



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

Processo n° 11052.001274/2010-15
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.402 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de julho de 2013
Matéria IRPJ
Recorrente GLOBOSAT PROGRAMADORA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

DECADÊNCIA. IRPJ. ANO-CALENDÁRIO DE 2004.

Não caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, e tendo havido pagamento do tributo durante o ano-calendário, afasta-se a contagem do prazo decadencial regida pelo art. 173, inciso I, do do Código Tributário Nacional (CTN), prevalecendo aquela regida pelo art. 150, § 4º do CTN.

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE TRANSFERÊNCIA DO ÁGIO REGULARMENTE CONTABILIZADO DEDUTIBILIDADE.

É dedutível a amortização do ágio quando ocorrido o evento societário de alienação e efetivo desembolso de capital entre partes independentes e lastreadas em expectativa real de rentabilidade futura

MULTA QUALIFICADA. 150%. DESCABIMENTO.

A simples apuração de exclusões ou compensações não autorizadas na apuração do lucro real, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

EXCLUSÃO DE PENALIDADES E DE JUROS MORATÓRIOS. OBSERVÂNCIA DE PRÁTICAS REITERADAMENTE OBSERVADAS PELA ADMINISTRAÇÃO. ART. 100, INCISO III, DO CTN. NÃO COMPROVADO.

São devidos a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) e os juros moratórios, ambos previstos na legislação vigente, já que o interessado não comprovou que observou as práticas que teriam sido reiteradamente observadas pela Administração, tendo se limitado a citar ementas e acórdãos das Câmaras Superiores (CSRF e Conselho de Contribuintes).

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/11/2014 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 13/11/2014 por FRED

ERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 07/11/2014 por CARLOS PELA, Assinado digita

lmente em 11/11/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 14/11/2014 por

LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 18/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista nos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se ao lançamento tido como reflexo as mesmas razões de decidir do lançamento matriz, em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos ou elementos novos a ensejar conclusões diversas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a decadência em relação ao ano-calendário de 2004. No mérito, dar provimento parcial ao recurso: i) por maioria de votos, para restabelecer a amortização do ágio registrado na Glopapar no montante de R\$ 244.473.073,00. Vencido o Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar. Designado o Conselheiro Carlos Pelá para redigir o voto vencedor. ii) por votos de qualidade, para manter a glosa referente à amortização do ágio no montante de R\$ 155.070.629,95. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá, Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Paulo Roberto Cortez, que votaram por restabelecer a amortização integral dos ágios; e iii) por unanimidade de votos, para reduzir a multa ao percentual de 75%. Os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Moisés Giacomelli Nunes da Silva apresentarão declaração de voto.

(assinado digitalmente)

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente.

(assinado digitalmente)

FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR - Relator.

(assinado digitalmente)

CARLOS PELÁ - Redator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Globosat Programadora Ltda recorre a este Conselho contra decisão de primeira instância proferida pela 7ª Turma da DRJ Rio de Janeiro I/RJ, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por pertinente, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

“Trata o presente processo de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), lavrados contra o interessado acima qualificado, pela DRF/Rio de Janeiro I, referente aos anos-calendário de 2004, 2005, 2006, 2007 e 2008.

O procedimento de ofício resultou em autos de infração de IRPJ, no valor de R\$ 74.103.155,28 (fls. 547/556), e de CSLL, no valor de R\$ 27.328.926,05 (fls. 563/572), acrescidos de multa de ofício de 150% cento e cinquenta por cento, e demais encargos de juros moratórios.

A infração apurada foi a seguinte:

IRPJ

Descrição dos fatos: Glosa da despesa de amortização de ágio, excluída indevidamente do lucro real, em virtude de não estar autorizada pela legislação do imposto de renda.

Enquadramento legal: artigos 249, I, 250, I, 251, § único, 299, 300 e 301 do RIR/1999

CSLL

Descrição dos fatos: lançamento decorrente da fiscalização do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, cuja infração ocasionou insuficiência na determinação da base de cálculo desta contribuição.

Enquadramento legal: art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/1988; art. 1º da Lei nº 9.316/96 e art. 28 da Lei nº 9.430/1996; art. 37 da Lei nº 10.637/2002.

No Termo de Constatação de Infração Fiscal (fls. 536/546), constata-se, em síntese, o seguinte.

Na data de 01/12/2003, a empresa Globo Comunicações e Participações Ltda., CNPJ nº 27.865.757/0001-02, controladora da Globosat Programadora Ltda., empresa autuada, adquire 100% do controle da empresa GB Filmes e Eventos S/A, CNPJ nº 04.224.811/0001-27.

A empresa adquirida GB Filmes, doravante chamada de “sociedade veículo”, teve, no ano-calendário de 2002, faturamento de R\$ 0,00 e prejuízo fiscal de R\$ 7.848,98, e, no ano-calendário de 2003, faturamento de R\$ 0,00, e prejuízo fiscal de R\$ 4.076,03.

A princípio, nenhum motivo empresarial, econômico ou outro teria havido na compra da “sociedade veículo” pela empresa Globo Comunicações e Participações

Ltda., cujo faturamento no mesmo ano-calendário foi de R\$ 167.285.000,00, tendo em vista que a aquisição não teria nenhuma representatividade nas operações da empresa Globo Comunicações e Participações Ltda, pois a “sociedade veículo” não apresentou nenhum faturamento, estando inoperante no momento da venda, inclusive passando o seu controle por um valor irrisório (R\$ 1,00).

De imediato, na data de 22/12/2003 (21 dias após a primeira aquisição), a empresa Globo Comunicações e Participações Ltda resolve aumentar o capital da “sociedade veículo”, passando de R\$ 10.000,00 para R\$ 404.475.073,00, mediante a emissão de 404.475.073 novas ações, sendo integralizadas na seguinte forma:

(a) 160.000.000 ações, sendo 53.333.333 ações ordinárias e 106.666.667 ações preferenciais, todas nominativas e sem valor nominal, mediante a capitalização de parte dos créditos que a empresa Globo Comunicações e Participações Ltda. detinha junto à Globosat Programadora Ltda., no valor total de R\$ 160.000.000,00.

(b) 244.475.073 ações, sendo 81.491.691 ações ordinárias e 162.983.382 ações, todas nominativas e sem valor nominal, mediante a transferência de R\$ 76.999.997 cotas, no valor de R\$ 244.475.073,00, representativas do capital social da empresa Globosat Programadora Ltda.

O contribuinte alega que na integralização do capital social ocorrida foi aplicado o método de equivalência patrimonial (MEP). Como a Globosat Programadora Ltda. apresentava, na data do aumento, passivo a descoberto (- R\$ 155.070.629,95), o valor total atribuído na integralização, referente as cotas representativas do capital social da empresa Globosat Programadora Ltda., no valor de R\$ 244.475.073,00, foi reconhecido na conta como ágio. O ágio está fundamentado na rentabilidade futura da própria empresa Globosat Programadora Ltda., conforme laudo de avaliação (fls. 285/286).

Na mesma data, em 22/12/2003, a GB filmes aporta capital (aumento de capital) na empresa Globosat Programadora Ltda., com créditos que passou a deter perante a empresa, no valor de R\$ 160.000.000,00.

Com o aporte de capital de R\$ 160.000.000,00, o PL da empresa Globosat Programadora Ltda., que era negativo em R\$ 155.070.629,95, passou, em 22/12/2003, a ser positivo em R\$ 4.929.370,05.

Em razão da aplicação do MEP pela controladora GB Filmes, o montante de R\$ 4.929,370,05 foi reconhecido como investimento e o restante R\$ 155.070.629,95 foi reconhecido como ágio.

Em 31/12/2003, a empresa Globosat Programadora Ltda. (controlada) incorpora a GB filmes (controladora), efetuando os seguintes lançamentos contábeis após a incorporação reversa.

Conta de investimento	4.929.370,05
Ágio em investimentos	399.545.702,95

Em resumo, no mesmo dia, 22/12/2003, a “sociedade veículo”, sem nenhuma relevância econômica, pois não apresentou nenhuma receita nos dois anos anteriores à compra, passa a controlar uma das maiores empresas de comunicação do país (Globosat com faturamento no ano-calendário de 2002 no valor de R\$ 362.898.883,45, e no ano-calendário de 2003, no valor de R\$ 359.512.839,48.

Na mesma data, faz-se uma avaliação do valor das ações da Globosat, conforme Laudo de Avaliação de fls. 285, e chega-se a conclusão que aquelas ações valem R\$ 404.475.073,00, aparecendo, então, a figura do ágio.

Em uma velocidade incompatível com as normas do mercado, 10 dias depois, em 31/12/2003, faz-se a incorporação reversa, com a controlada Globosat incorporando a sua controladora, GB Filmes (“sociedade veículo”), que desaparece, permanecendo, tão somente, a Globosat, com uma única diferença: criação de um ágio, baseado na rentabilidade futura da Globosat, no valor de R\$ 399.545.702,95, que passou a ser amortizado no prazo de 5 anos.

No item (d), da 8ª alteração contratual da Globosat que formalizou a incorporação, consta que a incorporação do patrimônio líquido da GB Filmes e Eventos S/A CNPJ nº 04.224.811/0001-27 [nome atual: GB Participações S/A, CNPJ nº 04.224.811/0001-27, conforme AGE de fls. 282/284] teve por objetivo o fortalecimento da estrutura financeira, a readequação da estrutura patrimonial, bem como a geração de fluxo de caixa e de investimento, fortalecimento este que ocorreria através do aproveitamento pela Globosat em suas operações do benefício fiscal representado pela despesa de amortização de ágio, relacionado à expectativa de lucros futuros.

Os motivos apontados pela Globosat, tais como, fortalecimento da estrutura financeira, a readequação da estrutura patrimonial, bem como a geração de fluxo de caixa e de investimento em suas operações, não se sustentam, pois a GB (“sociedade veículo” incorporada) não possuía nenhuma estrutura patrimonial, financeira, de mercado, etc... O único que se sustenta é o benefício fiscal representado pela despesas de amortização de ágio, objetivando reduzir o pagamento do IRPJ e da CSLL (planejamento tributário).

No conjunto das operações de criação do ágio a ser amortizado, o único valor pago pelo grupo econômico (sistema Globo) foi o valor de R\$ 1,00 na aquisição da “sociedade veículo”, insignificante em relação ao valor do ágio gerado.

O ágio contabilizado na incorporação de sociedade controladora por sua controlada poderia ser amortizado, se ocorresse o desembolso do valor pago a este título, do mesmo modo que se exige o efetivo pagamento para toda e qualquer dedução pleiteada no âmbito fiscal.

Também poderia ser amortizado para efeitos fiscais tratando-se de reorganização societária efetuada por grupo de controle diferente, o que não ocorreu.

À operação efetuada pela fusão da Globosat com GB dá-se o nome de “incorporação às avessas”, culminando com a geração de ágio internamente (ágio em si mesma).

Todas as operações ocorreram num pequeno espaço de tempo (30 dias), não havia independência entre as partes, e nenhum propósito negocial na realização dos atos societários. Fica evidente que as operações foram articuladas no sentido de criar, formalmente, uma situação que se enquadrasse na possibilidade de deduzir despesas de amortização de ágio.

Foi procedida a glosa da despesa de amortização do ágio nos anos-calendário de 2004 a 2008, no valor de R\$ 79.909.140,59, recompondo as bases de cálculo de IRPJ e de CSLL, procedendo ao competente lançamento de ofício, juntamente com a multa qualificada de 150%, lançada em função dos artificialismos das operações descritas anteriormente, que tiveram como único objetivo suprimir tributos.

integralizou aumento de capital da Impugnante mediante a a capitalização dos créditos.

(iii) após a realização destas etapas, os investimentos da GB na Impugnante encontravam-se desdobrados da seguinte forma: a) ágio, no valor de R\$ 399.545.702,95; e b) patrimônio líquido contábil (“PLC”), no valor de R\$ 4.929.370,05.

(iv) Em 31/12/2003, GB foi incorporada por sua controlada, a Impugnante; com isso, o ágio de R\$ 399.545.702,95 tornou-se um ativo diferido da Impugnante, que passou a ser amortizado no prazo de 5 anos.

. que, com a reestruturação societária, ocorreu, tão somente, a transferência de ativos da Globo Comunicações e Participações Ltda. (Globopar) para a GB Filmes e Eventos S/A (GB) (quotas da Impugnante – Globosat – e créditos), avaliados a valores contábeis; ao recebê-los, GB registrou o custo de aquisição dos mesmos pelo valor atribuído por Globopar.

. que, considerando que, antes da reestruturação societária, já havia na escrituração da Globopar o registro de um ágio vinculado as quotas da Impugnante, a transferência das mesmas, em integralização do capital da GB, implicou na transferência desse ágio à GB.

. que a integralização de capital da GB foi uma operação inteiramente neutra em termos fiscais e patrimoniais, porque resultou na transferência de investimentos na Impugnante e dos créditos, pelo mesmo valor que os mesmos se encontravam registrados em Globopar; que não restava à GB outra opção se não registrar os ativos então recebidos por esse mesmo valor (contábil) e indicar o ágio, mediante aplicação das normas em vigor.

. que a fiscalização, ao questionar o registro de ágio na GB, menciona o fato de GB ter realizado uma “avaliação do valor das ações” da Impugnante, com base no laudo de avaliação (fl. 285), parecendo procurar estabelecer uma relação entre o laudo de avaliação e o reconhecimento do ágio; que, todavia, tal relação é inexistente, já que a transferência do ágio foi a valor contábil, assim como em todas as etapas da reestruturação societária.

. que o Laudo de Avaliação (fl. 285) comprova que a transferência, para GB, de ativos (quotas da impugnante) da Globopar foram efetuadas a valor contábil, já que é facilmente constatado que, antes da reestruturação societária, os investimentos da Globopar na Impugnante estavam contabilizados por R\$ 244.475.073,70, como ágio.

. que o Laudo de Avaliação a que se refere a fiscalização não foi emitido com o objetivo de elevar o valor pelo qual os investimentos na Impugnante estavam registrados na Globopar, mas apenas em cumprimento à exigência do art. 8º da lei nº 6.404/1976; tanto é assim, que o aumento de capital foi realizado a valores contábeis.

. que, considerando que o valor pelo qual os investimentos na Impugnante foram transferidos a GB excedeu o correspondente valor de PLC (a despeito da transferência ter ocorrido pelo valor contábil), coube a GB desdobrar o custo do investimento em PLC e ágio.

. que, em primeiro lugar, o fato da Globopar ter desembolsado valor imaterial na aquisição da GB, que justificasse o registro do ágio, é inteiramente irrelevante. O ágio que está em discussão, cuja dedutibilidade foi glosada, é vinculado aos investimentos de GB na Impugnante; logo, o valor desembolsado por Globopar na aquisição de GB é um fato estranho, que não tem qualquer relação com a matéria em discussão e não serve nem para atacar e nem para defender a legitimidade da reestruturação.

. que, em segundo lugar, deve ser ressaltado que o ágio nada mais é que uma parcela do custo de aquisição de uma participação societária avaliada pelo MEP, e não há custo de aquisição única e exclusivamente quando ocorre um efetivo desembolso de caixa; que nas transferências de bens em integralização de aumento de capital, o subscritor aliena um ativo que lhe pertence e, em contrapartida, adquire ações/quotas emitidas pela pessoa jurídica que tem seu capital aumentado, pelo valor atribuído aos bens transferidos. Ou seja, a realização em bens de aumento de capital envolve a alienação de um ativo por parte do subscritor e aquisição desse ativo pela empresa que tem seu capital aumentado, sendo que o preço a ele atribuído corresponde ao valor de emissão das ações/quotas integralizadas.

. que já há bastante tempo, o conferimento de bens ao capital de uma pessoa jurídica é tratada como uma forma de aquisição/alienação de ativos; cita Parecer Normativo – Cosit nº 18/1981 e ementas de acórdãos do Conselho de Contribuintes (CC) e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF).

. que a fiscalização deixa transparecer, sem, contudo, fornecer qualquer base legal para essa afirmação, que só poderia ser amortizado para efeitos fiscais o ágio registrado em operações realizadas entre partes independentes.

. que a reestruturação societária não importou em acréscimo de custo de ativo; houve, apenas, a transferência, a valores contábeis, de ativos que se encontravam registrados na contabilidade da Globopar. Por outro lado, de acordo com os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, o produto desse ágio torna-se fisicamente dedutível a partir da junção da controladora e da controlada em uma única entidade, como ocorreu quando a GB foi incorporada pela Impugnante. Diante das normas em vigor, não há outro tratamento fiscal ou contábil que pudesse ser adotado pelas Organizações Globo.

. que a fiscalização elenca ainda uma série de características que, genericamente, reforçariam a indedutibilidade do ágio, como a distorção entre os valores subscritos e recebidos nos aumentos de capital, o curto espaço de tempo em que realizada a reestruturação, a falta de propósito negocial, etc.; que nenhuma delas traz qualquer elemento objetivo que justifique a manutenção do ágio, sendo que algumas delas sequer são aplicáveis a reestruturação.

. que a distorção no momento da subscrição de capital simplesmente não se verificou, já que o ágio registrado por GB não decorreu de arbitramento efetuado pelas partes ou da adoção de preços distorcidos na emissão de ações/quotas.

. que a referência ao curto espaço de tempo em que realizada a reestruturação também é irrelevante. O fato de uma seqüência de atos societários ter sido realizada em horas, dias ou meses não altera os efeitos dela resultantes.

. que a suposta ausência de propósito negocial também não conduz a qualquer conclusão objetiva que justifique a glosa do ágio. A reestruturação foi motivada por diversos fatos, dentre os quais, o fortalecimento da estrutura financeira das

Organizações Globo, a readequação de sua estrutura patrimonial e o aproveitamento fiscal do ágio, conforme consta da 8ª alteração contratual da Impugnante.

. que, nos termos das Instruções Normativas da CVM nº 319/1999 e nº 349/2001, nas incorporações inversas, a parcela do ágio suscetível de ser aproveitada em termos fiscais é tratada como um ativo da incorporadora, cuja contrapartida é registrada em conta de PL (a reserva a que se refere o art. 6º da Instrução CVM nº 319/1999).

. que a reestruturação implicou no aumento do valor do PL da Impugnante, o que incrementou a sua capacidade de endividamento, o que era essencial frente à situação deficitária em que se encontrava; que, com isso, fica evidente que o aproveitamento fiscal do ágio (economia tributária) não foi a única motivação da reestruturação, já que esta um evidente benefício financeiro à Impugnante e às Organizações Globo como um todo.

. que a utilização da empresa GB da reestruturação, além de perfeitamente legal, foi a forma mais eficiente de realizá-la; que a transferência de investimentos registrados com ágio para outras pessoas jurídicas, seguida de incorporação reversa das mesmas, foi expressamente aceita e disciplinada pela CVM, na Nota Explicativa à Instrução nº 349/2001.

. que o próprio Poder Executivo, por meio de sua Autarquia (CVM), reconhece, expressamente, que a transferência de ágio a uma outra pessoa jurídica (inclusive um veículo), com a subsequente incorporação desta última pela empresa que justificou o pagamento do ágio é apta a gerar o aproveitamento fiscal do ágio, nos termos dos arts 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, independentemente de qualquer motivação negocial.

. que no caso concreto, Globopar registrava ágio vinculado aos seus investimentos na Impugnante e o transferiu a GB, que foi incorporada pela Impugnante, tal como previsto pela Instrução CVM nº 349/2001, sendo irrelevante a crítica da fiscalização, pela fato de a incorporação ter sido “às avessas”, já que se fosse Globopar a incorporada, os resultados fiscais da operação seriam os mesmos.

. que a legitimidade das operações de reestruturação realizadas depende apenas da observância da lei, sendo o propósito negocial e motivação (economia tributária) irrelevante; cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

. que a reestruturação foi inteiramente realizada de acordo com a legislação em vigor e que todas as suas etapas tiveram os efeitos que lhe são impostos.

Quanto à multa qualificada:

. que a aplicação da multa de 150% justifica-se quando há evidente intuito de fraude, ou seja, quando fica comprovada a existência de dolo do contribuinte.

. que é descabida a aplicação da multa qualificada de 150% quando, apesar de ser válida a autuação por omissão de rendimentos, a fraude é apenas presumida, e não provada.

. que a reestruturação foi realizada com a observância da legislação em vigor, conforme reconhece a própria fiscalização, quando afirma que “ o fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade (...)”.

. que a fiscalização fez afirmação genérica de que a reestruturação foi dotada de “artificialismos”, sem apontar qualquer outra justificativa para a aplicação da multa qualificada de 150%.

. que em nenhum momento a legislação faz referência a “artificialismos”, mas só quando o contribuinte age com “sonegação”, “fraude” e “conluio” (arts 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964).

. que para comprovar que a Impugnante agiu fraudulentamente ao deduzir o ágio, a fiscalização teria que ter demonstrado que a mesma teve a intenção dolosa de enganar o Fisco, o que não ocorreu; cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais e Súmula nº 14 do 1º CC que para haver multa agravada o intuito fraudulento tem que ser comprovado.

. que a fiscalização, ao fazer alegações genéricas de “artificialismos” não comprovou o intuito fraudulento.

. que a reestruturação não foi realizada exclusivamente com o objetivo de gerar economia fiscal; que, todavia, ainda que fosse esse o caso, jamais se poderia dizer que a Impugnante, apenas por causa disso, praticou “sonegação” ou “fraude”.

. que a aplicação da multa agravada revela-se ainda mais absurda, quando se considera a Nota Explicativa à Instrução nº 349/2001 e a jurisprudência do CC e da CSRF, sendo que estas pautaram a conduta do Impugnante.

. que, de acordo com o art. 100, inciso III, e parágrafo único, do CTN, não se pode cobrar multas e juros moratórios do contribuinte que observar as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas.

. que, ainda que se considere o crédito tributário lançado nos autos de IRPJ e de CSLL, são indevidos os acréscimos moratórios e as penalidades, tendo em vista que o Impugnante agiu de acordo com a jurisprudência administrativa pacífica, a qual constitui as “práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas.”

Quanto aos juros sobre a multa

. que é descabida a incidência de juros sobre a multa porque isso implicaria numa indireta majoração da própria penalidade e não se pode falar em mora na exigência da multa.

Despacho do Secoj/DRJ/RJ – I, à fl. 789, retornando o presente processo à Dicat/Demac/RJ, para que esta esclarecesse se foram fornecidas as cópias requeridas e pagas pelo interessado, evitando futura alegação de cerceamento do direito de defesa.

Despacho da Dicat da Demac/RJO, à fl. 790, informando que “segundo verificado à fl. 614, o contribuinte, em 28/12/2010, recebeu as cópias do processo em questão”.

É o relatório.”

A decisão de primeira instância, representada no Acórdão da DRJ nº 12-36.642 (fls. 793-830) de 13/04/2011, por voto de qualidade, considerou procedente o lançamento. A decisão foi assim ementada.

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

DECADÊNCIA. IRPJ. ANO-CALENDÁRIO DE 2004. Aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN, que prevê como início do prazo o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Ocorrendo a ciência do auto de infração pelo contribuinte no ano de 2010, é incabível a preliminar de decadência suscitada para os tributos referentes aos fatos geradores ocorridos em 31/12/2004, somente passíveis de lançamento em 2005, estendendo-se o prazo decadencial até 01/01/2011.

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE CONTROLADORA (“EMPRESA VEÍCULO”) POR SUA CONTROLADA. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. INDEDUTIBILIDADE. É indedutível a amortização do ágio, quando uma sociedade controlada (autuada), sem demonstrar haver propósito comercial na operação, tendo como único objetivo a obtenção de benefício fiscal (amortização do ágio), incorpora a sociedade controladora (“empresa veículo”), em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura da própria controlada.

MULTA QUALIFICADA. 150%. CABIMENTO. Deve-se aplicar a multa de ofício de 150%, uma vez que a fiscalização comprovou que o interessado agiu dolosamente para suprimir tributos, através de artificialismos das operações praticadas. Caracterizou-se a evasão fiscal ilícita pela proximidade temporal dos atos praticados, disparidade infundada de valores entre eles, o desfazimento dos efeitos dos atos e a inexistência de outra causa além da redução de tributos lesiva ao Fisco.

