágio:
>
> 1.1. Restou evidente que a operação de aquisição da DDMB pela PERKINS COMERCIAL gerou ágio passível de dedução nos termos do art. 386, III do RIR, vez que configurado: (i) efetivo desembolso financeiro relativo ao pagamento do ágio; (ii) a aquisição por partes independentes, em valor de mercado e fundada em laudo de expectativa de rentabilidade futura, como reconhecida pela própria DRJ; (iii) houve correta observância da legislação fiscal para o aproveitamento do benefício fiscal na forma disciplinada pelos artigos 7º e 8º da Lei n.º 9.532/1996;
>
> 1.2. Não houve a utilização de empresa-veículo, pois a PERKINS COMERCIAL existia desde 1983. O fato de ter apresentado declaração de inatividade (obrigação acessória) antes da aquisição não a transforma em empresa de prateleira ou algo do gênero. **Não houve** falta de proposito negocial na aquisição da DDMB por meio de integralização de capital na PERKINS COMERCIAL, porque o MOU previa a possibilidade de aquisição por uma subsidiária da PERKINS no Brasil, o contrato de compra e venda foi feito pela PERKINS COMERCIAL (e não pela empresa estrangeira) e até 2002 o direito de fabricar motor PERKINS no Brasil era detido pela MAXION-IESA, tendo a Perkins comercial adquirido a DDMB justamente para fabricar os motores em razão do término do contrato com a MAXION-IESA.
>
> 1.3. Correta a amortização do ágio com base no livro B do LALUR, posto que não existe vedação para utilização de ágio já amortizado contabilmente para aplicação do art. 7º da Lei n.º 9.5321/997;
>
> 1.4. Houve decadência do direito de questionar a existência do ágio, gerado em 2003;
>
> 2. Existe autorização legal para o pagamento de JCP relativo a anos anteriores;
>
> 3. Inexistência de prejuízo compensado a maior em 2010 tendo em vista a legitimidade da amortização do ágio ocorrida em 2009 para o IRPJ/CSLL;
>
> 4. Inexistência de fraude ou simulação, sendo indevida a multa majorada de 150%;
>
> 5. É ilegal a aplicação concomitante de multa isolada de 50% com a multa de 75% ou 150%.

Requereu ao final o provimento do recurso com a reforma da decisão recorrida e o cancelamento do Auto de Infração.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, Relator.

Original

O recurso voluntário é tempestivo e apresenta os demais requisitos de admissibilidade, assim dele conheço e passo a analisá-lo.

5.Preliminar de decadência de direito do FISCO questionar o ágio

Preliminarmente, a Recorrente alega que teria decaído o direito do Fisco questionar o registro contábil do ágio, realizado em 2003 e declarado à Receita Federal do Brasil em DIPJ, já que o procedimento fiscal teria iniciado em 09/12/2013, quando já teriam passados mais de 5 anos da entrega da DIPJ, nos termos do artigo 173, I, do CTN e do artigo 1º do Decreto–Lei n° 20.910/1932.

Defende a Recorrente que o Fisco poderia, no prazo de 5 anos contados da utilização da amortização do ágio no cálculo do IRPJ/CSLL, para questionar se o valor deduzido fiscalmente atende a legislação fiscal ou seja, se houve incorporação/cisão, se a dedução da despesa de amortização foi realizada em 1/60 avos, se o ágio decorreu de expectativa de rentabilidade futura e se a dedução da despesa obedeceu ao limite previsto em lei para cada exercício, não podendo questionar a existência do ágio e o seu valor.

A DRJ afastou a decadência arguida, no entendimento que o termo inicial para contagem do prazo decadencial, nos caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, é de cinco anos a contar do fato gerador. Como no presente caso a infração apurada diz respeito à suposta utilização indevida da despesa de amortização de ágio na apuração do lucro tributável em 31/12/2009 e 31/12/2010, o lançamento teria ocorrido antes de encerrado o prazo decadencial.

O direito de utilização da despesa de ágio aqui apreciada foi fundamentada pela Recorrente nos artigos 7º e 8º da Lei n° 9.532/1996.

Veja que, no presente caso, o ágio utilizado (cuja dedutibilidade fiscal será mais adiante analisada) foi apurado no ano-calendário 2003, mas a Recorrente começou a deduzir fiscalmente a despesa de amortização a partir do ano-calendário 2009, sendo que foi a partir desse momento que começam a ocorrer as repercussões tributárias da amortização do ágio.

O Fisco tem o prazo de 5 anos, a partir dos fatos geradores, para proceder ao lançamento de ofício, e, no caso, a dedução da amortização do ágio repercutiram na apuração do IRPJ e da CSLL somente a partir do ano-calendário 2009. A própria Recorrente reconhece o direito do FISCO proceder à verificação quanto a regularidade e legalidade da dedução, a contar do fato gerador.

Portanto, não cabe a alegação de que o direito do FISCO questionar o ágio gerado por eventos societários ocorridos teria decaído porque teriam passados mais de 5 anos da aquisição da **DDMB** pela **Perkins Comercial**, pois para verificar a legalidade da dedução fiscal do ágio, a Fiscalização somente tinha possibilidade de verificar a repercussão tributária da exclusão da amortização do ágio, a partir do momento em que a Recorrente começou a utilizar a dedução da despesa, ou seja, a partir do ano-calendário 2009.

Por fim, a questão já está pacificada no CARF com a Súmula n° 116, de observância obrigatória a membros deste Colegiado, abaixo transcrita:

> **Súmula CARF nº 116**
>
> Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na

> apuração do tributo em cobrança.(**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Portanto, afasto a decadência arguida

2.Mérito

Como foi visto acima no relatório, foram constatadas 4ª infrações fiscais: (i) exclusões indevidas de amortização de ágio para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL em 2009 e 2010; (ii) compensações indevidas de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, em 2010, decorrente de exclusão de amortização indevida do ágio do ano-calendário 2009; (iii) excesso de pagamento de Juros Sobre o Capital Próprio no ano-calendário 2010 e (iv) multa isolada por insuficiência de recolhimentos mensais de estimativas de IRPJ e de CSLL apuradas em razão dos ajustes ao Lucro Real e às bases de cálculo da CSLL após glosas do excesso de JSCP e das exclusões a título de amortização de ágio.

As infrações relativas a compensação indevida de prejuízo fiscal no ano-calendário 2010 e insuficiência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL foram decorrentes da glosa da exclusão da amortização do ágio e de glosa do excesso de despesa de JCP, portanto, há que se analisar primeiramente a questão da glosa da amortização do ágio e do excesso de pagamento do JCP.

5.1 Do ágio

A DRJ ratificou o entendimento da Fiscalização, que houve simulação na reorganização societária, tendo sido utilizada a **Perkins Comercial** como empresa veículo para possibilitar a amortização fiscal do ágio pela Recorrente. Apontou os seguintes fatos:

1)alega que o ágio foi gerado a partir de operações com aparência de legalidade, mas que tiveram o propósito de ocultar o verdadeiro adquirente:

> No caso em tela, conforme o Termo de Verificação Fiscal, a simulação e ilicitude ocorreram na aquisição da DDMB (nome posteriormente alterado para Perkins Motores), pelo grupo internacional Perkins, na qual a real adquirente utilizou-se de uma empresa veículo (Perkins Comercial) apenas para posteriormente deduzir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a amortização do ágio pago na aquisição da empresa brasileira, uma vez que não poderia usufruir de tal benefício fiscal. Empresa veículo é a denominação empregada pela jurisprudência e doutrina para designar a empresa cujo propósito é viabilizar a amortização do ágio.
>
> Diante da exposição dos fatos narrados de forma cronológica no relatório acima, é possível observar que a formação do ágio está calcada em operações societárias com aparente legalidade, mas que no entanto têm o propósito negocial de ocultar o verdadeiro adquirente da participação societária, com o objetivo final de fruição do benefício fiscal, a que não teria direito se a negociação fosse registrada contabilmente como de fato se realizou.

2)defende que a **Perkins Comercia**l serviu apenas de empresa-veículo para internalização de ágio gerado no exterior, pois estava inativa perante o CNPJ quando da aquisição da **DDMB**, e nos anos seguintes após a aquisição não apresentou operações, tendo como único ativo a participação societária na **Perkins Motores**. Afirma que outras evidências que o real adquirente foi uma empresa domiciliada no exterior foram as negociações, a requisição apresentada junto ao CADE para autorização da negociação, notícias veiculas na

Original

imprensa, nas quais não figuraram a **Perkins Comercial** como a adquirente, mas uma empresa do Grupo Perkins sediada no exterior:

> Em relação à inatividade da Perkins Comercial, por ocasião da aquisição da DDMB, embora a impugnante apresente como defesa a IN SRF 308/2003, que dispõe que considera-se inativa a empresa que não tenha efetuado qualquer atividade operacional, não operacional, financeira ou patrimonial, durante todo o ano-calendário, e que sustente que a variação patrimonial ocorreu somente em 2003, com a efetiva transferência da propriedade de quotas da DDMB, por ocasião da remessa de câmbio para concretização do pagamento, e que foi constituída no ano de 1983 e, segundo alega, exerceu atividades operacionais até 1998, é indiscutível dizer que a Perkins Comercial assinou o contrato de compra e venda quando estava inativa, e que a última alteração contratual datada de 1993, indicava que o capital social registrado importava em CR$ 5.901,00, moeda vigente em 1993, montante bastante insignificante para atividades empresarias.
>
> Ainda que a autuada justifique que a Perkins Comercial é 100% controlada por empresa estrangeira, e que a decisão de compra foi tomada no exterior, uma vez que a subsidiária aqui situada não detinha poderes para esse tipo de decisão, fica evidente que a
>
> Perkins Comercial serviu de empresa veículo. Pois note-se que a empresa estava inativa, em estado de dormência, sem patrimônio relevante que fundamentasse sua atividade empresarial, quando da aquisição da DDMB, e durante os anos seguintes não apresentou operações, tendo como único ativo a participação societária na Perkins Motores.
>
> Embora a impugnante rejeite a qualificação de empresa-veículo, dada pela autoridade fiscal, e discorra sobre as diferentes espécies de empresa-veículo é certo que a Perkins Comercial serviu de empresa-veículo para que o Grupo Perkins, no estrangeiro, internalizasse ágio, que somente poderia ser contabilizado no exterior. Nos atos de contratação junto aos vendedores, na requisição junto ao CADE para apreciação da aquisição da DDMB, e nas notícias veiculadas na imprensa, não é citada a Perkins Comercial, mas tão somente empresas do grupo no exterior.
>
> É preciso assentar que a solicitação da aprovação da aquisição da DDMB formalizada junto ao CADE foi efetivada de fato pela Perkins Engine Company Limited, empresa no exterior e não pela Perkins Comercial, que em momento algum foi citada, embora a autuada alegue que o documento apresentado para aprovação da negociação, o MOU, estabeleça que a adquirente poderia ser uma subsidiária do grupo
>
> De fato, embora as notícias veiculadas na imprensa não possam fazer prova isolada de que a adquirente da DDMB é estrangeira, há que se considerar o conjunto probante da utilização da Perkins Comercial como empresa veículo. Neste sentido os autos fartamente oferecem as devidas comprovações.

3)a DRJ questionou a existência de propósito empresarial ou negocial nos eventos societários, afirmando que a autoridade fiscal apresentou diversos indícios que indicariam que o único objetivo foi, segundo ela, reduzir indevidamente as obrigações tributárias das empresas do Grupo Perkins:

> Todavia, com o ordenamento jurídico em vigor, não se admite mais planejamento tributário formalmente lícito, baseado em aparente legalidade, sem qualquer finalidade empresarial ou negocial, tendo por objetivo o disfarce

Original

> do real objetivo da operação, almejando unicamente reduzir o pagamento de tributos, sob pena de se afrontar limites estabelecidos, inclusive, constitucionalmente, como por exemplo o da função social do contrato, da isonomia fiscal, da capacidade contributiva, e outros diversos.
>
> Encontram-se, no Código Civil, outros embaraços ao planejamento tributário sem propósito negocial. No art. 113, por exemplo, está esculpida a regra de que "*os* negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa fé". E no art. 187, o que a doutrina classifica como abuso de direito, que estabelece que também comete ato ilícito aquele que no exercício de um direito excede manifestamente os limites imposto pelo seu fim econômico e social, pela boa fé e pelos bons costumes.
>
> Portanto, o formalismo dos negócios jurídicos não se sobrepõe a realidade fática, não sendo possível ignorar o contexto em que ocorreu o planejamento tributário, sob pena de serem infringidos os comandos legais citados. Ademais, os negócios jurídicos devem estar assentados em fundamentos econômicos que não se restrinjam à pretensão de fugir de tributação.
>
> No presente caso, a autoridade fiscal apontou diversos indícios convergentes no sentido de que a reorganização societária foi realizada com nenhum objetivo negocial e econômico legítimo, consistindo apenas num estratagema para reduzir, indevidamente, as obrigações tributárias das empresas do Grupo.
>
> As provas estão fartamente evidenciadas nos autos. Os documentos da reorganização societária, por exemplo, foram redigidos originariamente em inglês, inclusive o contrato de compra e venda. Somente na fase de impugnação foram anexados ao processo, as respectivas traduções juramentadas. Conquanto a autuada argumente que as empresas controladoras das contratantes são sediadas no exterior em países com língua inglesa, sendo natural que a negociação tenha sido realizada nesta língua, é patente que todas as decisões foram tomadas no exterior, inclusive a assinatura do contrato, o que causa bastante estranheza, uma vez que a empresa adquirente é brasileira.

4)segundo o entendimento da DRJ, o real adquirente da **DDMB** foi a Perkins Engines Inc, empresa do grupo Perkins sediada nos Estados Unidos da América, de onde vieram os recursos para a aquisição da **DDMB**, não tendo havido a participação da **Perkins Comercial** na aquisição:

> Ainda há a questão da origem dos recursos financeiros para a aquisição da DDMB. Como já citado anteriormente, a Perkins Comercial quando da compra da DDMB, apresentava capital social no montante de CR$ 5.901,00, conforme consta na 5ª alteração contratual, datada de 1993 e vigente à época. No contrato de compra e venda o preço das quotas foi fixado em U$ 5.500.000,00 (cinco milhões e quinhentos mil dólares americanos).
>
> Ora, com um patrimônio tão ínfimo a Perkins Comercial não teria capacidade econômica para o desembolso de tão vultosa quantia, tampouco para obter empréstimo dessa monta.
>
> Ocorre que, na 6ª alteração contratual, registrada na Jucesp em junho/2003, alguns meses após aquisição, a Perkins Engines Inc., que até então não integrava o quadro societário da Perkins Comercial, passa a integrá-lo, mediante subscrição de novas quotas, resultante de aumento do capital social da sociedade. Tal aumento, conforme a alteração contratual, foi integralizado pela Perkins Engines Inc., mediante a conversão, em investimento, de créditos mantidos junto à sociedade, decorrentes de empréstimo no valor de U$

> 5.500.000,00 empréstimo este registrado no Banco Central do Brasil sob ROF nº TA243053. Percebe-se que o lapso temporal foi apenas documental, pois, como já abordado anteriormente, a 6ª alteração contratual ao descrever as características do empréstimo, assinala que a fluência dos juros se inicia em 31/01/2003, donde se deduz ser esta a data do empréstimo, e conseqüentemente, a data da entrada dos recurso no país e na empresa, assim como a data de admissão da Perkins Engines Inc. no quadro societário.
>
> Considerando a urgência da viabilização dos recursos necessários à aquisição da DDMB, a impugnante alega que o contrato de mútuo foi convertido em integralização do capital, com a entrada da Perkins Engines Inc., após o aporte dos recursos.
>
> Todavia resta caracterizado que os recursos para a aquisição da DDMB efetivamente são oriundos da Perkins Engines Inc., sediada nos EUA, e foram utilizados para a aquisição da DDMB, sem outro propósito. Ademais como já citado anteriormente, a Perkins Comercial e durante os anos seguintes à aquisição não apresentou operações, tendo como único ativo a participação societária na Perkins Motores.
>
> Não há que se falar em ofensa ao princípio da não-discriminação do capital estrangeiro, como argumentado pela fiscalizada. Tal princípio previsto no art 2º da Lei 4.131/1962 dispõe que "Ao capital estrangeiro que se investir no País, será dispensado tratamento jurídico idêntico ao concedido ao capital nacional em igualdade de condições, sendo vedadas quaisquer discriminações não previstas na presente lei.". Note-se que no presente processo não houve violação a este princípio, o que se busca é comprovar que a Perkins Comercial agiu como empresa-veículo ao adquirir participação societária na DDMB com ágio por expectativa de rentabilidade futura, e se houvesse feito a compra como investimento direto do exterior, não poderia ter-se beneficiado da amortização do ágio para fins tributários.
>
> Em relação à estrutura física da Perkins Comercial, de certo sendo uma holding não seria necessária uma estrutura complexa, como alega a autuada. Note-se que seus funcionários também são funcionários da Caterpillar, assim como o endereço eletrônico é de domínio da Caterpillar. Entretanto todas essas características somente ratificam a utilização da Perkins Comercial como empresa-veículo.
>
> Diante dos fatos narrados verifica-se que a empresa no Brasil não participou da aquisição, ela apenas faz parte de um desdobramento da operação ocorrida no exterior.

Por considerar que houve simulação no processo de reorganização societária, tendo a **Perkins Comercial** servido apenas de empresa veículo para que fosse possível o aproveitamento fiscal da amortização do ágio, a DRJ entendeu que o ágio não poderia subsistir na **Perkins Comercial**.

5.2 Das contrarrazões da Recorrente

A Recorrente refutou a acusação de simulação de negócio jurídico, afirmando que houve efetivo desembolso financeiro na aquisição, que teria sido realizada entre partes independentes a valor de mercado, configurando propósito negocial. O ágio teve como fundamento laudo de expectativa de rentabilidade futura, que teria sido reconhecido pela própria DRJ. O aproveitamento do ágio teria sido fundamentado na legislação fiscal, tendo se

Original

aproveitado de benefício fiscal legalmente previstos nos artigos 7º e 8º da Lei n.º 9.532/1996, e portanto válido:

> Nada obstante, incorre em desacerto a decisão proferida, cabendo à Recorrente, neste momento – tal como amplamente exposto às fls. 1830 a 1870 da Impugnação – demonstrar **que (i)** não há qualquer inconsistência no negócio jurídico efetuado, afinal houve efetivo desembolso financeiro relativo ao pagamento do ágio; a aquisição foi feita por partes independentes, em valor de mercado e fundada em laudo de expectativa de rentabilidade futura; a Recorrente seguiu a legislação fiscal e aproveitou o benefício fiscal na forma disciplinada pelos artigos 7º e 8º da Lei n.º 9.532/1996. Restando plenamente válido, consistente e com forte propósito negocial; **(ii)** a utilização do ágio para fins fiscais submete-se, unicamente, às regras de direito tributário, tornando irrelevante a baixa contábil para fins de utilização do benefício.
>
> Mencione-se, inclusive, que a dedutibilidade do ágio nessas situações já foi assentada pelo próprio CARF no julgamento do processo n.º 16561.000222/2008-72:
>
>> "Pois bem, entendo que a amortização do ágio, pago com fundamento em previsão de rentabilidade futura de ágio, com fulcro no art. 7º, inciso III, da Lei 9.532 de 1997, deve atender, inicialmente, a 3 (três) premissas básicas, quais sejam:
>>
>> i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio;
>>
>> ii) a realização das operações originais entre partes não ligadas;
>>
>> iii) seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura".
>
> Inclusive, em decisões recentes, este I. CARF vem no sentido de reconhecer que a operações, semelhantes ao caso vertente, são plenamente lícitas, não havendo que se falar em indedutibilidade da despesa de ágio pela configuração da empresa-veículo.
>
>> Processo nº 19515.721820/201390
>> Recurso nº Voluntário
>> Acórdão nº 1301001.950
>> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Exercício: 2008, 2009, 2010 ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. USO DE EMPRESA VEÍCULO. LEGITIMIDADE.
>>
>> Não é ilícita a conduta do investidor estrangeiro que prefere, primeiro, constituir uma subsidiária no Brasil para que essa, depois, adquira os investimentos que a matriz no exterior deseja. **O mesmo ocorre se o investidor estrangeiro adquirir diretamente o investimento no Brasil e, a seguir, promover aumento de capital na subsidiária no Brasil, integralizando o com os investimentos previamente adquiridos.** Em qualquer caso, se houve o pagamento de ágio na aquisição dos investimentos, esse ágio estará registrado na subsidiária no Brasil. Não se pode qualificar como ilícito ou fraude a opção por um caminho facultado pela legislação, ainda que a adoção de tal caminho tenha por objetivo a economia tributária. Nas condições aqui descritas, o mero uso de "empresa veículo" é insuficiente para a caracterização de fraude.
>>
>> 10855.724999/201221
>> Recurso nº Voluntário

Acórdão nº 1301002.009

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Exercício: 2008, 2009, 2010 ÁGIO. FORMAÇÃO. NEGÓCIO ENTRE PARTES INDEPENDENTES. EFETIVO SACRIFÍCIO PATRIMONIAL DA ADQUIRENTE. FUNDAMENTO. EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. VALIDADE DA FORMAÇÃO.

Ao se demonstrar que o ágio discutido nos autos se formou em negócio firmado entre partes independentes, em regime de livre mercado, foi respaldado por laudo baseado na expectativa de rentabilidade futura da investida e que houve um efetivo sacrifício patrimonial da adquirente em benefício dos alienantes do investimento, não se há de questionar o registro contábil do ágio, como a diferença entre o valor do sacrifício patrimonial e o valor de patrimônio líquido da investida.

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. EMPRESA VEÍCULO. INCORPORAÇÃO REVERSA. VALIDADE.

O uso de empresa veículo e de incorporação reversa, por si sós, não invalidam as operações societárias que transferiram o ágio da investidora original para a empresa investida. Verificadas as condições legais, especialmente a confusão patrimonial entre investidora e investida, deve ser admitida a amortização fiscal do ágio.

19515.723053/2012-72
Nº Acórdão 1401-001.240
Ementa(s)
Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 2008

ÁGIO GERADO A PARTIR DO AUMENTO E INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL DE EMPRESA NO BRASIL. INVESTIDOR ESTRANGEIRO. EMPRESA VEÍCULO DE INVESTIMENTO. AUSÊNCIA DE SIMULAÇÃO, FRAUDE OU ABUSO DE DIREITO.

Quando um grupo de investidores estrangeiros consolida os investimentos em uma sociedade holding no Brasil para, a partir dela, promover os investimentos que pretende no país, o ágio gerado a partir dessa operação é real, não havendo que se falar em simulação por inexistência de referida holding. O ágio consolidado na holding, que posteriormente é incorporada pela empresa investida, é passível de dedução nos termos da lei.

FRAUDE. SOCIEDADE HOLDING. ESTRUTURA OPERACIONAL.

Não revela falta de capacidade operacional a ausência de estrutura, com conta de luz, água e telefone, para a sociedade que tem por objeto a atividade de holding, uma vez que o seu objeto social é o gerenciamento de investimentos em outras sociedades, o que não demanda, a princípio, estruturas normais às sociedades industriais e comerciais.

DELIMITAÇÃO DA LIDE. INOVAÇÃO JURÍDICA DO LANÇAMENTO.

O lançamento, enquanto ato administrativo que formaliza o crédito tributário, pode ser revisto durante o processo administrativo que o questiona, nos limites dos fundamentos em que foi lavrado. Não é

possível, em sede recursal, inovar os fundamentos jurídicos que sustentam o lançamento.

Ora, a própria decisão da DRJ, à fl. 2069, reconhece a rentabilidade futura devidamente auferida quando afirma que *"quanto à* projeção estimada para rentabilidade futura, assiste razão à impugnante.

No laudo de avaliação de rentabilidade futura, a projeção está estimada até 2011(...). Desta forma, restou comprovada a projeção de rentabilidade até 2011, data limite para a amortização do ágio."

Da mesma forma, há o reconhecimento do efetivo desembolso financeiro, na medida em que a própria decisão não questiona a efetiva remessa de valores realizada para aquisição da DDMB, considerando tal fato como verdadeiro (fls. 2063 e ss.). Além dos mencionados requisitos, como se demonstrará, a aquisição que originou a despesa de ágio foi de fato realizada por partes independentes, de modo a configurar todos os requisitos exigidos por este I. CARF.

A Recorrente rechaça os fundamentos fáticos e legais da Fiscalização e da DRJ que consideraram que houve ilicitude e simulação na aquisição da **DDMB** e que **Perkins Comercial** teria sido utilizada como empresa-veículo da real adquirente Perkins Engines Inc.

Para afastar o argumento de que **Perkins Comercial** não poderia ter realizado a aquisição da **DDMB** apresenta os seguintes razões:

- não há na legislação tributária, qualquer dispositivo que impeça empresa com declarações operacionais de inatividade declaradas junto à RFB de realizar negócios jurídicos, e a inatividade configuraria um aspecto meramente temporário, e que não houve, em nenhum momento, procedimento de baixa da **Perkins Comercial** no CNPJ;

- a **Perkins Comercial** pagou pela aquisição da **DDMB** em 31/01/2003 e não no ano-calendário de 2002, quando se declarou inativa;

- a **Perkins Comercial** existia efetivamente e, inclusive, teve operações no Brasil desde 1983, ano de sua fundação, até o ano de 1999. Ficou apenas 3 anos sem atividade operacional e voltou a desempenhar atividades como holding controladora da **Perkins Motores**, atual denominação da **DDMB**;

- a **Perkins Comercial**, a partir da aquisição da **DDMB,** desenvolveu atividade de holding, não havendo necessidade de estabelecimento empresarial na forma definida pelo artigo 1.142 do CC para desenvolvimento de sua atividade econômica;

- o capital social da **Perkins Comercial** estava defasado em função dos inúmeros planos econômicos que se seguiram até a estabilização do plano real. Por isso o capital social parecia irrisório em 2003, de apenas R$ 2. Contudo, tal fato não pode servir de suporte para a argumentação de que referida empresa não teria viabilidade econômica para a aquisição realizada;

- é descabida a afirmação que a **Perkins Comercial** seria apenas um CNPJ "de prateleira", pois foi constituída em 1983 e a própria relação das DIPJs dos anos calendários de 1997 e 1998 juntadas ao processo pela fiscalização (fls. 1249 a 1801), indicam a realização de atividades operacionais naquele período, não sendo possível comparar uma empresa que exerceu atividades por mais de 15 anos a uma empresa de prateleira;

Original

- a negociação e a decisão quanto a compra da **DDMB** foi realizada no exterior porque as sedes das controladoras, tanto da **Perkins Comercial** quanto da **DDMB,** estavam localizadas fora do Brasil. A decisão de aquisição da **DDMB** foi tomada no exterior, porque a **Perkins Comercial** não tinha poderes para tomar a decisão de aquisição, que dependia de sua a controladora, mas a decisão foi pela aquisição da **DDMB** por meio de uma subsidiária, a **Perkins Comercia**l. Acrescenta que a legislação não vincula a existência e aproveitamento do ágio ao local de tomada de decisão da compra efetuada, mas sim ao local da efetiva aquisição;

- no *Memorandum of Understanding* – MOU, documento de suporte do negócio que foi preparado como base para a decisão de realização do investimento, ficou estabelecido que a aquisição da **DDMB** poderia ser feita por uma subsidiária da PERKINS ENGINE COMPANY LIMITED, como de fato ocorreu por meio da **PERKINS COMERCIAL,** que foi quem firmou o contrato de compra e venda e efetuou o pagamento pela aquisição das quotas;

- a autoridade fiscal não apresentou nenhum fundamento legal que determine que o ágio deveria ter sido reconhecido no exterior pelo fato da controladora da adquirente ser uma empresa estrangeira,

- o MOU foi o primeiro documento em que as partes manifestaram intenção de promover atos de concentração, e foi apresentado ao CADE em observância ao artigo 54 da Lei n.º 8.884/1994 , especialmente o §4º, que determina que o documento seja apreciado pelo CADE previamente à realização da operação;

Em seguida, a Recorrente apresenta contrarrazões aos indícios apontados pela Fiscalização e pela DRJ que impossibilitariam o reconhecimento do ágio:

- os documentos apresentados em língua inglesa para comprovação da negociação do controle da **DDMB** foram apresentados em língua inglesa, porque as controladoras da **Perkins Comercial** e da **DDMB** eram empresas estrangeiras, sendo natural e absolutamente necessário que fossem redigidos em inglês.

- a origem do recurso para aquisição da **DDMB** pela **Perkins Comercial** foi um empréstimo realizado com empresa da Perkins Engine Inc, domiciliada no exterior, que posteriormente foi integralizado como capital social;

- o ágio foi gerado no Brasil porque a empresa que pagou o ágio foi a **Perkins Comercial**. A decisão de investimento do Grupo Perkins foi tomada no exterior, porque a empresa é controladora da brasileira, mas a decisão da controladora foi pela aquisição da **DDMB** pela sua controlada **Perkins Comercial**, e portanto o ágio não pode e não deve ser registrado no exterior, pois a aquisição ocorreu por empresa brasileira e no Brasil;

- a **Perkins Comercial** utilizava uma sala comercial no mesmo prédio que também funciona a sede administrativa da Caterpillar porque sua atividade, de holding, não necessita a ocupação de sede suntuosa ou alugue sala comercial incorrendo em diversos custos apenas para demonstrar ao Fisco que a empresa existe e possui uma sede;

- a legislação trabalhista não proíbe que uma pessoa trabalhe para duas empresas ao mesmo tempo ou para uma empresa como funcionário no regime CLT e preste serviço como autônomo para outra, seja empresa do mesmo grupo ou não, e tal situação não faz dos referidos funcionários "empregados" de ambas as empresas, tornando inócuo o argumento colacionado na r. decisão de que os funcionários da **Perkins Comercial** também o são da Caterpillar;

- o fato de ser indicado um e-mail corporativo do grupo Caterpillar para contato com a Receita Federal do Brasil tem finalidade de facilitar a comunicação, assim como poderia

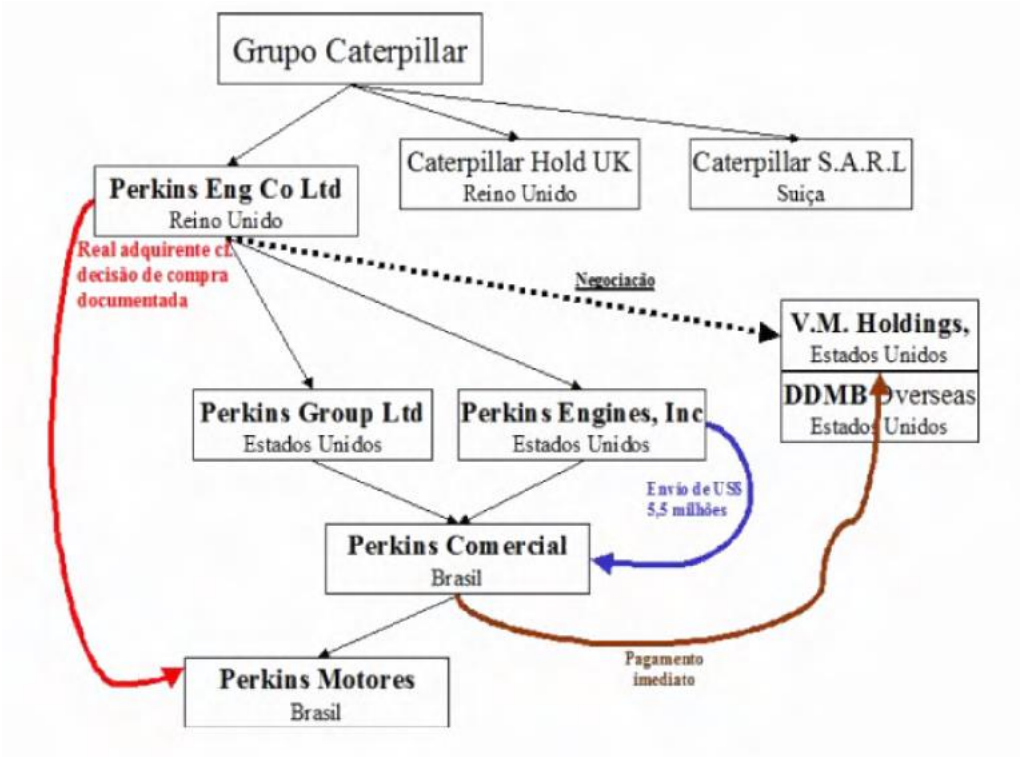
Original

ser fornecido o celular do prestador do serviço ou seu e-mail particular de qualquer conta gratuita, como Hotmail, gmail, entre outros e tendo em vista que a Caterpillar tem relação com o Grupo Perkins, por ela pertencer ao Grupo controlado mundialmente pela Caterpillar, justifica-se a utilização de equipe para cumprimento de tarefas fiscais burocráticas como é o caso do cumprimento de obrigações acessórias perante a Receita Federal do Brasil;

Conclui a Recorrente que não constituiu nenhuma empresa veículo para aquisição da **DDMB,** apenas utilizou a estrutura societária já existente no Grupo, de modo que a decisão recorrida deve ser reformada.

Pois bem**.**

A Fiscalização e a DRJ não questionaram a legitimidade da operação de alienação do controle da **DDMB,** pois reconheceram que foi realizado entre partes independentes, eis que a controladora da **DDMB** era a DDMB Overseas e V.M Holdings e a adquirente fazia parte do grupo Perkins, parte do conglomerado Caterpillar. No TVF consta, inclusive, a representação gráfica abaixo, na qual a autoridade fiscal procurou mostrar a estrutura do Grupo Perkins, onde fica claro que as partes eram independentes:



Verifico que não houve questionamento da Fiscalização e da DRJ quanto ao valor da transação, no montante de US$ 5.500.000,00 (cinco milhões e quinhentos mil dólares americanos).

Também não houve questionamento quando a existência de uma diferença entre o valor pago pela aquisição e o valor do patrimônio líquido da **DDMB** então registrado no seu Balanço Patrimonial no final do ano-calendário de 2002.

A questão controversa é relativa ao real adquirente da **DDMB**, que a Recorrente defende que foi a **Perkins Comercial**, e a DRJ, ratificando o entendimento da Fiscalização, que foi a Perkins Engine Inc, sediada nos Estados Unidos. Para fundamentar seu entendimento, a Fiscalização afirma que as negociações, bem como a autorização para o fechamento do negócio

Original

foram realizadas no exterior, como comprovariam o MOU, a origem dos recursos para a aquisição teria vindo da Perkins Engine Inc e por via de consequência, o ágio foi gerado no exterior, não podendo ser reconhecido pela **Perkins Comercial**. Para reforçar o argumento a Fiscalização afirma que a aquisição da **DDMB** foi submetida à aprovação do CADE (Conselho Administrativo de Defesa Econômica), tendo como requerente a Perkins Engine Comapny Limited, e não a **Perkins Comercial**.

Entendo que foi a **Perkins Comercial** a adquirente da **DDMB**. Explico.

A alienação de controle é uma operação complexa, depende de decisões estratégicas por parte da alta direção da empresa, as negociações ocorrem de maneira discreta e sigilosa, as informações trocadas entre comprador e vendedor são consideradas confidenciais, até porque a aquisição pode não se realizar, e a aquisição somente é tornada pública quando há um acordo firmado. E, me parece óbvio que, em se tratando de operações envolvendo uma controlada, as negociações e a aprovação dependem de autorização da controladora.

Entendo que foi o que ocorreu no presente caso.

A assinatura de um MOU (e-fls, 710 a 716) em 24 de maio de 2002, faz supor que houve a manifestação de interesse das partes para um início de negociação. Entendo que pelo fato da aquisição de controle de uma empresa ser uma decisão estratégica, justifica que o MOU tenha sido firmado pela Perkins Engine Limited e não pela **Perkins Comercial**.

Além disso, consta no MOU que a aquisição da **DDMB** poderia ser feita diretamente pela Perkins Engine Company Limited **ou através de uma subsidiária**, no caso a **Perkins Comercial** (o trecho abaixo transcrito é da tradução juramentada do MOU):

> CONSIDERANDO QUE, a Perkins é uma fabricante internacional de motores à diesel e está planejando ampliar suas atividades no Brasil mediante a aquisição da DDMB, quer direta quer indiretamente através de uma subsidiária controlada, mediante a compra de 100% das quotas da DDMB de propriedade das Vendedoras;

Corroborando com a possibilidade que foi aventada no MOU, o contrato de aquisição da **DDMB** (e-fls. 528 a 542) foi firmado entre a **Perkins Comercial** e a VM Holdings Inc e a Detroit Diesel Overseas Corporation. O contrato foi assinado em 19 de dezembro de 2002.

A decisão de investimento, a forma de alocação de seus recursos é opção discricionária da empresa, garantida pela Constituição. Assim, se a opção dos controladores da **Perkins Comercial** foi pela aquisição da **DDMB** por meio de sua subsidiária, ao invés de aquisição do controle direto, não cabe ao FISCO questionar a decisão.

Os recursos utilizados para aquisição da **DDMB** vieram da Perkins Engine Inc, na forma de empréstimo devidamente registrado no Banco Central do Brasil (ROF – Registro de Operações Financeiras n° TA243053), portanto não há dúvida de que os recurso entraram no Brasil.

Também não cabe ao FISCO questionar a decisão dos controladores da **Perkins Comercial** pelo encaminhamento dos recursos como empréstimo e depois converterem a dívida em integralização de capital social. Trata-se, também, de uma opção da empresa, nada havendo nada de ilegalidade na decisão.

A acusação fiscal é de que **Perkins Comercial** teria função apenas de empresa-veículo para carrear o ágio para amortização fiscal pela Recorrente.

Original

Os fatos presentes nos autos não sustentam a acusação.

A **Perkins Comercial** não foi constituída com o único objetivo de possibilitar a amortização fiscal do ágio pela Recorrente, eis que foi constituída no ano-calendário de 1983, portanto cerca de quase 20 anos antes da operação de aquisição da **DDMB**. Foi operacional no período, tendo apenas declarado inatividade perante o CNPJ nos anos de 1999 a 2002.

E, a partir do ano-calendário 2003, até sua incorporação pela Recorrente, **Perkins Comercial** atuou como holding.

Incabível, portanto, a afirmação da autoridade fiscal que "*A Perkins Comercial era apenas um CNPJ de prateleira, "empresa" existente apenas no papel, sem patrimônio substancial que justificasse a sua existência material*".

Considerando que a operação de alienação, na origem, foi realizada entre partes independentes, houve efetivo pagamento do ágio, que não se pode caracterizar a **Perkins Comercial** como empresa veículo, constituída apenas para viabilizar a amortização fiscal do ágio, que o contrato de aquisição foi firmado pela **Perkins Comercial**, entendo que o real adquirente da **DDMB** foi a **Perkins Comercial**.

5.3 Da amortização do ágio.

A **Perkins Comercial** manteve o ágio apurado de R$ 15.168.484,33 em subconta de investimento no período de 2003 a 2007, como se verifica no excerto do Balanço Patrimonial abaixo transcrito, que consta no TVF:

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

ATIVO	dez/02	dez/03	dez/04	dez/05	dez/06	dez/07	out/08
TOTAL DO CIRCULANTE	0,00	31.945,88	9.412,76	11.626,16	8.745,23	6.630,35	5.373,35
TOTAL REALIZÁVEL LONGO PRAZO	0,00	-	-	-	120,00	300	-
PERMANENTE - INVESTIMENTOS	0,00						
Participações Permanentes em Coligadas ou Controladas	0,00	(3.301.444,66)	(1.018.813,88)	14.628.721,34	24.534.012,95	36.631.702,91	53.718.230,93
Ágios em Investimentos	0,00	15.168.484,33	15.168.484,33	15.168.484,33	15.168.484,33	15.168.484,33	-
TOTAL DOS INVESTIMENTOS	0,00	11.867.039,67	14.149.670,45	29.797.205,67	39.702.497,28	51.800.187,24	53.718.230,93
TOTAL DO PERMANENTE	0,00	11.867.039,67	14.149.670,45	29.797.205,67	39.702.497,28	51.800.187,24	53.718.230,93
TOTAL DO IMOBILIZADO	0,00	-	-	-	-	-	
TOTAL DO ATIVO	0,00	11.898.985,55	14.159.083,21	29.808.831,83	39.711.362,51	51.807.117,59	53.723.604,28

Em 30/09/2008, **Perkins Comercial** baixou o ágio com contrapartida em conta de despesa, com o seguinte lançamento:

30/09/2008	311.01.00006-1 AMORTIZ/MERC/OUTRAS DESPESAS	(D)	
	a 113.01.00002-6 ÁGIO E DESÁGIO NA AQUISIÇÃO	(C)	R$ 15.168.484,33

Na apuração do lucro real, em 31/10/2008, antes da incorporação, o ágio amortizado foi adicionado ao lucro líquido do período para apuração do lucro real da **Perkins Comercial**:

Original

PARTE A - REGISTRO DOS AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO PERÍODO - BASE

DATA	HISTÓRICO	ADIÇÕES	EXCLUSÕES
31/10/2008	Lucro Contábil		1.956.486,69
	Valores Indedutíveis Adicionados ao Lucro		
	Provisões não dedutíveis:		
	Provisão ICP - Plano de Incentivo	0,00	
	Provisão para Plano de Aposentadoria	0,00	
	Amortização do Ágio	15.168.484,33	
	TOTAL DAS ADIÇÕES.	15.168.484,33	
	EXCLUSÕES		
	Equivalência Patrimonial		-16.720.210,99
	Outras Exclusões		-366.317,03
	TOTAL DAS EXCLUSÕES.		-17.086.528,02
	LUCRO REAL ANTES DAS COMPENSAÇÕES		38.443,00
	Compensação de Prejuízos Fiscais - períodos anteriores		11.532,90
	LUCRO REAL		26.910,10

Na incorporação, a Recorrente incluiu o ágio na parte B do LALUR e iniciou exclusões do lucro líquido no montante de 1/60 mensais do ágio na parte A do LALUR:

Parte A em 2008:

PERKINS MOTORES DO BRASIL LTDA
01.594.992/0001-95

Folha : 25

LIVRO DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL

PARTE A - REGISTRO DOS AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO

Demonstração do Lucro Real em 31 de Dezembro de 2008.		
3.09 - Reversão de Provisão com contas a pagar diversas	505.616,14	
3.10 - Ágio amortizado		5.305.904,56
TOTAL DAS EXCLUSÕES		[illegible]

Parte B em 2008:

PARTE B - CONTROLE DE VALORES QUE CONSTITUIRÃO AJUSTE DO LUCRO LÍQUIDO DE EXERCÍCIOS FUTUROS

Folha : 26

Empresa	01.594.992/0001-95 - PERKINS MOTORES DO BRASIL LTDA			
Conta	Ágio sobre incorporação			
Data do Lançamento	HISTÓRICO	Controle de Valores		
		DÉBITO	CRÉDITO	SALDO
	***** SALDO ANTERIOR *****			15.168.484,33C
31/12/2008	Amortização de ágio do exercício	505.616,14		14.662.868,19C

A DRJ ratificou o entendimento da autoridade fiscal, que o ágio já fora <u>totalmente amortizado contabilmente em 30/09/2008, de modo que não poderia ser excluído do lucro líquido por falta de previsão legal</u>:

Em relação à amortização do ágio, o parágrafo 2º, do art. 13 da Instrução CVM nº 247/1998 determina que "o ágio ou deságio decorrente de expectativa de resultado futuro, deverá ser amortizado no prazo e na extensão das projeções que o determinaram ou pela baixa por alienação ou perecimento do investimento". Embora a autoridade fiscal não tenha fundamentado a amortização do ágio neste dispositivo, este é plenamente aplicável.

Todavia, a impugnante afirma, com razão, que a norma contábil não deve se sobrepor à norma fiscal, no entanto cabe observar que a autuada suscita o art. 7º da Lei 9.532/1997, em defesa do procedimento adotado na amortização do ágio, porém o enunciado legal trata da amortização do ágio quando da ocorrência de incorporação, fusão ou cisão. A Perkins Comercial amortizou o ágio, com baixa integral do ativo, em 30/09/2008, antes da incorporação, que ocorreu em outubro/2008, não sendo, portanto, aplicável este enquadramento legal.

Por falta de previsão legal, o ágio já amortizado contabilmente não pode ser aproveitado ou revertido, por adição ou exclusão ao lucro líquido. O CARF já se pronunciou a respeito dessa questão no Acórdão 1102001.104, transcrito abaixo:

> INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO. EXTINÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO AMORTIZADO CONTABILMENTE. INDEDUTIBILIDADE.
>
> Não há previsão legal para o aproveitamento do ágio já amortizado contabilmente quando da extinção da participação societária em virtude de fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra. Nesses casos, o ágio já amortizado contabilmente, e registrado no LALUR, não pode mais ser aproveitado, devendo ser simplesmente baixado.
>
> (...)
>
> Assim, conquanto tenha a Lei nº 9.532/97 alterado profundamente a forma como deve ser feita a amortização do ágio ou deságio em caso de extinção de participação societária em decorrência de fusão, incorporação ou cisão, não modificou o fato de que, nesses casos, não deve ser levado em consideração o ágio ou deságio que já havia sido amortizado contabilmente, mantendo, neste aspecto, o mesmo regramento antes previsto pelo art. 34 do DecretoLei nº 1.598/77.
>
> Conforme já referido em julgamentos anteriores deste colegiado sobre esta matéria, é patente a falta de disposição legal específica a respeito do aproveitamento fiscal do ágio já amortizado contabilmente. Cita-se, neste aspecto, a análise de Edmar Oliveira Andrade Filho a respeito1, trazida pelo ilustre conselheiro José Evande Carvalho Araujo, no julgamento do processo administrativo 16327.720667/201221:
>
> No conjunto de regras que regem os efeitos do ágio ou deságio na incorporação, fusão ou cisão, nada há a respeito do que deve ser feito em relação aos valores relativos ao ágio ou deságio já amortizados e controlados na Parte B do LALUR. Nas operações sujeitas aos preceitos dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, há norma apenas em relação ao ágio ou deságio ainda constante do valor contábil, e nada é dito a respeito do tratamento que deve ser dado à parcela do ágio ou deságio que já fora amortizada. Essa lacuna legal permite suscitar pelo menos duas interpretações.

Original

(...)

Conquanto vislumbre o ilustre doutrinador a possibilidade de baixa imediata deste ágio já amortizado como despesa, ou então a possibilidade de dar a ele igual tratamento àquele conferido ao ágio ainda não amortizado, não há como se acatar qualquer uma dessas alternativas como válida.

Uma vez que a regra é a indedutibilidade do ágio para fins fiscais (art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/77), constituindo exceções aquelas expressamente previstas em lei, não há como admitir que o suposto "esquecimento" da lei com relação ao ágio já amortizado contabilmente possa ser interpretado de modo a assegurar o seu aproveitamento para fins fiscais, em benefício do contribuinte.

Ora, na verdade não há "esquecimento" algum. Conforme exposto, a Lei nº 9.532/97, neste aspecto, apenas manteve o tratamento que já era conferido a essas situações pela legislação pretérita (art. 34 do DecretoLei nº 1.598/77).

Ademais, a Lei no 9.532/97,conforme referido, trata especificamente da forma como devem ser contabilizados os valores que antes eram ágio ou deságio. Por óbvio, um ágio já amortizado contabilmente não é mais passível de registro contábil.

Em síntese, nos casos de extinção de participação societária, por força dos eventos de fusão, incorporação ou cisão, o ágio já amortizado contabilmente, e contabilizado na parte B do LALUR, não pode mais ser aproveitado, devendo ser simplesmente baixado.".

O entendimento acima também é esposado no Acórdão 1102-000.873, proferido pela 1ª Câmara da 2ª Turma Ordinária, do CARF, cuja ementa registra a impossibilidade de aproveitar, pra fins fiscais, o ágio já amortizado.

"AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO APÓS INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO, POR MEIO EXTRACONTÁBIL, DE PARCELAS JÁ AMORTIZADAS CONTABILMENTE.

A partir da ocorrência do evento de fusão, incorporação ou cisão, a amortização do ágio ou deságio anteriormente pago deve ser registrada contabilmente, na escrituração comercial da pessoa jurídica, sem a necessidade de ajustes, por adição ou exclusão ao lucro líquido, para fins fiscais. A amortização contábil do ágio ou deságio, a partir da ocorrência do evento que determinou a extinção da participação societária, produz efeitos fiscais. **Não é possível aproveitar, para** fins exclusivamente fiscais, as parcelas do ágio ou deságio já amortizado contabilmente em períodos anteriores.".

Conclui-se, portanto, pela inviabilidade tanto do aproveitamento do ágio ou deságio já amortizado contabilmente, quanto da reversão (por adição ou exclusão ao lucro líquido) das amortizações já registradas contabilmente.

Em suas contrarrazões, a Recorrente, referindo-se ao precedente apresentado pela Fiscalização, acórdão do CARF n° 1102.001.104, rebateu as premissas utilizadas no referido acórdão para concluir que o ágio amortizado não poderia ser dedutível fiscalmente, alegando ter ocorrido erro interpretativo:

Original

4.2.2. Da possibilidade de utilização do ágio baixado contabilmente

Outro fundamento em que se baseia a r. decisão (fls. 2.069) é a impossibilidade de amortização do ágio para fins fiscais em razão da realização da sua amortização contábil antes do processo de incorporação. Fundamentou essa posição no acórdão n.º 1102001.104, alegando, basicamente, que não há previsão legal que suporte a possibilidade de utilização do ágio após referida amortização.

Ao citar o precedente deste i. CARF, a DRJ toma as premissas deste como razões de decidir, merecendo, que sejam individualmente refutadas. Pois bem, no acórdão mencionado, entendeu-se que não haveria a possibilidade de dedutibilidade de ágio contabilmente amortizado vez que **(i)** a indedutibilidade é sua regra; **(ii)** e que não haveria esquecimento legislativo nenhum, mas necessária referência ao art. 34 do Decreto-Lei 1.598/77.

Ora, quanto ao primeiro argumento trazido, afirma a decisão citada que "uma vez que a regra é indedutibilidade do ágio para fins fiscais (art. 25 do Decreto-Lei n° 1.598/77), constituindo exceções aquelas expressamente previstas em lei, não há como admitir que o suposto 'esquecimento' da lei com relação ao ágio já amortizado contabilmente possa ser interpretado de modo a assegurar o seu aproveitamento para fins fiscais".

Incorre em erro interpretativo a referida decisão. É verdade que o ágio como regra geral é indedutível para fins fiscais a teor do art. 386 do RIR. Contudo, é verdade, também, que o mesmo dispositivo disciplina a exceção em que essa dedutibilidade é permitida para fins fiscais.

Sendo assim, nos casos em que haja incorporação, cisão, etc. (art. 386, III do RIR/99) há a possibilidade legal de utilização de ágio. Logo, tem-se que, existindo a incorporação e o efetivo ágio – como no caso vertente em que restou comprovada a incorporação, a aquisição entre partes independentes e o efetivo impacto financeiro –, é legalmente possível sua dedutibilidade para fins fiscais, não podendo a D. autoridade julgadora criar óbices não previstos em lei ao exercício desse direito, muito menos ao argumento de que o ágio seria, em regra, indedutível.

Além da questão posta, no mesmo trecho destacado, fundamenta a decisão que, na ausência de legislação que impeça o aproveitamento do ágio já baixado contabilmente, a interpretação deveria se dar em desfavor do contribuinte. Nada obstante, equivoca-se, novamente, a D. autoridade julgadora.

Na hipótese de inexistência de regramento, a utilização de interpretação desfavorável ao contribuinte é absolutamente proibida pelo Código Tributário Nacional, que em seu artigo art. 112 impõe que a interpretação da legislação tributária que define a infração tributária DEVE ser da forma mais favorável ao contribuinte. Esse, inclusive, é o entendimento deste I. CARF10.

Ou seja, em caso de interpretação extensiva da lei só seria possível se realizada em benefício do contribuinte e NUNCA em seu prejuízo.

Por derradeiro, o r. acórdão (fls. 2070 e 2071) aduz que a Lei 9.532/97 manteve o tratamento anteriormente dado e que "por óbvio, um ágio já amortizado contabilmente não é mais passível de registro contábil." Ora, data máxima vênia, não há obviedade nenhuma na questão posta. Pelo contrário, o que há é lacuna legislativa, gerando a divergência em questão.

Original

A Recorrente aduz que a dedutibilidade do ágio para fins fiscais depende da interpretação do art. 7º da Lei n° 9.532/97, defendendo que no referido dispositivo legal não diz expressamente que o ágio que pode ser amortizado para fins fiscais corresponde somente àquele decorrente da amortização contábil do próprio exercício ou se pode se referir também ao ágio já amortizado contabilmente cuja utilização não era possível porque ainda não havia ocorrido o evento que autoriza a dedutibilidade para fins fiscais.

Assim, segundo o entendimento da Recorrente, como não há na lei vedação para dedução fiscal do ágio amortizado contabilmente, não poderia o intérprete da lei incluir tal condicionante, e portanto estaria legalmente permitido o procedimento por ela adotado:

> Analisando o artigo 7º ele não diz expressamente que o ágio que pode ser amortizado para fins fiscais corresponde somente àquele decorrente da amortização contábil do próprio exercício ou se pode se referir também ao ágio já amortizado contabilmente cuja utilização não era possível porque ainda não havia ocorrido o evento que autoriza a dedutibilidade para fins fiscais (e estava controlada na parte "B" do LALUR para fins de composição do custo na alienação, na forma do parágrafo único do artigo 391 do RIR/99).
>
> Assim, a interpretação do artigo 7º leva à conclusão de que não existindo vedação à dedutibilidade do ágio amortizado contabilmente não existe óbice à adoção deste procedimento. Como argutamente leciona Carlos Maximiliano "... onde a lei não distingue, não pode o intérprete distinguir"12.
>
> Portanto, não existindo na lei fiscal prescrição vedando a dedutibilidade do ágio já amortizado contabilmente, não é possível ao intérprete incluir essa condicionante, mormente quando a legislação tributária, nas hipóteses em que admite a produção de efeitos fiscais do ágio, expressamente autoriza a utilização daquele que já foi contabilmente amortizado (inciso II do art. 33 do DL n.º 1.598/1977).

Analisemos então a dedutibilidade de ágio já baixado contabilmente.

Interessante constatar que a forma de contabilização do ágio foi definida pela legislação tributária, no artigo 20 do Decreto-Lei 1.598/77, que assim definia a forma, na sua redação original (vigente à época dos fatos geradores aqui analisados):

> Art 20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:
>
> I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e
>
> II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.
>
> § 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.
>
> § 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:
>
> a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade
>
> b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;
>
> c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

Original

Há que se ressaltar, que não houve, no presente caso, questionamento da Fiscalização quando à origem do ágio ser atribuída a rentabilidade futura.

Não havia, até a introdução das novas regras contábeis emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, regra contábil para amortização do ágio. Ou melhor, foi apenas na Instrução Normativa CVM n° 247/97 é que aquela autarquia disciplinou a forma de contabilização do ágio apurado na aquisição de investimentos pelo método de equivalência patrimonial:

> INSTRUÇÃO CVM Nº 247, DE 27 DE MARÇO DE 1996
>
> DO ÁGIO OU DESÁGIO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO AVALIADO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL
>
> Art. 13. Para efeito de contabilização, o custo de aquisição de investimento em coligada e controlada deverá ser desdobrado e os valores resultantes desse desdobramento contabilizados em sub-contas separadas:
>
> I - equivalência patrimonial baseada em demonstrações contábeis elaboradas nos termos do artigo 10; e
>
> II - ágio ou deságio na aquisição ou na subscrição, representado pela diferença para mais ou para menos, respectivamente, entre o custo de aquisição do investimento e a equivalência patrimonial.

Portanto, parece que no caso do ágio, a legislação comercial seguiu a legislação tributária e definiu que no caso de aquisição de empresa, <u>o valor do investimento</u> <u>deveria ser desdobrado em subcontas do investimento</u>, sendo uma relativa ao valor da equivalência patrimonial da investida e a outra relativa ao ágio.

Contudo, em relação à amortização do ágio havia diferença entre o tratamento conferido pela legislação fiscal e o definido pela norma contábil. Senão vejamos.

A norma contábil definida pela Instrução Normativa CVM n° 247/97 (que diga-se, é obrigatória apenas para empresas de capital aberto) determinava que o ágio por rentabilidade futura deveria ser amortizado no prazo, extensão e proporção dos resultados projetados, ou pela baixa por alienação ou perecimento do investimento:

> Art. 14. O ágio ou deságio computado na ocasião da aquisição ou subscrição do investimento deverá ser contabilizado com indicação do fundamento econômico que o determinou.
>
> Parágrafo 1º O ágio ou deságio decorrente da diferença entre o valor de mercado de parte ou de todos os bens do ativo da coligada e controlada e o respectivo valor contábil, deverá ser amortizado na proporção em que o ativo for sendo realizado na coligada e controlada, por depreciação, amortização, exaustão ou baixa em decorrência de alienação ou perecimento desses bens ou do investimento.
>
> Parágrafo 2º O ágio ou deságio decorrente de expectativa de resultado futuro, deverá ser amortizado no prazo e na extensão das projeções que o determinaram ou pela baixa por alienação ou perecimento do investimento.
>
> § 2º O ágio ou o deságio decorrente da diferença entre o valor pago na aquisição do investimento e o valor de mercado dos ativos e passivos da coligada ou controlada, referido no parágrafo anterior, deverá ser amortizado da seguinte forma:

Original

> a) o ágio ou o deságio decorrente de expectativa de resultado futuro – no prazo, extensão e proporção dos resultados projetados, ou pela baixa por alienação ou perecimento do investimento, devendo os resultados projetados serem objeto de verificação anual, a fim de que sejam revisados os critérios utilizados para amortização ou registrada a baixa integral do ágio; e
>
> b) o ágio decorrente da aquisição do direito de exploração, concessão ou permissão delegadas pelo Poder Público – no prazo estimado ou contratado de utilização, de vigência ou de perda de substância econômica, ou pela baixa por alienação ou perecimento do investimento.

Por outro lado, a legislação fiscal não permitia a dedutibilidade da amortização do ágio, conforme o art. 25 do Decreto-Lei 1.598/77:

> **Amortização do Ágio ou Deságio**
>
> Art. 25. A contrapartida da redução dos valores de que tratam os incisos II e III do caput do art. 20 não será computada na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 33.

O art. 33 do Decreto Decreto-Lei 1.598/77 refere-se a ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido.

O que se constata, portanto, é que pela contabilidade, o ágio por rentabilidade futura poderia ser amortizado, mas deveria ser excluído no ajuste para apuração do lucro real, conforme determinado pela legislação fiscal.

Entendo que foi o que fez a **Perkins Comercial**, ao baixar o ágio contra resultado, mas adicionando-o no LALUR.

No caso de amortização fiscal do ágio, o gatilho ocorre quando houver o evento societário de incorporação, fusão ou cisão, nos termos do art. 7º e 8º da Lei n° 9.532/97:

> Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto noart. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:(Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)
>
> I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;
>
> II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;
>
> III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do §2° do art. 20 do Decreto-lei n° 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;(Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)
>
> IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

Original

> § 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.
>
> § 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:
>
> a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;
>
> b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.
>
> § 3º O valor registrado na forma do inciso II do*caput*:
>
> a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;
>
> b) poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.
>
> § 4º Na hipótese da alínea "b" do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente.
>
> § 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.
>
> Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:
>
> a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;
>
> b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

Se **Perkins Comercial** tivesse mantido o ágio no seu ativo, após sua incorporação pela Recorrente, o acervo líquido recebido pelo valor contábil anularia o investimento avaliado por equivalência patrimonial, remanescendo apenas o ágio no Ativo Diferido da Recorrente, que poderia ser amortizado e deduzido da base de cálculo do lucro real à razão de 1/60 nos termos inc. III, do art. 7º e alínea "b" do art. 8º da Lei n° 9.532/97.

No meu entendimento, o fato de **Perkins Comercial** ter baixado contabilmente o ágio, antes de sua incorporação, não retira o direito à dedutibilidade da amortização fiscal do ágio pela Recorrente, e portanto o erro da contabilização não pode lhe prejudicar.

Os fundamentos fáticos e legais acima deduzidos para fundamentar o direito da Recorrente de excluir do lucro líquido o ágio apurado pela **Perkins Comercial** na aquisição da **DDMB** pode ser observado no acórdão 9101-006.381, de 06 de dezembro de 2022, cuja decisão, por maioria de votos é sintetizada no excerto da ementa, abaixo transcrita:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
>
> Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

Original

> UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. LEGALIDADE. MANUTENÇÃO DA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO.
>
> O ágio fundamentado em rentabilidade futura, à luz dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, pode ser deduzido por ocasião da absorção do patrimônio da empresa que detém o investimento pela empresa investida (*incorporação reversa*).
>
> O uso de *holding* (ou *empresa veículo*), constituída no Brasil com recursos provenientes do exterior, para adquirir a participação societária com ágio e, em seguida, ser incorporada pela investida, reunindo, assim, as condições para o aproveitamento fiscal do ágio, não caracteriza simulação por interposição de pessoa, de modo que é indevida a tentativa do fisco de requalificar a operação tal como foi formalizada e declarada pelas partes.
>
> TRANSFERÊNCIA DOS RECURSOS POR EMPRESA CONTROLADORA DOMICILIADA NO EXTERIOR PARA SOCIEDADE *HOLDING*. LEGITIMIDADE DA DEDUÇÃO DO ÁGIO. IMPROCEDÊNCIA DA TESE DO *REAL ADQUIRENTE*.
>
> A transferência, por controladora domiciliada no exterior, dos recursos empregados na aquisição de participação societária por empresa *holding* constituída no Brasil não impede a amortização fiscal do ágio após esta ser incorporada pela investida.
>
> A tese do *"real adquirente"*, que busca limitar o direito à dedução fiscal do ágio apenas na hipótese de existir *confusão patrimonial* entre a pessoa jurídica que disponibilizou os recursos necessários à aquisição do investimento e a investida, não possui fundamento legal, salvo quando caracterizada hipótese de *simulação*, o que não se revela no caso.
>
> ÁGIO AMORTIZADO CONTABILMENTE E CONTROLADO NA PARTE B DO LALUR. POSSIBILIDADE DE AMORTIZAÇÃO DEPOIS DO EVENTO DE INCORPORAÇÃO.
>
> O artigo 7º da Lei nº 9.532/97, ao tratar da amortização fiscal do ágio, não faz qualquer remissão ou menção ao conceito ou saldo contábil, prescrevendo categoricamente que o ágio passível de dedução fiscal é aquele descrito "na alínea 'b' do § 2º do art. 20 do Decreto-lei 1.598/77", ou seja, a diferença positiva entre o preço do negócio e o valor patrimonial da investida.

Entendo, portanto, que o ágio pode ser amortizado pela Recorrente quando da incorporação da **Perkins Comercial,** por previsão contida no artigo 7º , inciso III e art. 8º alínea "b" da Lei n° n° 9.532/97, não havendo óbice legal a dedutibilidade fiscal de ágio que já tenha sido amortizado contabilmente.

6. Do excesso de pagamento de Juros Sobre o Capital Próprio no ano-calendário 2010

A Autoridade Fiscal entendeu que houve dedução indevida de JCP no valor de R$ 7.323.396,45 da base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário 2010 relativo a JCP acumulados e não pagos em anos anteriores. Isso porque o JCP seria dedutível dentro do limite legal estipulado e dentro do período de apuração dos tributos vinculados ao lucro líquido, não podendo ser deduzidos da base da cálculo do IRPJ e da CSLL em períodos posteriores, isso porque as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, apurados pela sistemática do lucro real, são obtidas a partir do lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensação prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

Original

Acrescentou a Autoridade Fiscal que nos termos do art. 9º da Lei n° 9.249/1995 a dedutibilidade dos JCP é uma opção para a pessoa jurídica, que pode ou não ser exercida em relação a cada período de apuração, tendo em vista o princípio da competência, conforme determina o art. 29 da IN SRF n° 11/1996.

A Autoridade Fiscal concluiu que o valor dedutível a título de JCP no ano-calendário 2010 seria de **R$ 3.264.543,89.** Isso porque em novembro de 2010, quando ocorreu o creditamento do JCP, o PL da **Perkins Motores** era R$ 59.355.343,46, valor mantido desde janeiro de 2010. Com base na TJLP da época, o valor de JCP que poderia ser creditado ou pago mensalmente desde janeiro de 2010 seria R$ 296.776,72, o que perfaz um total de R$ 3.264.543,89 no acumulado janeiro a novembro de 2010.

Apesar do valor creditado pela Recorrente ter sido de R$ 11.554.218,03 e o valor dedutível da JCP do período ter calculado pela Fiscalização ter sido de R$ 3.264.543,89, o valor glosado de JCP não foi de R$ 8.289.674,14, mas R$ 7.323.396,45, conforme a seguinte justificativa da Fiscalização:

> Ressalte-se que, a despeito de constar em Ata da empresa e em memórias de cálculo do contribuinte que a apuração dos JSCP teria sido calculada pro rata até o mês de **setembro**/2010, esta Fiscalização, ao constatar que o crédito dos JSCP na contabilidade se deu no mês de novembro/2010, considerou este mês para apuração do limite legal.
>
> Com efeito, considerando o crédito de R$ 11.554.218,03 efetuado em novembro/2010 (conta Razão anterior), houve um excesso de JSCP em R$ 8.289.674,14. Contudo, tendo em vista que espontaneamente a autuada, à época, detectou um excesso de R$ 966.277,69 de JSCP creditados, e que esta já procedeu este ajuste no seu LALUR 2010 (livro 14, pág. 22) em novembro/2010, o excesso de despesa de JSCP a ser glosado é de R$ 7.323.396,45 conforme resumo a seguir:

JSCP creditado	(=)	11.554.218,03
Limite AC 2010	(–)	3.264.543,89
Excesso JSCP	(=)	8.289.674,14
Adição LALUR	(–)	966.277,69
Vr. da Infração	(=)	**7.323.396,45**

> Por conseguinte, este excesso de R$ 7.323.396,45 deveria ter sido adicionado na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL do AC 2010. Os cálculos encontram-se demonstrados no Anexo nº 01 deste termo.

Na impugnação, a Recorrente alegou que não há previsão legal expressa que obrigue que o período de remuneração do capital próprio coincida com o período-base fiscal, com o ano-calendário do crédito ou com qualquer outro lapso temporal pré-determinado, devendo apenas iniciar em qualquer data posterior à legislação que instituiu a possibilidade de pagamento dos JCP, ou seja, a partir do ano de 1996.

Defende que o período de competência a ser considerado deve ser aquele em que os sócios deliberam pelo respectivo cálculo e pagamento, não havendo nenhum limite de prazo para os sócios deliberarem pela distribuição dos lucros de um determinado ano, o que pode ocorrer, inclusive, vários anos após o exercício no qual foram auferidos.

Original

Afirma que, no presente caso, o ato jurídico necessário à contabilização da despesa, em obediência ao regime de competência, ocorreu em 24 de Novembro de 2010, quando se deliberou pelo pagamento dos juros, sendo que somente a partir dessa data é que os juros passaram a ser exigíveis pelos beneficiários, momento em que a despesa foi incorrida.

Apresentou decisões judiciais e administrativas que ratificariam seu entendimento.

A DRJ manteve a autuação, defendendo que o artigo 29 da IN SRF nº 11, de 1996, ao valer-se da expressão "observado o regime de competência", apenas explicita, como condição de dedutibilidade da despesa com pagamento de JCP, a regra geral de reconhecimento contábil de despesas. Assim, como os juros sobre capital próprio tem natureza de despesa financeira, devem se referir ao mesmo período do investimento, em obediência ao regime de competência.

Além disso, segundo a DRJ, os juros sobre o capital próprio têm natureza diversa da distribuição de lucros ou dividendos, cujos valores pagos integram contas patrimoniais e não alteram o resultado do exercício, diferentemente dos juros sobre o capital próprio, cuja despesa reduz o resultado exercício, e por isso, deve ser pertinente ao exercício social competente, não se podendo admitir a dedução de juros sobre o capital próprio de períodos diferentes ao da sua competência.

No recurso voluntário a Recorrente basicamente reprisou seus argumentos da impugnação.

Pois bem.

A questão da possibilidade de dedução de JCP em períodos posteriores ainda não é pacífica no CARF.

Aliás as duas decisões que a Recorrente apresentou como referência de decisões favoráveis à sua pretensão, acórdão 1402-001.178 (2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, prolatada em 11 de setembro de 2012) e 1801-0001.128 (1ª Turma Especial da 1ª Seção), **foram reformadas pela CSRF** nos acórdãos 9101-002.694 (prolatado em 16 de março de 2017) e 9101-003.662 (prolatado em 04 de julho de 2018), respectivamente. O voto vencedor, nos dois julgados foram do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, e tiveram a seguinte ementa:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ
>
> Ano-calendário: 2006, 2007
>
> JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE SUJEITA AO REGIME DE COMPETÊNCIA E A CRITÉRIOS TEMPORAIS. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. VEDAÇÃO.
>
> 1-O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou.
>
> 2-As despesas de Juros com Capital Próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade.

Original

> 3-A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um determinado ano, e seu rateio proporcional ao número de dias que o capital dos sócios ficou em poder da empresa, configuram importante referencial para a identificação do período a que corresponde a despesa de juros, e, consequentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência,
>
> 4-Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sêlo e também o que era despesa deixa de sêlo. Apenas as contas patrimoniais mantém seus saldos de um ano para outro. Os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente.
>
> 5-O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração ou de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que o contribuinte pretendeu foi "criar" em 2006 e 2007 despesas de juros nos anos de 2001 a 2005, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naqueles períodos passados e que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles anos já devidamente encerrados. Isso não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade.

Vejamos então o que diz o art. 9º da Lei n° 9.249/95, que faculta à pessoa jurídica a dedução de juros sobre capital próprio na apuração do lucro real.:

> Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.
>
> §1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados. (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996)(Produção de efeito)
>
> § 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.
>
> § 3º O imposto retido na fonte será considerado:
>
> I - antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real;
>
> II - tributação definitiva, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, inclusive isenta, ressalvado o disposto no § 4º;
>
> ~~§ 4º No caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, os juros de que trata este artigo serão adicionados à base de cálculo de incidência do adicional previsto no § 1º do art. 3º.~~(Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996)
>
> § 5º No caso de beneficiário sociedade civil de prestação de serviços, submetida ao regime de tributação de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de

Original

> dezembro de 1987, o imposto poderá ser compensado com o retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos sócios beneficiários.
>
> § 6º No caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o imposto de que trata o § 2º poderá ainda ser compensado com o retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração de capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas.
>
> § 7º O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo do disposto no § 2º.
>
> § 8º Para os fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado o valor de reserva de reavaliação de bens ou direitos da pessoa jurídica, exceto se esta for adicionada na determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.

Na exposição de motivos para o encaminhamento do projeto de lei n° 913/95 em 1995, que viria a ser promulgada como a Lei n° 9.249/95, o então Ministro da Fazenda, Pedro Malan, justifica que a dedução dos juros sobre o capital próprio visava equipará-lo à tributação dos diversos rendimentos do capital. Mas o que significava isso, afinal?

No contexto da implantação do Plano Real (plano de estabilização da economia, implantando em 1994), um dos objetivos, por meio da Lei n° 9.249/95 foi extinguir a correção monetária das demonstrações financeiras o que por consequência impossibilitou a dedução da despesa de correção monetária da base de cálculo dos impostos, até então permitida, fazendo com que as empresas incorressem em uma despesa tributária maior. Segundo Ives Gandra da Silva Martins, os JCP foram concebidos "*como um estímulo fiscal que veio atenuar os efeitos da extinção da correção monetária das demonstrações financeiras*[1]"

Consta também na exposição de motivos que "*o Projeto introduz a possibilidade de remuneração do capital próprio investido na atividade produtiva, permitindo a dedução dos juros pagos ao acionista até o limite da variação da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP; compatibiliza as alíquotas aplicáveis aos rendimentos provenientes de capital de riscos àquelas pela qual são tributados os rendimentos do mercado financeiro, desonera os dividendos....*"

Ao possibilitar a incidência de juros sobre o capital próprio, a intenção explicitada foi remunerar os sócios em função do custo de oportunidade do capital investido, ou seja, remunerá-lo com base na TJLP como como se tivessem investindo em uma outra aplicação financeira de longo prazo, como explicitado na mensagem ministerial.

Por se tratar de uma remuneração aos acionistas com base em juros, a despesa se torna dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Na mesma Lei n° 9.249/95, os dividendos foram isentos de tributação pelo imposto de renda, e nos termos do § 7º do art. 9º da mesma lei, os JCP poderiam ser imputados ao valor dos dividendos obrigatórios de que trata o art. 202 da Lei n° 6.404/76, abaixo transcrito:

> **Dividendo Obrigatório**
>
> Art. 202. Os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto ou, se este for omisso, a importância determinada de acordo com as seguintes

[1] Martins, Ives Gandra da Silva. A figua dos juros sobre o capital próprio e as contribuições sobre do PIS e da Cofins. Revista Dialpetica de Direito Tributário 169, São Paulo, Dialética, 2009, p. 73.

Original

normas:(Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001) (Vide Medida Provisória nº 608, de 2013) (Vide Lei nº 12.838, de 2013)

I - metade do lucro líquido do exercício diminuído ou acrescido dos seguintes valores:(Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)

a) importância destinada à constituição da reserva legal (art. 193); e(Incluída pela Lei nº 10.303, de 2001)

b) importância destinada à formação da reserva para contingências (art. 195) e reversão da mesma reserva formada em exercícios anteriores;(Incluída pela Lei nº 10.303, de 2001)

II - o pagamento do dividendo determinado nos termos do inciso I poderá ser limitado ao montante do lucro líquido do exercício que tiver sido realizado, desde que a diferença seja registrada como reserva de lucros a realizar (art. 197);(Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)

III - os lucros registrados na reserva de lucros a realizar, quando realizados e se não tiverem sido absorvidos por prejuízos em exercícios subseqüentes, deverão ser acrescidos ao primeiro dividendo declarado após a realização.(Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)

§ 1º O estatuto poderá estabelecer o dividendo como porcentagem do lucro ou do capital social, ou fixar outros critérios para determiná-lo, desde que sejam regulados com precisão e minúcia e não sujeitem os acionistas minoritários ao arbítrio dos órgãos de administração ou da maioria.

§ 2ºQuando o estatuto for omisso e a assembléia-geral deliberar alterá-lo para introduzir norma sobre a matéria, o dividendo obrigatório não poderá ser inferior a 25% (vinte e cinco por cento) do lucro líquido ajustado nos termos do inciso I deste artigo.(Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)

§ 3º Nas companhias fechadas a assembléia-geral pode, desde que não haja oposição de qualquer acionista presente, deliberar a distribuição de dividendo inferior ao obrigatório nos termos deste artigo, ou a retenção de todo o lucro.

§ 3ºA assembléia-geral pode, desde que não haja oposição de qualquer acionista presente, deliberar a distribuição de dividendo inferior ao obrigatório, nos termos deste artigo, ou a retenção de todo o lucro líquido, nas seguintes sociedades:(Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)

I - companhias abertas exclusivamente para a captação de recursos por debêntures não conversíveis em ações;(Incluído pela Lei nº 10.303, de 2001)

II - companhias fechadas, exceto nas controladas por companhias abertas que não se enquadrem na condição prevista no inciso I.(Incluído pela Lei nº 10.303, de 2001)

§ 4º O dividendo previsto neste artigo não será obrigatório no exercício social em que os órgãos da administração informarem à assembléia-geral ordinária ser ele incompatível com a situação financeira da companhia. O conselho fiscal, se em funcionamento, deverá dar parecer sobre essa informação e, na companhia aberta, seus administradores encaminharão à Comissão de Valores Mobiliários, dentro de 5 (cinco) dias da realização da assembléia-geral, exposição justificativa da informação transmitida à assembléia.

§ 5º Os lucros que deixarem de ser distribuídos nos termos do § 4º serão registrados como reserva especial e, se não absorvidos por prejuízos em

Original

> exercícios subsequentes, deverão ser pagos como dividendo assim que o permitir a situação financeira da companhia.
>
> § 6ºOs lucros não destinados nos termos dos arts. 193 a 197 deverão ser distribuídos como dividendos.

Os JCP tem natureza de dividendos, como bem definiu Alberto Xavier, que ao analisar o parágrafo 7ª do artigo 9ª da Lei nº.9249, destacou que o juro seria um resultado distribuível da companhia sujeito a regime especial, e que pelo fatos dos "juros" poderem ser imputados a dividendos obrigatórios, significariam que possuem natureza substancial de dividendos[2].

Por terem natureza de dividendos, os JCP são apurados em cada exercício. Aliás os JCP são obtidos através da aplicação da TJLP , *pro rata dia*, sobre as rubricas do Patrimônio Líquido, que evidentemente deve ser aquele verificado ao longo do exercício financeiro a que se refere.

Os JCP transitam pelo resultado, diminuindo o lucro, de modo que a legislação tributária a trata como uma despesa. E por ser resultado da incidência de juros, considera-se uma despesa financeira.

Assim, por serem facultativos, imputáveis aos dividendos obrigatórios (que são apurados em cada exercício), e por se tratar de uma despesa de natureza financeira (pagamento de juros), entendo que a dedutibilidade dos JCP é possível apenas no exercício em que for apurado o lucro, ou seja, não é possível sua dedução em exercícios posteriores.

A respeitosa decisão prolatada pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça do STJ, juntada aos autos pela Recorrente, não foi submetido à sistemática do então vigente art. 543C, do CPC/1973, de forma que não se trata de reprodução obrigatória pelos membros deste Colegiado.

Portanto, o auto de infração relativo à glosa do excesso de pagamento de JCP no ano-calendário 2010 no valor de R$ 7.323.396,45 deve ser mantido.

7. Das compensações indevidas de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL.

O lançamento foi decorrente da glosa da despesa de amortização do ágio no ano-calendário 2009 no valor de R$ 3.033.696,84, que reduziu o prejuízo fiscal de R$ 3.046.310,42 para R$ 12.613,53, conforme detalhado pela Autoridade Fiscal no TVF:

[2] XAVIER, A. Natureza jurídico-tributária dos "Juros sobre Capital Próprio' face à Lei Interna e aos Tratados Internacionais", Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 21, 1997, p. 07-11.

Original

SALDO DE PREJUÍZOS ANTES DA COMPENSAÇÃO		
1.1.	Saldo de Prejuízos Não Operacionais	0,00
1.2.	Saldo de Prejuízos Operacionais	0,00
LUCRO REAL/PREJUÍZO DECLARADO DO PERÍODO		
2.1.	Lucro/Prejuízo antes da Compensação	-3.046.310,42
2.2.	Lucro/Prejuízo Não Operacional	0,00
PREJUÍZO COMPENSADO PELO SUJEITO PASSIVO		
3.1.	Prejuízo Não Operacional Compensado	0,00
3.2.	Prejuízo Operacional Compensado	0,00
INFRAÇÕES SUJEITAS A COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO		
4.1.	Infrações Não Operacionais	0,00
4.2.	Infrações Operacionais	3.033.696,84
	Sujeitas ao Percentual 150%	3.033.696,84
5.	Prejuízo do Período Compensado na Autuação	3.033.696,84
6.	Resultado Ajustado Antes da Compensação	-12.613,58

Antes da autuação, a Recorrente havia compensado prejuízo operacional de R$ 578.742,94 no ano-calendário de 2010.

Como o saldo de prejuízo fiscal do ano-calendário 2009 foi ajustado para R$ 12.613,58, valor que foi integralmente compensado na apuração do IRPJ do ano-calendário 2010, a Autoridade Fiscal considerou que a Recorrente compensou indevidamente R$ 566.129,36 (R$ 578.742,94 – R$ 12.613,58), valor que foi lançado como compensação indevida de prejuízo fiscal.

Pelo mesmo motivo, glosa de despesa de amortização do ágio no ano-calendário 2009 no valor de R$ 3.033.696,84, a Autoridade Fiscal concluiu pela compensação indevida de base de cálculo negativa de CSLL do ano-calendário de 2010 no valor de R$ 571.410,01.

Se a decisão do Colegiado for pelo cancelamento da autuação relativa à glosa de despesa de ágio, as autuações relativas às compensações indevidas de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL também devem ser canceladas, porque foram dela decorrentes.

8. Da multa isolada por insuficiência de recolhimentos mensais de estimativas de IRPJ e de CSLL apuradas em razão dos ajustes ao Lucro Real e às bases de cálculo da CSLL após glosas do excesso de JSCP e das exclusões a título de amortização de ágio.

A multa isolada foi aplicada em decorrência da glosa da exclusão mensal de amortização do ágio no ano-calendário 2010 e da glosa do excesso de despesa de JCP no montante de R$ 7.323.396,46 em novembro de 2010.

A DRJ manteve a multa isolada por entender que a multa deve ser aplicada no caso de falta de recolhimento mensal do tributo, nos termos do at. 44, inc. II da Lei n° 9.430/96 e a multa de ofício de 75% é aplicada nos casos de falta de pagamento do tributo ao final do período de apuração, quando da mensuração definitiva da obrigação tributária. E que se tratam de penalidades distintas.

A Recorrente, por seu turno, defende que a aplicação em duplicidade das multas, de ofício (art.44, I da Lei 9430/96) e a isolada (Art.44, II da Lei 9430/96) é ilegal tendo em vista que a aplicação em conjunto de ambas implicaria na duplicidade de sanções sobre o mesmo fato, o que é vedado.

Original

No entendimento da Recorrente não haveria que se aplicar a multa isolada sobre ausência de anterior recolhimento por estimativa, pois esta tem o condão de obrigar o sujeito passivo ao recolhimento mensal de antecipações de um possível imposto de renda devido ao final do ano-calendário, de modo que a cobrança se justificaria se ocorresse naquele ano-calendário.

E ao contrário do entendimento da DRJ, a Recorrente entende que os recolhimentos feitos por estimativa durante o ano guardam estreita identidade com o imposto apurado no ajuste de final do período, sendo que aquele repercute na identificação deste, de modo que não se poderia permitir que houvesse penalidade sobre dois elementos que são excludentes, à medida que um se torna o outro após decurso de determinado período de tempo. Afirma que tal teria sido o entendimento do CARF ao editar a Súmula CARF n° 105, segundo a qual, "*A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

A possibilidade de lançamento concomitante das multas de ofício e isolada prevista no art. 44 da Lei n° 9.430/96 ainda não é pacífica neste CARF. Filio-me à corrente que entende possível o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais e da multa de ofício sobre falta de recolhimento de tributo devido no ajuste de final de período, após a edição da Medida Provisória n° 351/2007, convertida na Lei n° 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei n° 9.430/96, não sendo aplicável, na espécie, a Súmula CARF n° 105.

O sujeito passivo que optar pela apuração anual do imposto de renda deve proceder a apuração da estimativa mensal devida com base na receita bruta ou em balanço de suspensão ou redução. Essas estimativas devem ser recolhidas, senão ficam sujeitas ao lançamento de multa isolada de 50% como acima referidos. Essa determinação está precisamente delineada na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei n° 94.430/96, com a redação dada pelo Lei n° 11.488/2007, vigente à época dos fatos geradores:

> 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)
>
> II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
>
> a) na forma do art. 8o da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
>
> b) na forma do art. 2 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Ora, a apuração do IRPJ e da CSLL do final do período, no caso de tributação anual, só é realizado em 31 de dezembro e informada na DIPJ, que pode ser entregue até o

Original

último dia de junho do ano-calendário seguinte. A Recorrente apresentou a DIPJ 2010 retificadora em 05/06/2012 (e-fl. 42).

Como a autoridade fiscal utiliza a DIPJ para confrontar a estimativa apurada (informada na DIPJ) com a estimativa confessada/recolhida em DCTF ou PER/DCOMP, caso fosse aplicado o entendimento da Recorrente (que a multa isolada só poderia ser aplicada até o final do ano-calendário), a multa isolada nunca iria ser aplicada, fazendo letra morta da lei, o que evidentemente não se admite.

A Recorrente equivoca-se no fundamento da aplicação da sanção administrativa em razão do descumprimento da obrigação de antecipar o tributo em cada mês, com a obrigação de pagar o tributo no final do exercício.

Ora, a obrigação de antecipar o tributo sobre a base estimada em determinado mês está estampada no art. 2º da Lei n° 9.430/96 e a ausência do recolhimento dessa estimativa enseja a sanção prevista artigo 44. II, "b" da referida Lei nº 9.430/1996, que não é elidida pelo pagamento do tributo na apuração realizada no final do exercício.

Com efeito, o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, segundo texto dado pela Lei nº 11.488/2007, a base de cálculo da multa isolada pela falta de pagamento da estimativa consiste no valor de 50% do valor que deixou de ser recolhido.

A alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 deixa claro que a multa isolada será aplicada, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Se fosse considerado a base de cálculo do final do período de apuração, a multa isolada seria indevida no caso de não ser apurado imposto/contribuição a pagar, o que colocaria por terra a sanção pela não observância da determinação legal de recolhimento das estimativas mensais para optantes do lucro real com apuração anual do imposto, tornando inútil o dispositivo legal

Entendo, portanto aplicável a multa isolada sobre falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ/CSLL juntamente com a multa por falta de recolhimento de tributo no ajuste de final de período.

No presente caso, para apuração da multa isolada a Autoridade Fiscal elaborou um demonstrativo da multa e juros isolados no Anexo 1 do TVF (e-fl. 106).

Contudo, caso seja exonerado o lançamento da glosa da exclusão do ágio e mantido a glosa do excesso de pagamento de JCP, conforme proposto por esta relatoria, não haverá multa isolada a ser exigida, porque não haverá estimativa a ser recolhida dos tributos no mês de novembro, conforme abaixo detalhado:

IRPJ:

	Nov-2010
Base de Cálculo de Estimativa Mensal de IRPJ (DIPJ)	2.039.387,06
Valor IRPJ estimativa mensal (15%)	305.908,05
Valor Adicional IRPJ estimativa mensal (10%)	181.938,71
Valor Total do IRPJ estimativa mensal	487.846,76
(-) Incentivos Fiscais	-12.334,62
(-) IRPJ Retido na Fonte	0,00
(-) IRPJ devido meses anteriores	-2.353.144,94
(=) IRPJ a PAGAR	-1.877.632,81
Demonstrativo da Multa Isolada – Insuficiência de estimativa	

Original

Glosa de Excesso de JCP	-7.323.396,46
Base de Cálculo de Estimava Mensal do IRPJ ajustada	9.362.783,52
Valor IRPJ estimativa mensal (15%)	1.404.417,52
Valor Adicional IRPJ estimativa mensal (10%)	914.278,35
Valor Total do IRPJ estimativa mensal	2.318.695,87
(-) Incentivos Fiscais	-12.334,62
(-) IRPJ Retido na Fonte	0,00
(-) IRPJ devido meses anteriores	-2.353.144,94
(=) IRPJ a PAGAR após glosa	-46.783,69
Multa Isolada (50%)	**0,00**

CSLL:

	Nov-2010
Base de Cálculo de Estimativa Mensal de CSLL (DIPJ)	2.017.097,82
Valor IRPJ estimativa mensal (9%)	181.538,80
(-) CSLL devida meses anteriores	-856.007,56
(=) CSLL a PAGAR	-674.468,76
Demonstrativo da Multa Isolada – Insuficiência de estimativa	
Glosa de Excesso de JCP	-7.323.396,46
Base de Cálculo de Estimava Mensal da CSLL ajustada	9.340.494,28
Valor CSLL estimativa mensal (9%)	840.644,48
(-) CSLL devida meses anteriores	856.007,56
(=) CSLL a PAGAR após glosa	-15.363,08
Multa Isolada (50%)	**0,00**

Há que se ressaltar, que se mantida a glosa do excesso de JCP , deverão ser revistos os montantes de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL do ano-calendário de 2010 que constam no SAPLI.

9. Do efeito confiscatório da multa

A Recorrente irresigna-se com a aplicação da multa alegando que tanto em relação ao IRPJ, quanto em relação à CSLL, as multas lançadas representam 110,2% e 118,90% do valor do débito principal, em caráter nitidamente confiscatório.

Aduz que o STF há tempos se manifesta pela possibilidade de se reconhecer a confiscatoriedade também no que se refere às multas, tendo considerando, inclusive, que multas acima de 100% do valor do débito são, nitidamente, confiscatórias.

Alega a Recorrente que não pretende obter o reconhecimento da inconstitucionalidade da multa de ofício, tampouco da multa isolada, mas sim o afastamento de qualquer das duas, dado o nítido efeito confiscatório decorrente da cumulação de ambas.

Primeiramente , como reconhece a própria Recorrente, não compete ao CARF a apreciação de constitucionalidade de lei, como aliás expresso na Súmula CARF n° 2.

E como visto acima, entendo que há fundamento legal para aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa e da multa de ofício por falar de recolhimento do tributo no ajuste de final de período.

Por fim, considerando que, se mantida a exoneração do lançamento relativa à glosa da exclusão do ágio, a questão da concomitância das multas perde o objeto, eis que a multa isolada foi cancelada.

Original

Os fatos para o lançamento de IRPJ foram os mesmos para a CSLL, de modo que, caso mantida a glosa do excesso de JCP, deve ser mantida o lançamento de CSLL por ser lançamento reflexo.

Conclusão

Por todo o exposto, conheço do recurso, rejeito a preliminar de decadência arguida, e, no mérito voto em DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para cancelar os lançamento relativos à glosa da despesa de amortização do ágio, da compensação indevida de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL e da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL, mantendo-se o lançamento relativo à glosa do excesso de despesa de pagamento de JCP.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama