



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

Processo nº 11065.720863/2013-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-003.936 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de junho de 2019
Matéria AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO
Recorrente IRIEL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE SISTEMAS ELÉTRICOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

ÁGIO. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL.

O registro contábil do ágio não é fato gerador de tributo nem há, aí, lançamento. O prazo decadencial para a lavratura de auto de infração para a glosa de despesas de amortização de ágio tem início com a efetiva dedução de tais despesas pelo contribuinte. Não ocorrência de decadência no caso concreto. Súmula CARF n. 116: "Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança."

IRPJ. INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ARTIGOS 7º E 8º DA LEI N. 9.532/97.

A reorganização empresarial, sob amparo dos artigos 7º e 8º da Lei no 9.532/97, mediante a utilização de empresa veículo, desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco.

IRPJ. INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. PROPÓSITO NEGOCIAL. EXISTÊNCIA

Há propósito comercial, quando demonstrado que criação de uma "Conta Garantia", destinada a garantir obrigações de indenização posteriormente devidas pelos vendedores, em virtude de "prejuízos, passivos, reclamações, danos ou gastos" que não estejam refletidas nas demonstrações financeiras da sociedade-investida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009

AUTUAÇÃO REFLEXA: CSLL.

A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se ao lançamento decorrente, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM.

A solidariedade tributária referida no artigo 124, inciso I do CTN é atribuída às pessoas, seja física ou jurídica, que tenham interesse comum na realização do fato gerador da obrigação tributária, pois possui uma dimensão jurídica própria, e não um significado meramente econômico.

No caso, não configurado tal interesse, deve ser afastada a responsabilidade da coobrigada Siemens Ltda, por interesse comum.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a arguição de decadência, e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento aos recursos voluntários para cancelar integralmente a exigência e para excluir do polo passivo da obrigação tributário o coobrigado Siemens Ltda, vencidos os Conselheiros Nelso Kichel e Giovana Pereira de Paiva Leite que votaram por lhes negar provimento. O Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto acompanhou o voto do relator, em relação ao mérito da exigência, com base no fundamento da existência de propósito negocial em relação à utilização de "empresa veículo".

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se a lide de Recursos Voluntários interpostos pela autuada e coobrigada em face do acórdão nº 10-51.607, proferido pela 1ª Turma da DRJ/POA, que ao analisar a impugnação apresentada, decidiu, por unanimidade de votos, julgá-la improcedente, para manter o crédito tributário exigido.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me parcialmente do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito, complementando-o ao final:

O presente processo tem por foco a exigência do recolhimento de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSL em função de operações societárias que tiveram por finalidade a dedução desse ágio da base de cálculo do IRPJ e da CSL. A Fiscalização buscou demonstrar que as referidas operações societárias tendentes à dedução do ágio ocorreram apenas no plano formal, mas não no material. O resumo efetuado pela Auditora-Fiscal responsável pela execução do presente trabalho restou assim redigido (fl. 2.532):

“Com relação ao ágio amortizado pela fiscalizada no ano-calendário de 2009, verificou-se, ao longo da presente ação fiscal, que a condição para sua amortização para fins fiscais, conforme prevê o art. 386, III do RIR/99, de fato não se perfectibilizou, visto que, ao final da operação de incorporação, permaneceram no cenário societário as empresas adquirente e adquirida, investidora e investida.

Em decorrência do exposto ao longo do presente relatório, foi glosada a amortização fiscal do ágio, realizada pela fiscalizada no ano-calendário de 2009.”

As operações societárias que buscaram o enquadramento beneficiado (que permite a dedução do ágio) inserem-se em um contexto maior, que foi a aquisição dos negócios de fabricação de interruptores da Iriel Indústria Elétrica Ltda., sociedade brasileira sediada na Avenida Nazário nº 2.100 em Canoas, RS, pela Siemens, multinacional alemã envolvida com a fabricação de equipamentos de telecomunicação, material elétrico, componentes eletrônicos e diversos outros produtos. A Siemens atuou por via das subsidiárias brasileiras Siemens Ltda. e Siemens Serviços Elétricos Ltda., sociedades sediadas, respectivamente, em São Paulo, SP, e Jundiaí, SP.

As operações societárias, como um todo, tiveram, seguinte desenrolar:

Em 20 de março de 2000, Iriel Indústria Elétrica Ltda. e seus sócios constituíram a sociedade Janda Indústria e Comércio de Interruptores Elétricos Ltda., mediante aporte de capital inicial no montante de R\$ 10.000,00. Referida sociedade permaneceu inativa nos anos-calendário 2000, 2001, 2002 e 2003 até os meses de novembro e dezembro, quando auferiu receitas.

Em 25 de agosto de 2003, houve a assinatura do contrato de compra e venda do negócio de interruptores elétricos explorados por Iriel Indústria Elétrica Ltda., firmado entre a compradora Siemens Ltda. e os vendedores, pessoas físicas sócias de Iriel Indústria Elétrica Ltda. (fls. 1.275 a 1.331). Tocou aos vendedores transferir para a sociedade Janda Indústria e

Comércio de Interruptores Elétricos Ltda. os ativos referentes ao negócio de interruptores elétricos explorados por Iriel Indústria Elétrica Ltda.. Tal transferência se deu pelos valores líquidos contábeis certificados em laudo de avaliação. Houve a transferência, também, de empregados ligados à Iriel Indústria Elétrica Ltda. e direitos relativos aos contratos, marcas e desenhos industriais pertencentes à Iriel Indústria Elétrica Ltda. todos referidos em listas anexadas ao contrato de compra e venda. Adicionalmente, os vendedores deveriam providenciar licenças, autorizações e alvarás necessários à condução do negócio pela sociedade Janda Indústria e Comércio de Interruptores Elétricos Ltda.. Destaco, ainda, que os vendedores se obrigaram a alterar o nome da sociedade Janda Indústria e Comércio de Interruptores Elétricos Ltda. para Iriel Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda.. Foi pactuada, também, a redução do capital social da Iriel Indústria Elétrica Ltda., de tal sorte que os sócios da última, passassem a ser os sócios da nova Iriel Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda.. Restou ressalvado que os compradores não teriam qualquer responsabilidade pelos passivos da sociedade Iriel Indústria Elétrica Ltda. não elencados em “Balanço Base” anexado ao contrato de compra e venda, bem como “que a compradora poderá livremente ceder o presente Contrato, no todo ou em parte, a qualquer de suas afiliadas, mediante simples notificação aos vendedores” (fl. 2.537). Quanto ao valor da operação, reпрiso “Relatório da Ação Fiscal” (fl. 2.537):

“O pagamento total efetuado em razão da compra das quotas e dos compromissos de não-concorrência e não-contratação, conforme previa a cláusula 4 do referido contrato, seria a quantia de R\$ 49.000.000,00 (“preço de compra”).

Os vendedores concordaram que a compradora teria o direito de reter deste valor a quantia de R\$ 10.780.000,00 (“quantia retida”) a fim de garantir as obrigações de indenização dos vendedores previstas na cláusula 9. A quantia retida seria utilizada de acordo com o previsto na cláusula 10.”

Em 26 de agosto de 2003, Janda Indústria e Comércio de Interruptores Elétricos alterou sua denominação social para Iriel Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda..

Em 3 de novembro de 2003, a Iriel Indústria Elétrica Ltda. trocou de denominação social, tendo adotado, então, a denominação Janda Empreendimentos e Participações Ltda.. O objeto social também restou modificado, tendo passado a ser “empreendimentos na construção civil e participações” (fls. 1.813 a 1.815).

Na mesma data acima (3 de novembro de 2003), a Iriel Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda. teve seu capital social aumentado de R\$ 10.000,00 para R\$ 19.277.909,00 em função da conferência de bens exclusivamente pela sócia Janda Empreendimentos e Participações Ltda. (fl. 1.356). A avaliação

dos bens, direitos e obrigações conferidos tomou por critério a valoração contábil (fl. 1.361).

Em 5 de novembro de 2003, foi constituída a sociedade S.I. Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda., o contribuinte do lançamento ora apreciado (mais adiante, essa sociedade adotará a denominação Iriel Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda.). A sede da sociedade era a mesma das sociedades Janda Empreendimentos e Participações Ltda. e Iriel Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda. (Avenida Nazário nº 2.100 em Canoas, RS). O capital social foi fixado em R\$ 1.000,00, dividido entre os sócios Siemens Ltda. (99,99%) e Siemens Serviços Técnicos Ltda. (0,01%).

Em 26 de novembro 2003, Janda Empreendimentos e Participações Ltda. (ex-Iriel Indústria Elétrica Ltda.) teve seu capital reduzido de R\$ 21.115.000,00 para R\$ 17.145,00, uma vez que o capital seria excessivo em relação ao objeto da sociedade. Com isso, os sócios de Janda Empreendimentos e Participações Ltda. receberam, na proporção de suas participações, R\$ 19.276.909,00 em quotas sociais da Iriel Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda. e R\$ 1.838.091,00 a título de lucros.

Em 3 de dezembro de 2003, os sócios da Iriel Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda. cederam suas quotas sociais para S.I. Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda.. Dessa forma, 100% do capital social de Iriel Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda. passou a ser propriedade de S.I. Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda., sociedade controlada por Siemens Ltda. (99,99%).

Os livros comerciais de S.I. Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda. contemplam registros de aquisição do controle societário de Iriel Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda. nos dias 4 de dezembro de 2003 e 28 de fevereiro de 2004. No primeiro momento, houve o registro a título de capital social no montante de R\$ 16.386.222,65, bem como R\$ 22.553.168,00 a título de ágio. No segundo momento, R\$ 2.843.668,43 referido a capital social e R\$ 4.156.417,48 referido a ágio.

Em 20 de dezembro de 2003, o capital social de S.I. Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda. havia sido aumento de R\$ 1.000,00 para R\$ 38.251.000,00. Esse registro, entretanto, foi retificado mais adiante, de tal forma que o capital social passou a ser de R\$ 43.735.000,00.

A integralização do capital social se deu somente através da sócia Siemens Ltda. nos dias 4 de dezembro de 2003 (R\$ 38.249.000,00) e 28 de fevereiro de 2004 (R\$ 5.485.000,00). A sócia Siemens Serviços Técnicos Ltda. permaneceu com participação equivalente a R\$ 1,00. Tais valores foram repassados por Siemens Ltda. para S.I. Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda. via transferência eletrônica de fundos.

No dia 4 de dezembro de 2003, os vendedores da Iriel Indústria Elétrica Ltda., pessoas físicas que cederam suas quotas sociais detidas na Iriel Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda., receberam R\$ 25.211.736,32 em função da referida cessão (fl. 2.388). Na mesma data, foram aplicados em um Certificado de Depósito Bancário – CDB outros R\$ 10.780.000,00 retidos dos vendedores com a finalidade de garantir eventuais indenizações (possíveis contingências fiscais, trabalhistas e cíveis) consoante pactuado 25 de agosto de 2003.

Em 21 de janeiro de 2004, o Conselho Administrativo de Defesa Econômica apreciou os efeitos concorrenciais da aquisição acima noticiada, tendo concluído pela viabilidade do negócio, uma vez que “a atividade operacional da Iriel não possui aptidão para gerar efeitos anticoncorrenciais no mercado brasileiro, já que o aumento da participação da Siemens não afetou substancialmente a estrutura do mercado, em que existem outras empresas com maior ou semelhante participação” (fl. 842).

Em 31 de março de 2004, S.I. Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda. incorporou Iriel Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda.. “Em função da incorporação, a incorporadora teve sua denominação social alterada para Iriel Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda, e assumiu o estabelecimento sede da incorporada, passando a adotar o endereço integral, na Av. do Nazário, 2.100, Bairro Estância Velha, na cidade de Canoas/RS” (fls. 1.422/3 e 2.555). A partir de então, a incorporadora passou a amortizar o ágio lançado quando da aquisição do investimento por S.I. Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda.. Confira-se trecho do relatório fiscal (fls. 2.557/8):

“Conforme indica o Lalur do ano-calendário de 2004, foram adicionados ao lucro líquido do exercício, para fins de apuração do lucro real, R\$ 1.266.087,76 (relativo ao período jan. a mar./2004, até a incorporação da investida), e excluídos R\$ 246.313,76. Para fins de apuração da base de cálculo da CSLL nada foi adicionado ou excluído a título de ágio no ano.

O total de ágio amortizado contabilmente e não fiscalmente até 31/03/2004 (R\$ 1.641.973,89 conforme Parte B do Lalur), passou também a ser amortizado para fins fiscais, na apuração do lucro real, via exclusão do lucro líquido na parte A do Lalur. A partir de abril de 2004 a fiscalizada excluiu o valor de R\$ 27.368,20 ao mês, o que totalizou R\$ 246.313,76 no ano. Este valor foi levado também a débito do saldo da conta “ágio” (saldo de R\$ 1.641.973,89) na parte B do Lalur.

Ou seja, S.I. Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda não amortizou fiscalmente, para fins de apuração do Lucro Real, o ágio relativo à aquisição do investimento em Iriel Ind. e Com. de Sistemas Elétricos Ltda, CNPJ nº 04.085.311/0001-51, antes de sua incorporação, a qual se deu, como já relatado, em 31/03/2004.

Durante o ano-calendário de 2005, a empresa Iriel Ind. e Com. de Sistemas Elétricos Ltda (nova razão social de S.I. Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda), CNPJ nº 06.005.455/0001-86, contabilizou a débito de conta de resultado o valor de R\$ 5.013.498,72 a título de amortização do ágio, conforme indicam total de lançamentos a crédito das contas do grupo 1.3.1 - Investimentos, e total de lançamentos a débito da conta de resultado 3.1.1.88 - Depreciação Ágio.”

Quanto ao objeto do presente processo, cabível reprisar o item 2.2.1 do “Relatório da Ação Fiscal” (fls. 2.559 a 2.564):

“2.2.1 Nos anos-calendário de 2006 a 2009. objeto da presente ação fiscal:

“Durante o ano-calendário de 2006, Iriel Ind. e Com. de Sistemas Elétricos Ltda, CNPJ nº 06.005.455/0001-86, contabilizou a débito de conta de resultado o valor de R\$ 5.013.498,72 a título de amortização do ágio, conforme indicam total de lançamentos a crédito das contas do grupo 1.3.1 - Investimentos, e total de lançamentos a débito da conta de resultado 3.1.1.88 - Depreciação Ágio.

...

Conforme indica Lalur do ano-calendário de 2006, não houve adição ao lucro líquido do exercício para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, tendo sido excluídos no mesmo período R\$ 328.418,35 para fins de apuração do lucro real (a título de amortização fiscal do ágio contabilmente amortizado no período dez/2003 a mar/2004). Para fins de apuração da base de cálculo da CSLL não se deu esta exclusão.

Como já relatado, o total de ágio amortizado contabilmente e não fiscalmente até 31/03/2004 (R\$ 1.641.973,89), passou também a ser amortizado para fins fiscais, via exclusão do lucro líquido na parte A do Lalur, a partir de abril de 2004, no valor de R\$ 27.368,20 ao mês. Logo, o valor de R\$ 328.418,35 refere-se ao valor de R\$ 27.368,20 multiplicado por doze meses. O valor de R\$ 328.418,35 foi levado também a débito do saldo da conta "ágio" (saldo de R\$ 1.641.973,89) na parte B do Lalur.

Durante o ano-calendário de 2007, a fiscalizada contabilizou a débito de conta de resultado o valor de R\$ 5.013.498,72 a título de amortização do ágio, conforme indicam total de lançamentos a crédito das contas do grupo 1.3.1 - Investimentos, e total de lançamentos a débito da conta de resultado 3.1.1.88 - Depreciação Ágio.

...

Conforme indica Lalur do ano-calendário de 2007, não houve adição ao lucro líquido do exercício para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, tendo sido excluído no mesmo período R\$ 328.418,35 para fins de apuração do lucro real (a título de amortização fiscal do ágio já amortizado

contabilmente no período dez/2003 a mar/2004 - R\$ 27.368,20 multiplicado por doze meses). Para fins de apuração da base de cálculo da CSLL não se deu esta exclusão.

O valor de R\$ 328.418,35 foi levado também a débito do saldo da conta "ágio" (saldo de R\$ 1.641.973,89) na parte B do Lalur.

Durante o ano-calendário de 2008, a fiscalizada contabilizou a débito de conta de resultado o valor de R\$ 5.013.498,72 a título de amortização do ágio, conforme indicam total de lançamentos a crédito das contas do grupo 1.3.1 - Investimentos, e total de lançamentos a débito da conta de resultado 3.1.1.88 - Depreciação Ágio.

...

Conforme indica Lalur do ano-calendário de 2008, não houve adição ao lucro líquido do exercício para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, tendo sido excluído no mesmo período R\$ 328.418,35 (a título de amortização fiscal do ágio já amortizado contabilmente no período dez/2003 a mar/2004 - R\$ 27.368,20 multiplicado por doze meses). Para fins de apuração da base de cálculo da CSLL não se deu esta exclusão.

O valor de R\$ 328.418,35 foi levado também a débito do saldo da conta "ágio" (saldo de R\$ 1.641.973,89) na parte B do Lalur.

Os Livros de Apuração do Lucro Real da fiscalizada, anos-calendário 2006 a 2008 foram objeto do auto de infração que é parte do processo 11065.724212/2012-90.

O ano-calendário de 2009 é objeto do presente processo.

Durante o ano-calendário de 2009 (conforme Balancete de 01/01/2009 a 30/09/2009 às fls. 2478 a 2483), a fiscalizada contabilizou a débito de conta de resultado o valor de R\$ 1.253.374,80 a título de amortização do ágio, conforme indicam total de lançamentos a crédito das contas do grupo 1.3.1 – Investimentos, e total de lançamentos a débito da conta de resultado 3.1.1.88 – Depreciação Ágio.

...

Além da contabilização a débito de conta de resultado do valor de R\$ 1.253.374,80, a fiscalizada excluiu do lucro líquido do exercício, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, nos meses de jan. a mar.

do ano-calendário 2009, o valor de R\$ 1.335.479,45, conforme Parte A do Lalur (fls. 1688 a 2757):

Janeiro/2009: R\$ 445.159,84;

Fevereiro/2009: R\$ 445.159,76;

Março/2009: R\$ 445.159,85;

Total: R\$ 1.335.479,45

O valor excluído do lucro líquido via Lalur, mensalmente (R\$ 445.159,84) é a soma do valor de R\$ 417.791,60 (valor do ágio amortizado contabilmente R\$ 1.253.374,80 dividido em três parcelas) com R\$ 27.368,20 (parcela do ágio já amortizado contabilmente no período dez/2003 a mar/2004, que vem sendo mensalmente excluída do lucro líquido pela fiscalizada para fins de apuração do lucro real).

A partir da apuração do lucro real do mês de maio de 2009, porém, considerando Parte A do Lalur, o novo valor excluído pela fiscalizada do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real, a título de ágio, passou a ser R\$ 82.104,65 (e não mais R\$ 1.335.479,45 como constava na apuração acumulada de abril/2009), mantendo-se esse valor na apuração final em 31/12/2009. A Ficha 09 A da DIPJ da fiscalizada no mesmo ano, traz este mesmo valor como Outras Exclusões à linha 69.

Para fins de CSLL, a partir do mês de maio de 2009, o novo valor excluído do lucro líquido a título de ágio passou a ser de 0,00 (zero). A Ficha 17 da DIPJ da fiscalizada no mesmo ano, traz este mesmo valor (0,00) como Outras Exclusões à linha 53.

No período de 01/10/2009 a 31/10/2009, a fiscalizada zerou as contas ativas 13102, 13103, 13104 e 13105 em 01/10/2009 lançando seus saldos uns contra os outros. Não houve lançamentos a débito de conta de resultado nesse período, por conta de amortização do ágio relativo à aquisição do investimento na empresa Iriel Ind. E Com. De Sistemas Elétricos Ltda (CNPJ nº 04.085.311/0001-51)."

Consoante o relatório do agente do Fisco, a amortização contábil do ágio efetuada no ano-calendário 2009 impactou negativamente o resultado fiscal dos três primeiros meses daquele período, uma vez que não foi adicionada ao lucro real e à base de cálculo da CSL. Além disso, o contribuinte excluiu das bases tributáveis parcelas do ágio por via do Lalur.

O "Relatório da Ação Fiscal" trata da evolução da legislação fiscal em torno da matéria atinente à amortização do ágio identificado na aquisição de um investimento. Confira-se trecho do trabalho (fls. 2.573 e 2.574):

"O art. 391 do RIR/99 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso III), já transcrito, determina a **regra geral para o aproveitamento fiscal do ágio de que trata o art. 385 do mesmo Regulamento**, qual seja, a **indedutibilidade na apuração do lucro real, salvo por ocasião da alienação ou liquidação da participação societária adquirida com ágio ou deságio**, quando este será acrescido ao valor contábil do investimento para fins de apuração de ganho ou perda de capital.

Como vimos, nos casos de fusão, incorporação ou cisão de sociedades, **o ágio fundamentado na rentabilidade futura** (que

fazia parte do valor contábil do investimento) seria **deduzido como perda de capital**, podendo o contribuinte optar pelo tratamento do **mesmo como ativo diferido amortizável no prazo máximo de dez anos**, segundo o art. 34, inciso I do DL nº 1.598/77.

Com o advento da Lei nº 9.532 de 1.997, o seu art. 7º passou a dispor de forma diferente sobre a amortização, com efeitos fiscais, **do ágio fundamentado em rentabilidade futura**, nos casos de incorporação, fusão ou cisão, entre as pessoas jurídicas investidora e investida, quando aquela detivesse nesta participação adquirida com ágio. Se antes da vigência deste dispositivo legal, era possível deduzir a integralidade do ágio fundamentado em rentabilidade futura como perda, em uma única vez, **após**, o inciso III de seu art. 7º **limitou a amortização fiscal do ágio a 1/60 mês** nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão.

O inciso III do art. 7º da Lei 9.532/97 especificamente, ao contrário do que se poderia pensar, foi introduzido pelo legislador com o intuito de **restringir** situações postas em prática anteriormente a sua vigência, coibindo abusos até então incorridos sob o manto de um pretensão planejamento tributário. Corroborar tal entendimento, a exposição de motivos do art. 8º da MP 1.602/97, que foi convertida na Lei nº 9.532/97, art. 7º :

"O art. 8º [art. 7º da Lei] estabelece o tratamento tributário do ágio ou deságio decorrente, da aquisição, por uma pessoa jurídica, de participação societária no capital de outra, avaliada pelo método da equivalência patrimonial. Atualmente pela inexistência de regulamentação legal relativa a esse assunto, diversas empresas, utilizando dos já referidos "planejamentos tributários", vem utilizando o expediente de adquirir empresas deficitárias, pagando ágio pela participação, com a finalidade única de gerar ganhos de natureza tributária mediante o expediente, nada ortodoxo, de incorporação de empresa lucrativa pela deficitária. Com as normas previstas no Projeto, esses procedimentos não deixarão de acontecer, mas, com certeza, ficarão restritos às hipóteses de casos reais, tendo em vista o desaparecimento de toda vantagem de natureza fiscal que possa incentivar a sua adoção exclusivamente por esse motivo".

Seguindo nessa senda, a Fiscalização defendeu a indedutibilidade do ágio em função da participação apenas formal da S.I. Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda. nas operações societárias em apreciação (fl. 2.576). Por tal motivo, a regra do art. 386 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, o Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, que permite a amortização do ágio lastreado em rentabilidade futura no caso de “pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação ... na qual detenha participação societária adquirida com ágio”, não seria aplicável. Confira-se parte das razões expendidas pela agente do Fisco (fl. 2.579 a 2.580):

“Numa primeira análise do caso em tela, pode parecer que houve o cumprimento do disposto no art. 386 do RIR/99 - se considerássemos que fora S.I. Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda, CNPJ nº 06.005.455/0001-86, a adquirente da participação societária em Iriel Indústria e Comércio e Sistemas Elétricos Ltda, CNPJ nº 04.085.311/0001-51.

No entanto, analisando-se a operação como um todo, verifica-se que não foi o que materialmente ocorreu. Embora se tratem formalmente de atos válidos, o que aconteceu de fato foi diferente do que se deu sob o ponto de vista formal, e são os fatos que devem ser analisados para que se possa ter o entendimento correto do caso, e de seu enquadramento sob o ponto de vista tributário.

Ficou evidente, pelo relatado no item 2.1, que **a operação de venda do negócio de interruptores elétricos explorado por Iriel Indústria e Comércio e Sistemas Elétricos Ltda, CNPJ a 0 04.085.311/0001-51, foi acordada entre os ex-sócios de Iriel Indústria Elétrica Ltda, CNPJ nº 88.324.678/0001-70 e Siemens Ltda, e que foi esta quem suportou financeiramente a aquisição, com ágio, das quotas de Iriel Indústria e Comércio e Sistemas Elétricos Ltda, CNPJ nº 04.085.311/0001-51.** O Contrato de Compra e Venda de Quotas celebrado em 25/08/2003 (fls. 1275 a 1331); o Ato de Concentração N.º 08012.007075/2003-45, junto ao CADE (fls.459 a 1218); as notícias divulgadas na imprensa (fl.458); **os aportes financeiros de Siemens Ltda à S.I. Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda a título de integralização de capital, nas exatas datas e valores para viabilizar o pagamento aos ex-sócios da empresa investida Iriel Indústria e Comércio e Sistemas Elétricos Ltda. CNPJ nº 04.085.311/0001-51,** não deixam dúvidas sobre este fato.

Conforme descrito nos itens " i.1" e "j" deste relatório, e, conforme 1ª Alteração Contratual de S.I. Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda., CNPJ nº 06.005.455/0001-86, **em 20/12/2003** o capital social desta foi aumentado em R\$ 38.250.000,00 (38.250.000 quotas), integralizados pela sócia Siemens Ltda. **O novo capital social de R\$ 38.251.000,00, totalmente integralizado em dinheiro,** passou a ser assim dividido: sócia Siemens Ltda. detentora de 38.250.999 quotas no valor nominal de R\$ 38.250.999,00; sócia Siemens Serviços Técnicos Ltda detendo uma quota no valor nominal de R\$ 1,00.

No entanto, verificou-se (conforme descrito nos itens "i.1" e " j " deste relatório), que a 1ª Alteração Contratual de S.I. Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda foi parcialmente retificada pela 3ª Alteração de Contrato Social de Iriel Ind. e Com. de Sistemas Elétricos Ltda (razão social de S.I. Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda em 10/12/2004), **datada de 10/12/2004,** pela qual os sócios acordaram que **o aumento do capital social deveria ter ocorrido em 04/12/2003 no valor de R\$ 43.734.000.00. totalmente subscritos e parcialmente integralizados em 04/12/2003.**

Conforme resposta da fiscalizada ao Termo de Intimação Fiscal nº 06, item 8, letra b (fl. 2361), S.I. Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda. registrou contabilmente o aumento de capital de R\$ 38.250.000,00 em 04/12/2003, tendo posteriormente retificado, em 10/12/2004, a 1ª Alteração do Contrato Social da empresa de 20/12/2003, **para adequar o registro contábil à cessão de quotas para S.I. Indústria e Comercio de Sistemas Elétricos Ltda. que ocorreu em 04/12/2003**, ocasião em que esta assumiu a obrigação de cumprir o contrato de compra e venda de quotas.

Trata-se, portanto, de um documento **produzido um ano após os fatos, que veio apenas formalizar uma situação de fato já havia ocorrido em dissonância ao documento anterior (1ª Alteração Contratual de S.I. Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda de 20/12/2003).**

Do início das tratativas entre vendedores e a compradora, até o fechamento da operação e pagamento dos valores acertados àqueles, uma série de outros detalhes evidenciam esta realidade, comprovando **que todas as operações se desencadearam de forma lógica e sequencial, com grande proximidade temporal e grau de dependência entre elas, visando a um fim determinante: a amortização fiscal do ágio com a manutenção das duas estruturas negociais (de investidora e investida) intactas, sem que Siemens Ltda. incorporasse Iriel Indústria e Comércio e Sistemas Elétricos Ltda., ou vice-versa.**”

Ao analisar os motivos da incorporação, a Fiscalização assim se pronunciou (fl. 2.583/4):

“O Protocolo de Protocolo de Incorporação e Justificação de Iriel Ind. e Com. de Sistemas Elétricos Ltda por S.I. Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda trouxe como justificativa para a incorporação daquela, ser do interesse desta centralizar seus investimentos em uma única sociedade no Brasil, evitando-se, assim, duplicidade de custos e a superposição de operações pelas duas empresas. Mas na realidade S.I. Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda já detinha investimento em uma única sociedade no Brasil (em Iriel Ind. e Com. de Sistemas Elétricos Ltda), e **não havia superposição de operações entre as empresas** visto que, como a própria fiscalizada afirmou em sua resposta a Termo de Início de Ação Fiscal, a empresa **S.I. Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda não auferia receita operacional, tratando-se de uma Holding.**

Resta evidente que os sócios de S.I. Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda (Siemens Ltda com 99,99% e Siemens Serviços Técnicos Ltda com 0,01%) nunca desejaram realmente assumir os riscos inerentes à constituição desta e ao exercício do seu objeto social (participação em outras empresas), tanto que, constituída em 05/11/2003 (com registro na Junta Comercial do RGS em 20/11/2003) a mesma perdeu seu propósito de

existência, como Holding, tão logo adquirido o negócio de interruptores elétricos pelo grupo Siemens.

S.I. Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda deixou de existir como Holding com a incorporação de Iriel Ind. e Com. de Sistemas Elétricos Ltda, passando a existir a partir de então como negócio de interruptores elétricos.

A constituição de S.I. Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda feriu assim o disposto nos arts. 966 e 981 do CC de 2002 (Lei nº 10.406/2002):

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.

Questiona-se, neste caso, o propósito societário para a criação de S.I. Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda e, em última análise, de motivação para a própria celebração do contrato de sociedade.

Considerando-se que uma sociedade não têm por finalidade única ou precípua ser "veículo" de coisa alguma, constituindo-se, ao contrário, em meio legalmente estabelecido para o exercício de atividade econômica, a operação em tela ofende o disposto pelo art. 187 do CC2002 (Lei nº 10.406/2002), equiparando-se a 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.

Conforme Contrato de Compra e Venda de Quotas firmado entre Siemens Ltda, compradora, os vendedores: Jandir Francisco Capoani, Darwin Luiz Longoni, espólio de Marina Leão Longoni (representando por seu inventariante Darwin Luiz Longoni), Zaida Ignês Capoani, Joice Capoani, Joe Capoani, e a parte Iriel Indústria Elétrica Ltda (CNPJ nº 88.324.678/0001-70), em 25/08/2003, a compradora adquiriria a totalidade das quotas de Janda Indústria e Comércio de Interruptores Elétricos Ltda, CNPJ nº 04.085.311/0001-51, de forma direta ou indiretamente (através de uma de suas afiliadas). **A última hipótese foi a que formalmente ocorreu. Formalmente, mas não materialmente, visto que os valores para aquisição foram supridos por Siemens Ltda, como já relatado.**

Esse o fundamento do lançamento dos tributos impugnados.

A penalidade lançada foi a multa qualificada (150%). No entender da agente do Fisco, o sujeito passivo atuou de forma

dolosa com o intuito de fraudar a arrecadação tributária. Confira-se trecho do “Relatório da Ação Fiscal” (fl. 2.591):

“Na hipótese de incidência do art. 72 da Lei nº 4.502/64, a ação dolosa, entendida como a consciência e a vontade do agente, deve estar ligada à pelo menos uma das condutas previstas no tipo, quais sejam: "impedir"/ "retardar" a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, e/ou "excluir"/ "modificar" suas características essenciais. E, em realizando qualquer uma destas condutas, o agente deve ainda ter a consciência de que está reduzindo/evitando/diferindo imposto que sabe devido, e deve ter a vontade de fazê-lo.

A sequência das operações que se verifica no caso em tela, a seguir novamente resumidas, envolvendo a constituição e a utilização de uma empresa "veículo" que de fato não suportou financeiramente a aquisição, com ágio, das quotas de Iriel Ind. e Com. de Sistemas Elétricos Ltda, CNPJ nº 04.085.311/0001-51, para a construção de uma falsa condição de enquadramento no art. 386, inciso III do RIR/99, evidencia a consciência e a vontade dos diretores da fiscalizada e da empresa Siemens Ltda, sua controladora, em realizar a modificação dos fatos geradores do IRPJ e da CSLL, nos anos de 2006 a 2008, pela amortização de ágio que só poderia surtir efeitos fiscais quando perfectibilizado o evento condicionante previsto pelo próprio artigo (qual seja a absorção do patrimônio da investida pela investidora ou vice versa em razão de incorporação, fusão e cisão):”

Na presente autuação houve, também, a responsabilização de Siemens Ltda., por solidariedade, em função dos termos do art. 124, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional – CTN. Em síntese, haveria interesse comum na situação fática ensejadora da exigência tributária (fls. 2.586 a 2.589).

O sujeito passivo tomou ciência do lançamento no dia 17 de novembro de 2013 (fl. 2.594). O devedor solidário tomou ciência do lançamento no dia 18 de julho de novembro de 2013 (fl. 2.596).

O lançamento foi impugnado por Iriel Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda. (fls. 2.696 a 2.748) e pelo devedor solidário Siemens Ltda. no dia 15 de agosto de 2013 (fls. 2.600 a 2.659).

(...)

Naquela oportunidade, a r.turma julgadora entendeu pela improcedência da impugnação, nos termos do acórdão a seguir ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

FRAUDE.

Resta configura a fraude quando comprovada a ação do sujeito passivo com o objetivo de modificar as características do fato gerador dos tributos, que restaram inadimplidos.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Não havendo, no lançamento objurgado, a incidência de juros sobre a multa de ofício, não se conhece do recurso quanto à matéria por falta de competência.

*Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido*

Após tomarem ciência do acórdão recorrido, empresa autuada em 09/09/2014 e coobrigado em 03/10/2014, ambos apresentaram seus respectivos recursos, de forma tempestiva (09/10/2014), cujos argumentos apresentados serão a seguir analisados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator

Os recursos apresentado são tempestivos e reúnem os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972. Portanto, deles conheço.

SÍNTESE DOS FATOS

A presente discussão gira em torno da dedutibilidade, ou não, das amortizações de ágio formadas em operações e reorganizações societárias.

Discute-se a operação societária de compra de participação societária da empresa **IRIEL Indústria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda** pelo grupo SIEMENS com a posterior realização de operação de incorporação societária. O valor pela aquisição da aludida participação ensejou a apuração de ágio, que foi glosado pela fiscalização, e resultou em exigências de IRPJ e CSLL e de multa qualificada (150%), no ano-calendário de 2009, perfazendo o montante de R\$ 1.261.316,92.

Saliente-se que compradores e vendedores eram partes não relacionadas e que houve pagamento em dinheiro pela aquisição da participação societária. Em síntese, a operação em discussão pode ser explicada em quatro momentos distintos:

Em um primeiro momento, anterior à aquisição de participação societária, deve-se olhar a situação da vendedora, observando que os principais ativos relacionados à atividade operacional da empresa são alocados na sociedade **IRIEL Industria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda** (investida).

Numa segunda etapa, olha-se a situação da compradora, e nesse passo, observa-se que as sociedades empresárias **SIEMENS Ltda** e **SIEMENS Serviços Técnicos Ltda**, constituem a sociedade **S.I. Ind. e Com. de Sistemas Elétricos ("S.I.")** e, ato contínuo, nela integram o valor de R\$ 43.734.000,00 a título de capital social.

Em um terceiro momento, a **S.I.** (investidora e considerada empresa "veículo") adquire a participação societária da **IRIEL Industria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda** (investida), mediante o pagamento do valor contratualmente firmado de \$R 49.000.000,00 aos seus sócios originários, sócios pessoas físicas, tendo ela retido o valor de R\$ 10.780.000,00 registrado contabilmente em "Conta de Garantia", cuja finalidade era assegurar a cobertura de possíveis contingências fiscais, trabalhistas e cíveis, conforme acordado em contrato de compra e venda celebrado entre as partes e existente nos autos. Tal operação de aquisição societária deu ensejo à contabilização de ágio pela **S.I.**

Por fim, na última etapa, a **S.I.** incorpora a sociedade **IRIEL Industria e Comércio de Sistemas Elétricos Ltda**, alterando, na sequência, a sua denominação societária para assumir o nome da incorporada, e passa a amortizar tributariamente o ágio registrado em sua contabilidade, na razão de 1/60.

A fiscalização, por sua vez, entendeu que os requisitos jurídicos necessários para a sua amortização não se mostravam plenamente atendidos. Neste sentido, as acusações que embasaram o presente lançamento de ofício, foram as seguintes:

(i) ausência de preenchimento dos requisitos previstos no artigo 386, inciso III do RIR/99 para o reconhecimento da amortização fiscal do ágio;

(ii) a **SIEMENS Ltda** teria sido aquela que efetivamente negociou a aquisição da **IRIEL** e suportou ônus financeiro. A **S.I.**, por outro lado, teria, tão-somente, "formalizado" a operação;

(iii) toda a operação teria sido estruturada visando, unicamente, ao propósito de amortizar tributariamente o ágio registrado. Assim, a constituição da **S.I.** e a cessão a ela da posição de compradora seria desprovida de qualquer propósito negocial;

(iv) inexistência de atividade operacional da **S.I.** que, segundo a fiscalização, se figurava, tão-somente "com finalidade única e precípua de ser "veículo";

(v) destaque-se que a fiscalização não questionou o fundamento econômico do ágio registrado, tampouco o laudo que lhe deu suporte.

Ciente do auto de infração, a autuada apresentou impugnação, por meio da qual questionou a glosa das amortizações fiscais do ágio apurado no período que deu ensejo ao lançamento de ofício, sob o entendimento de que todos os atos societários relativos à aquisição da participação societária foram validamente praticados e a operação, vista em seu todo, possuía claro propósito negocial. Questionou-se, também, a qualificação da multa, bem como se apontou para o decurso do prazo decadencial em relação aos fatos geradores autuados.

A SIEMENS, na qualidade de responsável tributário também apresentou impugnação, questionando sua legitimidade para se afigurar no pólo passivo da obrigação tributária, bem como reiterou as razões de defesa já apresentadas pela IRIEL.

Não obstante as razões apresentadas, a DRJ/POA, mediante Acórdão 10-51.607, manteve o lançamento do crédito tributário e a responsabilização do devedor solidário.

Digno de nota é o fato de ter sido mantido o entendimento de que teria ocorrido fraude no presente caso, não se aplicando a alegação de decadência, sendo ainda desconsiderado o propósito negocial sustentado pela autuada.

Após intimados, tanto a autuada como a recorrente, através do mesmo patrono, manejaram recursos voluntários, sem juntada de novos documentos, ratificando os argumentos de defesa inicialmente mencionados, e pugnam pelo provimento dos recursos.

DA ANÁLISE DO RECURSO VOLUNTÁRIO: IRIEL IND. E COM.

Da Inexistência de Fraude

O conhecimento ou não da existência de fraude no presente caso tem o condão de afastar a majoração da multa de ofício aplicada na forma qualificada (150%).

Aduz a autuada que teria ocorrido imprecisão do lançamento quando da indicação do fundamento para a aplicação da multa de ofício qualificada; que não fez prova do dolo; que o elemento doloso é fundamental para a caracterização de conduta prevista nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, o que não restou demonstrado nos autos.

De fato, há de se reconhecer que cabe ao fisco o ônus de provar os elementos presentes no tipo penal, em especial o dolo específico, para evidenciar, de forma inequívoca que houve, de fato, o dolo, a vontade, a intenção de se praticar a sonegação, a fraude ou o conluio.

No caso presente, não há notícias nos autos que a recorrente praticou qualquer das figuras acima listadas, muito menos há relatos de que as operações relacionadas foram praticas com a utilização de documentos inidôneos, empresas fictas, ou fraudes, encontrando-se os atos societários devidamente registrados nos órgãos competentes, assim como na escrituração contábil e fiscal do Contribuinte.

A bem da verdade, quanto ao tópico, a fiscalização apenas discorda das operações e procedimentos efetuados pelo Contribuinte, e, por apenas discordar, sustenta existir fraude. Ora, não há fraude à lei, quando inexiste vedação em lei quanto aos procedimentos adotados pelo Contribuinte, não devendo ser confundido eventual erro de interpretação de lei com fraude à lei.

Assim, ainda que se discorde da interpretação dada à lei pelo contribuinte, não há que se entender que o procedimento adotado visou a postergar ou a evitar a ocorrência do fato gerador, de forma a qualificar o procedimento como fraudulento.

Logo, a acusação de fraude deve ser rechaçada.

Da Decadência do direito de questionar o ágio

Aduz a recorrente que a contagem do prazo decadencial do direito do fisco de efetuar lançamento tributário do crédito tributário em discussão inicia-se a partir do registro contábil do ágio, e pugna pelo acolhimento dessa alegação para fulminar o crédito tributário exigido. Não há como concordar com suas alegações.

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário da percussão tributária decorrente do ágio registrado, apenas pode iniciar quando da amortização do ágio, e não a partir do registro, pois só a partir do momento em que o fato gerador do tributo passa a ser afetado pelas amortizações fiscais, é que se abre a possibilidade do Fisco exercer seu direito de constituir o crédito tributário que entende devido.

A decisão recorrida acertadamente observou:

O impugnante deseja efetuar a contagem do prazo decadencial do direito do Fisco de constituir o crédito tributário a partir do registro contábil do ágio. Um registro efetuado na escrituração comercial, entretanto, não configura fato gerador de tributo nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, norma aplicável ao caso consoante interpretação do impugnante. O fato gerador do tributo só é afetado na medida das amortizações fiscais, redundando em pagamentos menores do que os devidos. Frente a esses pagamentos menores é que resta aberta ao Fisco a possibilidade de agir.

(...)

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

Isto posto, rejeito a preliminar suscitada.

Do Mérito

Registre-se que não houve questionamento por parte do Fisco quanto à formação inicial do ágio, sendo incontroverso que se trata de operação realizada entre partes independentes, em condições de livre mercado, e com o efetivo pagamento.

Não há também questionamento sobre o laudo de avaliação ou o valor do ágio gerado a partir da expectativa de geração de resultado futuro, pois, acaso fosse questionado o ágio ou o seu fundamento, deveria a fiscalização demonstrar a inconsistência da metodologia utilizada, o que não ocorreu neste caso.

O óbice apresentado pela fiscalização reside no fato da empresa S.I. ter se apresentado como uma "empresa veículo", sem substância ou propósito negocial, vez que, não arcou, efetivamente, com os custos para a aquisição da participação societária em tela, pois foi suportado verdadeiramente pela SIEMENS Ltda.

Assim, controverte-se nos autos a questão relacionada à utilização de "empresa veículo", capitalizada por controladora dessa empresa, que adquiriu o investimento com pagamento de ágio para, após incorporação, amortizá-lo, fundado na expectativa de rentabilidade futura.

Pois bem. A partir da edição da Lei n. 9.532/97, o legislador ordinário alterou sensivelmente as consequências fiscais do ágio por expectativa de rentabilidade futura, passando, a partir de então, ser possível o aproveitamento do ágio à fração 1/60 ao mês, desde o momento em que o ágio escriturado pela investidora viesse a ser confrontado, em um mesmo acervo patrimonial, com os lucros advindos da empresa investida que justificaram o pagamento desse sobrepreço por expectativa de rentabilidade futura.

Para aproveitamento das despesas com ágio, a Lei estabeleceu a necessidade de confusão patrimonial entre investida e investidora, pressupondo assim uma reunião do patrimônio da pessoa jurídica investidora com a pessoa jurídica investida, a fim de que o aludido ágio registrado naquela seja emparelhado com os lucros gerados por esta. Assim, concretizada a *confusão patrimonial* exigida pelo legislador, o ágio apurado em aquisição precedente passa a ser amortizado, ainda que a incorporada (ou cindida) seja a investidora (incorporação reversa).

É o que se observa dos arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/97:

Art. 7º. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

*II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, **não sujeita a amortização**;*

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração¹;

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário

¹ Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998.

subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (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.*

*§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta **deverá registrar**:*

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

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

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II do caput:

a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

b) poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§ 4º Na hipótese da alínea "b" do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente.

§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.

Art. 8º. *O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:*

a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;

b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

Assim, na hipótese de aquisição de investimento relevante com ágio fundado em expectativa de rentabilidade futura, com a correta adoção do MEP para apuração pela investidora do patrimônio líquido da investida e do correspondente ágio, acompanhada da *confusão patrimonial* entre investidora e investida (ou vice versa), a consequência será a amortização da fração de 1/60 por mês do ágio por expectativa de rentabilidade futura contra as receitas da empresa investida.

Porém, em nenhum momento o legislador exigiu que o contribuinte aguardasse algum lapso temporal mínimo para levar a cabo as operações necessárias para o aproveitamento do ágio em questão. A imposição da *confusão patrimonial* exigida pelo legislador para viabilizar o aproveitamento fiscal do ágio simplesmente não estabelece exigências temporais, vez que não consta qualquer prazo nos enunciados prescritivos da Lei nº 9.532/97, tal como não há prazos nas normas societárias que regulam aquisições, fusões e cisões societárias.

Nessa mesma linha, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA² apresenta ponderações relevantes e de grande valia para a adequada compreensão de casos concretos:

“É ainda por isso que, nestes casos, se torna irrelevante como se processa a reunião das duas pessoas jurídicas, para o que a lei abre inúmeras alternativas, e nem mesmo é prejudicial aos efeitos da lei que essa reunião se tenha realizado em curto ou em longo prazo, podendo mesmo efetivar-se no próprio dia da aquisição investimento”.

Portanto, penso inexistir relevância para a análise do caso em questão, argumentos que demonstrem o decurso de longo prazo temporal entre operações realizadas, ou ainda, que tenham sido utilizadas estruturas por curto espaço de tempo.

Também inexistente vedação na Lei nº 9.532/97 (ou em qualquer outro instrumento legal), no sentido de desautorizar a constituição das chamadas empresas-veículo para executar a fórmula prescrita pelo legislador, que consiste na *confusão patrimonial*, mediante incorporação, cisão ou fusão, das despesas de ágio contra os lucros da empresa adquirida.

Ora, salvo hipótese de fraude, que não é o caso dos autos, a utilização de "empresa-veículo" não gera qualquer efeito tributário, isto é, não altera o potencial de amortização deste em caso de posterior operação de fusão, incorporação ou cisão que ocasione o encontro patrimonial requerido pelo legislador. Por isso, correto afirmar que tais operações são neutras, não alterando a esfera de direitos dos contribuintes ou do fisco no que concerne a efetiva amortização do ágio.

Dessa forma, se ausente manifestação clara e expressa do legislador no sentido de limitar a liberdade constitucional da empresa, de investimento, de organização e de contratação, me parece não ser razoável a interpretação que limita o uso de tais empresas,

² Nesse sentido, vide: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Os motivos e os fundamentos econômicos dos ágios e deságios na aquisição de investimentos, na perspectiva da legislação tributária, *in* Revista Direito tributário atual - Vol. 23. São Paulo: IBDT/Dialética, 2009, p. 460.

fazendo perecer o direito à amortização de ágio por expectativa de rentabilidade futura legitimamente apurado.

Ora, se há limites ao exercício da liberdade, deve também haver limites à sua restrição, pois "a liberdade pode ser disciplinada, mas não pode ser eliminada"³. A exigência de congelamento completo da estrutura societária do grupo empresarial, sob pena de perda do direito à potencial amortização do ágio legitimamente apurado, sem dúvida consiste em uma liberdade de empresa de investimento, de organização e de contratação, e por isso, tal interpretação não deve prevalecer.

Desta forma, o fato do contribuinte se utilizar de uma empresa-veículo para a perfectibilização da operação, não invalida o negócio jurídico e os efeitos tributários decorrentes, especialmente, no caso de restar demonstrada a existência de estruturas ou caminhos alternativos disponíveis ao contribuinte e que levariam ao mesmo resultado.

Veja que a participação da sociedade S.I. não resultou no surgimento de ágio distinto daquele que seria gerado se a operação tivesse ocorrido em outros moldes. Acaso a SIEMENS Ltda tivesse adquirido a participação da IRIEL e posteriormente procedido a incorporação, ou vice-versa, ter-se-ia obtido o mesmo resultado conseguido com o uso da empresa-veículo. Logo, se o propósito fosse apenas tributário, como afirma a fiscalização, bastaria a incorporação direta para garantir o benefício. Se houve o uso da empresa-veículo, era porque se desejava manter intacta as duas empresas existentes por razões que não cabe ao Fisco averiguar, pois eminentemente empresarial, da estratégia do negócio.

Observe-se que o PND foi instituído pela Lei 8.031/90, que fixou as regras de desestatização de empresas,. Essa lei foi posteriormente revogada pela Lei 9.491/97, cujo artigo 4º estabeleceu diversas modalidades para a desestatização, dentre as quais, a alienação de participação societária. Merece destaque o parágrafo 1º do referido artigo 4º, que estabelece que, para fins de execução das desestatizações, podem ser realizadas reestruturações societárias envolvendo, inclusive, a criação de subsidiárias integrais. Portanto, o vencedor do leilão poderia adquirir o investimento nas empresas privatizadas por meio de uma empresa subsidiária integral com o propósito específico de atuação como holding. Veja-se que estas estruturas se assemelham ao caso em epígrafe, quando o investidor inicial (Grupo SIEMENS), em vez de adquirir diretamente o investimento, o faz através da denominada "empresa veículo" (S.I). Esta, por sua vez, adquire o investimento (IRIEL) com ágio.

Semelhante pensamento foi adotado o ilustre Conselheiro Waldir Veiga Rocha, no acórdão nº 1301-001.950, de 02/03/2016, valendo transcrever partes do seu voto para acrescentar às minhas razões de decidir:

O Fisco (e também a decisão de primeira instância) considerou que, em ambas as operações, quem efetivamente arcou com o pagamento do ágio teria sido a Holderfin BV, não obstante esse ágio estar registrado contabilmente na Paraíso Participações. Aquela empresa (Holderfin BV) seria a real investidora. Daí, com a incorporação da Paraíso Participações pela Holcim Brasil, não teria ocorrido a confusão patrimonial entre investida e investidora, condição para o aproveitamento fiscal do ágio.

³ FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos fundamentais e outros temas. – Barueri, SP : Manole, 2007, p. 195.

Com a devida vênia, devo divergir. Em outras oportunidades, tenho me manifestado no sentido da ausência de vedação ao procedimento descrito acima (segunda operação), em que uma empresa no exterior, em vez de adquirir diretamente a participação societária em empresa nacional, constitui inicialmente uma outra empresa no Brasil, aporta recursos a esta última e, com esses recursos, adquire a desejada participação societária. Com idênticos fundamentos entendo admissível também a primeira operação, em que a integralização do aumento de capital se faz com a participação societária previamente adquirida com ágio. Em qualquer caso, não se questiona que, a princípio, o “real investidor” é a empresa situada no estrangeiro, desde que foi ela quem arcou com os recursos financeiros para a aquisição da participação societária no país. No entanto, considero legítima sua opção de valer-se de outra empresa para tanto, ainda que essa outra empresa venha a ter duração efêmera. Nessa situação, aquele antes denominado “real investidor” deve passar a ser identificado como “investidor inicial”, posto que o investimento terá sido legitimamente transferido para um novo investidor. E é aí que ocorre a confusão patrimonial entre investidor e investida, exigida pela lei para a amortização fiscal do ágio.

Observo, finalmente, que a situação de uma “empresa veículo”, criada especialmente para permitir a aquisição de um investimento, é facilmente verificada nas operações de privatização. Há mesmo consenso de que os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 foram editados com o objetivo de facilitar o processo de privatização de empresas estatais, permitindo às empresas investidoras recuperar parte do investimento mediante a redução da carga tributária, o que, como contrapartida, permitiria que os valores oferecidos ao Estado na aquisição das empresas estatais fossem maiores. Isso, sem prejuízo dos ativos intangíveis das estatais privatizadas. Vários foram os casos de amortização de ágio no processo de privatização analisados por este CARF, sendo as conclusões no sentido de sua legitimidade, não obstante o uso de “empresas veículo”.

Pois bem. Não me parece que se possa limitar o uso de tais empresas exclusivamente ao contexto das privatizações. O texto legal não traz qualquer limitação nesse sentido, estabelecendo tão somente as condições objetivas para a amortização fiscal do ágio.

Parece-me exagerado qualificar como ilícito ou fraude a opção por um caminho facultado pela legislação, ainda que a adoção de tal caminho tenha por objetivo a economia tributária.

Portanto, operações como as ora submetidas a julgamento nada têm de planejamento ilícito ou inoponível ao fisco, são, ao contrário, atuações induzidas, inclusive, pelo Poder Público.

Além desse fundamento, ainda há um outro, na direção de permitir o aproveitamento do ágio gerado: há claro propósito negocial na constituição da empresa denominada S.I.

Muito razoável a justificativa que apresentou a recorrente, quando sustenta a criação de uma "Conta Garantia", destinada a garantir obrigações de indenização posteriormente devidas pelos vendedores, em virtude de "prejuízos, passivos, reclamações, danos ou gastos" que não estivessem refletidas nas demonstrações financeiras da sociedade-investida, no caso da Iriel. Criou-se, assim, mecanismos que teve o escopo de possibilitar à compradora quitar eventuais obrigações decorrentes de contingências não previstas, mediante a retirada de valores depositados na referida conta. Veja-se cláusulas 4 e 10 do contrato de compra e venda celebrado pelas partes:

"4. Preço de compra e pagamento

4.3. Retenção do Preço de Compra. Os vendedores concordam que a Compradora terá direito de reter do Preço de Compra de R\$ 10.780.000,00 (dez milhões, setecentos e oitenta mil Reais) (a "Quantia Retida"), a fim de garantir as obrigações de indenização dos Vendedores prevista na cláusula 9. A Quantia Retida será retida pela Compradora e utilizada de acordo com o disposto na cláusula 10."

"10. Garantia

Para garantir qualquer possível indenização a ser paga nos termos da cláusula 9 do presente instrumento, os vendedores concordam com o que segue:

10.1. Abertura da conta garantia: Na data de Fechamento, a Compradora depositará o valor da Quantia Retida em uma conta do Banco do Brasil S.A. ou outro banco de 1ª linha acordado entre as partes (a "Conta Garantia"), cujo comprovante de depósito deverá ser entregue aos vendedores. A Quantia Retida será mantida na Conta Garantia para garantir o pagamento dos prejuízos de responsabilidade dos Vendedores. A Conta Garantia estará em nome da Compradora e será mantida, investida e desembolsada por esta somente em conformidade com os termos e condições deste Contrato."

Com tal intento, a recorrente procurou evitar uma situação de onerosidade excessiva para a pessoa investida, que a cada despesa que fosse efetuada por ela, uma receita seria registrada na sua investidora, de modo que, no limite, a investidora permaneceria em um estado de constante "expectativa" para que a sua investida incorresse em prejuízos já que, com isso, ela mesma auferiria receitas. Mais ainda: a sociedade investida não estaria "zerada" com relação as contingências passadas, vendo seu resultado ser afetado a cada novo evento relacionado ao período pretérito. Quem seria compensada seria a investidora, esta sim ganhando por conta das perdas ocorridas e contabilizadas na investida.

Ora, tal situação, embora possível do ponto de vista conceitual, sob a ótica econômica, revela uma enorme prejudicialidade, devido ao descasamento entre a despesa e a receita contabilizada, ensejando efeitos econômicos nocivos dentro de um grupo na medida em que a sociedade controladora auferia receitas e a sua controlada se torna deficitária caso tenha que arcar com antigas contingências sob a responsabilidade dos vendedores. Ainda que a controladora procedesse à cobertura da despesa incorrida pela sua controlada, a estrutura seria no mínimo ineficiente já que, a cada vez que houvesse o desembolso de valores com uma contingência, a sociedade controladora deveria remeter dinheiro para a controlada. Segundo a recorrente toda essa situação foi evitada, quando resolveu efetuar a aquisição da participação societária da Iriel através da criação de pessoa jurídica intermediária (S.I.)

De fato, com a criação da sociedade S.I., e figurando ela como a pessoa investidora que incorpora a pessoa investida (Iriel), a citada "Conta Garantia" permaneceria na contabilidade da mesma pessoa que poderia sofrer contingências futuras de responsabilidade dos vendedores. Desse modo, ao ocorrer qualquer contingência que implicasse o desembolso de valores, tais valores poderão ser obtidos, diretamente, através de saques dos valores retidos na conta ora analisada pela mesma pessoa que arcaria com o seu ônus financeiro. Toda essa operação seria, portanto, neutra para uma mesma pessoa já que não haveria qualquer lançamento contábil em conta de resultado que implicasse resultado positivo ou negativo. Haveria, como de fato existiu, lançamentos contábeis apenas em contas patrimoniais.

A recorrente ainda afirma, com razão, que também teve como objetivo manter atividades distintas em pessoas jurídicas distintas, sendo este propósito, autônomo e legítimo, uma das motivações extratributárias que levaram ao desenho da estrutura que adotou, com a criação da sociedade denominada veículo: S.I.

Veja-se o que dispõe a cláusula 10.6. do Contrato de Compra e Venda, em especial quando prevê uma espécie de um cronograma de pagamentos dos valores retidos na "Conta Garantia", no prazo máximo de 5 anos. Veja-se que no decorrer deste período, quaisquer resgates efetuados pela Recorrente Iriel nos termos da cláusula 10.4. poderiam ser excluídos dos valores pagos aos vendedores como complemento do preço pago pela aquisição do investimento.

Porém, a criação e a possibilidade de utilização de valores depositados em "Conta Garantia" não ficou apenas em instrumentos formais assinados pelas partes. Compulsando os autos, observa-se que os valores retidos na "Conta Garantia" foram efetivamente utilizados no período, uma vez que ocorreram contingências que deram ensejo ao desembolso de i) R\$ 7.600.000,00, relacionados à condenação em uma ação judicial, e ii) R\$ 1.000.000,00, relativos aos respectivos serviços advocatícios. Os comprovantes de tais despesas se encontram nos autos (doc. 04 da Impugnação), o que comprova que houve, portanto, efetiva utilização dos valores retidos para a quitação de obrigações decorrentes de contingências.

Com essas considerações, acolho as alegações da recorrente, dando provimento ao recurso neste ponto.

DA MULTA QUALIFICADA

É objeto também do recurso voluntário a desqualificação da multa de ofício de origem no lançamento do IRPJ e da CSLL referente à dedução de despesas com amortização do ágio.

Em conformidade com as razões acima descritas, ao entender pela improcedência do lançamento desses tributos, cai por terra também a exigência da multa qualificada.

DA TRIBUTAÇÃO REFLEXA – CSLL

A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se ao lançamento decorrente, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

DA ANÁLISE DO RECURSO VOLUNTÁRIO: SIEMENS LTDA

Além das razões já analisadas, aduz-se a ilegitimidade passiva da SIEMENS. Como se viu, a inclusão da recorrente no pólo passivo da acusação fiscal deveu-se a lavratura do "Termo de Sujeição Passiva Solidária", sumariamente descrito nos seguintes termos:

"No exercício das funções de Auditor(es) Fiscal (is) da Receita Federal do Brasil, cientificamos o sujeito passivo de que, em face dos fatos descritos no Relatório da Ação Fiscal e seus anexos e Autos de Infração, em anexos, ficou caracterizada a sujeição passiva solidária nos termos do art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional).

Fica o sujeito passivo solidário, supra mencionado, CIENTIFICADO da sua responsabilidade pela exigência tributária de que tratam os Autos de Infração lavrados contra o sujeito passivo supra referido, cujas cópias (AUTOS DE INFRAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL e RELATÓRIO DA AÇÃO FISCAL), juntamente com o presente Termo são entregues neste ato."

Ocorre que, independente do que restou acima decidido, não há como imputar a responsabilidade da recorrente, por interesse comum, com base no artigo 124, I, do CTN. Veja-se o que diz a norma invocada:

"Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;"

A solidariedade tributária referida no artigo 124, inciso I do CTN é atribuída às pessoas, seja física ou jurídica, que tenham interesse comum na realização do fato gerador da obrigação tributária, possuindo aqui uma dimensão jurídica própria, e não um significado meramente econômico.

Nesse passo, é legítimo afirmar, como o faz o próprio STJ, que o simples fato de pessoas integrarem o mesmo grupo econômico, por si só, não é suficiente para a responsabilização solidária:

"1. O entendimento prevalente no âmbito das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte é no sentido de que o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do CTN. (...)"

(Superior Tribunal de Justiça, EREsp 834.044/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 8.9.2010, DJe 29.9.2010)

Sobre assunto, colaciona-se ainda fragmentos do voto proferido nos autos do AgRg no Ag 1163381/RS, julgado pela Primeira Turma:

"Não existe responsabilidade solidária em matéria tributária quando duas empresas do mesmo conglomerado econômico não realizam conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, ainda que uma das empresas tenha participação nos resultados dos eventuais lucros da outra, coligada ou participante do mesmo grupo econômico, porque o interesse que caracteriza a responsabilidade solidária é o interesse jurídico, não o econômico."

Nesse particular, confira-se a lição de Aliomar Baleeiro⁴

"SOLIDARIEDADE NÃO É FORMA DE ELEIÇÃO DE RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO - A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, referente à responsabilidade. E que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla de fidejussórias."

Quando houver mais de um obrigado no polo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, ou contribuinte e responsável, ou apenas uma pluralidade de responsáveis), o legislador terá de definir as relações entre os coobrigados. Se são eles solidariamente obrigados, subsidiariamente, com benefício de ordem ou não, etc. A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõe o polo passivo." (Original sem destaques)

De fato, não se configura tal aspecto o interesse comum exigido como condição para atrair a regra do artigo 124, I, do CTN, porque não se confunde como o interesse comum quanto ao fato gerador das obrigações em discussão.

Logo, deve ser afastada a responsabilidade solidária da SIEMENS Ltda

CONCLUSÃO

Diante do exposto, rejeito a alegação de decadência e, no mérito, voto por dar provimento aos recursos voluntários para cancelar integralmente a exigência e para excluir do polo passivo da obrigação tributária o coobrigado Siemens Ltda.

(assinado digitalmente)

⁴ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 11ª Edição atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Editora Forense.

Processo nº 11065.720863/2013-91
Acórdão n.º **1301-003.936**

S1-C3T1
Fl. 3.021

José Eduardo Dornelas Souza