EXCLUSÃO DE PENALIDADES E DE JUROS MORATÓRIOS. OBSERVÂNCIA DE PRÁTICAS REITERADAMENTE OBSERVADAS PELA ADMINISTRAÇÃO. ART. 100, INCISO III, DO CTN. NÃO COMPROVADO. São devidos a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) e os juros moratórios, ambos previstos na legislação vigente, já que o interessado não comprovou que observou as práticas que teriam sido reiteradamente observadas pela Administração, tendo se limitado a citar ementas e acórdãos das Câmaras Superiores (CSRF e Conselho de Contribuintes).

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista nos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Ocorrendo a ciência do auto de infração pelo contribuinte no ano de 2010, é incabível a preliminar de decadência suscitada para os tributos e contribuições referentes aos fatos geradores ocorridos em 31/12/2004, somente passíveis de lançamento em 2005, estendendo-se o prazo decadencial até 01/01/2011.

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. Aplica-se ao lançamento tido como reflexo as mesmas razões de decidir do lançamento matriz, em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos ou elementos novos a ensejar conclusões diversas.”

Contra a aludida decisão, da qual foi cientificada em 13/06/2011 (A.R. de fl. 882) a interessada interpôs recurso voluntário em 09/07/2011 (fls. 884-937) onde repisa os argumentos apresentados em sua impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar.

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Da preliminar de decadência para o ano-calendário de 2004

Alega a Recorrente que os lançamentos de IRPJ e de CSLL são por homologação, devendo ser aplicado o § 4º do art. 150 do CTN. Argumenta que a aplicação do art. 173, I, do CTN, para contagem do prazo decadencial deve ser afastada porquanto não há que se falar em dolo, fraude ou simulação para o caso em análise. Dessa forma, deve ser reconhecida e declarada a decadência quanto aos créditos de IRPJ e de CSLL, relativos ao ano-calendário de 2004.

De fato, há que se dá razão à Recorrente nesse ponto.

Como explicitado adiante, cabe para o presente caso o afastamento da multa de ofício qualificada de 150% (cinquenta por cento) porquanto não se considera comprovado dolo, fraude ou simulação. Deve, nesse sentido ser considerada a multa de 75% (setenta e cinco por cento).

Assim, sendo afastada a multa de 150%, os lançamentos de IRPJ e de CSLL, referentes ao ano-calendário de 2004, se revelam, de fato, decadentes, senão vejamos.

Com o advento da Lei nº 8.383/1991, os lançamentos do IRPJ e da CSLL passaram a corresponder à modalidade de lançamento por homologação. Nos tributos sujeitos ao regime de lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN). Ou seja, o prazo para lançar será de 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador.

Existem apenas 2 (duas) ressalvas que, se presentes, afastam a aplicação do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN) e remetem a contagem do prazo decadencial para art. 173, I, do CTN, quis sejam: ausência de pagamento ou comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

In casu, verifica-se, em consulta aos sistemas da Secretaria da Receita Federal, que houve o pagamento do IRPJ e da CSLL declarados no ano-calendário de 2004 e que, como já mencionado, a multa de ofício qualificada de 150% (cinquenta por cento) será afastada, em razão da não comprovação do evidente intuito de fraude. Sendo assim, deve ser aplicado o disposto no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), iniciando-se a contagem do prazo decadencial a partir da data da ocorrência do fato gerador.

O interessado, relativamente ao ano-calendário de 2004, optou pela forma de tributação do lucro real anual. Sendo assim, a data da ocorrência do fato gerador é 31/12/2004 (art. 2º, § 3º da Lei nº 9.430/1996). Dessa forma, à luz do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), os autos de infração somente poderiam ter sido lavrados até 31/12/2009.

Como o interessado tomou ciência do auto de infração de IRPJ em 06/12/2010 e do auto de infração da CSLL em 24/12/2010, os lançamentos de IRPJ e de CSLL, referentes ao ano-calendário de 2004, foram formalizados após transcorrido o prazo decadencial.

Conclui-se pela decadência dos lançamentos de IRPJ e de CSLL referentes ao ano-calendário de 2004.

Do mérito

Resume-se a questão em decidir se as contrapartidas das amortizações anuais do ágio poderiam ou não ser deduzidas do resultado apurado na incorporadora (autuada) nos anos-calendário de 2005, 2006, 2007 e 2008.

A operação de reestruturação societária ocorreu da seguinte maneira:

1º) Em 01/12/2003 a empresa Globo Comunicações e Participações Ltda. (“Globopar”), CNPJ nº 27.865.757/0001-02, então controladora da Globosat Programadora Ltda. (“interessada”), empresa autuada, adquiriu, por R\$ 1,00, investimentos representativos da totalidade do capital da empresa (100%) do capital da empresa GB Filmes e Eventos S/A (GB Participações S/A) (“GB”), CNPJ nº 04.224.811/0001-27.

Deve-se registrar que a empresa adquirida GB, teve, no ano-calendário de 2002, faturamento de R\$ 0,00 e prejuízo fiscal de R\$ 7.848,98, e, no ano-calendário de 2003, faturamento de R\$ 0,00, e prejuízo fiscal de R\$ 4.076,03.

2º) Em 22/12/2003 (21 dias após a primeira aquisição) a Globopar resolve aumentar o capital da GB, passando de R\$ 10.000,00 para R\$ 404.475.073,00, mediante a emissão de 404.475.073 novas ações, sendo integralizadas na seguinte forma:

(a) 160.000.000 ações, sendo 53.333.333 ações ordinárias e 106.666.667 ações preferenciais, todas nominativas e sem valor nominal, mediante a capitalização de parte dos créditos que a empresa Globopar detinha junto à interessada (Globosat Programadora Ltda.), no valor total de R\$ 160.000.000,00.

(b) 244.475.073 ações, sendo 81.491.691 ações ordinárias e 162.983.382 ações, todas nominativas e sem valor nominal, mediante a transferência de R\$ 76.999.997 cotas, no valor de R\$ 244.475.073,00, representativas do capital social da interessada (Globosat Programadora Ltda.)

Relativamente ao item (b): Como a GB passou a ser controladora do interessado (Globosat – controlada), aplicou-se o método da equivalência patrimonial (MEP). Como a interessada (Globosat) apresentava, nesta data, passivo a descoberto (- R\$ 155.070.629,95), o valor total atribuído na integralização, referente as cotas representativas do capital social da empresa Globosat Programadora Ltda., no valor de R\$ 244.475.073,00, foi reconhecido na conta como ágio. O ágio está fundamentado na rentabilidade futura da própria interessada (Globosat), nos termos do laudo de avaliação (fls. 285/286).

3º) Na mesma data, em 22/12/2003, a GB aporta capital (integraliza aumento de capital) na interessada (Globosat Programadora Ltda.), com créditos que passou a deter perante esta empresa, no valor de R\$ 160.000.000,00.

Relativamente ao item (a): Com o aporte de capital de R\$ 160.000.000,00, o PL da empresa Globosat Programadora Ltda., que era negativo em R\$ 155.070.629,95, passou, em 22/12/2003, a ser positivo em R\$ 4.929.370,05. Em razão da aplicação do MEP pela controladora GB Filmes, o montante de R\$ 4.929,370,05 foi reconhecido como investimento e o restante R\$ 155.070.629,95 foi reconhecido como ágio.

Após a realização destas etapas os investimentos da GB na interessada encontravam-se desdobrados da seguinte forma: 1) ágio, no valor de R\$ 399.545.702,95 (R\$ 244.475.073,00 + R\$ 155.070.629,95); e 2) investimento, no valor de R\$ 4.929.370,05.

4º) Em 31/12/2003, por meio de incorporação reversa (“às avessas”), a interessada (Globosat Programadora Ltda) (controlada) incorpora a GB (controladora), e com isso, passou a amortizar o ágio de R\$ 399.545.702,95, no prazo de 5 anos.

A interessada alega que, com a reestruturação societária acima descrita, teria ocorrido, tão somente, a transferência de ativos da Globo Comunicações e Participações Ltda (Globopar) para a GB Filmes e Eventos S/A (GB).

Afirma que, considerando que antes da reestruturação societária já havia na escrituração da Globopar o registro do ágio vinculado às quotas da autuada, a transferência dessas quotas, via integralização do capital da GB, teria implicado na transferência desse ágio à GB.

Entende, por fim, que a integralização de capital da GB teria sido uma operação inteiramente neutra em termos fiscais e patrimoniais e que não teria restado à GB outra opção a não ser registrar os ativos então recebidos e indicar o ágio, tudo mediante aplicação das normas em vigor.

Com efeito, veja-se a legislação fiscal aplicável ao ágio e a incorporação de empresas, especificamente, os artigos 385 e 386 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR)/1999.

“Art. 385. 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 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; 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 inciso anterior.

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º)."

"Art. 386. 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 no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do § 2º do artigo anterior, 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 o inciso III do § 2º do artigo anterior, 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 o inciso II do § 2º do artigo anterior, 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;

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 1º).

§ 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 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 2º):

I - o ágio em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

II - o deságio em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 3º):

caso de companhias abertas (Redação dada pela Lei nº 10.303 de 2001).

...

*4º Aplicam-se as normas previstas neste artigo à incorporação de controladora por sua controlada, à fusão de companhia controladora com controlada, à incorporação de ações de companhia controlada ou controladora, à incorporação, fusão e incorporação de ações de sociedades sob controle comum (redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)”.
CÓPIA*

Do exposto, verifica-se que seria perfeitamente aceitável, conforme tipificação legal acima, que o ágio registrado na Globopar, fundamentado na rentabilidade futura da Globosat, no valor de R\$ 244.475.073,00 (laudo de avaliação – fls. 285/286), fosse dedutível, se tivesse ocorrido a incorporação da Globosat pela Globopar ou vice-versa, da Globopar pela Globosat (incorporação às avessas), desde que, também, houvesse independência entre as empresas.

Note-se, ainda, que não haveria que se falar em ágio em relação aos créditos que a empresa Globopar detinha junto à interessada (Globosat), no valor de R\$ 160.000.000,00, pela razão óbvia de que seriam créditos a receber (ativo circulante ou realizável) e não investimentos capazes de gerar despesas de ágio (investimentos – ativo diferido).

Nesse sentido, analisando-se com mais cuidado a reestruturação societária efetuada, conclui-se que as operações efetuadas não se amoldam na tipificação legal acima mencionada, já que nem a interessada (Globosat) foi incorporada pela Globopar e nem a Globosat incorporou a Globopar (incorporação às avessas). Foi introduzida, nesta reestruturação societária, a empresa GB.

Passemos à análise.

Na reestruturação societária constata-se que a GB foi inserida no contexto para exercer apenas uma função, qual seja, transferir o ágio da Globopar para a interessada (Globosat), no momento em que foi por esta incorporada. Nesse sentido, a GB funcionou como verdadeira “empresa veículo”.

A única finalidade da GB foi transportar o ágio da Globopar para a interessada (Globosat). Alguns elementos presentes levam a esta conclusão, como, por exemplo: (a) a curta existência da GB sob o controle do grupo econômico (Organizações Globo), mais precisamente, 1 mês, já que foi comprada pela Globopar em 01/12/2003 e foi incorporada pela interessada (Globosat) em 31/12/2003; (b) a constatação, pela fiscalização, que a GB teve, no ano-calendário de 2002, faturamento R\$ 0,00, e prejuízo fiscal de R\$ 7.848,98, e, no ano-calendário de 2003, faturamento de R\$ 0,00, e prejuízo fiscal de R\$ 4.076,03; (c) que estava inoperante no momento da venda para a Globopar; (d) o preço imaterial (R\$ 1,00) pago pela Globopar na aquisição.

Cabe registrar que a incorporação, seja a de controlada por controladora (regra geral), seja de controladora por controlada (incorporação às avessas) tem objetivos definidos: **Seja a reorganização das sociedades em face da conjuntura econômica ou visando a**

proteção do patrimônio das empresas ou de seus sócios, seja a integração operacional ou fortalecimento competitivo no mercado, mudança de ramo de atividade etc.

No caso, não se vislumbra qualquer desses objetivos. Qual a razão, do ponto de vista societário, para uma “empresa veículo”, sem nenhuma relevância econômica, pois não apresentou qualquer receita nos dois anos anteriores à compra, passar a controlar, como bem constatou a fiscalização, uma das maiores empresas de comunicação do país (Globosat com faturamento no ano-calendário de 2002 no valor de R\$ 362.898.883,45, e no ano-calendário de 2003, no valor de R\$ 359.512.839,48), e depois ser incorporada por esta? Nenhuma razão societária. A única razão para a incorporação foi fiscal, já que a interessada (Globosat) visou, com a incorporação, se aproveitar do ágio, diga-se, de suas próprias ações (ágio em si mesma), o qual estava sendo transportado pela GB.

Segundo se depreende do laudo de avaliação (fls. 285/286), o ágio de R\$ 244.473.073,00, registrado na Globopar, foi apurado com base na expectativa de rentabilidade futura da interessada Globosat. Ou seja, o motivo que justificou a contabilização do ágio na Globopar foi a rentabilidade futura da interessada. Este motivo não prevalece na referida incorporação, pois não se justifica o próprio constituir um lançamento em sua contabilidade da própria rentabilidade futura, ainda que esta rentabilidade esteja atrelada a determinados ativos.

Se a interessada entende que seus ativos estão subavaliados em relação ao valor de mercado, o instituto adequado seria o de reavaliação de ativos e não o da constituição de um ágio.

Este assunto não passou despercebido pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC ao editar a Resolução nº 1.157/2009, cujo parágrafo 5º, integrante do capítulo relativo ao “Ágio por expectativa de rentabilidade futura”, reproduzo:

“5º. É importante lembrar que só pode ser reconhecido o ativo intangível do ágio por expectativa de rentabilidade futura se adquirido de terceiros, nunca o gerado pela própria entidade (ou mesmo conjunto de empresas sob controle comum). E o adquirido de terceiros só pode ser reconhecido, no Brasil, pelo custo, vedada completamente sua reavaliação.”

Nota-se que o próprio CFC censura o procedimento de contabilização do próprio ágio, reconhecendo que lhe falta fundamento econômico.

Além do mais, é de se observar que no ágio há uma contraposição de receita e custo entre entes diferentes. Quem vende o investimento auferes receita e quem compra incorpora ao valor investido um custo pela mais valia. Na incorporação da GB pelo interessado não há esta contraposição: o próprio interessado registra em sua contabilidade o que seria ágio (custo do investimento), em contrapartida de uma conta de capital (que seria a receita pela mais valia).

Noutro ponto, tem-se a dedução como ágio do montante de R\$ 155.070.629,95, gerado a partir de créditos de R\$ 160.000.000,00 que a Globopar detinha originalmente junto à própria interessada (Globosat).

A Globopar integralizou 160.000.000 ações da GB, mediante a capitalização de parte dos créditos que detinha junto à interessada (Globosat), no valor total de R\$ 160.000.000,00

A GB, por sua vez, aportou capital (integralizou aumento de capital) na interessada (Globosat), com créditos que passou a deter perante esta empresa, no valor de R\$ 160.000.000,00.

Com o aporte de capital de R\$ 160.000.000,00, o PL da empresa interessada (Globosat), que era negativo em R\$ 155.070.629,95, passou a ser positivo em R\$ 4.929.370,05. Em razão da aplicação do MEP pela controladora GB, o montante de R\$ 4.929,370,05 foi reconhecido como investimento e o restante R\$ 155.070.629,95 foi reconhecido como ágio.

Com a incorporação da GB pela interessada (Globosat), esta passou a deduzir o ágio.

Analisando o conjunto das operações, sucessivamente ocorridas, constata-se que a interessada, ao final, conseguiu transformar um direito de crédito (ativo circulante ou ativo realizável) que a Globopar detinha contra a Globosat, em despesa de ágio (investimento – ativo diferido).

Em outras palavras: a Globopar detinha créditos junto à interessada (Globosat). Se fossem seguidas as regras de incorporação previstas no art. 386 do RIR/1999, e a Globopar incorporasse a Globosat ou vice-versa, não haveria que se falar em ágio, já que, simplesmente, a obrigação, no valor de R\$ 160.000.000,00, se extinguiria em razão de confusão (art. 381 CC/2002), pois a mesma pessoa se confundiria nas qualidades de credor e devedor.

Ao introduzir a GB na reestruturação societária, buscou-se criar um ágio a partir das operações de aporte de capital e posterior incorporação acima mencionadas. Penso que este ágio formalmente criado não tem fundamento econômico. O que ocorreu foi que o direito de crédito, antes pertencente a Globopar, foi transferido, em razão da integralização, para a GB, e, posteriormente, com a incorporação desta, para a Globosat. Curiosamente, a Globosat passou a condição de credora de si mesmo. Do mesmo modo, tal obrigação estaria extinta em razão da confusão (art. 381 CC/2002).

Portanto, se algum ágio foi criado e contabilizado na interessada, obviamente que tal ágio jamais poderia ser dedutível, já que uma obrigação do interessado (direito de crédito da Globopar contra o interessado), nunca poderia dar ensejo a um benefício fiscal para o próprio interessado (dedução de ágio). Falta fundamento econômico para tal ágio.

Ressalte-se, ainda, que a GB não adquiriu participação societária da interessada Globosat com ágio. Segundo laudo de avaliação, já mencionado, foi a Globopar quem adquiriu com ágio. Só houve uma transferência de ágio a GB, e não um investimento suscetível de amortização nos termos dos arts. 385 e 386 do RIR/1999.

A interessada alega que a integralização de capital da GB teria sido uma operação inteiramente neutra em termos fiscais e patrimoniais, porque teria resultado na transferência de investimentos na Recorrente e dos créditos, pelo mesmo valor que os mesmos se encontrariam registrados, na Globopar; que não teria restado à GB outra opção se não registrar os ativos então recebidos por esse mesmo valor (contábil) e indicar o ágio, mediante aplicação das normas em vigor.

Aduz que o Laudo de Avaliação (fl. 285) comprovaria que a transferência, para GB, de ativos (quotas da impugnante) da Globopar foram efetuadas a valor contábil; que

este não foi emitido com o objetivo de elevar o valor pelo qual os investimentos na Recorrente estavam registrados na Globopar, mas apenas em cumprimento à exigência do art. 8º da lei nº 6.404/1976,

Argumenta que, considerando que o valor pelo qual os investimentos na Recorrente foram transferidos a GB excedeu o correspondente valor de PLC (a despeito da transferência ter ocorrido pelo valor contábil), coube a GB desdobrar o custo do investimento em PLC e ágio.

Entende que a fiscalização, ao questionar o registro de ágio na GB, mencionando o fato de GB ter realizado uma “avaliação do valor das ações” da autuada, com base no laudo de avaliação (fl. 285), parece estar procurando estabelecer uma relação entre o laudo de avaliação e o reconhecimento do ágio; que, todavia, tal relação seria inexistente, já que a transferência do ágio teria sido a valor contábil, assim como em todas as etapas da reestruturação societária.

Com relação à alegação de que a transferência do ágio tenha ocorrido pelo valor contábil, cabe transcrever alguns trechos do laudo de avaliação (fls. 285/286):

(A empresa de Consultoria) ... elaborou a avaliação econômico-financeira da Globosat Programadora Ltda., utilizando como parâmetro, para quantificação do **valor de mercado**, a expectativa de lucros futuros evidenciada através de projeções realizadas pela Administração da Globosat Programadora Ltda. de acordo com o método do fluxo de caixa descontado, cujo Laudo Avaliatório está datado de 15 de dezembro de 2003.” (grifei)

“Para efeito de aporte de Capital, examinamos os registros contábeis, constatando que as 76.999.997 cotas da Globosat Programadora Ltda. estão registradas contabilmente na Globo Comunicações e Participações S.A. pelo valor líquido de R\$ 244.475.073,00 (duzentos e quarenta e quatro milhões, quatrocentos e setenta e cinco mil, setenta e três reais), representado pelo ágio classificado no ativo Permanente – Investimento no capital social da Globosat Programadora Ltda. de R\$ 297.129.323,00, deduzido da amortização acumulada de R\$ 52.654.250,00.”

....

“O valor de R\$ 244.475.073,00 (duzentos e quarenta e quatro milhões, quatrocentos e setenta e cinco mil, setenta e três reais) determinado para o aporte de capital da GB Filmes e Eventos S.A, representado pelas 76.999.997 cotas da Globosat Programadora Ltda., considerando o parâmetro descrito na Avaliação Econômico-Financeira, não excede ao **valor de mercado**” (grifei)

Da análise do laudo de avaliação (fls. 285/286), verifica-se que o parâmetro (expectativa de lucros futuros evidenciada através de projeções realizadas pela Administração da Globosat Programadora Ltda. de acordo com o método do fluxo de caixa descontado) foi utilizado para quantificar as 76.999.997 cotas da Globosat a valor de mercado.

A transferência das 76.999.997 cotas da Globosat, incluindo aí o ágio, ocorreu pelo valor contábil (R\$ 244.475.073,00), mas tendo como referência o valor de mercado, já que o próprio laudo menciona que o valor de R\$ 244.475.073,00 não excedeu ao valor de mercado. Na prática, depreende-se que o valor contábil de R\$ 244.475.073,00 já representaria o próprio valor de mercado, considerando como parâmetro a expectativa de lucros futuros da Globosat.

Ao contrário do que defende a Recorrente, não me parece que a fiscalização esteja querendo estabelecer uma “relação entre o laudo de avaliação e o reconhecimento do ágio” no sentido de “criação” do ágio, mas sim, uma relação entre o laudo e o aparecimento do ágio na GB.

A seguir, cita-se o trecho a que se refere a interessada, contido no Termo de Constatação de Infração Fiscal (fls. 536/546).

“Na mesma data, faz-se uma avaliação do valor das ações da Globosat, conforme Laudo de Avaliação de fls. 285, e chega-se a conclusão que aquelas ações valem R\$ 404.475.073,00 (quatrocentos e quatro milhões, quatrocentos e setenta e cinco mil e setenta e três reais), aparecendo, então, a FIGURA DO ÁGIO.”

Sigo a decisão recorrida no sentido de que a melhor leitura seja a seguinte: o laudo fez uma avaliação das ações da Globosat, e, de fato, fez mesmo, em observância ao art. 8º da Lei nº 6.404/1976, as quais seriam integralizadas na GB. Note-se que a fiscalização não menciona se foi a valor de mercado ou a valor contábil. A partir desta avaliação, diz que “apareceu a figura do ágio”. Evidentemente que está querendo dizer que apareceu o ágio na GB, já que o próprio laudo menciona que o ágio estava registrado na contabilidade da Globopar, tendo sido apurado com base na expectativa de rentabilidade futura da interessada Globosat.

De todo modo, o fato é que o ágio na GB foi transferido da Globopar. Ainda que esta transferência tenha ocorrido pelo valor contábil, e que a GB tenha contabilizado este ágio, está claro que não houve um investimento da GB na Globopar suscetível de amortização nos termos dos arts. 385 e 386 do RIR/1999.

Como já mencionado, o ágio registrado na Globopar foi apurado com base na expectativa de rentabilidade futura da auauada. Ou seja, o motivo que justificou a contabilização do ágio na Globopar foi a rentabilidade futura da interessada. Este motivo não prevalece na referida incorporação, pois não se justifica o próprio constituir um lançamento em sua contabilidade da própria rentabilidade futura, ainda que esta rentabilidade esteja atrelada a determinados ativos. Portanto, o ágio que foi registrado na GB e, posteriormente, com a incorporação desta pela interessada (Globosat), contabilizado na Globosat, não tem fundamento econômico, não sendo, portanto, dedutível para fins fiscais.

Assim, rechaça-se, desde já, a alegação da interessada, supostamente fundada nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, de que o ágio tornar-se-ia fisicamente dedutível, a partir da junção da controladora e da controlada em uma única entidade, como ocorreu quando a GB foi por ela incorporada.

Só é dedutível o ágio, nos termos dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, que tenha fundamento econômico. O motivo que justificou a contabilização do ágio na Globopar foi a rentabilidade futura da interessada. Contudo, este motivo não mais prevalece na referida incorporação (GB e Globosat), pois não se justifica a própria interessada (Globosat) constituir um lançamento em sua contabilidade da própria rentabilidade futura.

A interessada alega que a fiscalização teria deixado transparecer, sem, contudo, fornecer qualquer base legal para essa afirmação, que só poderia ser amortizado para efeitos fiscais o ágio registrado em operações realizadas entre partes independentes.

Segundo consta no Termo de Constatação de Infração Fiscal (fls. 536/546), a fiscalização menciona que o ágio poderia ser amortizado para efeitos fiscais, se se tratasse de reorganização societária efetuada por grupo de controle diferente, o que não ocorreu, já que não havia independência entre as partes.

Deve-se salientar que, para que o ágio possa ser amortizado, as operações realizadas por partes relacionadas ou no âmbito de um mesmo grupo de empresas (operações em circuito fechado), como ocorreu no caso concreto com as empresas das Organizações Globo (Globopar, GB e Globosat), devem ser pautadas pelos mesmos critérios que seriam normalmente adotados nas relações com terceiros (princípio da equidade ou da comutatividade).

Tal princípio se verifica em, pelo menos, 2 (dois) artigos da Lei nº 6.404/1976: § 1º do art. 156 e art. 245, a seguir transcritos:

“Art. 156. É vedado ao administrador intervir em qualquer operação social em que tiver interesse conflitante com o da companhia, bem como na deliberação que a respeito tomarem os demais administradores, cumprindo-lhe cientificá-los do seu impedimento e fazer consignar, em ata de reunião do conselho de administração ou da diretoria, a natureza e extensão do seu interesse.

§ 1º Ainda que observado o disposto neste artigo, o administrador somente pode contratar com a companhia em condições razoáveis ou equitativas, idênticas às que prevalecem no mercado ou em que a companhia contrataria com terceiros.”

...

“Art. 245. Os administradores não podem, em prejuízo da companhia, favorecer sociedade coligada, controladora ou controlada, cumprindo-lhes zelar para que as operações entre as sociedades, se houver, observem condições estritamente comutativas, ou com pagamento compensatório adequado;”

Contudo, no caso concreto, o princípio da equidade não foi observado nas operações societárias, senão vejamos:

(a) em operações com terceiros independentes, uma “sociedade veículo” (GB), sem nenhuma relevância econômica, pois não apresentou nenhuma receita nos dois anos anteriores à compra, estando, inclusive, inoperante, jamais passaria a controlar uma das maiores empresas de comunicação do país (Globosat com faturamento no ano-calendário de 2002 no valor de R\$ 362.898.883,45, e no ano-calendário de 2003, no valor de R\$ 359.512.839,48).

(b) em operações com terceiros independentes, uma obrigação de uma parte, no caso, o interessado (direito de crédito da Globopar contra o interessado, no valor de R\$ 160.000.000,00), jamais, como já mencionado anteriormente, poderia dar ensejo a um benefício fiscal para a própria parte, o próprio interessado (dedução do ágio).

(c) em operações com terceiros independentes, nenhuma empresa venderia seu controle acionário por R\$ 1,00, a não ser que estivesse carregada de dívidas e/ou em situação falimentar. Não consta que fosse o caso da GB.

Portanto, as operações de reestruturação societária não foram pautadas pelos mesmos critérios que seriam normalmente adotados nas relações com terceiros, sendo, portanto, indedutível o ágio.

A interessada alega que outra crítica da fiscalização, a respeito da suposta falta de desembolso que justificasse o registro do ágio, seria equivocada.

Argumenta, em primeiro lugar, que o fato de a Globopar ter desembolsado valor imaterial (R\$ 1,00) na aquisição da GB, que justificasse o registro do ágio, seria inteiramente irrelevante. O ágio que está em discussão, cuja dedutibilidade foi glosada, é vinculado aos investimentos de GB na atuada; logo, o valor desembolsado por Globopar na aquisição de GB seria um fato estranho, que não teria qualquer relação com a matéria em discussão e não serviria nem para atacar e nem para defender a legitimidade da reestruturação.

Aduz, em segundo lugar, que o ágio nada mais é que uma parcela do custo de aquisição de uma participação societária avaliada pelo MEP, e não há custo de aquisição única e exclusivamente quando ocorre um efetivo desembolso de caixa; que nas transferências de bens em integralização de aumento de capital, o subscritor aliena um ativo que lhe pertence e, em contrapartida, adquire ações/quotas emitidas pela pessoa jurídica que tem seu capital aumentado, pelo valor atribuído aos bens transferidos. Ou seja, a realização em bens de aumento de capital envolve a alienação de um ativo por parte do subscritor e aquisição desse ativo pela empresa que tem seu capital aumentado, sendo que o preço a ele atribuído corresponde ao valor de emissão das ações/quotas integralizadas.

Esclarece que já há bastante tempo, o conferimento de bens ao capital de uma pessoa jurídica é tratada como uma forma de aquisição/alienação de ativos, citando Parecer Normativo – Cosit nº 18/1981.

Segundo consta no Termo de Constatação de Infração Fiscal (fls. 536/546), a fiscalização menciona que no conjunto das operações de criação do ágio a ser amortizado, o único valor pago pelo grupo econômico (sistema Globo) foi o valor de R\$ 1,00 na aquisição da “sociedade veículo”, insignificante em relação ao valor do ágio gerado.

Entendo que o fato de a Globopar ter desembolsado valor imaterial (R\$ 1,00) na aquisição da GB não é irrelevante, já que tal situação não ocorreria numa operação com partes independentes.

Ademais, deve-se salientar que o ágio em discussão, cuja dedutibilidade foi glosada, decorre de investimentos da Globopar (vide laudo de avaliação – fls. 285/286), e não da GB, na interessada.

Por fim, cabe esclarecer que, no presente caso, se trata de ágio gerado com base em rentabilidade futura, e não em valor de bens de capital do ativo, não sendo, assim, aplicável o Parecer Normativo referido pela interessada.

A interessada alega que a referência, feita pela fiscalização, ao curto espaço de tempo em que realizada a reestruturação também seria irrelevante. Entende que o fato de

uma seqüência de atos societários ter sido realizada em horas, dias ou meses não altera os efeitos dela resultantes.

Segundo consta no Termo de Constatação de Infração Fiscal (fls. 536/546), a fiscalização relata que as operações de reestruturação societária ocorreram num pequeno espaço de tempo, em velocidade incompatível com as normas do mercado.

Deve-se esclarecer que a seqüência de atos societários, em curto espaço de tempo, não é irrelevante, se for considerado que não havia independência entre as partes empresariais envolvidas no processo de reestruturação societária e estando comprovada a ausência de motivação empresarial no conjunto dos atos realizados (ex: fortalecimento da estrutura financeira, readequação da estrutura patrimonial, geração de fluxo de caixa e de investimento, etc.). Ao contrário, a rápida realização dos atos só ajuda a revelar que o objetivo era aproveitar a despesa de amortização de ágio.

A interessada alega que a suposta ausência de propósito negocial também não conduziria a qualquer conclusão objetiva que justificasse a glosa do ágio; que a reestruturação teria sido motivada por diversos fatos, dentre os quais o fortalecimento da estrutura financeira das Organizações Globo, a readequação de sua estrutura patrimonial e o aproveitamento fiscal do ágio, conforme consta da 8ª alteração contratual da autuada.

Cabe ressaltar que nenhum propósito negocial, seja empresarial, econômico ou outro, houve na compra da GB (“sociedade veículo”) pela empresa Globopar, cujo faturamento no mesmo ano-calendário foi de R\$ 167.285.000,00, tendo em vista que a aquisição não teria nenhuma representatividade nas operações da empresa Globopar, pois a GB (“sociedade veículo”) não apresentou faturamento algum, estando inoperante no momento da venda, inclusive passando o seu controle por um valor irrisório (R\$ 1,00).

Também não há qualquer propósito negocial ou explicação para o fato de uma “sociedade veículo” (GB), sem nenhuma relevância econômica (pois não apresentou receita nos dois anos anteriores à compra, estando, inclusive, inoperante), passar a controlar uma das maiores empresas de comunicação do país (Globosat com faturamento no ano-calendário de 2002 no valor de R\$ 362.898.883,45, e no ano-calendário de 2003, no valor de R\$ 359.512.839,48).

Na 8ª alteração contratual da Globosat (fls. 245/252), referida pela interessada, no item (d), o qual formalizou a incorporação, consta que a incorporação do patrimônio líquido da GB teria tido por objetivo o fortalecimento da estrutura financeira, a readequação da estrutura patrimonial, bem como a geração de fluxo de caixa e de investimento, fortalecimento este que ocorreria através do aproveitamento pela Globosat em suas operações do benefício fiscal representado pela despesa de amortização de ágio, relacionado à expectativa de lucros futuros.

Como bem apontou a fiscalização, os motivos elencados pela Globosat, tais como o fortalecimento da estrutura financeira, a readequação da estrutura patrimonial, bem como a geração de fluxo de caixa e de investimento em suas operações, e, ainda, incremento na capacidade de endividamento, não restaram comprovados, pois a GB (“empresa veículo”) não possuía, como já abordado acima, qualquer estrutura patrimonial, financeira, de mercado, etc... (nenhum faturamento, inoperância, nenhuma relevância econômica, etc.). Não há propósito negocial. Portanto, o único motivo que se sustenta, o qual, inclusive, consta da referida

alteração contratual, é o benefício fiscal representado pela despesas de amortização de ágio, objetivando reduzir o pagamento do IRPJ e da CSLL.

Com relação à alegação da interessada, de que o propósito negocial seria irrelevante para a legitimidade das operações de reestruturação, a mesma não tem qualquer fundamento, já que este objetivo deve estar sempre presente em qualquer ato praticado pela sociedade empresária.

A interessada alega que a transferência de investimentos registrados com ágio para outras pessoas jurídicas, seguida de incorporação reversa das mesmas, teria sido expressamente aceita e disciplinada pela CVM, na Nota Explicativa à Instrução nº 349/2001.

Aduz que o próprio Poder Executivo, por meio de sua Autarquia (CVM), reconheceria, expressamente, que a transferência de ágio a uma outra pessoa jurídica (inclusive um veículo), com a subsequente incorporação desta última pela empresa que justificou o pagamento do ágio, seria apta a gerar o aproveitamento fiscal do ágio.

De início, cabe registrar que a Instrução Normativa CVM nº 349/2001 alterou a Instrução Normativa CVM nº 319/1999, cujo âmbito e a finalidade é regular as operações de incorporação, fusão e cisão **envolvendo companhia aberta**. Esta, portanto, é a posição do Poder Executivo, por meio de sua Autarquia (CVM), para as companhias abertas.

Com efeito, tais instruções não são aplicáveis ao presente caso, já que a incorporação ocorreu entre sociedades empresárias no mesmo grupo, sob controle comum, sem envolvimento de cia aberta.

A respeito da Nota Explicativa à Instrução nº 349/2001, sigo entendimento expresso na decisão recorrida, a seguir reproduzido.

De todo modo, *ad argumentandum tantum*, cabe tecer alguns comentários a respeito da Nota Explicativa à Instrução nº 349/2001.

A seguir, reproduz-se parte do trecho citado pela interessada na manifestação de inconformidade, referente a Nota Explicativa à Instrução nº 349/2001.

“Por outro lado, a criação de empresa veículo e a transferência, para esta, do investimento original e, também, do ágio permitiram que, através desse modelo de incorporação, houvesse a possibilidade de seu aproveitamento fiscal, fazendo surgir, contabilmente, uma espécie de crédito tributário, fundamentado na diminuição futura do imposto de renda e da contribuição social, em virtude da possibilidade da amortização desse ágio. (...)”

Evidentemente, a referida Nota Explicativa à Instrução nº 349/2001, quando se refere ao aproveitamento do ágio transferido à empresa veículo, está se referindo à operações em que incorporação, envolvendo cia. aberta, se deu rigorosamente pela égide das leis do mercado. Nessa hipótese, não aconteceria, como ocorreu no presente caso, de uma empresa ser comprada (GB) por R\$ 1,00, a não ser que estivesse em situação pré-falimentar ou repleta de dívidas; não seria razoável, do ponto de vista do mercado, que uma empresa inoperante, sem faturamento, (GB) **controlasse uma das grandes empresas de comunicação de país (Globosat)**. Tais

operações societárias somente ocorreram, na prática, pelo fato de as empresas envolvidas pertencerem a um mesmo grupo econômico.

Deve-se frisar, conforme mencionado no Livro Manual de Contabilidade Societária - Fipecafi, ed. Atlas, edição 2010, que a própria CVM vedava a prática em que grupos econômicos, em operações de combinação de negócios, sob controle comum, criassem artificialmente ágios internamente.

A seguir cita-se trecho do referido Manual de Contabilidade Societária – Fipecafi, p. 442:

“Nesse sentido, vale lembrar que a CVM veda fortemente este tipo de prática (vide Ofício-Circular CVM SNC/SEP nº 01/2007), uma vez que a operação se realizava entre entidades sob controle comum e, portanto, careciam de substância econômica (nenhuma riqueza era gerada efetivamente em tais operações). (...)”

Destaca-se, também, que, além dos motivos elencados no decorrer do presente voto, os quais apontam para a indedutibilidade da amortização ágio, glosada corretamente pela fiscalização, existe, ainda, um fato a mais que comprova, sem a menor dúvida, que o único objetivo do interessado foi aproveitar o benefício fiscal representado pela despesas de amortização de ágio, com a finalidade de reduzir o pagamento do IRPJ e da CSLL, qual seja:

Antes de 01/12/2003, data em que se iniciou a reestruturação societária do grupo econômico, a empresa Globopar já era a controladora da interessada (Globosat). Após o término da reestruturação, em 31/12/2003, com a incorporação da GB pela Globosat, a Globopar continuou, do mesmo modo, como controladora da Globosat. Nota-se, inclusive, pela fl. 421, que a participação societária continuou a mesma, antes e depois da incorporação (99,99%). Nada mudou, do ponto de vista da estrutura patrimonial e societária, no grupo econômico. Se nada mudou, qual foi a razão que levou a toda essa reestruturação societária, senão o aproveitamento, pela interessada (incorporadora), da amortização do ágio.

Portanto, tal fato é mais um argumento que comprova que a única motivação da interessada com a reestruturação societária foi aproveitar o benefício fiscal representado pela despesas de amortização de ágio.

Assim, por todo o exposto, considero indedutível a amortização do ágio em análise.

Nego provimento ao recurso quanto a esse ponto.

Tendo em vista que a exigência fiscal relativa a CSLL é mera decorrência dos fatos apurados no auto de infração do imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ). Subsistindo o auto de infração matriz (IRPJ), igual sorte deve colher aquele auto de infração lavrado por decorrência, tendo em vista o nexos causal entre eles.

Da multa qualificada

A fiscalização procedeu ao lançamento de ofício de IRPJ e de CSLL, juntamente com a multa qualificada de 150%, a qual teria sido lançada, “em função dos

artificialismos das operações descritas anteriormente, que tiveram como único objetivo a SUPRESSÃO DE VALORES À TRIBUTAÇÃO". (caixa alta no original – fl. 545).

A interessada, por sua vez, se contrapõe, alegando que seria descabida a aplicação da multa qualificada de 150% quando, apesar de ser válida a autuação por omissão de rendimentos, a fraude é apenas presumida, e não provada.

Aduz que a reestruturação teria sido realizada com a observância da legislação em vigor, conforme teria reconhecido a própria fiscalização, quando afirmou que “o fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade (...)”.

Entende que a fiscalização teria feito afirmação genérica de que a reestruturação teria sido dotada de “artificialismos”, sem apontar qualquer outra justificativa para a aplicação da multa qualificada de 150%, e sem comprovar o intuito fraudulento.

Argumenta que em nenhum momento a legislação faria referência a “artificialismos”, mas só quando o contribuinte agisse com “sonegação”, “fraude” e “conluio” (arts 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964).

Defende que a fiscalização não teria demonstrado que teve a intenção dolosa de enganar o Fisco; cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais e Súmula nº 14 do 1º CC que para haver multa agravada o intuito fraudulento tem que ser comprovado.

Alega que a aplicação da multa agravada revelar-se-ia ainda mais absurda, quando se considera a Nota Explicativa à Instrução nº 349/2001 e a jurisprudência do CC e da CSRF, sendo que estas pautaram a conduta do Impugnante.

A multa qualificada, prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996, para fatos geradores ocorridos até 15/06/2007, e no art. 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, para fatos geradores ocorridos após 15/06/2007, deve ser aplicada, quando comprovado que o interessado agiu com evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Ocorre que, no presente caso, o suposto ato doloso do interessado praticado com ‘*evidente intuito de fraude*’ não está tipificado em qualquer dos artigos acima referidos (71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964). A fiscalização se limita a afirmar que a multa de 150% foi aplicada “*em função dos artificialismos das operações descritas anteriormente, que tiveram como único objetivo a SUPRESSÃO DE VALORES À TRIBUTAÇÃO*”. (caixa alta no original – fl. 545).

Entendo que não seja suficiente, para fundamentar a multa qualificada de 150% (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996), a simples menção, genérica, a “artificialismos” das operações praticadas pelo interessado, sendo necessária a subsunção do fato concreto apurado às hipóteses de incidência previstas na norma legal.

Ademais, para que a multa seja qualificada (150%), a fraude deve estar devidamente comprovada, não bastando que seja presumida. Pela análise dos autos, não vislumbro a comprovação do intuito doloso dos atos do interessado.

As operações societárias descritas, ao que parece, efetivamente ocorreram, já que constam nos autos, protocolos de incorporação, laudos de avaliação, assembléias gerais extraordinárias, etc. Nem a própria fiscalização, pelo que consta, questiona a existência das operações societárias individualmente consideradas. Todos os atos e negócios praticados pela interessada foram tornados públicos e amplamente divulgados. A fiscalização, em nenhum momento, afirmou que teria deixado de conhecê-los ou que teria sido impedida.

Entendo que o objetivo a que se propuseram as operações societárias, no conjunto, qual seja, a dedutibilidade do ágio na incorporadora, é que não foi atingido, como exposto no transcrito do voto. Mas, a meu juízo, o fato de a amortização do ágio ser indedutível para fins fiscais, sendo, diga-se, corretamente glosada pela fiscalização, não conduz a conclusão de que o interessado tenha agido com dolo. Os atos praticados pelo interessado decorrem mais da equivocada interpretação da legislação fiscal, o que, no meu modo de ver, é bastante escusável, considerando a existência de grande divergência doutrinária e jurisprudencial em relação ao tema discutido nos autos.

Assim, não restando comprovado o 'evidente intuito de fraude' deve-se afastar a multa de 150% (cento e cinquenta por cento), devendo ser aplicada a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), conforme será abordado a seguir.

Da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento)

O interessado alega que, de acordo com o art. 100, inciso III, e parágrafo único, do CTN, não se pode cobrar multas e juros moratórios do contribuinte que observar as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas.

Defende que, ainda que se considere o crédito tributário lançado nos autos de IRPJ e de CSLL, seriam indevidos os acréscimos moratórios e as penalidades, tendo em vista que teria agido de acordo com a jurisprudência administrativa pacífica, a qual constitui as "práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas."

Data venia, não tem fundamento a alegação do interessado, já que não é aplicável, *in casu*, art. 100, inciso III, e parágrafo único, do CTN.

Em primeiro lugar a jurisprudência administrativa no então Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais não é pacífica, como afirma o interessado.

A título de exemplo, transcreve-se ementa de acórdão do Conselho de Contribuintes.

"INCORPORAÇÃO DE EMPRESA - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO - NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE "EMPRESA VEÍCULO" - Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade comercial ou societária, especialmente quando a incorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e, ato contínuo, o evento da incorporação ocorreu no dia seguinte. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da incorporada

como mera "empresa veículo" para transferência do ágio à incorporadora. 1º CC. / 3ª Câmara / ACÓRDÃO 103-23.290 em 05.12.2007. Publicação DOU: 08.05.2008."

Em segundo lugar, ainda que a jurisprudência no então Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais fosse pacífica, há que se considerá-la como normas complementares apenas quando a lei atribuir-lhe eficácia normativa (inciso II do art. 100 do CTN).

O fato é que o interessado deixou de pagar IRPJ e CSLL, ao deduzir indevidamente o ágio. O dispositivo legal que prevê a aplicação da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), nos casos de lançamento de ofício (art. 44, inciso I, Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007), está plenamente em vigor no ordenamento jurídico, devendo ser obrigatoriamente aplicado, tendo em vista que a atividade administrativa é vinculada e obrigatória (art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional).

Sendo assim, é cabível a aplicação da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento)

Dos juros de mora

Pelas mesmas razões expostas acima, o art. 100, inciso III, e parágrafo único, do CTN, não é aplicável ao presente caso.

Ademais, deve-se esclarecer que o art. 61, *caput* e § 3º, c/c art. 5º, § 3º, da Lei nº 9.430/1996, determina que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, incidirão juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento.

É fundamental esclarecer que, estando a atividade julgadora vinculada às leis vigentes no ordenamento jurídico, não podendo delas nunca se afastar (art. 142, § único, CTN), cabe a ela, obrigatoriamente, aplicá-las ao caso concreto.

Portanto, é cabível, por expressa disposição legal, a exigência de juros de mora com base na Taxa Selic.

Cita-se, ainda, para ilustrar, Súmula CARF nº 4:

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

Dos juros de mora sobre a multa de ofício

A interessada alega que seria descabida a incidência de juros sobre a multa porque isso implicaria numa indireta majoração da própria penalidade e não se pode falar em mora na exigência da multa.

A partir da leitura do Código Tributário Nacional, conclui-se que a multa, apesar de não ter a natureza de tributo, faz parte do crédito tributário. Os artigos a seguir assim dispõem:

*“Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”(negritamos)*

“Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.

*§ 1º A **obrigação principal** surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou **penalidade pecuniária** e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*“Art. 139. O **crédito tributário** decorre da **obrigação principal** e tem a mesma natureza desta”.(negritamos)*

Enquanto o art. 3º exclui as multas da definição de tributo, os dispositivos seguintes (art. 113, §1º, e art. 139) trazem-nas para compor o crédito tributário. Por conseguinte, a cobrança das multas lançadas de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

Portanto, aplica-se às multas de ofício o mesmo regime jurídico previsto para a cobrança dos tributos. É a conclusão a que chega Celso Ribeiro Bastos (*Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*, Saraiva, 2001, pp. 192 a 194):

“O § 1º do art. 113 recebe duras críticas da doutrina, devido à redação de sua parte final, onde diz que a obrigação principal pode ter por objeto o pagamento de penalidade pecuniária. É que o próprio art. 3º do Código Tributário Nacional determina que o tributo não pode consistir no pagamento de prestação pecuniária sancionatória de ato ilícito. Há o estabelecimento, pelo menos aparente, de verdadeira contradição, por excluir aquele artigo, de maneira cabal, o pagamento das multas como prestação tributária. Com efeito, a afirmação de que a obrigação principal pode versar sobre penalidade pecuniária quadra mal com o anteriormente exposto.

*O § 3º do art. 113 visa estabelecer uma sanção destinada a punir aquele que descumpra a obrigação acessória. Escolhe a modalidade de uma penalidade de natureza pecuniária. Até esse ponto os tributaristas marcham concordes. Com efeito, nada mais apropriado do que impor uma sanção pecuniária àquele que descumpra com os deveres acessórios. Mas os mesmos críticos que há pouco encrespavam contra a possibilidade de que a obrigação principal pudesse ter por objeto tanto o pagamento de tributo quanto o de penalidade pecuniária, investem agora **contra o fato de a obrigação acessória poder converter-se em***

principal, quando não cumprida. Parece, com efeito, do estrito ponto de vista lógico, proceder a crítica destes autores. Não há que falar-se em conversão da obrigação acessória em principal, mas sim em sanção. Contudo, a intenção do texto é tão manifesta que acaba por relevar este pécadilho de ordem lógica. É que resulta claro que o que o legislador quis deixar certo é que a multa tributária, embora não sendo, em razão da sua origem, equiparável a tributo, há de merecer o mesmo regime jurídico previsto para sua cobrança. O direito tem estas liberdades, que não precisam ser objeto de escândalo.” (negritamos)

Por sua vez, o artigo 161, do mesmo diploma legal, dispõe que ao crédito tributário não pago no vencimento devem ser acrescidos os juros moratórios.

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.” (negritamos)

Destarte, o CTN admite a incidência de juros de mora sobre as multas lançadas de ofício. A expressão “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis” apenas reforça a idéia de que juros e multa não são excludentes entre si.

A incidência de juros sobre as multas de ofício, ao contrário do que alega o interessado, foi introduzida pelo legislador ordinário através da Lei nº 9.430/1996, cujo art. 61 dispõe:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.” (negritamos)

Verifica-se que a lei utiliza a expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições”. Ora, as multas de ofício proporcionais, lançadas em função de infração à legislação tributária de que resulta falta de pagamento de tributo, como é o caso, são débitos decorrentes de tributos e contribuições.

Não se trata de mera imprecisão terminológica do legislador, mas sim de ampliação do campo de incidência dos juros de mora para abranger também as multas de ofício, o que é perfeitamente compatível com nosso sistema jurídico tributário. Tanto é assim, que a mesma Lei nº 9.430/1996, em seu artigo 43, expressamente prevê essa hipótese no caso de multas lançadas isoladamente:

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

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

Desta forma, conforme demonstrado, mostra-se perfeita a conclusão a que chegou o Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02 de abril de 1998:

"3. (...). Assim, desde 01.01.97, as multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento, desde que estejam associadas a:

a) fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.97;

b) fatos geradores que tenham ocorrido até 31.12.94, se não tiverem sido objeto de pedido de parcelamento até 31.08.95."

Também nesse sentido, citamos decisão proferida pelo Primeiro Conselho de Contribuintes:

"JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96." (1º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, acórdão 103-22197, sessão de 07/12/2005)

Assim, tem plena previsão legal a incidência de juros moratórios – Taxa Selic sobre a multa aplicada, haja vista esta compor o crédito tributário.

Conclusão

Diante do exposto, Voto no sentido de acatar a preliminar suscitada para considerar decaídos os créditos tributários referentes ao ano-calendário de 2004 e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para afastar a qualificação da multa de ofício, de 150%, mantendo-se tudo o mais conforme lançado nos autos de infração, inclusive com multa de ofício de 75%.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator.

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Pelá - Redator.

Conforme narrado, a Globopar aumentou o capital da GB em R\$ 404.475.073,00, mediante a emissão de 404.475.073 novas ações, integralizadas da seguinte forma:

(a) 160.000.000 ações, sendo 53.333.333 ações ordinárias e 106.666.667 ações preferenciais, todas nominativas e sem valor nominal, mediante a capitalização de parte dos créditos que a empresa Globopar detinha junto à Recorrente (Globosat), no valor total de R\$ 160.000.000,00.

(b) 244.475.073 ações, sendo 81.491.691 ações ordinárias e 162.983.382 ações, todas nominativas e sem valor nominal, mediante a transferência de R\$ 76.999.997 cotas, no valor de R\$ 244.475.073,00, representativas do capital social da Recorrente.

Especificamente no que toca ao item (b): Como a GB passou a ser controladora da Globosat, aplicou-se o MEP. Como a Globosat apresentava, nessa data, passivo a descoberto (- R\$ 155.070.629,95), o valor total atribuído às cotas do capital social da Globosat na integralização (R\$ 244.475.073,00), foi reconhecido como ágio.

Relativamente ao item (a): Com o aporte de capital de R\$ 160.000.000,00, o PL da empresa Globosat, que era negativo em R\$ 155.070.629,95, passou, em 22/12/2003, a ser positivo em R\$ 4.929.370,05. Em razão da aplicação do MEP pela controladora GB, o montante de R\$ 4.929,370,05 foi reconhecido como investimento e o restante R\$ 155.070.629,95 foi reconhecido como ágio.

Após isso, os investimentos da GB na Globosat encontravam-se desdobrados da seguinte forma: 1) ágio, no valor de R\$ 399.545.702,95 (R\$ 244.475.073,00 + R\$ 155.070.629,95); e 2) investimento, no valor de R\$ 4.929.370,05.

Em 31/12/2003, a Globosat (controlada) incorporou a GB (controladora), passando a amortizar o ágio de R\$ 399.545.702,95, no prazo de 5 anos.

O ilustre Relator defende a posição no sentido de que o ágio no valor de R\$ 244.475.073,00, só poderia ser considerado dedutível na Globosat, se, na operação analisada: **(i)** tivesse ocorrido a incorporação da Globosat pela Globopar ou vice-versa; e se **(ii)** houvesse independência entre as empresas.

Defende, ainda, que não há que se falar em ágio em relação aos créditos que a Globopar detinha junto à Globosat, no valor de R\$ 160.000.000,00, pois seriam créditos a receber (ativo circulante ou realizável) e não investimentos capazes de gerar despesas de ágio (investimentos – ativo diferido).

Peço vênia ao ilustre julgador, mas não posso concordar com tais conclusões.

Passo a expor as razões pelas quais apresentei entendimento divergente no tocante ao ágio no valor de R\$ 244.475.073,00, já que especificamente nesse ponto, fui seguido pela maioria dos presentes, para restabelecer a amortização do ágio.

Em linha com o que temos defendido nos julgamentos sobre o tema dos planejamentos fiscais envolvendo ágio, é de extrema relevância, na avaliação dos casos concretos que, na verificação da legitimidade dos ágios amortizados pelos contribuintes em geral, seja feita uma distinção entre **(i)** as etapas que dizem respeito à formação do ágio e **(ii)** as etapas posteriores que tornam possível a sua amortização.

O ponto primordial de atenção e análise diz respeito à sua formação. O segundo ponto, de relevância secundária, diz respeito ao caminho escolhido para efetuar/tornar possível a sua dedução fiscal.

Em análises como estas, para efeitos de verificação da legitimidade do ágio pago, o que interessa, especialmente, é a formação do ágio. Significa que **(i)** deve ter ocorrido o evento societário de alienação e efetivo desembolso de capital, **(ii)** em operação que envolva partes independentes, **(iii)** lastreadas em expectativa real de rentabilidade futura. Uma vez diante de tais requisitos, é claro que o ágio pago possuirá fundamento e poderá ser amortizado.

Agora, o segundo ponto não deve interferir na análise da legitimidade do ágio registrado. Ou seja; as operações subsequentes que permitirão ao contribuinte amortizar o ágio registrado, desde que se tratem de operações lícitas e legalmente previstas pelo nosso ordenamento jurídico, não tem o condão de desconstituir a natureza de um ágio legítimo.

Aqui, merece razão a Recorrente quando sustenta que a operação em análise nestes autos é inteiramente neutra em termos fiscais e patrimoniais, já que houve mera transferência de investimentos da Globopar para a GB, pelo mesmo valor que os mesmos se encontravam registrados (valor contábil).

É ponto essencial no deslinde da controvérsia esclarecer que esse ágio no valor de R\$ 244.475.073,00 foi apenas transferido para a GB no momento em que a Globopar aumentou seu capital.

Conforme laudo de avaliação de fls. 285/286, a Globopar já havia, inclusive, amortizado, por mais de 10 meses, parcelas do ágio em questão.

Portanto, o que se vê é que a Globopar apenas transferiu à GB o saldo de ágio não amortizado.

Qualquer que tivesse sido o bem recebido por GB em contrapartida do seu aumento de capital, o respectivo custo de aquisição, para GB, seria o mesmo: o montante do aumento de capital. Como um dos ativos recebidos pela GB foi um investimento na Recorrente sujeito à contabilização pelo MEP, coube a ela, por força da legislação, desdobrar o respectivo custo de aquisição em PL e ágio.

A legitimidade do ágio registrado inicialmente pela Globopar face à expectativa de rentabilidade futura da Globosat não foi questionado pela fiscalização no seu contexto inicial, ou seja, face à operação que lhe deu causa, quando a Globopar efetuou a aquisição de cotas da Globosat com desdobramento do peço pago em PL e ágio.

Com efeito, quisesse a fiscalização questionar a legitimidade desse ágio, deveria, na linha do quanto aduzido, ter questionado a operação inicial, o pagamento feito pela Globopar na aquisição do investimento, suas condições, etc., no momento em que a Globopar desdobrou o preço pago e registrou o ágio. Ou, ainda, conforme opinião de alguns, no momento em que a Globopar amortizou as primeiras parcelas desse ágio.

Se não o fez, não cabe agora, no contexto das operações subseqüentes, glosar a amortização desse ágio na Recorrente.

Também convém sublinhar, que a utilização de empresa veículo, por si só, não é capaz de indicar qualquer irregularidade, já que, em inúmeras situações se verifica a necessidade da criação de uma empresa veículo que viabilize as operações e reestruturações societárias.

No caso em análise, o que se verifica é que a empresa veículo não foi fundamental para a amortização do ágio, que já estava sendo amortizado pela Globopar.

Outrossim, o fato de a GB (então controladora) ter sido incorporada por sua controlada (Globosat), também não é capaz de impedir a amortização do ágio, já que o nosso ordenamento jurídico possui previsão expressa prevendo a hipótese de incorporação às avessas (§ 6º, II, e caput do art. 386 do RIR/99).

A utilização da GB na estrutura da operação foi uma das várias formas possíveis de realizá-la. Lembrando que, se a Recorrente tivesse incorporado a Globopar ou tivesse sido por ela incorporada, os resultados fiscais da operação seriam os mesmos.

Impedir operações estruturadas dessa forma seria impor aos contribuintes que adotem sempre as operações mais onerosas e burocráticas, o que não merece qualquer respaldo, por ausência de sustentação jurídica.

O entendimento de que o contribuinte pode se reorganizar desde que não seja exclusivamente para reduzir carga tributária deve ser aplicado com as devidas ressalvas. Não seria lícito se a alienação do investimento fosse, de alguma forma, simulada, apenas para gerar o ágio e possibilitar a redução da carga fiscal. Contudo, não se pode dizer, diante de ágio não questionado na sua formação, que a Recorrente não possa valer-se da opção fiscal menos custosa para efetuar a dedução fiscal do ágio.

Por fim, cabe lembrar, no intuito de frisar novamente que merece ressalvas a interpretação fiscal de que o direito de livre organização dos contribuintes está limitado a motivações extrafiscais, que o conceito de propósito negocial e empresa veículo não constam das nossas leis e não tem qualquer relação, ao menos em princípio, com a amortização fiscal do ágio.

Aliás, vale dizer, que é totalmente coerente, do ponto de vista econômico, que o valor do ágio esteja contabilizado na mesma pessoa jurídica que é detentora do investimento, pois só assim será possível a amortização desse ágio contra os lucros futuros que o justificaram.

Posto isso, divergindo do voto do II. Conselheiro Relator, proponho, restabelecer a amortização do ágio de R\$ 244.473.073,00, uma vez que esse ágio teve origem

em fatos não questionados pela fiscalização, ocorridos antes da reestruturação am análise nos presentes autos.

Declaração de Voto

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO.

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

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

Nesse sentido, colecionam-se a seguir os ensinamentos de Marco Aurélio Greco¹:

... a pergunta que se põe é: admitida a existência do direito de o contribuinte organizar a sua vida, este direito pode ser utilizado sem quaisquer restrições? Ou seja, tal direito é ilimitado? Todo e qualquer “planejamento” é admissível? Minha resposta é negativa. (pág. 190)

Ou seja, cumpre analisar o tema do planejamento tributário não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos de igualdade, solidariedade social e justiça. (pág. 202)

[...] com o advento do Código Civil de 2002 a questão ficou solucionada, pois seu artigo 187 é expresso ao prever que o abuso de direito configura ato ilícito:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes. (pág. 206)

No Brasil, entendo que esta possibilidade de recusa de tutela ao ato abusivo (mesmo antes do Código Civil de 2002) encontra base no ordenamento positivo, por decorrer dos princípios consagrados na Constituição de 1988 e da natureza da figura. Porém, a atitude do Fisco no sentido de desqualificar e requalificar os negócios privados somente poderá ocorrer se puder demonstrar de forma inequívoca que o ato foi abusivo porque sua única ou principal finalidade foi conduzir a um menor pagamento de imposto.

desenvolvimento do país e de fonte de manutenção dos membros da sociedade, mas sem que se sobreponha à cidadania e a dignidade humana.

O art. 3º da Constituição estipula como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e a marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Para o atingimento desses objetivos é de suma importância os recursos oriundos da tributação, daí que não se pode admitir o planejamento tributário lastreado exclusivamente na liberdade negocial e no respeito às formas, mas com mascaramento dos atos e negócios praticados para disfarçar o real objetivo da operação, unicamente para esquivar-se do pagamento dos tributos.

O pagamento de tributos é a contrapartida à proteção estatal que cada cidadão aspira. Ele tem muita importância para a coletividade e, por isso, pode ser exigido. Não se pode ter uma fixação por direitos, sob o aspecto individualista, esquecendo-se dos deveres, que também são importantes e que cada cidadão deve cumprir em função da posição que ocupa na sociedade.

Cabível assentar, também, que a orientação constitucional e jurisprudencial antes referida não representa novidade em termos internacionais. Nos Estados Unidos da América, meca do capitalismo e do liberalismo, a Suprema Corte, ao apreciar o caso Gregory v. Helvering, já em 1935, reconheceu o direito de planejamento do contribuinte, mas afastou a licitude de operações societárias nas quais presente choque entre a realidade e o artifício formal. Daquele julgado, que tratou de pretensa operação societária isenta do imposto de renda, colhe-se o seguinte excerto da decisão (“Interpretação Econômica do Direito Tributário: o caso Gregory v. Helvering e as doutrinas do propósito negocial (*business purpose*) e da substância sobre a forma (*substance over form*)”, Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy, Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, nº 43, págs. 55 a 62):

Nessas circunstâncias, os fatos falam por eles mesmos e permitem apenas uma única interpretação. O único empreendimento, embora conduzido nos termos do item “b” da seção 112, fora de fato uma forma elaborada e errônea de transposição simulada como reorganização societária, e nada mais. A regra que exclui de consideração o motivo da elisão fiscal não guarda pertinência com a situação presente, porquanto a transação em sua essência não é alcançada pela intenção pura da lei. Sustentar-se de outro modo seria uma exaltação do artifício em desfavor da realidade, bem como retirar da previsão legal em questão qualquer propósito sério. É mantido o julgamento de segunda instância.

Marco Aurélio Greco assevera ainda que “nem tudo o que é lícito é o honesto” e que o “o ordenamento jurídico não se resume à legalidade; ele contempla também mecanismos em última análise de neutralização de esperteza”, fazendo

*parte daquilo que Tércio Sampaio Ferraz Júnior denomina de **regras de calibração do ordenamento**. Ou seja, os textos legais dão as peças do sistema jurídico, mas para que funcionem*

coordenadamente precisam ser calibradas, ajustadas. ³ (grifo nosso)

Sobre o tema, Ricardo Lobo Torres conclui que

No direito tributário o mais importante para a Administração é requalificar o ato abusivo, sem anulá-lo em suas consequências no plano das relações comerciais ou trabalhistas.[...] Na elisão, afinal de contas, ocorre um abuso na subsunção do fato à norma tributária; como lembra Paul Kirchhof, a elisão é sempre uma subsunção malograda [...] Cabe à Administração Tributária, conseqüentemente, corrigir a subsunção malograda, requalificando o fato de acordo com a interpretação correta da regra de incidência. ⁴

Discorrendo sobre o tema planejamento tributário, Greco assim se manifesta:

Recordando: na primeira fase, predomina a liberdade do contribuinte de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, salvo simulação; na segunda fase do ainda predomina a liberdade de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, porém nela o planejamento é contaminado não apenas pela simulação, mas também pelas outras patologias do negócio jurídico, como o abuso de direito e a fraude à lei.

Na terceira fase, acrescenta-se um outro ingrediente que é o princípio da capacidade contributiva que – por ser um princípio constitucional tributário – acaba por eliminar o domínio da liberdade, para temperá-la com a solidariedade social inerente à capacidade contributiva. ⁵ (grifo nosso)

Salienta ainda o doutrinador que a capacidade contributiva é uma norma programática “possuindo caráter positivo em todos os momentos da atividade de concreção dos preceitos constitucionais: legislação, execução e jurisdição. **É a afirmação de que a eficácia jurídica alcança os intérpretes e aplicadores do Direito e não apenas o legislador**” ⁶. (grifo nosso) Acrescenta ainda que se tratam de instrumentos de controle do abuso de direito, fraude à lei e outras patologias dos negócios jurídicos, uma vez que negariam a eficácia de regramentos constitucionais. ⁷

O Supremo Tribunal Federal já vêm se manifestando nesse sentido, como é possível observar no voto do Ministro Carlos Velloso no julgamento do RE nº 227.832-1 DJ de 28.06.2002), cujo excerto transcreve-se a seguir:

[...] a interpretação puramente literal e isolada do §3º do art. 155 da Constituição Federal levaria ao absurdo, conforme linhas atrás registramos, de ficarem excepcionadas do princípio inscrito no art. 195, caput, da mesma Carta – “a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e

³ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 231.

⁴ LOBO TORRES, Ricardo. Planejamento Tributário. Elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 25.

⁵ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 319.

⁶ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 343.

⁷ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 344.

indireta, nos termos da lei...” – empresas de grande porte, as empresas de mineração, as distribuidoras de derivados de petróleo, as distribuidoras de eletricidade e as que executam serviços de telecomunicações – o que não se coaduna com o sistema da Constituição, e ofensiva, tal modo de interpretar isoladamente o § 3º do art. 155, a princípios constitucionais outros, como o da igualdade (C.F., artigo 5º e artigo 150, II) e da capacidade contributiva.

A respeito da colisão entre liberdade de iniciativa e solidariedade, Greco, em excepcional análise sobre o tema, conclui:

[...] quando se diz que é preciso tributar segundo a capacidade contributiva, também é preciso ponderar não ser adequado transformar a capacidade contributiva num valor absoluto que atropele a legalidade e a tipicidade. [...]

*Minha concepção ideológica é de que sempre haverá de ponderar os dois conjuntos de valores; ou seja, para mim o ponto de partida é o de que ambos devem estar sentados à mesa para dialogar. Vale dizer, não é a rigor um “ponto” de partida, mas uma “dualidade” de partida. Não há caso que não envolva dois tipos de valores. Isso está escrito com todas as letras no artigo 3º, I, da Constituição de 1988 – quando formula **os objetivos do Estado brasileiro** – ao estabelecer que **um deles é o de construir uma sociedade livre, justa e solidária**. Formulação linguística muito feliz, pois coloca numa ponta a liberdade (típica do Estado de Direito) e, na outra ponta, a solidariedade (típica do Estado Social) e entre elas a justiça que resultará da ponderação das duas. Ou seja, **só vamos ter justiça se e quando houver ponderação entre os valores liberdade e solidariedade.**⁸ (grifo nosso)*

Desse modo, deve se rechaçar qualquer argumento referente à ausência de normas para procedimentos adotados pela Fiscalização no sentido de atacar tais planejamentos abusivos. De igual forma, não há que se falar em possíveis infringências aos princípios da legalidade e da livre iniciativa, mostram-se superadas, quer pela doutrina, quer pela jurisprudência do Pretório Excelso. Também não há que se falar em desconsideração da personalidade jurídica ou de atos jurídicos. O que há, na prática, é uma requalificação dos atos realizados pelo contribuinte, prática adotada como regra de calibração do sistema (conforme Tércio Sampaio Ferraz Júnior), ou de “neutralização de esperteza”, nas palavras de Marco Aurélio Greco.

Por oportuno, convém transcrever excerto do voto do Relator Paulo Cortez no acórdão nº 143795 da extinta Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, citando voto da Conselheira Sandra Faroni: “*A mais moderna corrente doutrinária entende que a ótica da análise não deve ser sob o ângulo da licitude ou ilicitude [...], mas sim da oponibilidade dos seus efeitos ao fisco. O conceito de legalidade a ser observado não tem sentido estrito de corresponder à conduta que esteja de acordo com os preceitos específicos da lei, mas sim um sentido amplo, de conduta que esteja de acordo com o Direito, que abrange, além da lei, os princípios jurídicos*”.

Tal entendimento, inclusive, encontra-se hoje positivado na Lei nº 9.784/99 – Lei do Processo Administrativo, quem seu art. 2º, inciso I, impõe que a Administração deve atuar conforme “a Lei e o Direito”. Maria Helena Diniz, ao tratar sobre o assunto, conclui que “as normas são partes de um âmbito maior, que é o direito; sendo assim, não esgotam a totalidade jurídica nem podem identificar-se com ela.”⁹

No mesmo sentido, assevera Marcos Vinicius Neder:

*A interpretação deste dispositivo leva, portanto, ao entendimento que, para o processo administrativo, a lei não é a única fonte. O agente deve cumprir a lei com a observância de todo o ordenamento jurídico. Assim, pode-se inferir a possibilidade do emprego de diversos veículos normativos, tais como: regulamentos, atos normativos, jurisprudência dos tribunais, costumes e **princípios** gerais do Direito para preenchimento de lacunas na lei processual no âmbito do processo administrativo”.¹⁰(grifo nosso)*

No caso dos autos, especificamente em relação ao ágio transferido de GLOBOPAR para GLOBOSAT, contudo, não vejo como aplicar tal entendimento em razão do escopo do procedimento fiscal. Explico.

Em primeiro lugar, o fato de a empresa veículo (então controladora) ter sido incorporada por sua controlada (GLOBOSAT), por si só, não é capaz de impedir a amortização do ágio, uma vez que o § 6º, II, e *caput* do art. 386 do RIR/99 dispõem justamente o contrário.

O ponto fulcral da questão é a origem do ágio. A artificialidade da operação deveria ser enxergada, a meu ver, se tivesse como objetivo possibilitar o **início da amortização do ágio**. Entretanto, não foi isso o que ocorreu, pois o ágio já estava sendo amortizado por GLOBOSAT.

Tal conclusão pode ser extraída a partir do laudo de fls. 285/286, onde resta evidente que GLOBOPAR já houvera amortizado por mais de 10 meses parcelas do ágio em questão. O que foi transferido à GLOBOSAT, portanto, foi o saldo de ágio não amortizado por GLOBOPAR.

Nesse cenário, com base nos elementos constantes dos autos, não haveria porque haver o passo intermediário para que o ágio fosse amortizado, pois, repise-se, já estava sendo amortizado. Desse modo, não estamos diante de utilização de empresa veículo para que GLOBOSAT pudesse utilizar tais deduções, uma vez que não mais haveria necessidade de utilização de uma *conduit company* para amortização do ágio, o qual poderia ser integralmente amortizado por GLOBOPAR.

É possível que haja explicação para que o ágio fosse transferido de GLOBOPAR para GLOBOSAT, como, por exemplo, a expectativa de lucros mais vultosos por parte desta do que daquela, ou ainda expectativa de prejuízos nos próximos períodos por parte de GLOBOPAR. Tal transferência de ágio possibilitaria, assim, a redução das bases de cálculo de IRPJ e CSLL em toda sua plenitude dentro do prazo de amortização (60 meses) em

⁹ DINIZ, Maria Helena. AS LACUNAS DO DIREITO. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 72.

GLOBOSAT, em vez de acumulação de prejuízos fiscais, em maior ou menor monta, em GLOBOPAR. Trata-se, contudo, de conjecturas, pois, com base nos documentos acostados aos autos, não é possível tal conclusão, e ainda que o fosse, em nada alteraria o cenário quanto à (in)dedutibilidade do ágio gerado internamente.

Quisesse a Fiscalização obter êxito na exigência fiscal em litígio deveria ter se atido à origem do ágio contabilizado por GLOBOPAR em 2003. Os laudos constantes dos autos fazem menção a um outro laudo – não constante dos autos - que efetivamente disporia sobre a origem do ágio com base em rentabilidade futura de GLOBOSAT. Esse último laudo, ou melhor, a origem ágio, a meu ver, é que deveria ter sido atacada pela Fiscalização. Tudo indica que foi nesse passo inicial que as ações de GLOBOSAT foram reavaliadas e utilizadas para integralização de capital em outra empresa veículo, a seguir incorporada por GLOBOPAR, possibilitando que esta passasse a amortizar o ágio gerado internamente. Se fosse comprovado que tal ágio originou-se em atos artificiais, conforme já exposto, em hipótese alguma poderia reduzir o lucro real e base de cálculo de IRPJ, quer de GLOBOPAR, quer de GLOBOSAT.

Contudo, novamente reforço que os elementos constantes dos autos não me permitem mais do que supor que os fatos narrados no parágrafo anterior efetivamente possam ter ocorrido no início do ano de 2003. Não há qualquer prova nesse sentido.

Compreendo que a autoridade fiscal, premida pelo tempo, talvez não tenha tido a oportunidade de retroagir a análise dos fatos até a origem do ágio (frise-se que até o mesmo o crédito tributário relativo ao ano de 2004, período inicial objeto de lançamento, acabou sendo fulminado pela decadência, e os fatos que supus terem ocorrido dizem respeito ao início do ano-calendário de 2003).

Isso posto, não tendo o lançamento atacado a origem do ágio, não vejo como prosperar o crédito tributário correspondente, sendo esse os motivos que me levam a votar pelo provimento parcial do recurso em relação ao ágio transferido por GLOBOPAR a GLOBOSAT.

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO