



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

Processo nº 13502.721146/2013-14
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-002.386 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de outubro de 2017
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente BRASKEM S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. MOMENTO DO INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO. INOCORRÊNCIA

O registro contábil do ágio não afeta o resultado tributável antes de sua amortização fiscal, e assim não integra a atividade de apuração do crédito tributário. Logo, somente se cogitará de revisão da atividade de lançamento a partir do momento em que esta for praticada, ou seja, a partir do momento em que a amortização do ágio afetar a determinação do crédito tributário.

REEXAME DE PERÍODO FISCALIZADO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO

Não caracteriza reexame de período fiscalizado, nem procede a alegação de mudança de critério jurídico, quando se comprova que a primeira ação fiscal teve como alvo períodos anteriores e distintos e não foi objeto de manifestação por parte da Administração Pública no sentido de, eventualmente, convalidar os atos praticados.

MULTA AGRAVADA. EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. NÃO CABIMENTO. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO FISCO.

A aplicação do agravamento da multa nos termos do artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96 deve ocorrer apenas quando a falta de cumprimento das intimações pelo sujeito passivo impossibilite, total ou parcialmente, o trabalho fiscal, o que não restou configurado.

MULTA DE OFÍCIO. SUCESSÃO.

São transmissíveis por sucessão tributária as multas de lançamento de ofício.

DECADÊNCIA. TERMO A QUO.

Configurado o dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial a ser adotado é o descrito no artigo 173, inciso I do CTN, com início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

São devidos juros à taxa SELIC sobre as multas de ofício.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

ÁGIO INTERNO.

A criação de ágio em operações de reorganização societária dentro de grupo econômico, sem movimentação financeira, não tem consistência jurídica e é imprestável para fins de amortização fiscal.

DEBÊNTURES. LASTRO EM ÁGIO NÃO ADMITIDO TRIBUTARIAMENTE.

A emissão de debêntures com lastro em ágio interno, não admitido para fins de amortização fiscal, não surte efeito tributário.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. IMPOSSIBILIDADE POR APROVEITAMENTO EM PARCELAMENTO.

É indevido o pleito de compensação de prejuízos se eles foram integralmente utilizados para o pagamento dos juros e multas relativas a créditos tributários incluídos no parcelamento especial.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. FRAUDE.

Modificar as características essenciais do fato gerador, criando despesas e amortizando ágio criado artificialmente caracteriza fraude, justificando a qualificação da multa de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

LANÇAMENTO REFLEXO.

O lançamento reflexo de CSLL acompanha o decidido no processo de IRPJ.

Visto, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e de decadência com relação ao ano de formação do ágio; e, por maioria de votos em rejeitar a preliminar de decadência em face do art. 150, § 4º do CTN, vencido o Conselheiro relator e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto às exigências principais (IRPJ e CSLL) e à multa qualificada, vencido o conselheiro Relator Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa; e, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para cancelar a multa agravada e em negar provimento ao recurso, para manter a aplicação da multa de ofício à empresa sucessora e dos juros sobre a multa de ofício e, ainda, em não reconhecer o direito à compensação dos valores efetivamente recolhidos à título de IRRF sobre o pagamento das despesas financeiras decorrentes dos

debêntures. Declarou-se impedido de votar o Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Cesar Candal Moreira Filho.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa - Relator.

(assinado digitalmente)

Carlos Cesar Candal Moreira Filho – Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (Relator), Rogério Aparecido Gil, Ester Marques Lins de Sousa, e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente). Ausentes, justificadamente os Conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Por bem retratar os históricos da infração, e do processo administrativo, adoto o relatório da DRJ, a seguir transcrito, apenas complementando-o ao final:

Em ação fiscal empreendida junto ao contribuinte acima identificado, originada pelo MPF nº 05.0.01.00-2012-00043, foram lavrados Autos de Infração de IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica e de CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, resultantes da glosa de despesas de amortização de ágio na aquisição de investimento, relativamente aos períodos-base de 2007 e 2008, com qualificação e agravamento da multa de ofício, e glosa de despesas com amortização de debêntures emitidas fraudulentamente, relativamente ao período-base de 2007, com qualificação da multa de ofício.

O AUTO DE INFRAÇÃO

de IRPJ: Descrição dos fatos e enquadramento legal a fls. 3/11, do Auto de Infração

“0001—AMORTIZAÇÃO. VALORES NÃO AMORTIZÁVEIS - GLOSA DE ÁGIO INTERNO.

Glosa de despesas com amortização de ágio interno/artificial conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, parte integrante deste Auto de Infração.

<i>Fato gerador</i>	<i>Valor Apurado (R\$)</i>	<i>Multa (%)</i>
<i>31/12/2007</i>	<i>69.366.472,52</i>	<i>225,00</i>
<i>31/12/2008</i>	<i>69.416.796,38</i>	<i>225,00</i>

Enquadramento Legal:

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2007 e 31/12/2008:

art. 13, inciso III, da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Art. 247, 248, 249, inciso I, 277, 278, 299 e 300, 324, §§ 2º e 4º, 325 e 841, do RIR/99.

0002 – AMORTIZAÇÃO. VALORES NÃO AMORTIZÁVEIS - GLOSA DE DEBÊNTURES EMITIDAS DE FORMA FRAUDULENTA/APARENTE.

Glosa de despesas com amortização de debêntures emitidas de forma fraudulenta conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, parte integrante deste Auto de Infração.

<i>Fato gerador</i>	<i>Valor Apurado (R\$)</i>	<i>Multa (%)</i>
31/12/2007	74.824.750,58	150,00

Enquadramento Legal:

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2007 e 31/12/2007:

art. 13, inciso III, da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Art. 247, 248, 249, inciso I, 277, 278, 299 e 300, 324, §§ 2º e 4º, 325 e 841, do RIR/99.

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados."

Em face das infrações apuradas, foram efetuados os seguintes lançamentos, relativos aos anos-calendário de 2007 e 2008:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)		
Crédito Tributário (em reais)	36.047.805,78	Imposto
	67.077.922,27	Multas proporcionais
	20.323.752,90	Juros de mora (cálculo até 11/2013)
	123.449.480,95	TOTAL

Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL)		
Crédito Tributário (em reais)	12.977.210,08	Contribuição
	24.148.052,02	Multas proporcionais
	7.316.551,04	Juros de mora (cálculo até 11/2013)
	44.441.813,14	TOTAL

Em face do disposto na Portaria RFB nº 2.439, de 21 de dezembro de 2010, que estabelece procedimentos a serem observados na comunicação ao Ministério Público Federal de fatos que configurem, em tese, crimes relacionados com as atividades da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a autoridade autuante formalizou a respectiva Representação Fiscal para Fins Penais.

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL (fls. 21/75)**HISTÓRICO DA AÇÃO FISCAL:**

No histórico elaborado pela fiscalização, correspondente aos itens 1 a 81 do Termo de Verificação Fiscal, foram descritos os termos lavrados pela fiscalização e as respectivas respostas do contribuinte.

Destaca-se que, entre o início da ação fiscal, 06 de junho de 2012, e o presente lançamento, DATA, a impugnante recebeu quinze Termos de Intimação Fiscal para apresentar diversos livros e documentos relativos a resultados obtidos no exterior, operações de aquisição de investimento com ágio, relativos aos anos calendário 2000 a 2011, dentre outros assuntos. Em relação a essas intimações, a fiscalização atendeu a mais de vinte e cinco pedidos de prorrogação de prazo formulados entre 26/06/12 e 27/10/13.

DESENVOLVIMENTO DA AÇÃO FISCAL:

Da identificação do montante amortizado na Braskem, referente aos anos calendário 2002 a 2011, a título de ágio oriundo da rentabilidade futura da Trikem S/A, CNPJ nº 13.558.226/0001-54.

A autuação impugnada resultou da glosa das despesas de amortização de ágio oriundo da avaliação econômica do patrimônio da Odebrecht Química S/A, CNPJ nº 57.015.018/0001-84, doravante denominada ODEQUI, cujas ações foram adquiridas pela OPP PP (OPP Produtos Petroquímicos) em 30 de abril de 2002. O ágio glosado fundamentou-se economicamente na rentabilidade futura da investida **Trikem**, empresa operacional de segunda geração e integrante da Organização Odebrecht, avaliada no montante equivalente a R\$ 586.594.218,00 (quinhentos e oitenta e seis milhões, quinhentos e noventa e quatro mil e duzentos e dezoito reais).

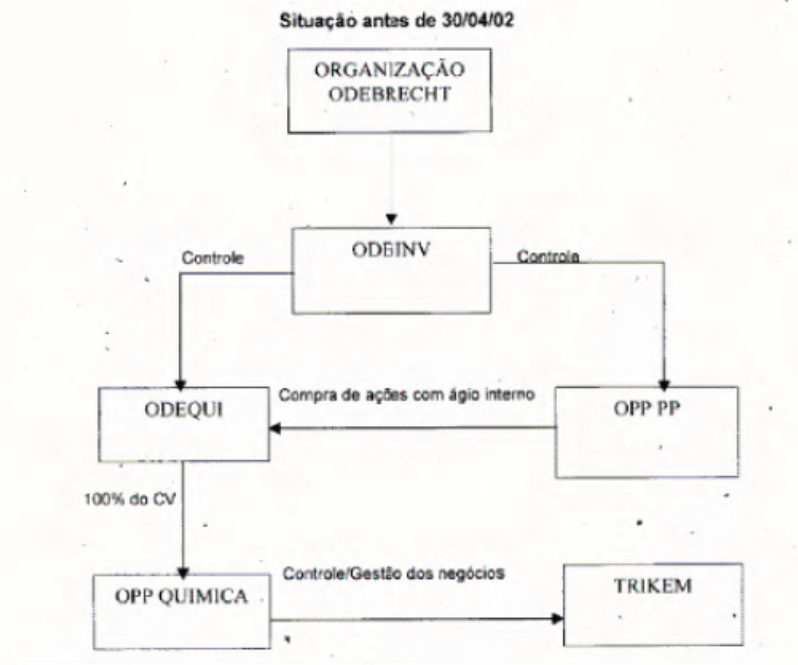
A operação que gerou o ágio foi a compra, em 30/04/2002, pela OPP PP, das ações correspondentes a 87,98 % do capital social da ODEQUI, mantidas em tesouraria, pelo valor de R\$ 1.972.455.286,92 (R\$ 1.972 milhões), dos quais, originalmente, R\$ 1.630.796 mil tinham como fundamentação econômica a mais valia do ativo imobilizado e R\$ 341.659 mil a rentabilidade futura de investidas.

Entretanto, de acordo com memória de cálculo e esclarecimentos apresentados pela Braskem, parte do ágio outrora fundamentado pela mais valia de ativos da controlada Trikem (R\$ 947.494.815,08), modificou-se para rentabilidade futura dessa controlada, alcançando essa parcela a importância de R\$ 586.594.218,00.

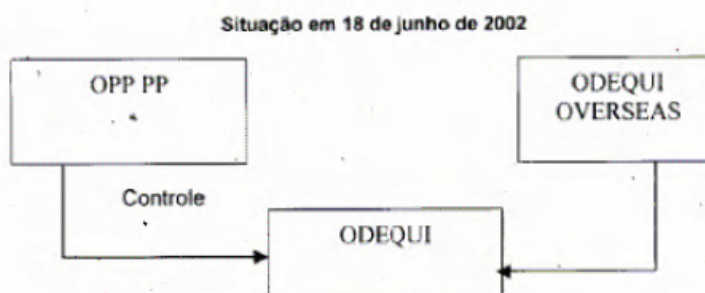
A impugnante foi regularmente intimada a apresentar Instrumento de Compra e Venda ou documento que fizesse as vezes, referente à compra de ações acima mencionada, bem como, Livro Registro de Ações Nominativas, Livro Registro de Transferências de Ações Nominativas, referentes a ODEQUI e OPP PP, entre outros documentos comprobatórios, contudo, respondeu não tê-los localizado.

Em face de a operação analisada se referir a empresas do mesmo Grupo Econômico (Organização Odebrecht) e, principalmente, pela falta de apresentação de documentos essenciais para o deslinde da questão, tais como Instrumento de Compra e Venda, a auditoria fiscal buscou outros elementos para corroborar a aquisição de ações que ora se investigava.

Assim como as demais empresas envolvidas na aquisição de ações da ODEQUI (OPP PP, ODEQUI, OPP Química S/A e ODBINV S/A), a Trikem S/A também era ligada ao grupo, conforme diagrama abaixo:



Após a compra das ações da ODEQUI pela OPP PP, esta passou a controlar aquela, conforme diagrama abaixo:



Em 16/08/2002, a contribuinte BRASKEM S/A, atual denominação da COPENE, incorporou sua controlada direta OPP PP, sucedendo-a no ágio originalmente contabilizado pela OPP PP, em 30/04/2002, em razão da aquisição de ações da ODEQUI.

A autoridade fiscal apontou a ausência de comprovação do pagamento pela aquisição das ações da ODEQUI pela OPP PP e o aumento do Capital Social da COPENE (Braskem S/A) proveniente da contabilização indevida do ágio interno/artificial relativa à aquisição de ações da ODEQUI pela OPP PP, concluindo na impossibilidade de contabilização

e amortização pela Braskem do ágio analisado, bem como, na qualificação e agravamento da multa de ofício.

Tendo o ágio informado pelo contribuinte originado-se de operações consigo mesmo e considerando que nem sequer houve pagamento pela aquisição do ativo, a consequência é a glosa da pretendida dedução.

Da ligação/controle comum entre as empresas OPP PP, ODEQUI, OPP Química S/A, Trikem S/A e ODBINV S/A.

A fiscalização verificou que as empresas envolvidas na formação e amortização do ágio surgido da aquisição de ações da ODEQUI (OPP PP, ODEQUI, OPP Química S/A, Trikem S/A e ODBINV S/A) eram ligadas e apresentavam controle comum, por conta das seguintes constatações:

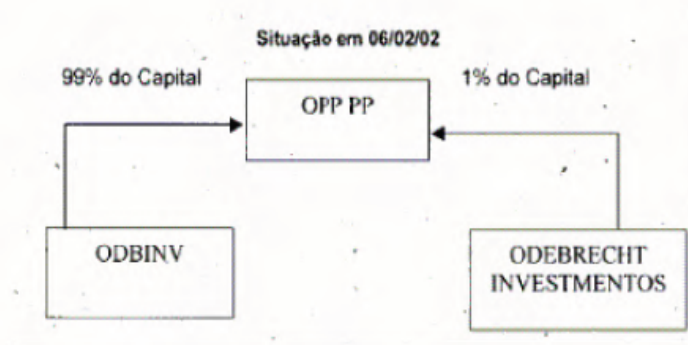
Da OPP PP:

A OPP PP atuou como empresa veículo. Empresa holding constituída em 19/04/01 como uma sociedade limitada e tendo como gestores a ODEQUI e OPP Química, transformou-se em sociedade anônima fechada localizada no mesmo endereço da OPP Química, com capital social de 100,00 (cem reais);

Até o final do ano de 2001, conforme informações obtidas no LALUR da OPP PP, foram verificados apenas lançamentos de amortização com ágio e Equivalência Patrimonial referentes a Copesul e Provisões para perda de Investimentos na Odebrecht Investments LTD e Odebrecht Overseas INC;

Em 01/03/02, houve aumento de Capital Social na OPP PP no valor de R\$ 529.243.837,00 (quinhentos e vinte e nove milhões, duzentos e quarenta e três mil, oitocentos e trinta e sete reais), elevando-o de R\$ 100,00 (cem reais) para R\$ 529.243.937,00 (quinhentos e vinte e nove milhões, duzentos e quarenta e três mil, novecentos e trinta e sete reais); totalmente subscrito pela ODBINV através do encontro de contas com a OPP PP e a OPP Química. Ressalte-se que em 09 de abril de 2002, foi realizada Assembleia Geral Extraordinária para retificar a data da última assembléia de 01 de março para 21 de março de 2002;

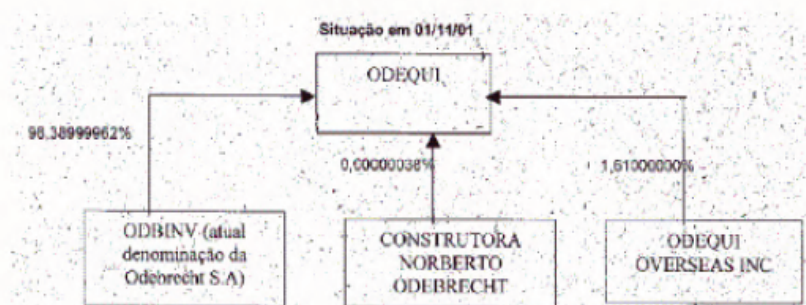
No período de aquisição de ações da ODEQUI pela OPP PP (30/04/02), com significativa incidência de ágio, o quadro societário da OPP PP estava disposto da mesma forma que se apresentava no dia em 06 de fevereiro de 2002, vide diagrama abaixo:



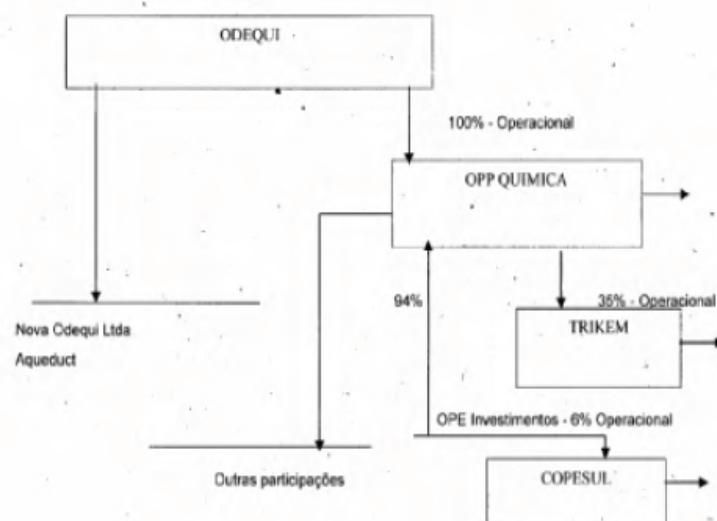
No dia 28 de maio de 2002, portanto, posteriormente a aquisição de ações com ágio (30/04/02), pela OPP PP, foi realizada Assembléia Geral Extraordinária, cuja Ata indica a ODBINV como sua única acionista, bem como, delibera aumento de Capital Social através de emissão de 194.209.752 ações, no valor de R\$ 194.209.752,00 (cento e noventa e quatro milhões, duzentos e nove mil, setecentos e cinquenta e dois reais), integralmente subscritas pela ODBINV, através de conferência, pelo valor patrimonial, da quantidade de ações ordinárias de emissão da ODEQUI de propriedade desta (ODBINV) que totalizem o valor mencionado. Estas ações foram mensuradas através de Laudo de Avaliação por peritos independentes. A operação outorgou controle de 98,2% do Capital Social da ODEQUI a OPP PP.

Da ODEQUI

Analisando-se a Certidão de Ata de AGE da ODEQUI, ocorrida em 01/11/01, infere-se que o quadro de acionistas da sociedade estava assim disposto:



De acordo com informações abstraídas do Laudo de Avaliação econômico-financeiro da ODEQUI, base para fundamento econômico do ágio que ora se analisa, constatou-se que esta controlava integralmente a OPP Química e indiretamente/conjuntamente a Trikem, conforme se observa no diagrama abaixo.

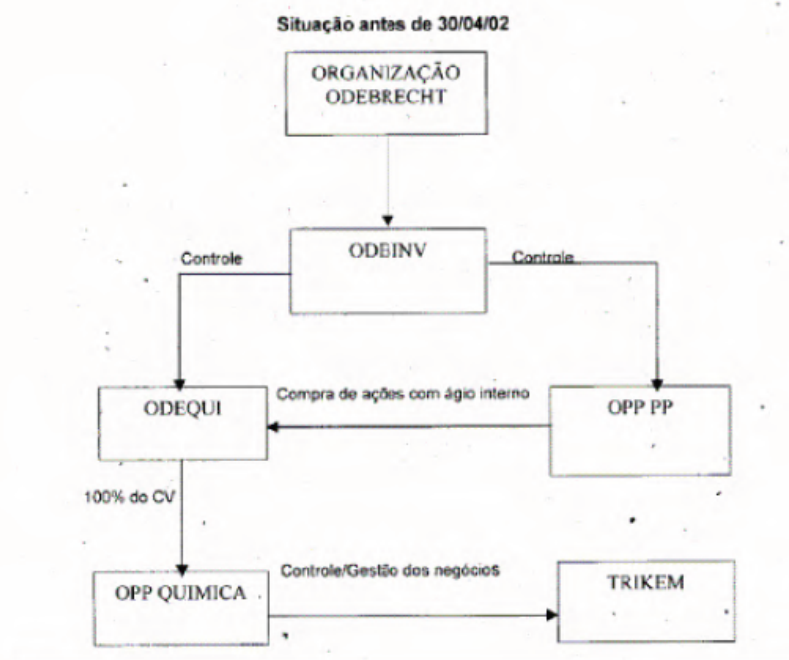


A ODEQUI, em 30 de dezembro de 2001, realizou Assembleia Geral Extraordinária, na qual se deliberou o cancelamento de 32.157 (trinta e duas mil, cento e cinquenta e sete) ações preferenciais nominativas com redução no Capital no valor de R\$ 265.000.000,00 (duzentos e sessenta e cinco milhões) e conseqüente reembolso aos acionistas na proporção das suas respectivas participações no Capital da Sociedade;

Em 26 de abril de 2002, conforme se depreendeu da leitura da Ata de Assembleia Ordinária e Extraordinária, houve aumento de Capital Social da ODEQUI, sem emissão de novas ações e manutenção dos acionistas conforme demonstrativo:

Acionistas	Valor	% do Capital detido	forma
ODBINV (anteriormente denominada Odebrecht S/A)	260.733.499,00	98,38999962%	Encontro de contas
Odequi Overseas	4.266.500,00	1,61000000%	Encontro de contas
Construtora Norberto Odebrecht S/A	1,00	0,00000038%	Pgto em dinheiro
Total	265.000.000,00	100,00000000%	

Concluiu-se que as empresas OPP PP, ODEQUI, OPP Química e ODBINV, no momento da aquisição de ações com ágio, que ora se analisa (30/04/02), eram ligadas e pertencentes ao mesmo grupo econômico liderado pela Organização Odebrecht, conforme diagrama.



Neste período os diretores das empresas ODEQUI e OPP PP são os mesmos, quais sejam, Álvaro Pereira Novis e Newton Sérgio de Souza.

Apenas a corroborar a ligação entre os intervenientes da operação, a Braskem, intimada desde o Termo de Início do Procedimento Fiscal (06/06/2012) a apresentar todos os demonstrativos que fundamentassem economicamente o ágio amortizado, apresentou Laudo, solicitado pela empresa OPP PP junto a Planconsult Planejamento e Consultoria S/C Ltda, de avaliação econômico-financeiro (a valor de mercado) da empresa ODEQUI, na data de 31 de março de 2002. De acordo com informações do referido Laudo às fls. 02, a avaliação foi conduzida com base no critério da rentabilidade futura, utilizando o método do fluxo de caixa descontado a valor presente, **aplicado a OPP Química, onde a ODEQUI possui 100% de participação.**

De acordo com a legislação contábil e fiscal, vasta jurisprudência administrativa e ofício Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2007, não é possível reconhecer uma mais-valia de um investimento quando originado de transação dos sócios com eles mesmos, haja vista a ausência de substância econômica daquela operação e de não resultar de um processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as companhias envolvidas.

Do não pagamento pela aquisição de ações da ODEQUI pela OPP PP

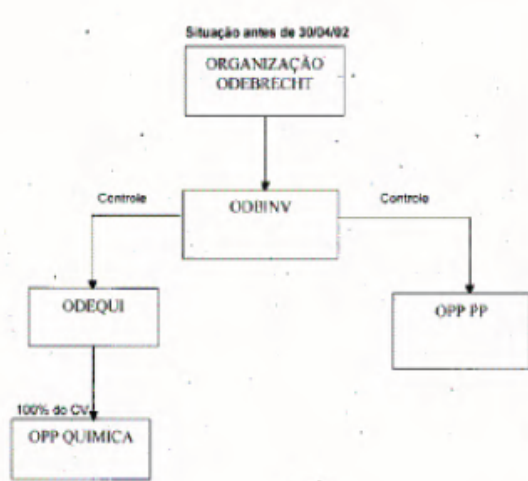
Por se tratar de partes ligadas e pertencentes ao mesmo Grupo Econômico, esta Auditoria buscou verificar se houve dispêndio/pagamento na aquisição de participação societária, que ora se analisa.

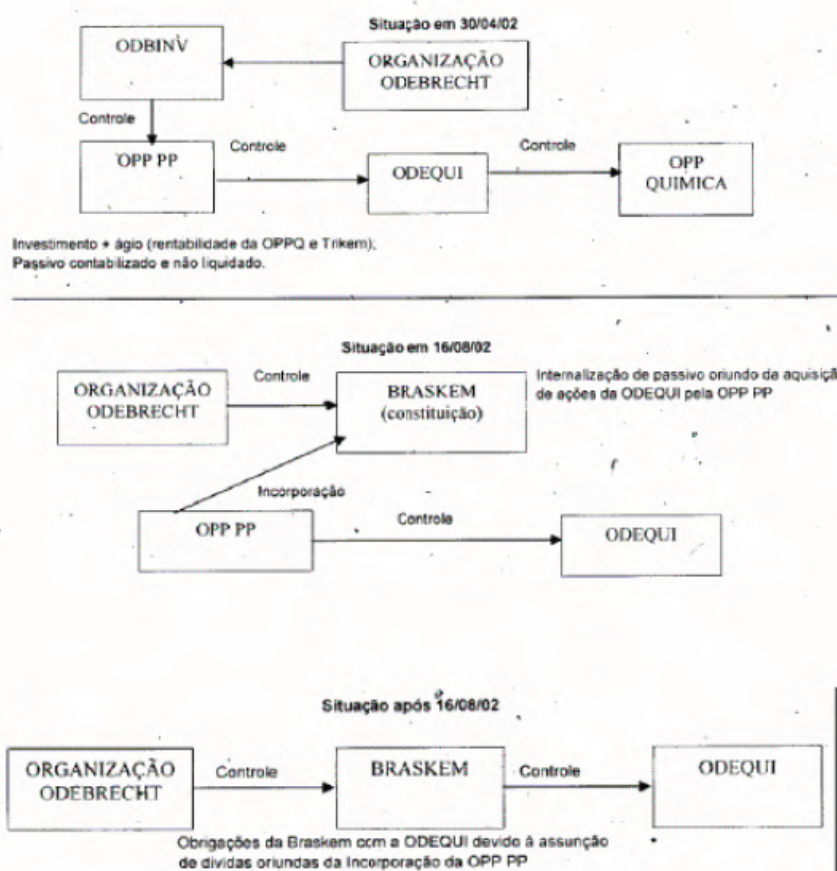
A fiscalizada não apresentou prova do pagamento pela aquisição de ações da ODEQUI pela OPP PP.

A corroborar a não liquidação referente à aquisição de ações da ODEQUI pela OPP PP segue-se trecho recortado da Demonstração Financeira desta, contida no anexo III da Ata de AGE, realizada no dia 16 de agosto de 2002 na Braskem, às fls 22, item 6, alínea "c":

(c) A obrigação que a companhia possui junto à Odequi, no valor de R\$ 2.431.834, decorre, basicamente da operação específica de compra, em 30 de abril de 2002, de ações da Odequi, pela companhia, no valor de R\$ 1.972.455. Sobre esse valor não incidirão encargos financeiros e o mesmo será pago em dez parcelas trimestrais a partir de junho de 2003; O restante R\$ 459.379, fica condicionado aos termos do contrato de conta corrente e gestão única de caixa existente entre ambas as partes e outras empresas, firmado em 2 de janeiro de 1999.

Abaixo demonstra-se a disposição do Grupo econômico no período compreendido entre 29 de abril e 17 de agosto de 2002:





Ao incorporar a OPP PP, em 16/08/2002, a Braskem internalizou o ágio oriundo da compra de ações da ODEQUI e assumiu um passivo de R\$ 1.972.455.286,92, junto à própria ODEQUI.

A análise da escrita contábil da Braskem confirmou a não liquidação da aquisição realizada, mantendo-se o saldo da obrigação referente ao ágio, no valor de R\$ 1.972.455.286,92, após a incorporação da OPP PP pela Braskem, com a observação (fls. 31 da Demonstração Financeira de 2002) de que a liquidação se daria de acordo com cronograma definido entre as partes ligadas.

Em 31 de março de 2003, a Braskem transferiu parte do montante da obrigação contabilizada, referente ao ágio no passivo exigível a longo prazo para outra conta de exigível a longo prazo (220301002005) e a outra parte para o passivo circulante (210401001010).

Analisando-se a conta nº 220301002005, também de Passivo Exigível a Longo Prazo, verifica-se que a Braskem, transferiu parte destas obrigações para a conta de passivo circulante nº 210401001010, mantendo apenas o montante de R\$ 402.167.914,64 (quatrocentos e dois milhões, cento e sessenta e sete mil, novecentos e quatorze reais e sessenta e quatro centavos), como saldo final.

Por sua vez a conta de Passivo Circulante nº 210401001010, foi sensibilizada a débito por dois lançamentos, demonstrando liquidação de obrigação. No ano de 2003, parte do passivo não foi liquidado {R\$ 402.167 914,69 (conta nº 220301002005) + 693.640.470,34 (conta nº 210401001010)} e outra parte significativa foi amortizada.

Outros valores foram amortizados por encontro de contas. No que se refere ao montante de R\$ 538.013.163,35 (quinhentos e trinta e oito milhões, treze mil, cento e sessenta e três reais e trinta e cinco centavos) a Braskem realizou encontro de contas contábeis, sem qualquer dispêndio, oriundas da incorporação da OPP PP e da OPP Química, ambas empresas integrantes da Organização Odebrecht.

Conforme identificou a fiscalização, o crédito de R\$ 538.013.163,35 utilizado pela Braskem surgiu em 2001, quando a ODEQUI adquiriu da OPP Química, sua controlada, participações nos ativos referentes a Norquisa e Aqueduct Trading.

A ODEQUI, embora tenha imediatamente alienado as participações na Norquisa e Aqueduct Trading (em novembro de 2001) para sua controladora ODBINV S/A (atual denominação da Odebrecht S/A), manteve o passivo com a OPP Química.

Assim, em 31/12/2001, a OPP Química apresentava-se como credora da ODEQUI de um montante de R\$ 538.013.163,33 em face da aquisição dos investimentos na Norquisa e Aqueduct Trading.

Em 31 de março de 2003, a OPP Química foi incorporada pela Braskem, que, ao internalizar o citado crédito em relação a ODEQUI, passou a ser credora da ODEQUI.

Enfim, em 30 de junho de 2003, a Braskem, na qualidade de devedora e credora, ao mesmo tempo, da ODEQUI, realizou encontro de contas contábeis no valor de R\$ 538.013.163,35 (quinhentos e trinta e oito milhões, treze mil, cento e sessenta e três reais e trinta e cinco centavos), sem incorrer em qualquer dispêndio para quitação da obrigação, tornando evidente que não houve recursos financeiros envolvidos nesta operação, mas apenas lançamentos contábeis.

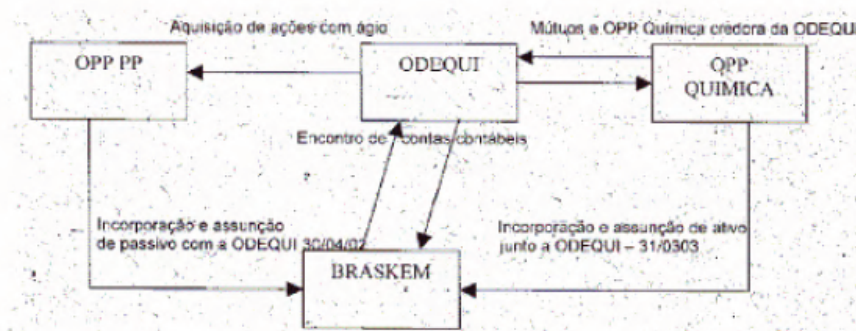
Outros R\$ 338.633.738,59 (trezentos e trinta e oito milhões, seiscentos e trinta e três mil, setecentos e trinta e oito reais e cinquenta e nove centavos), foram liquidados, na escrita contábil da Braskem, mediante crédito da conta de Ativo Realizável de Longo Prazo, código nº 120101003001, rubrica "ODEQUI".

Esta conta originou-se após a incorporação da OPP Química pela Braskem, sendo utilizada para contabilizar os direitos e obrigações registrados por aquela (OPP Química) junto a ODEQUI, principalmente, no que se refere ao caixa único utilizado na Organização Odebrecht, lá denominado de mútuos. De acordo com informações coletadas na escrita contábil da ODEQUI, código da conta nº 220301004006, concluiu-se que a OPP Química detinha mais direitos do que obrigações em relação a esta, tornando-se sua credora.

Ressalta-se que na citada conta de ativo da Braskem, código da conta nº 1201.01003001, que representava seus direitos junto a ODEQUI, estavam incluídos o próprio ágio interno/artificial surgido nas aquisições de ações da OPP Química por esta (ODEQUI), ocorridas em outubro e dezembro de 2002, e, internalizado após a incorporação da segunda (OPP Química).

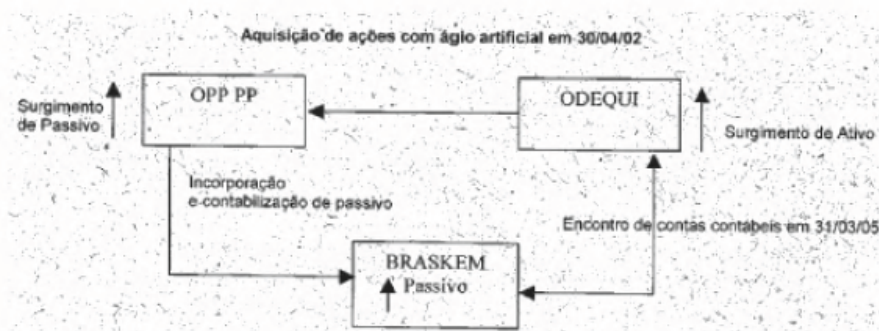
Na condição de credora da ODEQUI após a incorporação da OPP Química (31/03/03), a Braskem eliminou, através de encontro de contas contábeis, o passivo, oriundo do ágio interno/artificial, adquirido na incorporação da OPP PP (30/04/02), demonstrando cabalmente, que não houve qualquer dispêndio financeiro na operação.

A fiscalização elaborou o quadro abaixo para resumir a situação vislumbrada:



O restante do passivo contabilizado pela Braskem, no valor de R\$ 1.095.808.385,03 (um bilhão, noventa e cinco milhões, oitocentos e oito mil, trezentos e oitenta e cinco reais e três centavos) foi liquidado no ato da incorporação da ODEQUI pela Braskem, ocorrida em 31 de março de 2005.

Resume assim a questão:



A autoridade fiscal concluiu que o ágio gerado na operação analisada não reuniu as características essenciais para sua dedutibilidade, quais sejam, **independência entre os partícipes da operação**, bem como **pagamento pela mais valia** absorvida ao patrimônio. Trata-se de operação sem qualquer substrato econômico, com fito exclusivo de redução da carga tributária do Grupo Econômico liderado pela Organização Odebrecht.

Do Aumento do Capital Social da Copene - Petroquímica do Nordeste, antiga denominação da Braskem S/A, CNPJ nº 42.150.391/0001-70.

A incorporação da OPP PP pela Braskem, em 16 de agosto de 2002, teve como consequência o aumento de seu Capital Social em R\$ 582.895.431,13 (quinhentos e oitenta e dois milhões, oitocentos e noventa e cinco mil, quatrocentos e trinta e um reais e treze centavos) realizado mediante emissão de 1.484.955.464 (um bilhão, quatrocentas e oitenta e quatro milhões, novecentas e cinquenta e cinco mil, quatrocentas e sessenta e quatro) novas ações, as quais foram adquiridas pela ODBINV, única acionista da OPP PP e integrante da Organização Odebrecht.

Esta emissão de ações no montante verificado, se deveu basicamente ao resultado gerado pelo ágio interno/artificial originado na aquisição de ações da ODEQUI pela OPP PP.

Registre-se que a aquisição com ágio interno/artificial, no caso concreto, não devia sequer ser registrada contabilmente, conforme Teoria Contábil, todavia, sensibilizou o PL da OPP PP, elevando-o e, posteriormente, resultando no aumento do Capital Social da Braskem de forma indevida.

Em resumo, concluiu-se que a Organização Odebrecht, leia-se, OPP PP, ODEQUI, Trikem, OPP Química e ODBINV, realizou operações internas que no primeiro momento gerou ágio artificial, em seguida elevou Patrimônio Líquido de forma aparente para enfim atingir o objetivo perseguido, qual seja, elevar sua participação no Capital total e votante da Braskem em detrimento aos acionistas minoritários.

Não há dúvidas de que a emissão de ações mencionada não se confunde com liquidação de passivo gerado pelo ágio interno contabilizado na Braskem, sobretudo, por se tratar também de operação intragrupo.

Da consolidação das operações realizadas e consequente Infração de glosa com amortização de ágio na Braskem, gerado internamente pela Organização Odebrecht, sem qualquer substrato econômico, apenas com fito de redução da carga tributária.

A aquisição de ações da ODEQUI pela OPP PP, em 30/04/2002, parcialmente fundamentado na rentabilidade futura da controlada indireta Trikem, no valor de R\$ 586.594.218,00, deu-se entre partes ligadas. O passivo assumido por conta dessa aquisição foi liquidado através de encontro de contas contábeis entre empresas integrantes da Organização Odebrecht, sem qualquer recurso financeiro, o que reforça o caráter apenas aparente da aquisição de ações ora investigada.

Ocorre que o ágio contabilizado e amortizado pela Braskem não reúne os requisitos para existência no mundo contábil, conforme Ofício Circular CVM/SNC/SEP nº 01, de 14 de fevereiro de 2007, bem como, Novo Manual de Contabilidade Societária da Fipecafi, as fls. 444, sendo, portanto, impossível, a correlação feita com a Lei 9.532/97 que trata de amortização de dedução ocorrida de fato, entre partes independentes e efetivo dispêndio comprovado.

Da emissão fraudulenta/aparente/simulada de debêntures privadas e consequente glosa da dedução referente ao ano calendário 2007

A aquisição de ações da ODEQUI, pela OPP PP, em 30/04/2002, além de gerar ágio interno/artificial glosado pela auditoria, teve como consequência a constituição de Reserva de Capital na ODEQUI, elevando indevidamente o seu Patrimônio Líquido.

Com o PL da ODEQUI indevidamente elevado, a OPP PP, nova controladora da ODEQUI, contabilizou ganho de EP no valor de R\$ 1.598.472.044,65, todavia, constituído por resultado ainda não realizado, conforme Parecer de Auditores Independentes publicado em 28/06/2002.

Em 31/05/2002, a OPP PP resolveu, após registrar o ganho com a EP da ODEQUI, distribuir antecipadamente os lucros não realizados para sua acionista ODBINV, no montante de R\$ 1.079.538.906,61. Essa distribuição antecipada de lucros reduziu o Patrimônio Líquido da OPP PP, com lançamento a débito da conta “Dividendos Antecipados – OPP OS” e elevou o Passivo, com lançamento a crédito da conta “Dividendos a Pagar”.

A distribuição de dividendos foi contabilizada, todavia, não foi liquidada, ficando no passivo da OPP PP.

No mesmo dia 31/05/2002, a OPP PP finalizou a distribuição antecipada de lucros com a emissão de debêntures privadas à ODBINV, sua acionista majoritária.

Chamou atenção, nessa operação, o fato de a OPP PP ter substituído uma obrigação não remunerada a juros (Dividendos a pagar) por uma dívida bem mais penosa, atrelada a juros, que correspondeu às debêntures emitidas.

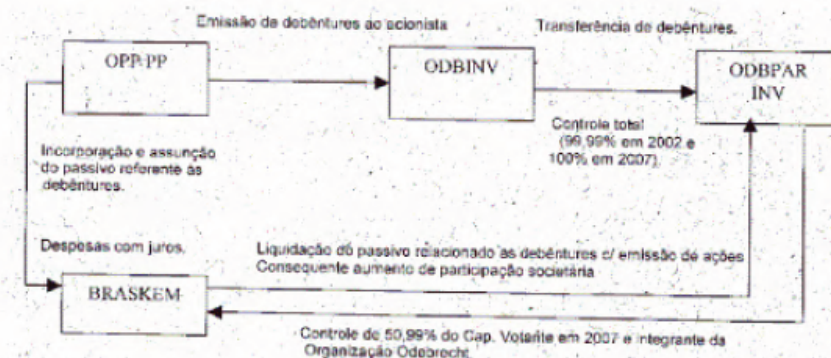
Na realidade, essa operação apresentou vantagens somente tributárias, pois teve como consequência a imediata redução do lucro da OPP PP, por conta da dedução fiscal de Juros e Variações Monetárias relativas a despesas com debêntures emitidas à ODBINV.

Ao final, a Braskem internalizou essa dedução do Lucro Líquido, em 16/08/2002, quando a OPP PP foi incorporada pela Braskem, tendo como consequência a redução de sua carga tributária sem a necessidade de qualquer dispêndio.

Por outro lado, a liquidação do passivo absorvido pela Braskem, e não pago, teve como consequência societária o fortalecimento no Capital Votante desta pela Organização Odebrecht, bem como, aumento da participação nos dividendos a serem distribuídos.

O que se concluiu, portanto, é que a Braskem organizou um esquema para reavaliar suas controladas antes de incorporá-las, internalizando vultosas somas de ágio interno/artificial que foram glosadas de ofício por esta Auditoria. Subsidiariamente ao expediente da reavaliação de ativos, aproveitou para gerar novas despesas fictícias (debêntures), posto que, criado o passivo a que se refere a dedução, não o liquida, demonstrando cabalmente que não existem recursos financeiros envolvidos, apenas mera circulação de valores e encontros de contas contábeis entre diversas empresas do Grupo Econômico liderado pela Organização Odebrecht. Ademais, ao liquidar as debêntures, emitidas apenas no papel para a empresa ODBPAR INV, subsidiária da ODBINV, também integrante da Organização Odebrecht, a Braskem emite ações ordinárias e preferenciais de seu Capital fortalecendo ainda mais o controle exercido pela terceira (Organização Odebrecht).

O esquema resume-se no diagrama abaixo (fl. 60):



Após a cisão parcial da ODBPAR INV, em 03/07/2007, seguida da incorporação da parcela cindida pela controlada direta Construtora Norberto Odebrecht S.A. ("CNO"), o direito de receber pelo empréstimo (debêntures) foi transferido, em tese, à CNO.

À época dos fatos investigados, a ODBINV controlava diretamente a ODBPAR INV que, por sua vez, controlava diretamente a CNO.

Segundo as próprias palavras contidas no Protocolo e Justificação para Cisão Parcial da ODEBRECHT S.A., com versão da parcela cindida para a CNO, a cisão parcial da ODBPAR INV teve como justificativas a (i) realocação de ativos e passivos, com diminuição do saldo da conta corrente existente entre a ODB e a CNO, apresentado nas demonstrações financeiras consolidadas da CNO, de forma a mantê-lo dentro dos patamares mínimos historicamente aceitos por seus credores e (ii) a redução do grau de exposição dos ativos da CNO em operações entre partes relacionadas, como consequência da redução do conta corrente acima mencionado.

Assim, a cisão parcial da ODBPAR INV e consequente alteração do beneficiário das ações emitidas pela Braskem não alterou o resultado final, qual seja, o fortalecimento do capital Social total da Braskem.

A confirmar a intenção elisiva do Grupo Econômico, a ODBPAR INV, que teria que oferecer à tributação do IRPJ e da CSLL as receitas financeiras auferidas relacionadas à emissão de debêntures, contabilizou seguidos prejuízos fiscais entre 2002 e 2007, período em que a ODBINV auferiu Lucro Fiscal em alguns anos calendários.

Ressalta-se que durante o período compreendido entre os anos calendário 2002 e 2007, a Braskem deduziu indevidamente, a título de despesas com debêntures montante superior a R\$ 500.000.000,00 (quinhentos milhões de reais), todavia, apenas parte deste valor, correspondente a R\$ 74.824.750,58 (setenta e quatro milhões, oitocentos e vinte e quatro mil, setecentos e cinquenta reais e cinquenta e oito centavos), está sendo glosado, em face da decadência ocorrida sobre os demais períodos.

Da qualificação da multa de ofício pela prática de Sonegação, Fraude e Conluio, referente à Auditoria relativa as despesas amortizadas com ágio interno/artificial e debêntures fraudulentas

As operações descritas ao longo desta auditoria apesar de estarem revestidas das formalidades legais não apresentam propósito comercial ou substrato econômico sob qualquer ponto de vista e tem o fito apenas de evadir tributos.

A conduta intencional adotada pela Braskem, OPP PP, ODBINV e ODBPAR INV, para reduzir seu lucro tributável, encaixa-se com perfeição nos conceitos de Sonegação, Fraude e Conluio previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, sendo cabível a qualificação da multa de ofício sobre a glosa de despesas amortizadas com ágio interno e artificial e debêntures emitidas fraudulentamente.

A auditoria identificou quatro etapas da estratégia elisiva levada a efeito pela Organização Odebrecht com a aquisição de ações da ODEQUI pela OPP PP:

- a) Criação de ágio interno/artificial e transferência de *holding* para empresa operacional com objetivo exclusivo de redução da carga tributária;
- b) Eliminação de passivo através de encontros de contas contábeis sem dispêndio financeiro;
- c) Emissão de Debêntures privadas de forma fraudulenta com intenção exclusiva de redução da carga tributária;
- d) Elevação da participação societária na Braskem pela Organização Odebrecht

O ágio criado entre partes dependentes não deveria sequer ter sido contabilizado, menos ainda ser amortizado do Lucro Real.

Quanto ao não pagamento do referido ágio, parte substancial dele (aproximadamente R\$ 1.100.000.000,00) foi eliminado com a simples incorporação da ODEQUI, através de encontro de contas. Os demais valores contabilizados no passivo da Braskem foram eliminados através de encontro de contas contábeis envolvendo a controlada direta OPP Química, sem, todavia, ter havido ocorrência de dispêndio financeiro.

A criação do ágio artificial oriundo da aquisição de ações da ODEQUI pela OPP PP, além de propiciar a indevida amortização fiscal do próprio ágio, permitiu a emissão de debêntures fraudulentas e conseqüente aproveitamento fiscal indevido de despesas relacionadas a essas debêntures. Isso porque, no ato da aquisição de ações da ODEQUI pela OPP PP, a ODEQUI contabilizou uma reserva de ágio no PL, elevando-o substancialmente.

Esta elevação gerou a contabilização de receita de equivalência patrimonial-na OPP PP, que adquirira o investimento naquele momento. Mesmo este Lucro não tendo sido realizado, sobretudo, porque as operações foram realizadas intragrupo, a OPP PP realizou distribuição antecipadas de dividendos em 31 de maio de 2002, no valor de R\$ 1.079.538.906,61 (um bilhão, setenta e nove milhões, quinhentos e trinta e oito mil, novecentos e seis reais e sessenta e um centavos) à sua acionista ODBINV, anteriormente denominada de Odebrecht S/A. Esta distribuição antecipada de dividendos, possível graças ao ágio interno/artificial ilícito, gerou um passivo da OPP PP com a ODBINV.

Objetivando liquidar o passivo recém adquirido com a distribuição antecipada de dividendos, a OPP PP emitiu debêntures privadamente a ODBINV, sua controladora e também integrante da Organização Odebrecht, contraindo obrigações com incidência de juros e conversibilidade em capital da Braskem.

Estranhamente, a OPP PP substituiu uma operação que não gerava despesas (obrigação de pagar os dividendos antecipados) por uma operação com juros expressivos, muito mais onerosa, que foi a emissão de debêntures à ODBINV.

As obrigações da OPP PP que foram transferidas à Braskem com a incorporação daquela por esta permitiram que a Braskem deduzisse indevidamente, entre os anos de 2002 a 2007, aproximadamente R\$ 500.000.000,00, oriundos de operações ingratuário com geração de ágio artificial.

E ao invés de liquidar essas obrigações, a Braskem emitiu ações ordinárias e preferenciais para a CNO, participe da organização, tendo como consequência, ainda, o fortalecimento da organização no capital da Braskem.

Portanto, de acordo com artigo 44, inciso II, da lei 9 430 de 27 de dezembro de 1996, com nova redação dada pela lei 11.488, de 15 de junho de 2007, a multa de ofício deve ser duplicada, por ter havido Sonegação, Fraude e Conluio, praticada pelas empresas Braskem, OPP PP, ODEQUI, OPP Química, Trikem, ODBINV, ODBPAR INV e CNO.

Do agravamento da multa de ofício pelo não atendimento reiterado as intimações fiscais no que se refere à Auditoria realizada nas despesas amortizadas com ágio interno/artificial.

O artigo 37, da Lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996, dispõe que os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios. De acordo com artigo 4º, do Decreto - Lei nº 486, de 03 de março de 1969, o comerciante é ainda obrigado a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.

Nenhum dos documentos apresentados pela fiscalizada substitui juridicamente o Instrumento de Compra e Venda, não sendo possível confirmar se de fato houve a aquisição de ações como mencionado pelo contribuinte. Além disso, as informações contidas em Atas de Assembleia e Demonstrações Financeiras de Sociedades Anônimas fechadas não são analisadas pela CVM, órgão independente, e a Auditoria Independente trabalha com dados fornecidos pela própria empresa.

Além de a fiscalizada ter solicitado inúmeras dilações de prazo, a falta dos documentos solicitados - Contrato de Compra e Venda das ações com ágio e Livro Registro de Ações Nominativas e o Livro Registro de Transferências de Ações Nominativas obrigou a auditoria a identificar os partícipes das operações e mensurar as participações no capital social,

de forma indireta, ou seja, através de informações contidas em Atas de Assembléia em datas não coincidentes com o evento, dificultando sobremaneira a investigação fiscal.

Assim, de acordo com o parágrafo 2º, inciso I, do artigo 44, da lei 9.430/96, com nova redação dada pela Lei 11.488/2007, a multa de ofício foi agravada, visto que a Braskem, ainda que reiteradamente intimada, de forma deliberada, não prestou esclarecimentos indispensáveis ao bom andamento da Auditoria no que se refere à infração de glosa de amortização com ágio interno/artificial.

Prejuízos Fiscais e Base de Cálculo Negativa a compensar

Quanto aos prejuízos fiscais:

No ano calendário 2007, o contribuinte compensou prejuízo fiscal de períodos anteriores no valor de R\$ 34.492.366,36 (trinta e quatro milhões, quatrocentos e noventa e dois mil, trezentos e sessenta e seis reais e trinta e seis centavos), montante inferior ao limite legal de 30% da base apurada. Entretanto, em 2009, utilizou-se de todo o saldo de prejuízo fiscal acumulado, nos termos da Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, motivo pelo qual, não foi compensada de ofício a diferença de prejuízo fiscal até o limite de 30%.

O contribuinte foi intimado a corrigir os dados do Histórico do prejuízo fiscal a compensar registrados no LALUR, conforme demonstrativo a fls. 70/71, uma vez que após as glosas de ofício realizadas pela auditoria fiscal, reduziu-se o saldo de prejuízos fiscais a compensar em 2008.

Quanto às bases de cálculo da CSLL:

Quanto às bases de cálculo da CSLL:

No período compreendido entre os anos calendário 2003 e 2006, a Braskem não apurava nem recolhia o tributo CSLL, alegando estar amparado na decisão judicial proferida no processo de mandado de Segurança nº 89.0004469-9. Entretanto, em Auditoria realizada pelo Fisco Federal em 2008, concluiu-se que não existia qualquer óbice a constituição do crédito tributário referente aos períodos de 2004 e 2005, bem como, foi reconhecida a Base de Cálculo Negativa de CSLL do ano-calendário 2006, no valor de R\$ 76.230.574,92, já corroborado pelos registros no LACS.

No ano-calendário de 2007, de acordo com o LACS, toda a base de cálculo negativa de CSLL relativa ao ano-calendário de 2006 foi compensada.

No ano-calendário de 2008, a Braskem informou no LACS Base de Cálculo negativa da CSLL no valor correspondente a R\$ 2.942.466.686,88, (dois bilhões, novecentos e quarenta e dois milhões, quatrocentos e sessenta e seis mil, seiscentos e oitenta e seis reais e oitenta e oito centavos), tendo a fiscalização realizado a glosa de amortização com ágio interno no montante de R\$ 69.416.796,38 (sessenta e nove milhões, quatrocentos e dezesseis mil, setecentos e noventa e seis reais e trinta e oito centavos), cuja consequência é a redução da Base de Cálculo Negativa de CSLL referente ao ano-calendário 2008, nesse montante.

DA CONCLUSÃO:

Foram recompostas as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL mediante as glosas abaixo descritas:

ANO	DESPESA COM ÁGIO INTERNO	GLOSA Parte B Lalur	TOTAL
2007	57.585.019,50	11.781.453,02	69.366.472,52
2008	57.635.343,36	11.781.453,02	69.416.796,38
TOTAL	115.220.362,86	23.562.906,04	138.783.268,90

ANO	JUROS S/ DEBENTURES	GLOSA Parte B Lalur	TOTAL
2007	73.000.223,80	1.824.526,78	74.824.750,58
TOTAL	73.000.223,80	1.824.526,78	74.824.750,58

De acordo com o Termo de Encerramento de fl. 74, o procedimento fiscal resultou na constituição do crédito tributário abaixo:

Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica..... R\$ 123.49.480,95

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido..... R\$ 44.441.813,14

Impugnação

Na impugnação de fls. 11.260/11.364, apresentada em 04/12/2013, a contribuinte contestou a autuação, com os argumentos sintetizados a seguir:

I. SÍNTESE DA AUTUAÇÃO

A fiscalização acusa a impugnante da prática das seguintes infrações:

(i) Dedução indevida de ágio porque

a) supostamente gerado internamente, de forma artificial e fictícia, a partir da avaliação econômica do patrimônio de empresa supostamente sujeita a controle comum ao da Impugnante, Odebrecht Química S.A. (doravante "ODEQUI"), avaliação esta atrelada à sua participação indireta no capital da OPP Química S.A. (doravante "OPP Química") e da Trikem S.A. (doravante "Trikem");

b) supostamente não houve efetivo pagamento pelo investimento realizado com ágio na aquisição das ações da ODEQUI;

(ii) Dedução indevida de despesas decorrentes de debêntures emitidas supostamente de maneira fraudulenta e simulada pela OPP Produtos Petroquímicos S.A. (doravante "OPP PP"), em favor da Odebrecht S.A. (doravante "ODB").

A acusação fiscal implicou a glosa de deduções de ágio realizadas pela Impugnante em 2007 e em 2008, bem como as deduções das despesas de debêntures em 2007, demandando a recomposição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos referidos anos-calendário, apurando-se tributo a pagar em 2007 e redução de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL em 2008.

Foi aplicada multa de ofício de 75 % de forma agravada em todas as acusações, duplicando-a para 150 % em razão do suposto cometimento de fraude e simulação. Especificamente em relação às glosas das despesas de ágio, a multa agravada foi ainda majorada pela metade, chegando a 225 %, por suposto não-atendimento de intimação para prestar esclarecimentos e entregar arquivos e documentos.

O Auto de Infração é insubsistente em face das seguintes razões:

(i) Decadência do direito de lançar tributos em relação ao ágio formado em 2002 e cuja desconsideração teria gerado ganho de capital no mesmo ano, considerando ainda que a primeira amortização do ágio ocorreu em 2004 e houve homologação expressa do lançamento.

Em relação ao ano-calendário de 2007 encontra-se decaído porque inaplicável o art. 173, inciso I, do do Código Tributário Nacional (CTN), dada a ausência de fraude/simulação e, ainda que fosse o caso, a entrega da DIPJ deflagrou o prazo decadencial, além de que a orientação jurisprudencial impõe a contagem a partir do fato gerador ocorrido em 31 de dezembro

a) Homologação expressa decorrente da fiscalização aberta em 2008.

b) Decadência do direito de lançar tributos em relação ao ágio formado em 2002.

(ii) Quanto ao ágio:

a) Inocorrência de ágio gerado internamente, uma vez que houve nítido propósito comercial, ausência de controle comum entre as partes envolvidas e participação de terceiros;

b) O investimento com ágio foi, de fato, financeiramente suportado por terceiros;

c) Ainda que o ágio tivesse sido gerado internamente, neste caso o direito à dedutibilidade fiscal deve ser reconhecido independentemente das orientações contábeis, além de que a restrição à amortização fiscal de ágio interno somente surgiu com a edição da Medida Provisória (MP) nº 627/2013, que por sua vez não pode ser aplicada retroativamente;

(iii) Quanto às debêntures, ao contrário do quanto acusado, a economia tributária não foi a causa da sua emissão, de modo que os dd. Auditores Fiscais não compreenderam o propósito comercial envolvido.

(iv) Possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio para fins de apuração da CSLL, uma vez que as regras, vedações e restrições previstas para fins de apuração do lucro real não se aplicam para a contribuição.

(v) As penalidades aplicadas não podem ser atribuídas à Impugnante em razão da ocorrência de sucessão tributária e os atos foram praticados por terceiros que não exerciam controle sobre a Impugnante. (aproveitar em parte)

(vi) Não há que se falar em fraude, sonegação ou conluio a ponto de autorizar a aplicação da multa para 150%.

(vii) As dd. Autoridades Fiscais deixaram de compensar de ofício, quanto ao ano- calendário de 2007, o prejuízo fiscal acumulado ao final do período.

(viii) É totalmente descabida a majoração da multa já agravada, por suposto não atendimento de intimação para prestar esclarecimentos, entregar arquivos e documentos.

(ix) Inaplicabilidade de juros sobre a multa de ofício.

II. TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

II. 1. Ágio oriundo da rentabilidade futura da OPP Química e da Trikem

A operação que gerou o ágio corresponde à compra, em 30/04/2002, pela OPP PP, das ações correspondentes a 87,98 % do capital social da ODEQUI, mantidas em tesouraria, pelo valor de R\$ 1.972.455.286,92 (R\$ 1.972 milhões).

Desse valor, R\$ 341.555 mil correspondeu ao ágio fundamentado na rentabilidade futura da ODEQUI, considerando a avaliação de sua controlada direta OPP Química, e R\$ 586.594 mil considerando a avaliação de sua controlada indireta Trikem, pois, em relação a esta última, do valor pago em relação a essa específica sociedade, isto é, R\$ 947.495 mil, 38,09 % correspondeu à mais valia de ativos.

Os dd. Auditores Fiscais consideraram indevidas as amortizações do ágio gerado por vislumbrar um cenário de controle da Odebrecht S.A (ODB) sobre a Impugnante (Braskem SA), a OPP PP, a ODEQUI e, indiretamente, a OPP Química e a Trikem, acrescentando, ainda, que o investimento que deu origem ao ágio teria sido adquirido sem o pagamento correspondente;

Em seguida os dd. Auditores Fiscais questionaram o aumento do capital da Impugnante em razão do investimento, bem como a consolidação das operações realizadas e que deflagraram a amortização fiscal do ágio.

II. 1.1. Da ligação/controle comum

Antes da operação de compra das ações da ODEQUI pela OPP PP, em 30/04/2002, a ODB era controladora direta de ambas.

Após a operação de compra das ações da ODEQUI, a ODB integralizou capital da OPP PP através da conferência das ações ordinária que a ODB ainda detinha da ODEQUI, correspondentes a 10,41 % do seu capital total, garantindo à OPP PP o controle direto de 98,32% do capital da ODEQUI.

Segundo a fiscalização, o referido ágio não teria substância econômica, porque gerado dentro do mesmo grupo econômico e sem que a operação tivesse sido realizada com independência de negociação e paridade entre os seus participantes (*arm's length*), isto é, em um processo imparcial de valoração em um ambiente de livre mercado. Utilizaram, como base, o Ofício Circular CVM/SNC/SEP nº 01, de 14 de fevereiro de 2007 (Circular CVM nº 01/2007).

À época da aquisição das ações da ODEQUI pela OPP PP, a ODB não exercia controle sobre a Impugnante, tendo a fiscalização demonstrado, apenas, o controle da ODB, direta ou indiretamente, sobre a OPP PP e a ODEQUI.

II. 1.2. Da ausência de pagamento

A partir da aquisição das ações da ODEQUI com o ágio de R\$ 1.972 milhões a débito no ativo permanente fundamentado na rentabilidade futura da Trikem, em 30/04/2002, verificou-se amortização contábil do ágio; a amortização fiscal ocorreu somente a partir da incorporação da Trikem.

Os Auditores Fiscais citam que, em 16/08/2002, a Impugnante foi supostamente constituída e, ato contínuo, incorporou a OPP PP, quando absorveu tanto o ágio quanto o passivo junto à ODEQUI, no valor de R\$ 1.972 milhões;

Segundo a fiscalização, o passivo correspondente ao ágio foi liquidado mediante encontro de contas com créditos originados de operações realizadas entre as empresas do grupo em, basicamente, três oportunidades.

O primeiro corresponderia a um crédito de R\$ 538.013 mil, que a OPPQ teria em face da ODEQUI pela venda de ativos em três empresas, e que teria sido internalizado à Braskem quando esta incorporou a OPPQ.

O segundo crédito seria oriundo de mútuos existentes entre a OPPQ e a ODEQUI antes da incorporação da OPPQ e que, de acordo com a contabilidade, seria de R\$ 338.633 mil.

Por fim, a liquidação dos R\$ 1.095 milhões restantes teria ocorrido na incorporação da ODEQUI pela impugnante, em 2005, também mediante encontro de contas.

II. 1.3. Aumento do capital da Braskem em razão da incorporação da OPP PP (investimentos OPP Química e Trikem)

A consequência da incorporação da OPP PP foi o aumento do capital da Impugnante em R\$ 582.895 mil, realizado mediante a emissão de 1.484.955.464 ações (535.763.077 ordinárias e 949.192.387 preferenciais classe "A"). O valor do aumento de capital da Impugnante foi inferior ao valor do investimento da OPP PP na ODEQUI, já registrado por valor de mercado, uma vez que a OPP PP possuía à data da incorporação, alguns passivos relevantes, incluindo passivos devidos à ODB.

II. 1.4. Consolidação das operações que deflagraram a amortização fiscal do ágio

Os dd. Auditores Fiscais entendem que o ágio contabilizado e amortizado não tem o condão de existir no mundo contábil e nem de se enquadrar nas disposições dos arts. 7.º e 8.º da Lei n.º 9.532/1997, que trata de amortização ocorrida de fato, de ágio na aquisição de investimento surgido entre partes independentes e com efetivo dispêndio comprovado.

II.2. Emissão fraudulenta/aparente/simulada de debêntures privadas

A aquisição de ações da ODEQUI com ágio, pela OPP PP, gerou à OPP PP um ganho de resultado positivo de equivalência patrimonial, o qual ensejou a distribuição antecipada de dividendos para a ODB.

Parte desses dividendos foi utilizado para subscrição e pagamento de 591.845 debêntures emitidas pela OPP PP em favor da ODB, com vencimento para 31/07/2007, conversíveis em ações da Impugnante, se a emitente OPP PP viesse a ser por ela incorporada. O valor nominal dessas debêntures, por sua vez, foi atualizado pela TJLP (se acima de 6% ao ano, o excedente incorpora ao valor nominal), e gerou juros de 5 % ao ano, acrescido da TJLP até o limite de 6 % ao ano.

Os Auditores Fiscais estranharam a conversão do passivo de dividendos em um passivo de debêntures geradoras de despesas financeiras, considerando que tais despesas acabaram diminuindo o lucro da OPP PP e, em seguida, da Impugnante.

Além da economia tributária com a apropriação de despesas de juros, houve economia tributária também em relação às receitas dos juros. A ODB alienou as debêntures para a ODBPAR INV, sua controlada, que deixou de recolher IRPJ/CSLL sobre a receita de juros gerados pelas debêntures, porquanto possuía prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL entre 2002 e 2007, enquanto que a ODB apurou lucro real em alguns anos do mesmo período (2004, 2006 e 2007).

Com a incorporação da OPP PP pela Impugnante, em 16/08/2002, foi celebrado o Primeiro Aditivo ao Instrumento Particular de Escritura de Emissão Privada de Debêntures Conversíveis e Subordinadas, através do qual a Impugnante assumiu as obrigações da emissora/incorporada. Nessa escritura, o preço de conversão foi alterado para R\$ 975,15 por mil ações da Impugnante e foi consignado que a conversão seria efetuada mediante a emissão de ações preferenciais classe A da Impugnante, até o limite permitido da sua estrutura de capital.

Em 31/07/2007, a Impugnante aumentou o seu capital social em R\$ 1.113.517.661,20, com a emissão de 77.496.595 ações (25.832.198 ações ordinárias e 51.664.397 ações preferenciais classe 'A'), em favor da CNO.

Em face desses fatos, os Auditores Fiscais entendem que a Impugnante teve a intenção, por conluio, de fraudar a legislação tributária, mediante a emissão de debêntures calcada em ganho decorrente de ágio supostamente artificial, as quais teriam como objetivo a dedutibilidade fiscal dos juros e aumento da participação do grupo Odebrecht no capital da Impugnante. Em vista desse entendimento, foram glosadas as despesas com as debêntures deduzidas pela Impugnante.

II. 3. Qualificação da multa por prática de sonegação

Os dd. Auditores Fiscais imputaram à Impugnante a responsabilidade pela geração do ágio na aquisição das ações da ODEQUI pela OPP PP (sua incorporada), além da responsabilidade pela emissão das debêntures pela OPP PP em favor da ODB, aplicando, por conseguinte, a penalidade qualificada de 150 % sobre as glosas perpetradas (o dobro de 75 %).

II.4. Agravamento da multa de ofício pelo não-atendimento a intimações

Os Auditores Fiscais entenderam que a Impugnante embaraçou os trabalhos de fiscalização, pois deixou de apresentar, no prazo assinado em termo de intimação fiscal, o Livro Registro de Ações Nominativas e o Livro Registro de Transferência de Ações Nominativas da ODEQUI e da OPP PP, além do instrumento de compra e venda das ações da ODEQUI, ou documento que fizesse as vezes, muito embora tenham conseguido identificar os agentes participantes das operações de aquisição de ações com ágio e respectivas participações no capital social através de informações contidas em atas de assembléia fornecidas pela Impugnante.

II.5. Prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL a compensar

Os dd. Auditores Fiscais não efetuaram a compensação de ofício dos prejuízos acumulados, no ano-calendário de 2007, até o limite de 30%, porque, naquele ano, a própria Impugnante compensou valor inferior ao limite legal de 30 % de que dispunha e, além disso, a Impugnante utilizou, em 2009, todo o saldo de prejuízos fiscais na amortização de parcelamento de débitos autorizada pela Lei n.º 11.941/2009.

Quanto à CSLL do ano-calendário de 2007, informam os dd. Auditores Fiscais que toda a base de cálculo negativa já havia sido abatida do lucro apurado, não restando saldo a compensar.

Em relação ao ano-calendário de 2008, contudo, os dd. Auditores Fiscais procederam à compensação de ofício, tanto do valor do prejuízo fiscal quanto da base de cálculo negativa de CSLL, no valor da glosa de despesas de ágio (R\$ 69.416.796,38).

Essa compensação de ofício reduziu o saldo final, em 2008, do valor do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL. Com efeito, os Auditores Fiscais intimaram a Impugnante a retificar o LALUR e o LACS.

III. FATOS: contexto da reestruturação do Polo Petroquímico de Camaçari

III. 1. A formação do Polo Petroquímico Brasileiro e o "Nó Societário do Polo Petroquímico de Camaçari"

III.2. A reestruturação do setor petroquímico - leilão dos ativos da ESAE e consolidação do controle acionário

Relata etapa de consolidação da indústria petroquímica nacional, em que foi desatado o Nó Societário do Polo Petroquímico de Camaçari, mediante a simplificação de sua estrutura corporativa.

Relata que o Grupo Odebrecht e o Grupo Mariani, após duas tentativas frustradas de venda em leilão dos ativos do Polo Petroquímico de Camaçari promovidas em 2000 e 2001, resolveram alterar a estratégia e comprar esses ativos, formando uma parceira na sociedade "Nova Camaçari Participações S/A", especificamente constituída para vencer o terceiro leilão realizado pelo Banco Econômico em 25/07/2001.

Vencedora desse terceiro leilão, a Nova Camaçari adquiriu o controle da Norquisa que, por sua vez, controlava a COPENE (a totalidade das ações ordinárias de emissão da ESAE (subsidiária do Banco Econômico), que detinha participação relevante na Norquisa e, conseqüentemente, na COPENE.

Vencedora desse terceiro leilão, a Nova Camaçari adquiriu o controle da Norquisa que, por sua vez, controlava a COPENE (a totalidade das ações ordinárias de emissão da ESAE (subsidiária do Banco Econômico), que detinha participação relevante na Norquisa e, conseqüentemente, na COPENE.

A compra dos ativos negociados nesse terceiro leilão estava condicionada à compra, pelo vencedor do leilão, das ações da Norquisa detidas pela Petronor (controlada da Polialden), a fim de que, com essa compra, fosse garantido ao comprador o controle da Norquisa e, conseqüentemente, o controle da própria COPENE.

Em obediência à deliberação do Conselho de Administração da COPENE realizada antes do Terceiro Leilão, em 24/07/2001, que aprovou a compra dos chamados *Ativos Nordeste Operacionais* junto ao vencedor do Terceiro Leilão, a COPENE comprou as ações da Nova Camaçari por valor simbólico.

Com a incorporação da Nova Camaçari em 28/09/2001 (doc. 23), a COPENE assume os seus direitos e obrigações, dentre os quais estão os ativos petroquímicos de segunda geração, alienados no âmbito do leilão.

Ao final dessa etapa, os grupos Odebrecht e Mariani passaram a controlar a COPENE, através da aquisição de ações representativas da maioria do capital votante da Norquisa, e a COPENE passou a deter os ativos petroquímicos de segunda geração adquiridos no âmbito do leilão.

Com isso, encerrou-se a primeira etapa da consolidação da indústria petroquímica nacional, com a concentração de parte das indústrias de segunda geração na COPENE.

III.3. A integração dos ativos petroquímicos dos grupos Odebrecht e Mariani na COPENE e formação da Braskem

Dando continuidade a um plano claro e desejado pelos diversos setores da economia, impunha-se, ainda, a conferência do restante dos ativos petroquímicos do grupo Odebrecht e Mariani, à COPENE, o que demandou a transferência do restante dos ativos das empresas de segunda geração de propriedade dos grupos Odebrecht, quais sejam, OPP Química, Trikem etc, controladas diretamente pela ODEQUI e indiretamente pela ODB e Grupo Odebrecht.

Para facilitar a transferência de todos os ativos petroquímicos para a COPENE, a ODB precisou consolidar as empresas relevantes em uma cadeia. Dando início a este procedimento, em 30/04/2002 a OPP PP adquiriu as ações de emissão da ODEQUI pelo valor econômico de R\$ 1.972 milhões, equivalente a 87,98 % do capital social da ODEQUI.

A próxima etapa no contexto da reorganização era, portanto, a transferência da OPP PP, que havia se estabelecido regularmente como a **holding** dos investimentos petroquímicos do grupo, para a COPENE.

Com a referida transferência, a COPENE poderia então proceder com a subsequente incorporação das empresas da cadeia, bem como dos respectivos ativos industriais necessários à consolidação da cadeia produtiva em uma única estrutura corporativa.

Após avaliação dos ativos a serem incorporados, a COPENE incorporou a OPP PP em 16/08/2002, aumentando o seu capital social em **R\$ 582.895.431,13**, com a emissão de 1.484.955.464 novas ações. Nesta oportunidade, a COPENE também incorporou os ativos petroquímicos do grupo Mariani e alterou sua denominação social para BRASKEM S/A.

Em 31/03/2003, foi aprovada a incorporação das empresas ESAE, Nitrocarbono e OPPQ. Apenas e tão-somente a partir de então a Impugnante iniciou a amortização fiscal do ágio de rentabilidade futura da OPP Química

IV. DA DECADÊNCIA

IV.1. Decadência para desconsiderar ágio formado em 2002 e para lançar tributo em relação a ganho de capital apurado pela ODEQUI no mesmo ano

O art. 37 da Lei nº 9.430/1996, numa leitura inicial, dá a entender que é possível uma auditoria fiscal da escrituração do contribuinte desde o período de formação do ágio até o momento em que ocorre a decadência de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo a cada amortização do ágio efetivada em exercícios futuros.

Considerando que o termo inicial da decadência deve ser aquele em que a Fiscalização tem o conhecimento da ocorrência do fato gerador do tributo, esse conhecimento, no caso sob exame, foi oferecido em diversas oportunidades à fiscalização: (i) pela entrega das declarações de rendimentos da ODEQUI, que teve ganho de capital na operação de venda das suas ações em tesouraria; (ii) pela entrega das declarações de rendimentos da OPP PP, que adquiriu as mencionadas ações em tesouraria; e (iii) pelas declarações de rendimentos com registro da amortização do ágio entregues pela Impugnante, na qualidade de incorporadora da OPP PP

O termo inicial da contagem do prazo decadencial não coincidiria com a data em que houve o ganho de capital em face da desconsideração, pelas dd. Autoridades Fiscais, dos atos praticados pela ODEQUI;

A OPP PP, antes de ser incorporada pela Impugnante, adquiriu as ações da ODEQUI com ágio decorrente da expectativa de rentabilidade futura de ativos das empresas OPP Química e Trikem. Após, a ODEQUI constituiu Reserva de Capital, aumentando seu Patrimônio Líquido, evidenciando ganho na alienação de suas ações em tesouraria. Esse ganho foi considerado isento pela contribuinte por força da aplicação do art. 442, inciso III, do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999);

Apurado o ágio e o ganho de capital correspondente, o fisco teria cinco anos para verificar a validade dessa apuração e autuar no caso de irregularidade. Passado o prazo sem proceder qualquer fiscalização, teria o contribuinte o direito à manutenção daquele valor, ainda que tenha ele não sido expressamente homologado pelo fisco.

2004 IV.2. Decadência para desconsiderar ágio cuja amortização se iniciou em

Nos casos em que a amortização do ágio seja efetuada após 5 anos do exercício de apuração do ágio, os agentes fiscais podem apenas questionar os critérios de utilização do ágio e não há mais a possibilidade de glosar a amortização a partir de juízos de valor relativos ao período de sua formação;

IV.3. Extinção do crédito tributário pela homologação expressa do lançamento em face de fiscalização aberta em 2008

Alega a impugnante já ter sido fiscalizada sobre a base de cálculo da CSLL em 2008 (MPF nº 0510400/00029/08), momento em que as dd. Autoridades Fiscais solicitaram livros, documentos e esclarecimentos sobre as operações em questão

Considerando que as dd. Autoridades Fiscais deixaram de efetuar o lançamento com base no referido MPF aberto em 2008, de duas uma, (i) o crédito tributário está extinto por homologação expressa, impondo-se reconhecer a impossibilidade de o Fisco questionar o ágio registrado em 2002, devidamente declarado ao Fisco e com seus primeiros efeitos fiscais (ex. amortização) no ano-calendário de 2004; ou (ii) houve mudança de critério jurídico, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN.

IV.4. Da inexistência de fraude no procedimento adotado pela Impugnante e a contagem do prazo pelas regras do art 150. § 4º do CTN

Tendo em vista a antecipação de pagamento do tributo e a inexistência de comprovação de fraude que justificasse a aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, certo é que integralmente aplicável para o caso concreto o artigo 150, § 4.º, do CTN.

Consequentemente, as glosas perpetradas em relação ao ano-calendário de 2007 estão fulminadas pela decadência.

IV.5. Antecipação do prazo decadencial do art. 173 do CTN pela entrega da DIPJ

No caso concreto, o suposto fato gerador teria ocorrido em 31/12/2007 e a DIPJ fora apresentada em 30/06/2008 (doc. 25). Logo, mesmo que seja aceita a alegação de fraude (o que se admite apenas em prol da argumentação), o prazo decadencial de 5 anos teria se iniciado em 01/07/2008, pois o prazo previsto no art. 173 do CTN foi antecipado para o dia seguinte à data da apresentação da DIPJ, conforme dispõe o parágrafo único do mesmo dispositivo. Portanto, o prazo decadencial teria se encerrado em 01/07/2013, aproximadamente 4 (quatro) meses antes da data de lavratura do Auto de Infração ocorrida somente em 06/11/2013.

IV.6. Aplicação do recurso repetitivo do E. STJ em relação ao ano-calendário 2007.

Na esteira do entendimento reiterado do E. Conselho de Contribuintes e da C. CSRF, bem ainda do recente entendimento do E. CARF apoiado na decisão proferida em sede de recurso repetitivo pelo E. STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 973.733 / SC, mesmo que se admita a ocorrência de fraude e simulação na apuração dos tributos relativos ao ano-calendário 2007 e, por conseguinte, aplique-se ao o art. 173, inciso I, do CTN, resta evidente a ocorrência da decadência e a conseqüente extinção do suposto crédito tributário.

V. DA INOCORRÊNCIA DE ÁGIO GERADO INTERNAMENTE

Conforme anteriormente relatado, os grupos Odebrecht e Mariani venceram o terceiro leilão realizado em 25/07/2001, após duas tentativas fracassadas de venda conjunta dos ativos petroquímicos dos grupos Odebrecht, Mariani e Econômico (através da ESAE).

Remanescendo outros ativos petroquímicos do grupo Odebrecht e Mariani a serem integrados na COPENE, no caso do grupo Odebrecht, uma reestruturação societária preparatória foi necessária para que não fosse prejudicado nesse processo de integração, de modo que os seus ativos petroquímicos fossem avaliados a valores de mercado, outorgando-lhe participação na COPENE pela justa proporção dos valores a mercado desses ativos.

Sustenta, ainda, que o aumento do PL da OPP PP em virtude da compra de ações da ODEQUI não prejudicou os acionistas minoritários da COPENE.

De acordo com a ata da AGE realizada em 16/08/2002, a Petroquisa, Petros e Previ, demais acionistas da COPENE, se fizeram presentes e concordaram com a incorporação, evidenciando a intervenção de terceiros em torno do ágio internalizado na Impugnante quando da incorporação da OPP PP.

Estão equivocadas as alegações das dd. Autoridades Fiscais, de que o grupo Odebrecht controlava a COPENE e teria elevado a sua participação no capital desta empresa de forma indevida e em detrimento dos acionistas minoritários. Os demais acionistas da COPENE desejaram a incorporação dos ativos do grupo Odebrecht, que por sua vez não exercia controle algum na época.

E em nenhum momento os dd. Auditores Fiscais questionaram a avaliação dos ativos das empresas do grupo Odebrecht (ODEQUI, OPP Química e Trikem), o que demonstra a lisura da avaliação realizada.

VI. DA EFETIVA AQUISIÇÃO COM ÁGIO, PELA COPENE, DOS ATIVOS PETROQUÍMICOS DA ODEBRECHT

A dívida da OPP PP para com a ODEQUI, cuja legitimidade não se pôs em questão nesta autuação fiscal, foi efetivamente liquidada - portanto paga - por outros meios disponíveis e autorizados pelo Direito.

Ora, já com a extinção, por incorporação, da OPP PP não havia qualquer sentido econômico, lógico ou jurídico para que a Impugnante efetuasse qualquer pagamento em dinheiro pelas ações, pois, sendo ao mesmo tempo credora e devedora da ODEQUI e, após a incorporação desta última, sendo a COPENE ao mesmo tempo credora e devedora de si mesma, operou-se a extinção da dívida pelos institutos da compensação e da confusão, nos estritos termos dos arts. 368 e 381 do Código Civil:

A COPENE, parte independente em relação ao grupo Odebrecht, ao incorporar a OPP PP, efetuou tal transação mediante a emissão de novas ações e assunção de dívidas contidas no acervo incorporado, operação que, tanto em sua essência econômica como em sua acepção jurídica, representou uma efetiva aquisição dos ativos da OPP PP (mais especificamente a Trikem e a OPP Química, investidas da ODEQUI) pela COPENE.

Na operação de incorporação da OPP PP, não há como refutar que (i) houve emissão de ações pela COPENE no valor total de R\$ 583 milhões; (ii) houve assunção de passivos pela COPENE, no valor total de R\$ 1389 milhões; isso tudo contra a aquisição de empresa com PL negativo (conforme pretende a fiscalização), o que teria ensejado, de qualquer forma, a apuração de um ágio no valor total de R\$ 1.972 milhões.

A legislação tributária em vigor à época, art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598/1977, jamais exigiu a figura do "pagamento em dinheiro" para fins de apuração e dedutibilidade do ágio.

Nesse tópico, a impugnante tenta demonstrar, em síntese, que, na operação de aquisição de ações da ODEQUI pela OPP PP, foi apurado ágio de forma legítima e em conformidade com a legislação de regência da matéria. Nada obstante, ainda que, por hipótese, a apuração desse ágio possa vir a ser desqualificada, o mesmo ágio teria sido apurado pela COPENE (naquele momento parte independente em relação ao grupo Odebrecht), de forma direta quando da incorporação da OPP PP, porquanto tal operação acabou ocorrendo a valor de mercado, pela qual a COPENE adquiriu a ODEQUI em contraprestação de emissão de suas próprias ações e assunção de passivos, o que resultaria, como de fato resultou, em ágio da ordem de RS 1.972 milhões.

VII. DO DIREITO À DEDUTIBILIDADE FISCAL DO ÁGIO INTERNO

Ainda que se tratasse de ágio interno, o que não é o caso, mesmo assim a glosa perpetrada pelas dd. Autoridades Fiscais não seria procedente.

De acordo com a redação dos arts. 385 e 386 do RIR/1999 (reproduzindo os arts. 7.º e 8.º da Lei n.º 9.532/1997), não há qualquer restrição posta para a amortização de ágio reconhecido em operações envolvendo partes relacionadas.

É sabido que qualquer interpretação de cunho não tributário, inclusive oriunda de normas da CVM, não pode ter relevância para fins fiscais, quando divergir das normas tributárias. Esse é o entendimento reiterado do E. CARF.

Antes do advento da MP n.º 627/2013, não havia vedação legal para o reconhecimento de ágio em operações de aquisição em um grupo econômico. A vedação surgiu apenas através dessa recente inovação legislativa.

No caso concreto o registro do ágio e as incorporações que permitiram sua amortização fiscal ocorreram muito antes do advento da Lei n.º 11.638/2007, que supostamente teria indicado uma alteração na legislação tributária para impedir o reconhecimento de ágio em operações entre partes relacionadas, sendo esta inaplicável ao caso em tela.

VIII. DA CORRETA DEDUÇÃO DAS DESPESAS DECORRENTES DA EMISSÃO DE DEBÊNTURES

A emissão de debêntures foi o instrumento de dívida viável para recompensar/remunerar o grupo Odebrecht pelo grande investimento feito à época na COPENE, ora impugnante, mediante a versão dos seus ativos petroquímicos de segunda geração.

De fato, se não fossem as debêntures, a antiga COPENE ou os seus acionistas iriam recorrer a empréstimos junto a instituições financeiras para quitar a obrigação de pagar pela aquisição dos ativos petroquímicos do grupo Odebrecht, inclusive produzindo despesas financeiras tão dedutíveis como qualquer outra dívida.

É infundada a alegação das autoridades fiscais no sentido de que a conversão das debêntures em ações da Impugnante tinha o propósito de diluir a participação dos demais acionistas, visto que, conforme Escritura de Emissão Privada de Debêntures Conversíveis datada de 31/05/2002, os demais acionistas tinham o direito de adquirir tais debêntures junto à debenturista e assim preservar a sua participação no capital social quando houvesse a conversão dessas debêntures em participação acionária na Impugnante.

Sendo uma companhia aberta com acionistas minoritários, a emissão de debêntures com juros e conversibilidade em capital não configura operação com intuito de economia tributária, mas decorre da própria natureza do negócio realizado.

Considerando a necessidade de realizar a operação a valor de mercado dos ativos petroquímicos contribuídos pelo Grupo Odebrecht, a COPENE tinha duas opções para efetuar o pagamento: (i) através da emissão de novas ações e conseqüente diluição da participação dos acionistas minoritários em um percentual muito superior ao que de fato ocorreu ou (ii) constituir um passivo em favor do Grupo Odebrecht de forma a preservar uma participação razoável aos acionistas minoritários.

Os demais acionistas (Petroquisa, Petros, Previ), deixaram de vetar a incorporação porque pretendiam passar a ter uma empresa com mais ativos petroquímicos, bem como deixaram de exercer o direito de adquirir as debêntures conversíveis porque não pretendiam, por livre e inegável arbítrio, fazer mais nenhum investimento naquele momento, arcando, por conseguinte, com a diluição na participação sem absolutamente nenhuma imposição do grupo Odebrecht.

A Impugnante não poderia ter premeditado ou arquitetado a dedução de despesas financeiras de debêntures, pois no ano-calendário da incorporação da OPP PP, apurou prejuízo fiscal.

Caso as debêntures fossem artificiais como pretendem convencer as dd. Autoridades Fiscais, (1) seriam emitidas a todas os acionistas e (2) teriam a remuneração atrelada ao lucro da emitente - o que não foi o caso.

Se os dd. Auditores Fiscais entendem que as despesas financeiras nunca existiram, deveriam, por conseqüência lógica, ter deduzido do valor da glosa a exata quantia do IRRF efetivamente recolhido aos cofres públicos, no importe de R\$ 92.058.999,04, conforme se infere do comprovante anexo (doc. 29), como medida de recomposição da base tributável.

IX. DA DEDUTIBILIDADE PARA FINS DE CSLL

A norma contida no artigo 57 da Lei nº 8.981/95, que sujeita a CSLL às *"mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas"*, não significa que a CSLL possui a mesma base tributável que o IRPJ.

A base de cálculo da CSLL, no que se refere especificamente às deduções, obedece suas próprias regras, contidas, por exemplo, no art. 2.º da Lei nº 7.689/1988 e no art. 13 da Lei nº 9.430/1996.

X. DA AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO

De acordo com as normas que regem a responsabilidade pelos tributos (arts. 121, 129 e 139 do CTN), inclusive dos tributos devidos até a data da incorporação (art. 132 do CTN), não pode ser exigida da impugnante multa relativa a infração imputada à empresa sucedida, mesmo sob a alegação de que a sucessora seria responsável porque ambas estariam sob controle comum.

No caso dos autos, restou comprovado que a Impugnante e a OPP PP não possuíam controle comum. A OPP PP era controlada pelo grupo Odebrecht e a Impugnante, por sua vez, possuía seu capital votante pulverizado em diversos acionistas.

XI. DA INAPLICABILIDADE DA MULTA QUALIFICADA

Não há que se falar em qualquer vedação legal a prática do ágio interno à época dos fatos.

Conforme entendimento do E. CARF, não cabe a qualificação da penalidade nos casos de (i) interpretação equivocada do sujeito passivo acerca da possibilidade da amortização do ágio pago em regular aquisição de investimento entre empresas privadas; (ii) diante de dois caminhos lícitos, o contribuinte optar pelo menos oneroso tributariamente; (iii) exercício da faculdade do contribuinte quanto a forma de reestruturação societária.

Houve claro e inequívoco propósito negocial na emissão das debêntures, sendo improcedente a qualificação da multa em relação à glosa com as despesas decorrentes das debêntures.

No contexto de reestruturação efetuada da época, em que o grupo Odebrecht precisava aportar os seus ativos petroquímicos na COPENE, impunha-se a constituição de um instrumento de dívida dentro de uma negociação legítima com os demais acionistas da COPENE. Essa negociação foi necessária para que o grupo Odebrecht pudesse garantir a sua devida remuneração pelo investimento que fez à época, outorgando-lhe o direito de conversão em ações da própria COPENE como forma de pagamento.

A economia tributária tanto não poderia ter sido a causa da emissão das debêntures que havia impossibilidade de premeditar esse efeito na época, porquanto a Impugnante apurou prejuízo no ano-calendário da sua emissão e a incorporação da OPP PP, ou seja, em 2002.

As operações envolvendo a Impugnante foram realizadas sob o estrito amparo da legislação tributária e comercial, com observância dos preceitos contábeis, o que é absolutamente lícito.

Não foram apresentadas provas efetivas e inequívocas da conduta dolosa imputada, o que, desnecessário dizer, não pode jamais legitimar a aplicação da multa de 150%.

O órgão julgador deve socorrer-se da norma contida no art. 112 do CTN, para aplicar a interpretação mais favorável à Impugnante e, portanto, presumir a sua boa-fé.

XII. DO CALCULO DAS COMPENSAÇÕES DE PREJUÍZO FISCAL E DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL

A Impugnante concorda com o procedimento adotado pela fiscalização quanto ao ano de 2008, no sentido de refazer a apuração dos prejuízos fiscais apurados nesse ano de 2008 mediante a adição das despesas que foram tidas por indevidas.

Contudo, discorda da posição um tanto quanto contraditória adotada pela fiscalização para o ano de 2007, em que o lucro apurado em decorrência da fiscalização não foi reduzido pela compensação de prejuízos fiscais anteriores, enquanto que, para o ano de 2008, os prejuízos foram integralmente computados na apuração da base de cálculo do IRPJ, após as glosas promovidas pela fiscalização.

XIII. DA AUSÊNCIA DE PRESSUPOSTO FATICO PARA MAJORAÇÃO DA MULTA POR FALTA DE ATENDIMENTO À FISCALIZAÇÃO

A impugnante argumenta, em síntese: (i) a falta de apresentação de documentos não causou prejuízo à fiscalização; (ii) a conduta não se enquadra na hipótese normativa de majoração da multa; (iii) houve comprovada colaboração e comprometimento da impugnante no atendimento às intimações.

A conduta da impugnante não se enquadra à hipótese do I do §2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, vez que a impugnante não apresentou respostas às intimações com atraso, manifestando-se sempre tempestivamente, ainda que para solicitar dilação de prazo; e apresentou todos os esclarecimentos solicitados, a despeito da falta de apresentação de poucos documentos especificados pelos auditores fiscais.

Os dd. Auditores Fiscais puderam comprovar que a compra e venda de ações da ODEQUI pela OPP PP de fato ocorreu, através da análise de outros documentos fornecidos pela Impugnante, não havendo, portanto, como manter o agravamento da penalidade aplicada por suposta falta de prestação de esclarecimentos à fiscalização.

A não-apresentação do contrato de compra e venda de ações e livros registros de ações, além de justificável a sua não localização por se tratar de documentação antiga, não provocou qualquer comprometimento ou impossibilidade de realizar o lançamento, de modo que não se justifica a manutenção da multa majorada.

Conforme já demonstrado em linhas anteriores, o crédito tributário objeto desta cobrança já se encontra fulminado pela decadência, não podendo a Impugnante ser apenada pela não-localização nos seus arquivos de documentos relativos a períodos já decaídos.

OFÍCIOXIV. DA INAPLICABILIDADE DE JUROS SOBRE MULTA DE

Na improvável hipótese de manutenção do Auto de Infração ora combatido, faz-se necessário o reconhecimento da impossibilidade da aplicação de juros de mora sobre as penalidades impostas.

XV. DAS PROVAS

A Impugnante protesta desde já pela posterior juntada de razões complementares, inclusive com novos documentos.

XVI. DO PEDIDO

Requer que essa D. Delegacia de Julgamento se digne de julgar totalmente improcedente o Auto de Infração lavrado.

Analisada a impugnação da contribuinte, a 5ª Turma da DRJ/SP1 proferiu o Acórdão nº 16-72.324, cuja ementa segue transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO FUNDAMENTADO EM EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA DE INVESTIMENTO. ÁGIO INTERNO. INDEDUTIBILIDADE.

O ágio somente pode ser admitido quando decorrente de transações envolvendo partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos envolvidos. Nos casos em que seu aparecimento acontece no bojo de transações entre entidades sob o mesmo controle, o ágio não tem consistência econômica ou contábil, configurando geração artificial de resultado cujo registro contábil é inadmissível. Nessas situações, a despesa com a amortização do ágio é indedutível.

ÁGIO INTERNO. PARTES RELACIONADAS.

Considera-se ágio interno aquele surgido entre empresas relacionadas, independentemente de esse ágio ser posteriormente transferido a empresa distinta, que não pertencia integralmente ao mesmo grupo econômico à época da formação do ágio.

*UTILIZAÇÃO DE "EMPRESA VEÍCULO".
TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. FALTA DE PROPÓSITO
NEGOCIAL*

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a transferência, mediante incorporação de pessoa jurídica sem substância econômica ou finalidade comercial, em cujo patrimônio constava registro de ágio oriundo de reavaliação ou aquisição de investimento, com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, transferido pela original controladora e adquirente do investimento.

*AMORTIZAÇÃO FISCAL DE ÁGIO TRANSFERIDO EM
INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL MEDIANTE APORTE
DE INVESTIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.*

Não se admite a amortização fiscal do ágio transferido mediante aporte de investimento proveniente da sociedade investidora, que efetivamente suportou o pagamento do ágio, por ausência de previsão legal e porque tal hipótese possibilitaria o duplo aproveitamento fiscal do ágio.

EMIÇÃO DE DEBÊNTURES. FRAUDE.

São indedutíveis os juros e variações monetárias passivas de debêntures cuja emissão decorre da contabilização de um ágio interno e artificial.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

DEDUTIBILIDADE NA APURAÇÃO DA CSLL.

As mesmas regras de dedutibilidade e indedutibilidade relativas ao ágio pago na aquisição de participação societária aplicáveis ao IRPJ são também aplicáveis à CSLL.

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. TERMO INICIAL.

O reconhecimento contábil de um valor amortizável não representa manifestação de fato tributário impositivo. A obrigação tributária e, conseqüentemente, o início do prazo para o Fisco constituir o crédito tributário através do lançamento, surgem apenas com a ocorrência do fato gerador, no caso em tela, a cada dedução das despesas de amortização.

DECADÊNCIA. FRAUDE. TERMO INICIAL.

Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

REEXAME DE PERÍODO FISCALIZADO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO

Não caracteriza reexame de período fiscalizado, nem procede a alegação de mudança de critério jurídico, quando se comprova que a primeira ação fiscal teve como alvo períodos anteriores e distintos e não foi objeto de manifestação por parte da Administração Pública no sentido de, eventualmente, convalidar os atos praticados.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS E BASES NEGATIVAS. RECOMPOSIÇÃO.

A recomposição da base tributável não enseja ajuste da compensação com prejuízos anteriores até o limite percentual legal se este limite já não havia sido observado pelo contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Caracterizada a ação dolosa do contribuinte visando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, é cabível a aplicação da multa qualificada de 150%.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA.

Cabível o agravamento em 50% no percentual da multa de lançamento de ofício quando comprovado que o sujeito passivo não apresentou os esclarecimentos e elementos relacionados a suas atividades, embarçando sobremaneira a investigação fiscal e dificultando a apuração da matéria tributável.

*RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUCESSÃO.**INCORPORAÇÃO. ARTS.129 e 132 DO CTN.*

A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas, e ainda, pela multas de caráter punitivo ou moratório, por integrarem o passivo da empresa sucedida.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Tratando-se de aspecto concernente à cobrança do crédito tributário, a autoridade julgadora não se manifesta a respeito de juros sobre multa de ofício.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão de 1ª instância, a contribuinte BRASKEM S.A apresentou Recurso Voluntário (fls. 12889/13018) reforçando, em síntese, os argumentos utilizados na impugnação por meio de extensa argumentação, ressaltou ainda o seu inconformismo com a decisão de primeira instância quanto aos seguintes pontos:

i) Alega que a fiscalização desconsiderou o prazo de decadência e investigou fatos ocorridos entre 2000 e 2003 e que ao contrário do que diz a fiscalização, a contribuinte tentou por todos os meios colaborar com o Fisco.

ii) Quanto a operação em que a ODEQUI vendeu suas ações em tesouraria para a OPP PP com ágio, gerando ganho de capital não tributado pela ODEQUI, aduz que se o Fisco discorda dessa operação prévia que resultou em suposto ganho de capital, deverão tê-la questionado por ocasião de fiscalização sobre essa mesma operação dentro do prazo decadencial. Não é o ágio deduzido pela Recorrente que deve ser presumido artificial, pois esse ágio é consistente e teria sido gerado de qualquer maneira ainda que não houvesse tal operação anterior intragrupo, já que a aquisição do investimento ocorreu em um ambiente de livre negociação com terceiros independentes de forma legítima e pelo valor de mercado amparado por laudo de avaliação que sequer foi questionado.

iii) Ressalta que a operação formadora do ágio foi conduzida entre partes independentes visto que a recorrente, no momento das operações questionadas nos autos não era controlada por nenhuma empresa da Organização Odebrecht.

iv) Ainda sobre a transação considerada artificial pelo Fisco, a Recorrente alega que adquiriu tais investimentos pelos respectivos valores de mercado em negociação firmada entre a Organização Odebrecht e outros acionistas notoriamente independentes. Que em nenhum momento os valores das aquisições foram questionados pelos dd. Auditores Fiscais – prova de que são legítimos, correspondem à exata valoração de mercado e que o laudo de avaliação econômica foi elaborado de forma correta e consistente.

v) Aduz que houve pagamento do ágio por meio de transferências patrimoniais visto que a Organização Odebrecht recebeu, como pagamento, participação acionária na Recorrente, além de créditos que foram adimplidos ao longo do tempo, que houve transferências patrimoniais entre as partes envolvidas.

vi) Que se não tivesse ocorrido essa operação prévia, ainda assim a Recorrente teria adquirido os investimentos pelo valor de mercado com a formação de um mesmo ágio dedutível.

vii) Que os dd. Auditores Fiscais selecionaram propositadamente um episódio de uma operação muito mais complexa e grandiosa com o intuito de efetuar o lançamento fiscal. Que a acusação de “ágio interno” está baseada no fato de o valor ter sido estabelecido por partes vinculadas que controlavam toda a operação. Por outro lado, as provas demonstram de forma cabal que o preço decorre de critérios rigorosos previsto em Acordo de Acionistas em que participavam empresas independentes.

viii) *Que atendendo à solicitação da Recorrente, a Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – FIPECAFI, ao analisar as circunstâncias de contabilização do ágio como consequência do processo de formação da Braskem, emitiu Parecer Contábil por meio do qual foi demonstrada a conformidade da sua escrituração, apoiada por efetivo sacrifício patrimonial suportado pela Recorrente.*

ix) *Que, no que diz respeito às debêntures, se estas não tivessem sido emitidas, a Recorrente teria assumido, com a incorporação da OPP PP, uma dívida maior de dividendos a apagar, a ser adimplida no curto prazo, até o final do ano de 2002. Para fazer face a essa obrigação, a Recorrente teria que recorrer a empréstimos bancários, os quais renderiam juros igualmente dedutíveis. Que o que carece de propósito é a pretensão do fisco de que a Odebretch receba parte do preço dos seus ativos cinco anos após a alienação, sem a incidência de juros e correção monetária.*

x) *Que não foram considerados na reapuração da base de cálculo do IRPJ em 2007 a existência de estoques de prejuízos fiscais de exercícios anteriores.*

xi) *Que embora a conduta da Recorrente não se identifique como “ágio interno”, a legislação e a jurisprudência à época não vedavam a dedutibilidade do ágio formado entre operações intragrupo. Daí não é lógico cogitar, como faz a Fiscalização, de que houve fraude por parte da Recorrente quando a lei e regulamentações tributárias sequer condenavam tal dedutibilidade no início dos anos 2000. Apenas com a edição da MP 627/13, posteriormente convertida na Lei nº 12.973/2014, foram introduzidas limitações ao aproveitamento do ágio em operações intragrupo.*

xii) *Que as penalidades foram aplicadas indevidamente em patamares exorbitantes e que as penalidades não poderiam ser atribuídas à Recorrente em razão da sucessão tributária, considerando que os atos foram praticados por terceiros que não exerciam controle sobre a Recorrente.*

xiii) *Por fim, que a houve inovação fática no lançamento na decisão de primeiro grau. Isto porque a DRJ/SP1 trouxe nova acusação ao alegar que a Recorrente teria usado indevidamente empresa veículo para transportar o ágio amortizado fiscalmente para a Recorrente.*

A Procuradoria da Fazenda Nacional tomou ciência do presente processo e não apresentou contrarrazões ao recurso voluntário, nos termos do despacho de encaminhamento de fls. 13.371

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa - Relator.

O contribuinte foi cientificado do Acórdão em 06/05/2016, como denota o Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fl. 12868, e apresentou Recurso Voluntário

em 06/06/2016 (cf. Despacho de Encaminhamento de fl. 13369). Assim, configurada a tempestividade do presente recurso, dele conheço.

I - DAS PRELIMINARES DE NULIDADES

I.1 – Da Nulidade do Lançamento em Virtude da Fiscalização Anterior

A Recorrente alega preliminar de decadência neste tópico inicial ao argumento de que teria fornecido ao Fisco, por meio de fiscalização anteriormente procedida sobre os mesmos fatos, todos os documentos que evidenciam a amortização do ágio, que vinha sendo procedida desde 2004. Caso não se entenda pela homologação expressa, a Recorrente vislumbra mudança de interpretação pelo Fisco, o que esbarra no art. 146 do CTN.

O Acórdão recorrido afastou a preliminar por entender não ter ocorrido homologação expressa, uma vez que a fiscalização anterior se referia a CSLL de período de apuração anterior ao fiscalizado. Deste modo, não havendo manifestação anterior por parte do Fisco, não há que se falar em mudança de critério jurídico.

A Recorrente insurgiu-se diante da decisão acima aduzindo que a homologação não recai sobre o período de apuração fiscalizado, mas sobre os elementos juridicamente relevantes para fins de determinação do fato gerador.

No entanto, neste ponto compartilho do entendimento da DRJ, para que, ainda que houvesse homologação expressa de créditos tributários de períodos distintos, tal homologação não poderia comprometer a constituição de créditos tributários abrangidos pela presente ação fiscal. Caso contrário, em se tratando de mesmos períodos fiscalizados, poder-se-ia cogitar de uma revisão fiscal, o que só poderia ser procedido nos moldes do art. 906, do RIR/99.

Todavia, por tratarem-se de diferentes períodos de apuração, rejeito a preliminar alegada pelo contribuinte neste tópico.

I.2 – Da Possibilidade de Questionamento do Ágio formado em 2002

a) Do fato gerador

A recorrente sustenta a impossibilidade das dd. Autoridades Fiscais questionarem, em novembro de 2013, um ato realizado em 2002, este, a aquisição de participação societária pela OPP PP. Isto porque a recorrente reputa que, desde então, o Fisco tinha plena condição de analisar a existência e correta apuração do ganho de capital e a regularidade do registro do ágio.

No entanto, a referida alegação do contribuinte não merece provimento. Isso porque, para a constituição de créditos de IRPJ e CSLL, o Código Tributário Nacional prevê a modalidade de lançamento por homologação, no qual a atividade administrativa limitar-se-á a verificação da atividade do contribuinte, ou seja, compor a base de cálculo, aplicar a alíquota e efetuar o pagamento.

Desta feita, conclui-se que a homologação procedida pelo Fisco denota-se pela apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL realizada pelo contribuinte, e não pela verificação do ágio registrado, ou qualquer outro elemento patrimonial, ainda que definitivamente constituído. Logo, o prazo decadencial correrá

em face do fato gerador da obrigação tributária, e não sobre qualquer operação contabilizada.

Apenas quando se verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária é que surge contra o Fisco o prazo para a homologação dos elementos que dão origem aos créditos passíveis de constituição. O prazo para controle dos registros patrimoniais com possibilidade de repercussão tributária no futuro é definido em função do prazo para gozar do crédito decorrente.

Neste contexto, pode a autoridade fiscal, no prazo de que dispõe para rever o período de apuração no qual foi aproveitado, exigir prova de sua efetividade e formação e, na ausência desta, negar sua utilização.

É, exatamente, para ter esse controle que o art. 37 da Lei nº 9.430/96 estabelece que:

Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

Assim, a jurisprudência da CARF converge no sentido de que “se a lei determina que o sujeito passivo deva guardar documentos referentes a negócios jurídicos que venham produzir efeitos fiscais futuros, há de se concluir, necessariamente, que essa lei dá ao fisco o direito de examiná-los. Pois não haveria razão de a lei tributária exigir que o sujeito passivo guardasse documentos se não fosse para ficarem à disposição de eventual exame pela autoridade tributária. E se a lei confere ao fisco o direito de examinar aqueles documentos, é porque também lhe dá o direito de vir a questionar os negócios jurídicos ali registrados, desde que para constituir créditos tributários relativos a fatos geradores ocorridos em períodos posteriores, ainda não alcançados pela decadência, nos termos do art. 150, § 4º, e do art. 173, I, ambos do CTN.” (Acórdão: 9101-002.387, Data de Publicação: 14/09/2016, Relator: LUIS FLAVIO NETO)

A Conselheira Edeli Pereira Bessa, coaduna-se com o entendimento exposto, quando afirma que “a homologação tácita prevista no art. 150, §4º do CTN recai sobre a atividade de apuração do crédito tributário pelo sujeito passivo, em regra revelada ao Fisco por meio do pagamento ou da confissão da dívida. O registro contábil do ágio não afeta o resultado tributável antes de sua amortização fiscal, e assim não integra a atividade de apuração do crédito tributário. Logo, somente se cogitará de revisão da atividade de lançamento a partir do momento em que esta for praticada, ou seja, a partir do momento em que a amortização do ágio afetar a determinação do crédito tributário.” (Acórdão nº 1302-001.817, Data da Sessão: 05/04/2016)

Logo, se a autuação trata do impacto que a amortização gerou na regra-matriz de incidência de IRPJ e CSLL, mais especificamente em seu aspecto quantitativo, os fatos geradores são verificados, justamente, nas datas de cada

amortização, *in casu*, nas competências compreendidas dentre os anos-calendário 2007 e 2008.

Neste ponto me alinho ao entendimento da DRJ-SP1, e REJEITO a preliminar de decadência.

b) Do Termo Inicial para Contagem do Prazo Decadencial

Com relação ao termo inicial para a contagem do prazo decadencial, a DRJ afirmou que houve, no caso, dolo, fraude e simulação, sendo, portanto, inaplicável o artigo 150, § 4º, do qual decorre que, nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, independentemente da existência de pagamento parcial, o dispositivo aplicável para a contagem do prazo decadencial é o artigo 173, I do CTN.

Outrossim, consignou que o entendimento exarado na decisão do E. STJ em recurso repetitivo, no julgamento do Recurso Especial n.º 973.733/SC, não corrobora o argumento da defesa no sentido de que, ainda que se admitisse a ocorrência de fraude e simulação e a consequente aplicação do artigo 173, I, do CTN, os tributos relativos ao ano-calendário de 2007 estariam decaídos pois, considerando que a periodicidade de apuração do lucro real é anual, e o exercício seguinte ao da entrega da Declaração de Rendimentos, a partir da qual pode o lançamento ser efetuado, não é o mesmo exercício em que ocorre essa entrega, não há como acolher a tese de que referido prazo pode-se iniciar imediatamente após a entrega da declaração, no mesmo período anual.

Por fim, concluiu que na data do lançamento efetuado – 06 de novembro de 2013 – não se encontrava decaído o crédito tributário exigido, eis que o primeiro fato gerador da glosa de despesas indedutíveis contabilizadas a título de amortização de ágio ocorreu em 31/12/2007, de modo que o prazo disponível para o lançamento iniciou-se em 1º de janeiro de 2009 (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado) e viria a se exaurir somente em 31 de dezembro de 2013.

A questão neste tópico passa, necessariamente, pela apuração da existência (ou não) de dolo, fraude e simulação nos atos procedidos pela recorrente. Caso entenda-se pela existência destas hipóteses aplicar-se-á o prazo do artigo 173, I, CTN, não ocorrendo decadência, na conformidade dos argumentos da tese fiscal; caso contrário, não verificadas tais hipóteses, aplicar-se-á a disposição do art. 150, §4º, CTN, reconhecendo-se a hipóteses de decadência verificada pela recorrente.

Entretanto, cabe afastar, desde logo, o argumento subsidiário de decadência aventado pela recorrente, referente ao entendimento ainda que fosse admitida a ocorrência de fraude e simulação e a consequente aplicação do artigo 173, I, do CTN, os tributos relativos ao ano-calendário de 2007 estariam decaídos.

Isto porque, considerando que a periodicidade de apuração do lucro real é anual; e que o exercício seguinte ao da entrega da Declaração de Rendimentos – a partir do qual pode o lançamento ser efetuado – não é o mesmo exercício em que ocorre essa entrega, o prazo não pode iniciar imediatamente após a entrega da declaração, no mesmo período anual.

Afastada a tese de antecipação do prazo decadencial do art. 173, CTN pela entrega da DIPJ, passo à análise do mérito das operações promovidas para apuração de fraude, dolo e/ou simulação, para o correto enquadramento legal da norma decadencial.

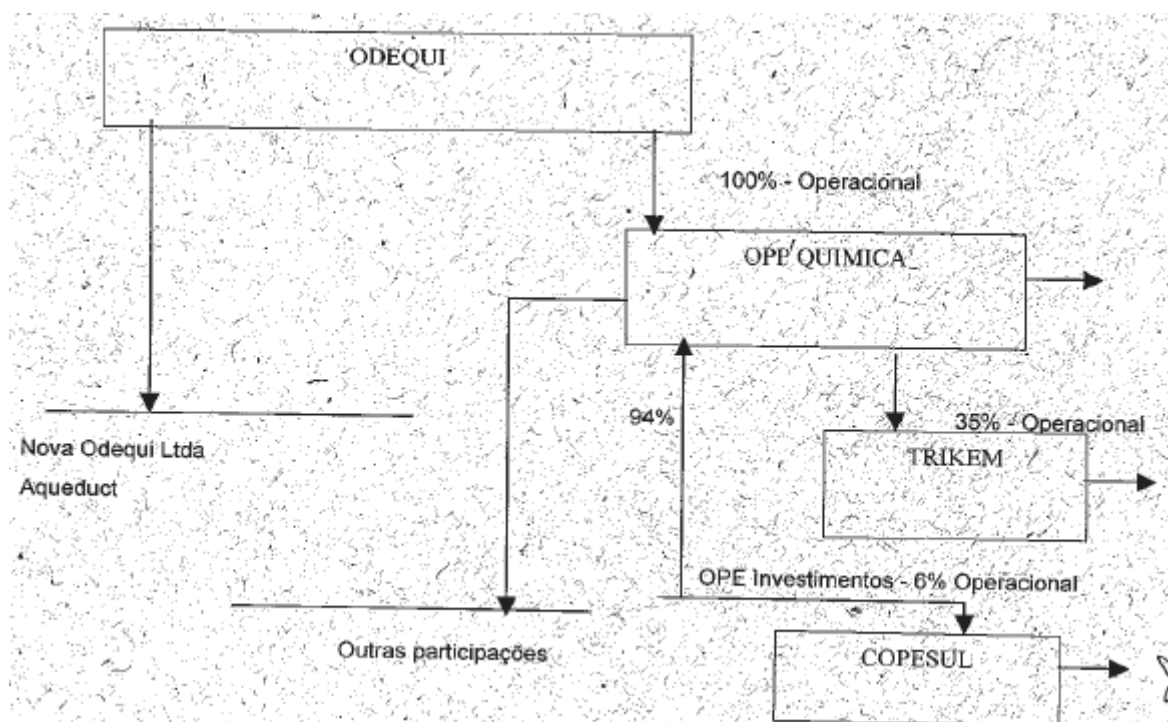
II - DO MÉRITO

II.1. Da Glosa do Ágio Amortizado

A autuação trata da glosa de despesas com ágio interno nos anos calendário de 2007 e 2008. O ágio foi gerado na compra das ações correspondentes a 87,98% do capital social da empresa Odebrecht Química S/A (ODEQUI), mantidas em tesouraria, pelo valor de R\$ 1.972.455.286,92 (R\$ 1.972 milhões) pela OPP PP (OPP Produtos Petroquímicos).

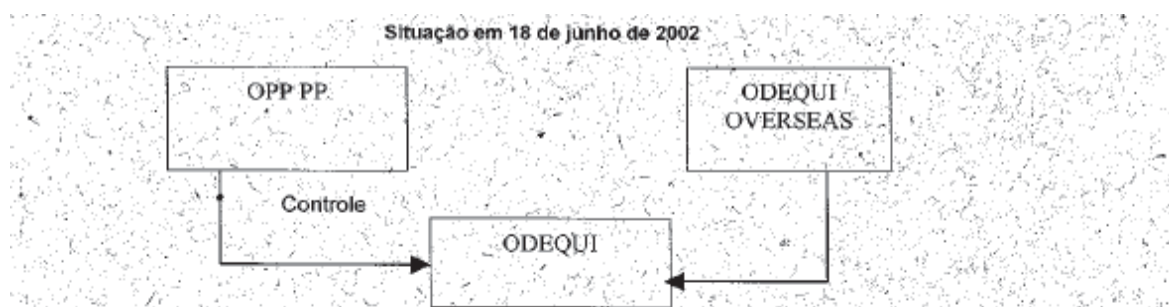
Ao incorporar a OPP PP, em 16/08/2002, a Braskem internalizou o ágio oriundo da compra de ações da ODEQUI e assumiu um passivo de R\$ 1.972.455.286,92, junto à própria ODEQUI.

Cabe ressaltar que a despesa em questão trata do ágio pago a título de expectativa de rentabilidade futura pelas ações da empresa Trikem S/A (Trikem), indiretamente controlada pela empresa ODEQUI, conforme esquema abaixo:



Posteriormente, a Braskem (adiante denominada Recorrente) incorporou a OPP PP, e registrou contabilmente o ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura da Trikem.

Retornando à operação que originou o ágio amortizado – a compra da ODEQUI pela OPP PP – a fiscalização apurou mais:



Inferre-se que no período compreendido entre 26 de abril e 18 de junho de 2002, houve aquisição de ações e consequente controle societário da ODEQUI pela OPP PP.

Corroborando tal inferência, observa-se no Livro Diário da OPP PP, as fls. 19, contabilização de aquisição de ações mantidas em tesouraria pela ODEQUI, no valor de R\$ 1.972.455.286,92 (um bilhão, novecentos e setenta e dois milhões, quatrocentos e cinquenta e cinco mil, duzentos e oitenta e seis reais e noventa e dois centavos), com ágio no mesmo valor.

Ainda de acordo com anexo III (Demonstrações Financeiras OPP PP), da Ata de AGE, realizada no dia 16 de agosto de 2002, na Braskem, observou-se às fls 22 e 27, itens 6 e 7, alíneas "c" e "c - i", respectivamente, que houve de fato a compra de ações acima mencionadas, conforme excertos.

- (c) A obrigação que a companhia possui junto à Odequi, no valor de R\$ 2.431.834, decorre, basicamente da operação específica de compra, em 30 de abril de 2002, de ações da Odequi, pela companhia, no valor de R\$ 1.972.455. Sobre esse valor não incidirão encargos financeiros e o mesmo será pago em dez parcelas trimestrais, a partir de junho de 2003. O restante, R\$ 459.379, fica condicionado aos termos do contrato de conta corrente e gestão única de caixa existente entre ambas as partes e outras empresas, firmado em 2 de janeiro de 1999.

(c) Informações sobre os investimento em sociedades controladas e controlada em conjunto**(i) Odebrecht Química S.A. ("Odequi")**

Essa controlada tem por objeto social a participação em sociedades nacionais e estrangeiras como sócia, acionista ou quotista, em especial em sociedades que atuem nas áreas química, petroquímica e correlatas, bem como na prestação de serviços e estudos, projetos e demais atividades para a implantação, operação e gestão de instalações industriais em qualquer parte do país e no exterior, nas áreas acima referidas.

Conforme instrumento contratual de Compra e Venda, a companhia, em 30 de abril de 2002, adquiriu ações de emissão da Odebrecht Química S.A., representando 87,98% do capital total, pelo valor de R\$ 1.972.455, com a constituição de ágio no mesmo valor. A fundamentação econômica desse ágio está diretamente relacionada à rentabilidade futura e à mais valia do ativo imobilizado das controladas da Odebrecht Química S.A. (OPP Química e Trikem), definidas em laudos de avaliação emitidos por peritos independentes, conforme demonstrado a seguir:

<u>Fundamentação econômica</u>	<u>R\$</u>	<u>Critério de amortização a partir de junho de 2002</u>
Mais valia do ativo imobilizado	1.630.796	Vida útil econômica remanescente do imobilizado
Rentabilidade futura das investidas	341.659	Dez anos

A despeito da não apresentação do Contrato de Compra e Venda, Livro Registro de Ações Nominativas e de Transferências de Ações Nominativas referentes a ODEQUI e OPP PP, entre outros, documentos estes, essenciais para o deslinde da Auditoria, principalmente por se tratar de operações intragrupo, aduz-se que a operação que gerou o citado ágio se refere à compra de ações daquela por esta (ODEQUI pela OPP PP).

Outrossim, infere-se do arrazoado apresentado pela Braskem, no dia 17 de outubro de 2013, que o ágio oriundo da aquisição de ações da ODEQUI, pela OPP PP, tem fundamento econômico na rentabilidade futura da controlada indireta Trikem, empresa esta, operacional de segunda geração e integrante da Organização Odebrecht.

A seguir se demonstrará que o montante do ágio informado pelo contribuinte originou-se de operações consigo mesmo e que sequer houve pagamento pela aquisição do ativo, cuja consequência é a glosa da citada dedução.

Como se pode constatar do trecho acima – e do restante do TVF – a fiscalização não questionou o fundamento econômico do ágio apurado, sustentando a glosa procedida em dois pontos: (i) a artificialidade do ágio escriturado, uma vez que originado de operações consigo mesmo; e (ii) inexistência de dispêndio financeiro na aquisição do ativo. Passo a analisá-los.

II.1.a Dos Requisitos Para Amortização de Ágio. Possibilidade de Registro de Ágio entre Empresas de Um Mesmo Grupo

A Turma Julgadora, antes de posicionar-se sobre as limitações que um planejamento tributário deve respeitar, estabeleceu as premissas, as quais apontam para um ponto de interseção entre Contabilidade, lei societária e lei tributária, abordando dispositivos das leis societária, tributária e contábil, para alcançar as seguintes conclusões:

Portanto, o contribuinte é obrigado, pela lei tributária, a apurar o lucro líquido de acordo com a lei societária que, por seu turno, determina que este lucro é obtido através

da observância da escrituração e dos preceitos da Ciência Contábil.

Assim, se a Contabilidade não aceita um determinado registro contábil, no caso, um determinado ágio na aquisição de um ativo, esse registro, em princípio, também será rejeitado pela lei comercial e pela lei tributária, na medida em que ele trará reflexos na apuração do lucro líquido da pessoa jurídica.

Portanto, o direito positivo determina que as definições da Ciência Contábil serão consideradas na interpretação de normas comerciais e tributárias.

Daí porque o reconhecimento do ágio para fins tributários e societários passa, obrigatoriamente, pela investigação e aplicação dos conceitos e princípios da Ciência Contábil. (fl. 49, Acórdão n.º 16-72.324)

Com a devida vênia, aqui já registro minha discordância do entendimento da DRJ.

Isso porque, no que tange ao ágio registrado sob a vigência do Decreto-Lei nº 1.598/77, há um claro distanciamento entre as legislações contábil e tributária, em razão de esta última ter criado uma figura autônoma de ágio para fins fiscais, que difere daquela prevista na Contabilidade. Entretanto, deve-se ter em conta que, para fins de tributação, é sobre o conceito previsto na legislação tributária que o intérprete deve operar a subsunção dos fatos à norma.

Em relação ao ágio pago na aquisição de participação societária, devem ser observados o disposto nos artigos 385, 386 e 391 do RIR/99, *in verbis*:

“Desdobramento do Custo de Aquisição

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):

I - valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

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).

Tratamento Tributário do Ágio ou Deságio nos Casos de Incorporação, Fusão ou Cisão

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;

(...)

Amortização do Ágio ou Deságio

Art. 391. As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso III).

Parágrafo único. Concomitantemente com a amortização, na escrituração comercial, do ágio ou deságio a que se refere este artigo, será mantido

controle, no LALUR, para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento (art. 426). (grifei)”

Esses, portanto, são os dispositivos legais especificamente designados a tratar do reconhecimento do ágio, tanto no que se refere à sua escrituração e amortização, quanto no que concerne ao conceito de ágio juridicamente aceito.

Primeiramente, é importante traçar um paralelo entre o conceito jurídico-tributário de ágio e o conceito contabilmente aceito para definição do ágio. Isto porque, de fato, existia diferença entre o conceito de ágio construído pelo art. 385 do RIR/99 (que reproduz a disposição do art. 20 do Decreto-Lei 1.598/1977), e aquele pretendido pela contabilidade, cuja a decisão da DRJ-SP1 pretende adotar. Vejamos.

Segundo Eliseu Martins e Sérgio Iudícibus, a Teoria Contábil sempre conceituou o ágio como a diferença entre o preço dos ativos da empresa, isoladamente considerados, e o valor de mercado da companhia, como entidade única em operação.

Porém, André Mendes Moreira (RDDT nº 228) explica que o conceito jurídico de ágio, no Brasil, distanciou-se desta tradição. O art. 248 da Lei nº 6.404/1976 havia determinado que a avaliação dos investimentos relevantes em sociedades coligadas, sobre cuja administração a investidora tivesse influência, ou de que participasse com 20% ou mais do capital social, ou em sociedades controladas, seria realizada pelo valor de patrimônio líquido (diferença contábil entre o valor dos ativos e dos passivos empresariais).

Sendo assim, cuidou o Decreto-Lei nº 1.598/1977 de determinar, em seu art. 20 (redação reproduzida no art. 385 do RIR/99) que, em sendo o caso de avaliação do investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor do patrimônio líquido, deveria o adquirente da participação societária desdobrar o custo desta aquisição em duas classificações:

- 1) valor do patrimônio líquido na época da aquisição; e
- 2) ágio ou deságio, que é a diferença entre o custo da aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido, apurado pelo método da equivalência patrimonial.

Portanto, diferentemente da contabilidade, o conceito jurídico de ágio consolidou-se como a diferença entre o preço de aquisição e o valor do patrimônio líquido do investimento – e não o valor de mercado.

Cabe pontuar que a linguagem jurídica constrói sua própria realidade, não havendo como negar, *in casu*, que o Decreto-Lei nº 1.598/1977 ao conceituar ágio, definindo inclusive suas modalidades de fundamento econômico, atribuiu significado jurídico próprio ao termo, independente da sua significação contábil.

Na mesma linha, Luís Eduardo Schoueri afirma que: “O ágio, como se viu acima, é instituto jurídico. Tem disciplina legal exaustiva. O fato de haver figura homônima na Contabilidade – ou melhor ainda, o fato de a figura tributária

ter se inspirado naquela – não afasta a conclusão de que uma vez regulado pelo Direito, é neste campo que se deve investigar sua natureza.”

Conforme demonstrado, no Decreto-Lei n.º 1.598/1977, o legislador optou por seguir uma linha lógico formal, adotando a diferença entre o custo da aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido como conceito para o ágio, deste modo, distanciando-se do conceito de “valor justo” e, por consequência, da teoria contábil.

Com relação à oposição ao ágio interno ratificada pelo Acórdão debatido, registra-se que tal oposição possui suas raízes fincadas, justamente, na contabilidade. Isto porque, o ágio, como o mais intangível dos intangíveis, implicando em uma grande dificuldade de ‘justa’ mensuração, fez com que a teoria contábil apenas admitisse seu reconhecimento quando decorrente de uma negociação de mercado (“at arm’s length”), e não conhecesse daquele ágio avaliado no interior de um grupo econômico.

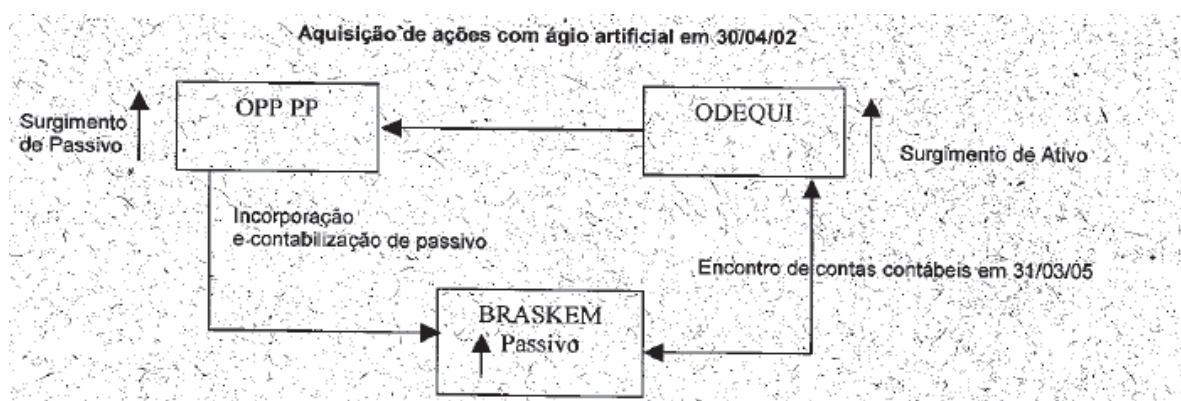
Ora, tendo por claro que as legislações fiscal e contábil se distanciam quanto à conceituação de ágio; e sabendo que para fins de tributação deve-se ater às disposições daquela, deve-se, portanto, reconhecer o ágio como a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido, apurado pelo método de equivalência patrimonial.

E isto, pode ocorrer entre empresas de um mesmo grupo pois, não obstante haja vedação expressa à compra de ações próprias pela própria companhia (art. 30 da Lei nº 6.404/76), não se verifica qualquer proibição legal para que haja compra e venda de investimentos entre coligadas e/ou controladas e entre essa e sua controladora.

Ademais, como se detrai do trecho do TVF colacionado acima neste tópico, de fato houve a compra das ações da ODEQUI pela OPP PP com a correspondente avaliação do valor patrimonial pelo Método de Equivalência Patrimonial (cf. fls. 12050 e ss.) de forma a permitir a quantificação do ágio em questão.

II.1.b. Da Efetividade de Dispendios Financeiros

A fiscalização registrou que no momento do surgimento do ágio em debate, ou seja, na aquisição de ações da ODEQUI pela OPP PP, aquela (ODEQUI) contabilizou um direito ante esta. No segundo momento, a Braskem incorporou o passivo, após a incorporação da OPP PP. No capítulo final, realizou-se um encontro de contas contábeis direto de um Ativo por um Passivo que, a seu ver, não poderia ter sido contabilizado. No TVF o conjunto de operações foi assim representado:



Assim, a autoridade fiscal entendeu que o ágio gerado na operação supracitada seria meramente escritural, ou interno, por não haver independência entre os partícipes da operação, nem pagamento pela mais valia absorvida ao patrimônio. Concluiu afirmando não ter havido qualquer substrato econômico nas operações, tendo estas, a única finalidade de redução da carga tributária do Grupo Econômico liderado pela Organização Odebrecht.

Por sua vez, mesmo admitindo que o art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 admite outras formas de dispêndio financeiro além do “pagamento em dinheiro” para fins de apuração e dedutibilidade do ágio, a DRJ não admitiu o ágio adquirido em decorrência daquilo que chamou de quitação artificialmente produzida. Senão, vejamos:

“Apesar de não se exigir o pagamento em dinheiro, admitindo-se outras formas de dispêndio financeiro, é certo que o encontro de contas realizado pela impugnante demonstra justamente o contrário do que se teria que comprovar – porque tal estratégia contábil evitou que houvesse um efetivo sacrifício por parte do investidor.

Analisando as constatações da fiscalização e as alegações da impugnante, verifica-se que, em relação ao ágio oriundo da aquisição de ações da ODEQUI pela OPP PP, de fato, não houve pagamento e sim uma quitação artificialmente produzida mediante encontro de contas contábeis de direitos e obrigações gerados dentro do Grupo Odebrecht, o que não se admite para fins de amortização fiscal do ágio nos termos do artigo 386, I, do RIR.” (fl. 56, Acórdão nº 16-72.324)

A recorrente contra argumentou afirmando que, em contrapartida à incorporação da OPP PP, a COPENE emitiu ações e assumiu passivos em favor da Odebrecht, o que corresponderia ao pagamento e conferia validade ao ágio suportado economicamente pela Recorrente.

Passo a decidir.

Quanto a quitação artificialmente produzida mediante encontro de contas contábeis de direitos e obrigações gerados dentro do Grupo Odebrecht, não admitida para fins de amortização fiscal do ágio, peço vênha para, mais uma vez, discordar do entendimento firmado pela Turma Julgadora.

Como demonstra a nota explicativa utilizada pela Autoridade Fiscal na página 24 do TVF, em que são apresentados os detalhes da operação de compra de

ações da ODEQUI e na qual foi apurado o ágio, o alegado “efetivo pagamento” pelas ações não pode desconsiderar as operações procedidas pela Braskem (à época denominada COPENE). A seguir, colaciona-se a nota mencionada:

(c) A obrigação que a companhia possui junto à Odequi, no valor de R\$ 2.431.834, decorre, basicamente da operação específica de compra, em 30 de abril de 2002, de ações da Odequi, pela companhia, no valor de R\$ 1.972.455. Sobre esse valor não incidirão encargos financeiros e o mesmo será pago em dez parcelas trimestrais, a partir de junho de 2003. O restante, R\$ 459.379, fica condicionado aos termos do contrato de conta corrente e gestão única de caixa existente entre ambas as partes e outras empresas, firmado em 2 de janeiro de 1999.

Portanto, se o pagamento seria feito em dez parcelas trimestrais, a partir de junho de 2003, então, em 30 de abril de 2002, quando foram adquiridas as ações da ODEQUI pela OPP PP, não se poderia cogitar da inexistência de pagamento, uma vez que foi acordado para que este fosse feito a prazo, com a primeira parcela a ser paga em junho do ano subsequente.

Todavia, antes mesmo do termo final do pagamento pactuado entre as partes, tanto a ODEQUI quanto a OPP PP foram adquiridas pela recorrente, através da incorporação da OPP PP. Assim, a obrigação que esta detinha perante a ODEQUI foi incorporada pela recorrente e, conseqüentemente, restaria à recorrente a obrigação pelo efetivo pagamento das ações adquiridas com ágio que dão lastro a este processo.

Diante desse cenário, a recorrente afirma que não haveria sentido econômico, lógico ou jurídico para que a recorrente efetuasse qualquer pagamento em dinheiro pelas ações, posto que, após a incorporação da ODEQUI, a recorrente seria credora e devedora de si mesma, a dívida se extinguiria através dos institutos da compensação e/ou confusão, previstos nos arts. 368 e 381 do Código Civil, respectivamente.

Tendo procedido ao encontro de contas entre seu ativo e o passivo assumido, sem que houvesse qualquer transferência de recursos financeiros, foi que a fiscalização entendeu não ter havido pagamento pela mais valia absorvida ao patrimônio.

A recorrente, então, argumentou que ao incorporar a empresa OPP PP, efetuou tal transação mediante a emissão de novas ações e assunção de dívidas contidas no acervo incorporado, operação que apresentou uma efetiva incorporação dos ativos da OPP PP (mais especificamente a Trikem e a OPP Química, investidas da ODEQUI) pela recorrente. Em seguida, detalhou como se deu o pagamento pela aquisição dos investimentos:

Vale dizer, a COPENE, parte independente em relação à Organização Odebrecht, que não participou da operação de compra de ações da ODEQUI pela OPP PP, adquiriu, em 16/08/2002, por incorporação, ativos petroquímicos na forma do próprio investimento na ODEQUI, mediante (i) assunção de passivos e (ii) emissão de 1.484.955.464 ações de sua titularidade (535.763.077 ordinárias e 949.192.387 preferenciais classe "A"), conforme abaixo:

- (1) Assunção de obrigação correspondente a debêntures emitidas originalmente pela OPP PP, no valor de R\$ 592 milhões;
- (2) Assunção de obrigação relativa a dividendos devidos à ODB, no montante de R\$ 23 milhões;
- (3) Assunção de obrigação relativa a dividendos devidos à ODB, no montante de R\$ 465 milhões (dividendos estes propostos e quitados mediante confronto com crédito existente entre a OPP PP e a própria ODB), conforme descrito na página 24 do TVF⁴⁵;
- (4) Valor do Patrimônio Líquido negativo da OPP PP, caso não tivesse sido implementada a transação de compra das ações da ODEQUI (passivo a descoberto da OPP PP), de R\$ 310 milhões (vide balanço pró-forma **atestado pela FIPECAFI – doc. 05**);
- (5) Emissão de ações de sua titularidade pelo preço de emissão de R\$ 583 milhões;

Outrossim, a recorrente submeteu o caso destes autos a avaliação pela FIPECAFI. Esta Fundação emitiu parecer contábil (fls. 13.110) através do qual atestou o sacrifício econômico sofrido pela recorrente em decorrência da incorporação da OPP PP, correspondente a R\$ 1.972 milhões, como se confere na resposta a quesito formulado no referido parecer. Vejamos:

Quesito 3: Qual a composição do custo efetivamente pago e que lastreou o ágio contabilizado pela OPP PP - parcela atribuída i) às ações da Copene entregues à Odebrecht, ii) à eventual passivo a descoberto da OPP PP assumido pela Copene, e iii) a outros passivos incorporados pela Copene)?

Com base nas informações e na documentação constante dos autos, verifica-se que o sacrifício econômico suportado pela COPENE/BRASKEM ao incorporar a OPP Produtos Petroquímicos S.A. foi de R\$ 1.972 mil, composto pela assunção de obrigações relativa a dividendos devidos a Odebrecht, pela assunção de passivos a descoberto da OPP PP e pela emissão de ações da Companhia, conforme demonstrado a seguir:

<u>Descrição dos sacrifícios econômicos sofridos pela Copene S.A</u>	<u>Valores R\$ milhões</u>
Assunção de obrigação relativa a dividendos, convertidos em debêntures, devidos à Odebrecht S.A	592
Assunção de obrigação relativa a dividendos devidos à Odebrecht S.A	487
Saldo de passivos a descoberto das controladas OPP Produtos Petroquímicos S.A e ODEQUI	310
Emissão de ações da Copene S.A	583
Total	1.972

Tabela 2 - Composição do valor pago pela COPENE/BRASKEM

Do exposto acima, infere-se que o custo de aquisição do ágio amortizado pela recorrente foi pago através da emissão de ações pela recorrente e assunção de obrigações pela mesma.

Ora, sabe-se que o Decreto-Lei nº 1.598/77 definiu o ágio como a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido da investida na época da aquisição. Em consequência, determinou que o custo de aquisição fosse desdobrado em valor do patrimônio líquido e ágio pago à época da aquisição.

Ademais, o art. 7º da Lei 9.532/97 prevê a possibilidade de amortização do ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração.

Interessante notar que nesses dispositivos se percebe referências aos termos “aquisição”, “aquisição com ágio ou deságio” e “custo de aquisição”, porém nada se constata quanto exigência de “pagamento” da participação societária ou do ágio.

A CSRF foi expressa ao consignar que basta ocorrer a aquisição da participação societária para que esta passe a fazer parte do patrimônio da pessoa jurídica investidora, não havendo restrição a algum tipo de aquisição em particular, ou restrição à ocorrência de alguma contraprestação específica a essa aquisição, como o pagamento em dinheiro. Não obstante a concordância do Acórdão recorrido quanto a este ponto, importa transcrever trecho do Acórdão CSRF 9101-001.657:

“A questão está em que o termo “aquisição”, ressaltado nas normas, não pode ser restringido, em seu significado, apenas à compra e venda de ações, para possibilita a amortização do ágio proveniente da aquisição da participação societária.

Não há qualquer fundamento legal que enseje tal restrição, de modo a excluir a subscrição, debatida nos autos. O fundamento do voto vencido no Acórdão de que a aquisição exige uma outra pessoa é, com o devido respeito, um entendimento diferente da previsão legal. A legislação possibilita que a aquisição de participação societária de uma companhia se dê por subscrição de novas ações, desde que respeitados os limites legais.

(...)

Assim, pela análise da legislação positiva, resta indubitável que a Lei 6.404/74 fez a previsão da aquisição de participação societária por subscrição de ações.

Na verdade, os efeitos contábeis independem da forma como a investidora adquiriu seu investimento, quer tenha sido por subscrição de capital com recursos financeiros ou mediante a conferência de bens ou em participações societárias. A Lei não discriminou nenhuma dessas alternativas de aquisição de participação societária, e não negou em nenhuma dessas hipóteses, a possibilidade da amortização do ágio nos casos de incorporação reversa. A origem dos recursos utilizados para aumento do capital social na empresa investidora (por exemplo, se recursos dos sócios, imóveis, subscrição de ações, contribuição de investimento em outra companhia) não é relevante no tocante a análise da dedutibilidade fiscal do ágio na empresa operacional quando esta incorpora sua investidora.

Portanto, a subscrição de ações por aumento de capital é uma forma de aquisição.

(...)

De fato, não havendo distinção na lei, não cabe ao intérprete fazê-lo. Por aquisição entende-se qualquer forma de absorção a um patrimônio jurídico de algo novo, não tendo, tal absorção, por único meio uma compra e venda. Pode-se dar, como na hipótese, pela subscrição de ações novas, o qual se insere, indubitavelmente no conceito de “participação societária adquirida”.

O Acórdão mencionado acima demonstra que a aquisição pode se dar por qualquer meio admitido em Direito, inclusive por operações societárias, o que abrange tanto a compra a prazo das ações da ODEQUI pela OPP PP, quanto a incorporação das ações e assunção do passivo da OPP PP pela Braskem.

Podendo ocorrer por qualquer meio admitido em Direito, resta que o encontro de contas procedido por empresa que se encontre ao mesmo tempo na situação de credor e devedor de uma mesma dívida perante uma sociedade controlada

e/ou coligada (cf. arts. 268 e 281 do Código Civil) pode ser aceito, de forma que o intérprete não pode estabelecer distinções onde a lei não o tenha feito.

Se o Decreto-Lei nº 1.598/77 bem como a Lei nº 9.532/97 falam em “aquisição”, “custo de aquisição” e “adquirida com ágio ou deságio”, não delimitando como deveria ocorrer a aquisição mencionada, qualquer forma de aquisição legítima, em Direito e apta a adquirir propriedade de participação societária, é aceitável.

Portanto, havendo emissão de ações e assunção de obrigações por formas admitidas em Direito; bem como sendo o ágio legítimo – isto é, decorrente de uma verdadeira aquisição de investimento, havendo avaliação deste investimento através do método de equivalência patrimonial, bem como de uma diferença entre o preço de aquisição e o valor de equivalência – o ágio deve ser considerado “pago”, e pode ser amortizado normalmente.

II.1.c. Da Desnecessidade de Confusão Patrimonial.

Por fim, a DRJ entendeu não ser amortizável o ágio transferido à recorrente posto não atender ao requisito da confusão patrimonial na origem da formação do ágio, ou seja, por não ter havido união em um mesmo patrimônio das empresas OPP PP e ODEQUI. Vejamos trecho da decisão:

“Para que essa neutralização fiscal alternativa seja alcançada, é necessário que (i) a investidora tenha efetivamente arcado com o pagamento do ágio; (ii) ocorra a absorção do patrimônio da investida pela investidora, ou vice-versa (absorção de patrimônio da investidora pela investida, por meio de incorporação, fusão ou cisão; (iii) ocorra o "encontro" da participação societária adquirida e do ágio pago por tal participação em um mesmo patrimônio ("confusão patrimonial").

(...)

No caso dos autos, a confusão patrimonial foi observada entre a investida Trikem e a Braskem (quanto ao ágio fundado na expectativa de rentabilidade futura da Trikem, mas não houve confusão do patrimônio da investidora (OPP PP ou ODEQUI), que teoricamente foi quem suportou o ágio, com o patrimônio de suas investidas, cuja rentabilidade futura prevista justificou o ágio.

(...)

Nas interiorizações de capital observadas, é certo que o investimento teria que ser registrado pelo custo de aquisição da investidora, desdobrado em valor patrimonial e ágio, nos termos do artigo 385 do RIR/99. Contudo, o fato de se aplicar referido dispositivo não confere à contribuinte a automática aplicação do artigo 386 do mesmo diploma pois, como visto, a situação disciplinada depende de requisitos específicos, dentre os quais ressalta o de que a confusão patrimonial deve alcançar o patrimônio da sociedade que efetivamente realizou o sacrifício referente ao ágio.

Assim, no tocante à questão discutida, consistente na amortização fiscal do ágio na aquisição de participações na Trikem S/A, entendo ser

inadmissível a amortização fiscal do ágio transferido à impugnante mediante incorporação das originais investidoras, tal como pretendido.”

No entanto, partindo da própria premissa construída pela DRJ, entendo que o ágio é amortizável, posto ter ocorrido confusão patrimonial entre as empresas OPP PP e ODEQUI, uma vez que estas foram incorporadas pela empresa Braskem. Destarte, todas as obrigações e direitos concernentes que a OPP PP detinha em virtude da compra das ações da ODEQUI, inclusive as adquiridas com ágio da controlada Trikem, foram reunidos no patrimônio da recorrente.

Assim, passando ao largo da discussão sobre a necessidade de confusão patrimonial entre investidora e investida, reputo equivocada a conclusão da DRJ quanto a não ocorrência de confusão patrimonial, pois, à evidência dos elementos constantes nestes autos, entendo ter havido confusão patrimonial das empresas OPP PP, ODEQUI, Trikem quando incorporadas ao patrimônio da Braskem.

Em conclusão, tendo em vista o preenchimento dos requisitos legais para registro e amortização, reconheço a legalidade do ágio em comento.

III - DA EMISSÃO DE DEBÊNTURES

No que diz respeito à emissão de debêntures, conforme apontado pela autoridade fiscal, entre os anos de 2002 e 2007, a ODBINV auferiu Lucro Fiscal em alguns anos calendários, de modo que as debêntures que lhe foram transmitidas pela OPP PP gerariam tributos devidos.

Entretanto, com a transferência das debêntures à ODBPAR INV, a DRJ reputa não ter havido ônus tributário efetivo, uma vez que esta, ODBPAR INV, contabilizou seguidos prejuízos fiscais nos períodos em questão. Logo, a glosa das despesas financeiras apropriadas pelas debêntures emitidas é consequência lógica da glosa das despesas oriundas de ágio considerado artificial pela autoridade fiscal.

A Turma Julgadora entendeu que as operações executadas pela recorrente, concatenadas diretamente à emissão de debêntures à ODBINV, tiveram como propósito, sob o ponto de vista tributário, a criação ilícita de despesas financeiras relativas a tais debêntures, facilitada pelo fato de ter sido planejada entre empresas do mesmo grupo econômico. Destacou ainda que o evidente intuito doloso em fraudar a administração tributária está patente, uma vez que os fatos demonstram que não havia qualquer justificativa para uma captação de recursos na modalidade de emissão de debêntures, bem como na formação de um ágio. Essa transação teria sido levada a efeito com a finalidade precípua de se criar, ilegitimamente, despesas para reduzir a base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Portanto, não admitiu o aproveitamento fiscal de despesas por entender que estas apresentavam, em sua origem, valores despendidos na aquisição de ações com ágio artificial.

Assim, tanto a acusação fiscal quanto a DRJ vinculam a própria existência das debêntures ao ágio aproveitado fiscalmente pela recorrente, ou seja, se

o ágio fosse artificial, por decorrência lógica estaria comprometido o registro de ganho de equivalência patrimonial na OPP PP, que possibilitou a deliberação de distribuição antecipada de lucros e o pagamento de dividendos utilizados, em parte para a integralização das debêntures.

Logo, tendo em vista o quanto decidido acima, ou seja, o cumprimento aos requisitos para registro e amortização do ágio, e constatada a regularidade do seu pagamento – no qual se inserem as debêntures em comento, reputo prejudicado o presente tópico da autuação, merecendo ser cancelada a exigência também quanto a este ponto.

IV – DA MULTA AGRAVADA

O agravamento da multa de ofício foi levado a efeito com base no artigo 44, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.430/96, que assim prevê:

(...)

§ 2º - Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) '

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

(grifos aditados)

A meu ver tal dispositivo deve ser interpretado com cautelas, dirigindo-se apenas às situações de reiterado não atendimento às intimações feitas ao longo do procedimento fiscalizatório. E, diga-se, "não atender" não é "sinônimo de "mal atender".

O campo de aplicação do agravamento da penalidade não contempla a hipótese de prestação deficitária ou insuficiente de documentos e esclarecimentos por parte dos contribuintes, o que, a meu ver, foi o que ocorreu na presente situação.

A fiscalização, convém notar, se valeu de várias respostas fornecidas ao longo do procedimento fiscal para reforçar sua tese. Se valeu, também, das informações prestadas por várias empresas para apurar os tributos, ainda que não na forma que entendeu que deveria ter sido.

Ora, a falta de apresentação de determinado livro e/ou documentos da escrituração, assim como a falta de determinado esclarecimento pontual, em um universo onde foram apresentados diversos documentos e respostas, por si só, não enseja o agravamento da multa de ofício qualificada.

Não vislumbro, nessa situação fática, que a conduta da Recorrentes no sentido de não prestar todos os esclarecimentos na forma pela qual pretendeu o auditor fiscal responsável tenha gerado obstáculos ao levantamento do crédito tributário e a instrução da autuação fiscal.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, aliás, vem afastando o agravamento da multa quando não há prejuízos ao trabalho fiscal, conforme atesta a ementa do seguinte julgado:

MULTA AGRAVADA - ARTIGO 44, § 2º, LEI 9.430/96 - EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO - LANÇAMENTO POR PRESUNÇÃO.

A aplicação do agravamento da multa nos termos do artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96 deve ocorrer quando a falta de cumprimento das intimações pelo sujeito passivo impossibilite, total ou parcialmente, o trabalho fiscal. Na hipótese em que a fiscalização se vale de regra que admite o lançamento por presunção, a atitude do sujeito passivo torna-se irrelevante para o deslinde do trabalho fiscal, de modo a tornar-se inaplicável o agravamento da multa. (Acórdão n. 9202-004.290. Data de publicação: 17/08/2016)

Invoco, ainda, como argumento contrário ao agravamento da penalidade inteligência da Súmula CARF nº 96, *verbis*:

"A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros".

Nesse sentido, considero que o agravamento imputado é desproporcional e incabível, razão pela qual deve a multa de ofício ser reduzida de 225% para 150%.

V - CONCLUSÃO

Sendo assim, voto no sentido de afastar as preliminares suscitadas pela recorrente, e no mérito, DOU provimento ao recurso voluntário, restando prejudicada o enfrentamento das demais questões suscitadas.

Contudo, caso reste vencido, ressalto minha concordância quanto à incidência do art. 150, § 4º, CTN para a contagem do prazo decadencial, haja vista que não estamos diante de aplicação da multa qualificada de 150%, de forma que parte do crédito objeto do lançamento resta decaído, notadamente em relação ao ano-calendário de 2007.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa - Relator

Voto Vencedor

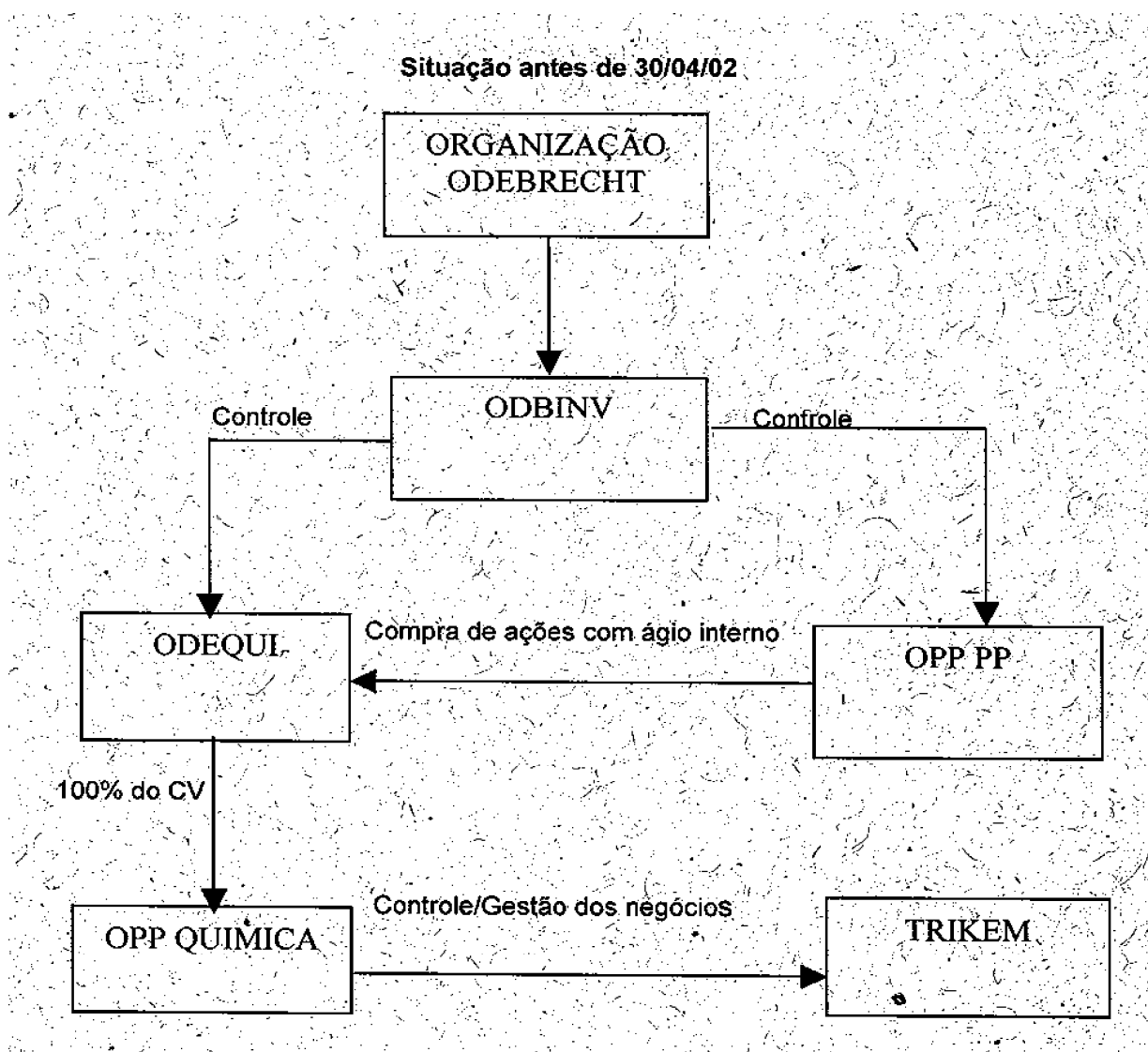
Conselheiro Carlos Cesar Candal Moreira Filho Redator Designado

Inicialmente gostaria de tentar descrever os fatos narrados no Termo de Verificação Fiscal nº 0001 (fls. 21 a 75) da maneira mais simples possível, uma vez que aquele Termo está bastante complexo.

Estamos tratando de lançamento de duas infrações: glosa de despesas de amortização de ágio interno, relativa aos anos-calendário de 2007 e 2008; e glosa de despesas com amortização de debêntures, no ano-calendário de 2007. A primeira infração acarretou o lançamento de imposto e contribuição no ano-calendário de 2007 e a compensação integral do valor do imposto com prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário de 2008. A multa foi qualificada nas duas infrações e, em relação à primeira, foi, também, agravada.

O ÁGIO

Graficamente, a situação das Empresas quando iniciaram os eventos era a seguinte:



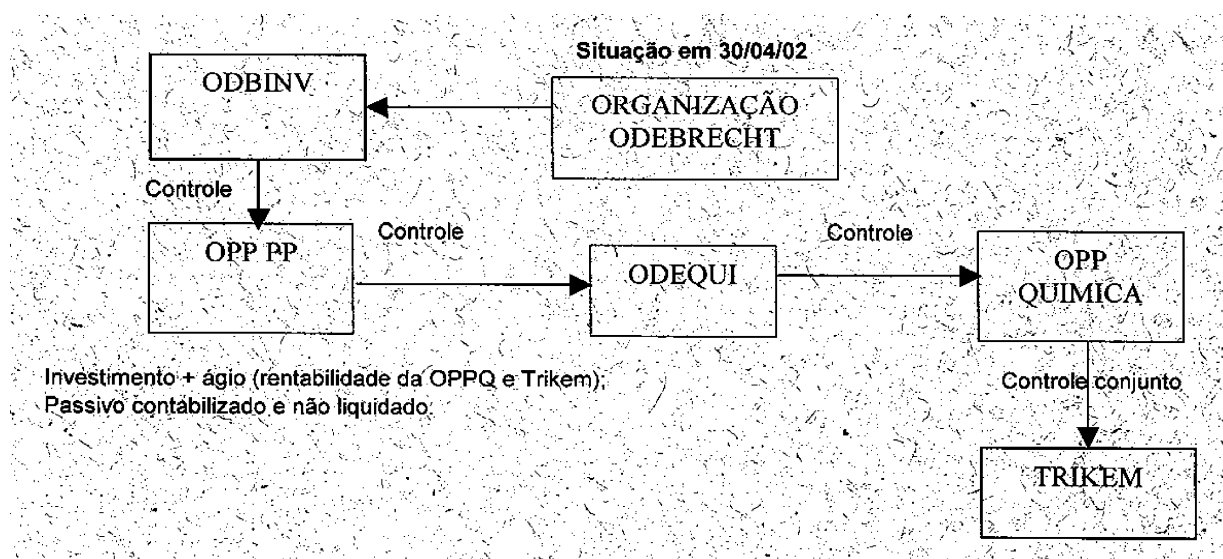
Notemos que aqui não aparece a Recorrente, Brasken, que, à época, ainda era Copene. Temos nesta demonstração gráfica apenas empresas que atuaram na geração do ágio.

Em 30/04/2002, a OPP PP (Holding) adquiriu ações mantidas em tesouraria (87,8% do capital social) pela Odebrecht Química, doravante ODEQUI (Holding), com ágio em função de avaliação da OPP Química (R\$341.555.975,44 expectativa de rentabilidade futura) e OPP Química e Trikem (R\$1.630.899.311,48 mais valia de ativos). Estes R\$1.630.899.311,48 se dividem em mais valia de ativos da OPP Química = R\$683.404.815,08 e mais valia de ativos da Trikem = R\$947.494.815,08. Posteriormente foi informado que, em verdade, estes R\$947.494.815,08 deveriam ser divididos em mais valia de ativos da Trikem R\$ 360.900.884,00 e rentabilidade futura da Trikem R\$586.594.218,00.

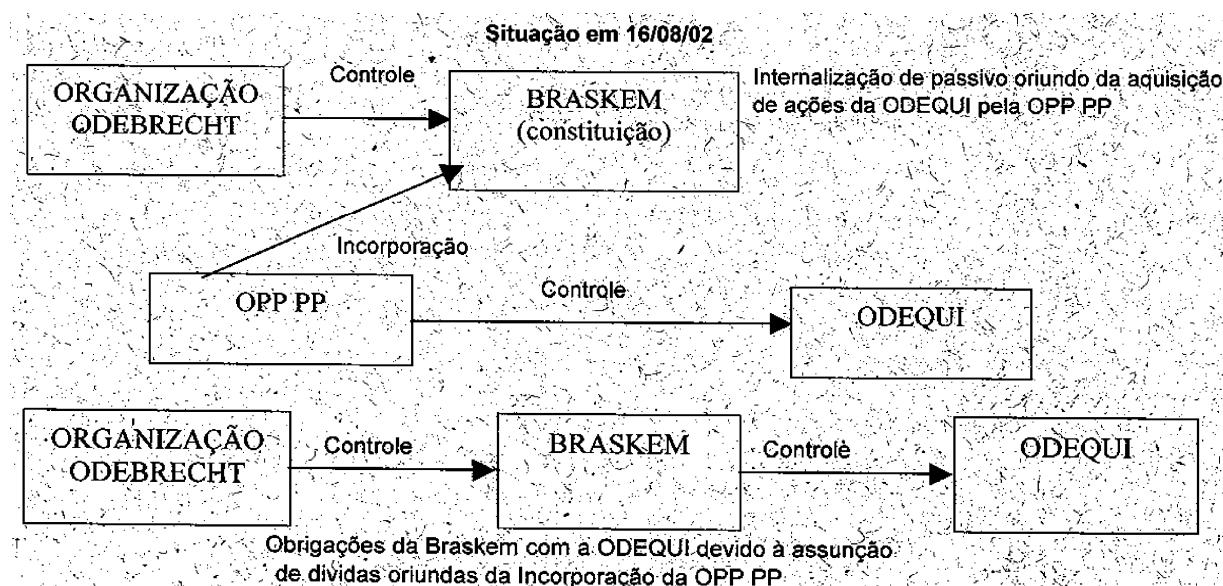
A aquisição, portanto, se deu com ágio de R\$1.972.455.286,92, sendo, destes, R\$586.594.218,00 por rentabilidade futura da Trikem e R\$341.555.975,44 por rentabilidade futura da OPP Química.

Sobre o pagamento da aquisição das ações em tesouraria da ODEQUI pela OPP PP ficou acertado que não correria juros e que seria efetuado em 10 parcelas trimestrais a partir de 2003.

A situação das empresas passou a ser a seguinte:



Em 16 de agosto de 2002 a, agora, Braskem incorporou a OPP PP integrando os ativos e passivos envolvidos na operação, inclusive o ágio contabilizado na OPP PP. O quadro passa a ser o seguinte:



A dívida vai para o passivo exigível a longo prazo da Braskem. Após algumas operações contábeis (fls. 47/48), no ano de 2003, parte do passivo não é liquidada, R\$402.167.914,69 (conta 220301002005) e R\$693.640.470,34 (conta 210401001010).

O valor de R\$538.013.163,35 (hachurado fl.47) é pago da seguinte forma: a Braskem, com a incorporação da OPP PP passou a ser devedora da ODEQUI (assumiu a dívida relativa ao ágio de R\$1.972.455.286,92). Em 2001, a ODEQUI adquiriu da OPP Química (sua controlada), ambas do Grupo, participações nos ativos referentes à Norquisa e Aqueduct Trading Services Co Inc., conforme excerto das notas explicativas:

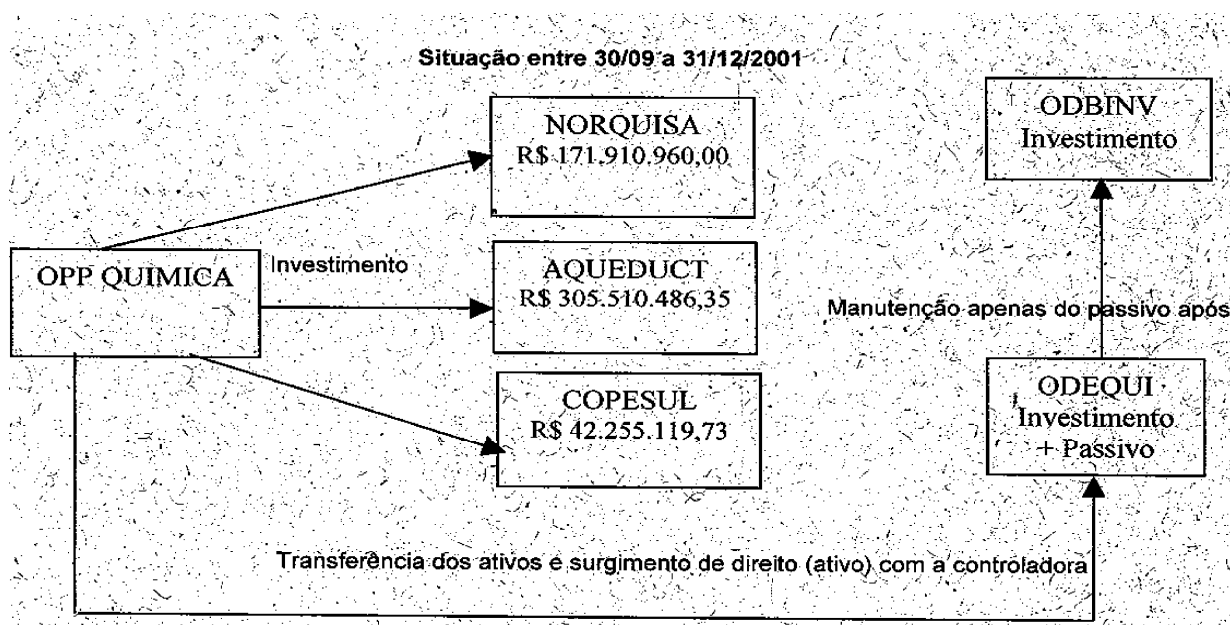
Em dezembro de 2000, as ações de emissão da Norquisa foram utilizadas para constituição da controlada Trikem Participações Ltda., sendo alienadas para a OPP Química em outubro de 2001. Ainda em outubro, a companhia adquiriu essas ações pelo valor contábil de R\$ 171.911. Em novembro de 2001, a companhia alienou o total da participação nesta controlada, que inclui a participação proveniente da incorporação da Nova Odequi, para controladora Odebrecht S.A. pelo valor contábil de R\$ 420.630.

(e) Aqueduct Trading Services Co. Inc. ("Aqueduct")

Adquirida em outubro de 2001 junto à controlada OPP Química, pelo valor contábil de R\$ 305.510. Em novembro de 2001, a companhia alienou este investimento, também pelo valor contábil, para a Odebrecht S.A.

A ODEQUI (antiga Odebrecht SA) adquiriu os investimentos da OPP Química em outubro de 2001 e em novembro alienou para a ADBINV (antiga Odebrecht S/A), mantendo, todavia, o passivo com a OPP Química. Na contabilidade da ODEQUI era mantida uma "Conta Corrente Integração entre Empresas - Contábil" e nela foram registrados os investimentos (passivo) na Norquisa e Aqueduct. Após operações intragrupo, o saldo dessa conta equivalia a exatos R\$538.013.163,33.

Em 31 de março de 2003 a OPP Química é incorporada pela Braskem e, em 30 de junho, ela, na qualidade de devedora e credora da ODEQUI, faz o encontro de contas no mesmo valor (R\$538) sem incorrer em qualquer dispêndio para a quitação da obrigação.



Quanto ao valor de R\$338.633.738,59 a liquidação foi operada também com encontro de contas. A OPP Química mantinha uma "conta corrente" com a ODEQUI, onde eram registrados mútuos. Quando a Braskem incorporou a OPP Química esta era devedora da ODEQUI e a Braskem, novamente, liquidou o valor com encontro de contas.

O restante R\$1.095.808.385,03 foi liquidado no ato de incorporação da ODEQUI pela Braskem, ocorrido em 31 de março de 2005.

AS DEBÊNTURES

No momento em que a OPP PP adquiriu as ações em tesouraria da ODEQUI, esta última registrou aumento de patrimônio líquido no valor do ágio (R\$1.972.000.000,00).

Posteriormente a OPP PP avalia seu investimento na ODEQUI pela equivalência patrimonial gerando um lucro de R\$1.598.472.044,65.

Este resultado ainda não estava realizado, conforme parecer de auditores independentes publicado em 28 de junho de 2002:

3. Conforme descrito na Nota 7 (c) (i) às demonstrações financeiras, em abril de 2002 a companhia adquiriu ações de emissão da sua controlada Odebrecht Química S.A. e, posteriormente, registrou ganho de equivalência patrimonial no montante de R\$ 1.598.472 mil, o qual corresponde a resultado ainda não realizado em negócio já efetivado com essa sociedade controlada. A administração da companhia considerou realizado o referido ganho, o que se dará quando da aprovação da incorporação da companhia pela COPENE - Petroquímica do Nordeste S.A., prevista para ocorrer em Assembleia Geral Extraordinária a ser convocada. Em decorrência do exposto, o patrimônio líquido da companhia e o lucro líquido do período de cinco meses findo em 31 de maio de 2002, estão demonstrados a maior pelo efeito acima mencionado.

A despeito disso, a OPP PP resolveu distribuir antecipadamente os lucros não realizados para sua acionista ODBINV no montante de R\$1.079.538.906,61, registrando uma diminuição do PL (conta Dividendos antecipados - OPP OS) e aumento de passivo circulante (conta Dividendos a pagar), sem, todavia, liquidar a distribuição de lucros.

No mesmo dia do registro do ganho com equivalência patrimonial (31/05/2002), a OPP PP contabilizou a obrigação de relativa à distribuição de lucros não realizados e finalizou a operação emitindo debêntures privadas a ODBINV, conversíveis em ações preferenciais "Classe A" ou em ordinárias com direito a voto, transformando um passivo não remunerado com juros em dívida atrelada a juros. As debêntures tinham as seguintes características:

- a) Valor total da emissão de R\$ 591.850.000,00;
- b) Valor Nominal unitário de R\$ 10.000,00;
- c) Atualização do valor Nominal pela variação acumulada da TJLP;
- d) Quando a TJLP for superior a 6% ao ano, o que exceder este percentual será incorporado ao Valor Nominal. Se for inferior não haverá atualização do Valor Nominal;
- e) 59.185 debêntures emitidas;
- f) As Debêntures poderão ser convertidas em ações preferenciais do Capital da emissora;
- g) Previsão de hipótese para o caso de incorporação da OPP PP pela Braskem, quanto à conversibilidade em Ações preferências classe A, desta (Braskem);
- h) Vencimento da dívida em 31 de julho de 2007;
- i) Incidência de juros remuneratórios incidentes sobre o Valor Nominal a taxa de 5% ao ano.

Logo após a emissão de debêntures, a OPP PP foi incorporada pela Braskem que, então, passou a amortizar os juros e variações monetárias relativos às citadas debêntures, conforme quadros à fl. 58, totalizando despesas de R\$74.824.750,58 no ano-calendário de 2007. As autoridades fiscais destacam que entre 2002 e 2007 a Braskem utilizou estas mesmas despesas em montante superior a R\$500.000.000,00, mas estes valores já foram atingidos pela decadência.

Sem embargo, as receitas financeiras auferidas, relacionadas às debêntures deveriam, por óbvio, ser oferecidas à tributação do IRPJ e CSLL, todavia, as debêntures privadas emitidas pela OPP PP a ADBINV foram, por esta, alienadas à ODVPAR INV, sua controlada (99% capital). Esta última registrou sucessivos prejuízos fiscais entre 2002 e 2007, inclusive, do que se conclui que nada foi pago a este título.

Em 18 de junho de 2007 a ODVPAR INV notifica a Braskem de sua opção pela conversão das debêntures em ações e, em 31 de julho de 2007 há o aumento de capital da Braskem com emissão de 25.832.198 ações ordinárias e 51.664.397 ações preferenciais "Classe A".

A fiscalização noticia, ainda, que, em 3 de julho de 2007, houve cisão parcial da ADVPAR INV, com versão da Parcela Cindida para a Construtora Norberto Odebrecht (controlada da ADVPAR INV). Nessa parcela cindida estavam as debêntures de emissão da OPP PP (posteriormente, Braskem).

A justificativa para esta versão de parcela cindida está no Protocolo e Justificação da Cisão Parcial:

realocação de ativos e passivos, com a diminuição do saldo da conta corrente existente entre a ODB e a CNO, apresentado nas demonstrações financeiras consolidadas da CNO, de forma a mantê-lo dentro dos patamares mínimos historicamente aceitos pelos credores da CNO; e (ii) redução de grau de exposição dos ativos da CNO em operações com partes relacionadas, como consequência da redução do conta corrente acima mencionado, não percebida positivamente pelos seus credores, bem como pelo mercado financeiro em geral ao qual a empresa recorre para captação de recursos". (grifos nossos)

Outros aspectos foram apontados pelas autoridades tributárias, mas creio que são estes os relevantes para o conhecimento dos fatos com consequências fiscais.

Adoto o relatório do Ilustre Relator uma vez que traduz a impugnação da Empresa, o julgado da DRJ e o recurso voluntário apresentado.

Passo a descrever as razões do meu voto.

Acolho o decidido quanto às preliminares e à multa agravada, prorrogando a decisão quanto à decadência para o momento em que for estudada a existência ou não de dolo, fraude ou simulação.

Do Ágio

A abordagem adotada no voto do I. Relator foi no sentido de comparar e determinar qual a prevalência entre os contextos legal, contábil e societário na constituição e aproveitamento do ágio; a minha enfrenta o ágio no plano da existência e validade.

E digo isso porque entendo que de toda a operação, é na criação do ágio que há vício, por ter sido criado como expressão de uma só vontade, voltado para o prejuízo de terceiro e por não ter havido, sequer, qualquer dispêndio ou movimentação financeira.

Expressão de uma só vontade porque foi gerado por empresas sob o mesmo controle, empresas do mesmo grupo econômico, duas holdings, OPP PP e ODEQUI, que fazem aquilo que é de interesse do Grupo Odebrecht, que as controla. A continuidade da operação também se dá entre empresas do mesmo Grupo, contrariamente ao que informa a Recorrente.

Compulsando os documentos constantes dos autos, observa-se que no Protocolo e Justificação da Operação de Incorporação da OPP Produtos Petroquímicos S. A.

Pela COPENE - Petroquímica do Nordeste S. A., que deu origem a formação da Braskem, dentre várias *consideranda*, encontramos a seguinte (fls, 612/613):

(i) Os Grupos Odebrecht e Mariani sagraram-se vencedores do Leilão dos chamados Ativos Econômico S. A. Empreendimentos, implementado no dia 25 de julho de 2001, passando a deter o controle da Nordeste Química S. A. - Norquisa, que por sua vez é controladora da Incorporadora;

Como se vê, o controle da COPENE (incorporadora) era dos Grupos Odebrecht e Mariani, do que se conclui que não se pode afirmar que o Grupo Odebrecht não detinha séria influência, se não controle, da COPENE quando houve a incorporação da OPP PP, originando a Braskem.

A meu ver, só este fato, a criação do ágio entre partes relacionadas, já é suficiente à invalidade. É não é dizer-se que isso é novidade. Já na década de 1990 se observava a reprovação dessa conduta pela contabilidade.

Antes disso, contudo, devemos recordar que a Lei nº 6.404, de 1976, prescreve em seu artigo 177:

*Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com **obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos**, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.*

(...)

*§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas **observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários** e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados.(grifei)*

E não podia ser diferente, afinal, o cálculo do lucro real parte do lucro líquido do exercício, que é contábil.

Assim é que já em 1993, o artigo 7º da Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993, estabelece:

*Art. 7º Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações **com o mundo exterior**, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da Entidade.*

Parágrafo único. Do Princípio do Registro pelo Valor Original resulta:

*I – a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os **agentes externos ou da imposição destes**;*

Já em 2010, o CPC nº 04 (R1), tratando de ativos intangíveis, afirma:

Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente

48. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

49. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos no presente Pronunciamento. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo.

Assim, a contabilidade não aceita, por não poder ser mensurada com confiabilidade, o ágio criado internamente.

Outro aspecto do artigo 177 da Lei nº 6.404, de 1976, acima transcrito é a obediência devida pelas companhias aos mandamentos da Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Esta, por sua vez já externou seu entendimento quanto a este tipo de ágio, o interno, da seguinte forma:

OFÍCIO-CIRCULAR/CVM/SNC/SEP nº 01/2007:

Rio de Janeiro, 14 de fevereiro de 2007

Aos Senhores

Diretores de Relações com Investidores e Auditores Independentes

ASSUNTO: Orientação sobre Normas Contábeis pelas Companhias Abertas

(...)

20.1.7 “Ágio” gerado em operações internas

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

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

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

Em nosso entendimento, ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge, **única e exclusivamente**, quando o **preço (custo) pago** pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento. E mais, preço ou custo de aquisição somente surge

quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.

Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como “arm’s length”.

Portanto, é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade.(grifei)

Então até aqui fica claro que, tanto a contabilidade, quanto a CVM, recusam o ágio criado internamente nos Grupos Econômicos, pois este não tem a independência necessária entre as partes envolvidas para que lhe seja atribuída confiabilidade. A criação de ágio nessas condições viola o artigo 177 da Lei nº 6.404, de 1976, pelo que, não pode ser considerada lícita.

E a ciência contábil não está protegendo a União. Não reconhece o ágio interno para proteger a lisura do retrato da situação das empresas evitando que os interessados, acionistas, e até o fisco, sejam ludibriados por uma saúde econômica ardilosa e falsa.

A CVM também não está protegendo a União, mas quer demonstrações financeiras fidedignas, que permitam aos investidores e ao mercado conhecer a verdadeira situação econômico/financeira das companhias.

Então resta dizer que a Recorrente agiu de maneira conforme à lei, fechar os olhos e permitir que se utilize deste artifício para deixar de recolher milhões em tributos devidos à União. E aqui está a segunda parte da minha afirmação: o prejuízo a terceiro. A União, o Fisco, como principais prejudicados pela atuação do Grupo, e principalmente estes, não devem aceitar o ágio falsamente criado, e o fazem para proteger o Estado.

Em que pese a aparente legalidade, o ágio criado não se reveste de condições mínimas de fidedignidade, haja vista não ter sido gerado em condições de livre mercado e entre partes independentes. O Grupo Odebrecht criou uma vantagem por ter o controle total das empresas que o integram, que simplesmente são instrumentos de planejamento tributário ilícito e fraudulento.

O terceiro ponto a destacar é a falta total de pagamento, havendo apenas trocas contábeis, manobras escriturais, como ficou demonstrado e aqui repetirei.

Primeiro aspecto visível é a não-seriedade do compromisso assumido pela OPP PP de pagamento dos quase dois bilhões de reais de ágio à ODEQUI em dez parcelas trimestrais a partir de 2003, compromisso esse herdado pela Braskem, afinal, à incorporadora são atribuídos os direitos e obrigações da incorporada.

Além das quitações de 338 milhões e 538 milhões que foram descritos neste voto, liquidados com encontro de contas da Braskem com a ODEQUI, uma vez que a Braskem era devedora e credora da ODEQUI, a liquidação de mais de 1 bilhão se deu quando da incorporação desta holding pela Braskem. E isso aconteceu em 2005, sem que nenhum pagamento relativo àquele compromisso houvesse sido honrado: no mínimo, 3 pagamentos trimestrais em 2003 e mais 4 trimestrais em 2004.

Mas não há necessidade de pagar, afinal são empresas do mesmo Grupo e o plano não incluía qualquer dispêndio. Quer dizer, o único dispêndio, que seria o pagamento das debêntures, resultou em aumento da participação da Odebrecht na Braskem, com a conversão das debêntures em ações, e pagamento de juros de 5% mais TJLP, contabilizados como despesas. Mas disso trataremos adiante.

Ao que se vê neste caso específico, o compromisso que a Braskem e o Grupo têm é o de lesar o fisco, pois entre as partes relacionadas tudo é acertado sem que haja conflito de vontades, discussão de valores, cobrança de prazos. Tudo está planejado nos mínimos detalhes e as partes obedecem a um único cérebro.

Em sua defesa a Empresa diz que a fiscalização e a DRJ valorizaram a forma, em detrimento da substância. Peço vênia para entender exatamente o oposto. Embora formalmente exista uma aparência de legalidade no desenrolar dos acontecimentos previamente programados pelo Grupo, não existe absolutamente nenhuma substância que permita concluir pela existência do referido ágio.

Aduz, em longo histórico, que o fisco e a DRJ atentaram para a fotografia e não para o filme, como leciona Marco Aurélio Greco, mas o filme a que se refere não diz respeito à falsa criação do ágio, mas ao histórico da viabilização do pólo petroquímico de Camaçari. Tudo o que descreve poderia ter sido feito, sem criar o falso ágio e lesar terceiros.

Por outro lado, desconsidera o controle da COPENE pela Odebrecht e Mariani quando afirma que a entrega direta de ativos da Odebrecht à COPENE geraria o mesmo ágio. Sim, geraria o mesmo ágio: interno!

Deve ser objeto de destaque a manifestação da Procuradoria da Fazenda no Processo nº 13502.721354/2013-13, que também tem como sujeito passivo a Braskem e trata da mesma operação de criação de ágio relatada neste processo, fazendo uma crítica ao parecer da FIPECAFI, também juntada nestes autos:

Dos documentos trazidos aos autos, inicia-se pelo Parecer Técnico de autoria da FIPECAFI, o qual restringe a sua análise aos ágios do primeiro grupo acima citado, ou seja, registrados pela OPP PP após a aquisição das ações em tesouraria da ODEQUI em abril de 2002. De acordo com o opinativo, os ágios foram adequadamente contabilizados pois decorreram de operações com efetivo sacrifício econômico e realizadas entre partes independentes.

Com todo o respeito aos autores do referido parecer, alguns aspectos apurados pela Fiscalização, mas que ficaram à margem do seu estudo, advogam contra a sua conclusão.

Ao concluir pela existência de sacrifício financeiro e participação de terceiros independentes na operação que deu ensejo aos ágios, o Parecer Técnico destaca a participação na BRASKEM nas operações, ou seja,

a incorporação da empresa OPP PP. Nesse sentido, valem ser repetidas as seguintes passagens do opinativo:

Com base nas informações e na documentação constantes dos autos, verifica-se que o sacrifício econômico suportado pela COPENE/BRASKEM ao incorporar a OPP Produtos Petroquímicos S.A. foi de R\$ 1.972 mil, composto pela assunção de obrigações relativa a dividendos devidos a Odebrecht, pela assunção de passivos a descoberto da OPP PP e pela emissão de ações da Companhia, (...).

--- omissis ---

Nesse contexto, não há geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo, pois na essência o ágio é suportado pela Copene, com o aceite dos diversos grupos acionistas dessa empresa, como a Petroquisa, Previ, Petros e outros. (grifo nosso)

Sobre tal conclusão, dois pontos merecem ser ressaltados: (i) a operação societária que deu origem aos ágios referentes às rentabilidades futuras da OPP QUIMICA e da TRIKEM não foi a incorporação da OPP PP pela BRASKEM, mas sim a aquisição pela OPP PP das ações em tesouraria da ODEQUI; (ii) a Fiscalização concluiu pela falta de pagamento em face da forma como a dívida assumida pela OPP PP foi ao final paga, e não apenas no surgimento dessa dívida.

E continua a referida análise:

Quanto ao primeiro ponto, destaca-se que não se pode analisar a validade dos ágios com base em operação diversa daquela que lhes deram origem.

O cumprimento dos requisitos de existência e validade dos ágios deve ser apurado com base na operação que permitiu o seu registro, e não sua eventual transferência para outra empresa por sucessão empresarial. Assim, tal como apurado nos Termos de Verificação Fiscal, os ágios em tela surgiram da aquisição pela OPP PP de ações da ODEQUI, cujo valor de rentabilidade futura fora pautado nas empresas OPP QUIMICA e TRIKEM (subsidiárias da ODEQUI). A incorporação da OPP PP pela BRASKEM apenas permitiu a absorção dos ágios registrados pela primeira empresa pela segunda por sucessão empresarial. Portanto, a existência de pagamento e a relação de dependência entre as partes devem ser analisadas com base na aquisição das ações em tesouraria, e não na incorporação posterior.

Nesse diapasão, olhando a aquisição de ações da ODEQUI pela OPP PP, vê-se que ambas eram controladas pela ODBINV S/A (atual denominação da ODEBRECHT S/A), e foi por esse motivo que a Fiscalização destacou a natureza interna do ágio, ou seja, que foi registrado entre partes relacionadas.

Acerca do segundo ponto destacado, a existência do pagamento, a autuação, além de ter partido da aquisição das ações da ODEQUI pela OPP PP, a qual registrou um passivo no valor dos ágios registrados, destacou que, em face da ausência de qualquer pagamento ao longo do tempo e da incorporação final da ODEQUI pela BRASKEM em 31/03/2005, tal passivo em nenhum momento fora pago, mas integralmente extinto em face da incorporação. Houve a extinção do passivo uma vez que a BRASKEM, que havia assumido o passivo do ágio quando da incorporação da OPP PP, também se tornou credora do valor do ágio ao incorporar a ODEQUI, causando, assim, a extinção da dívida pela confusão entre as partes envolvidas. Em outras palavras, ao contrário da análise feita pelo Parecer Técnico, a existência de pagamento pela Fiscalização não foi feita somente com espede no registro do passivo, mas sim a partir da sua extinção.

A petição apresentada pela Procuradoria da Fazenda aponta com clareza os equívocos cometidos no referido Parecer, tornando-o incapaz de justificar tanto a formação do ágio, que efetivamente foi criado entre partes relacionadas (ágio interno), quanto a existência de pagamentos.

A Recorrente afirma que em nenhum momento a fiscalização tratou a OPP PP como empresa veículo, tratando-se de inovação que cerceia o direito de defesa da Recorrente. Embora não tenha citado expressamente, a fiscalização descreve a situação de empresa veículo, mas nem se cogita utilizar este argumento, desnecessário e complementar ante o até agora afirmado como fundamento da decisão.

Entendo que, antes de abordar a legalidade dos desdobramentos decorrentes do reconhecimento do ágio, deve-se analisar a sua existência e validade. O ágio gerado na aquisição de ações em tesouraria da ODEQUI pela OPP PP não tem substância econômica, foi gerado entre partes relacionadas, sem nenhum dispêndio, somente com artifícios escriturais, não sendo aceito pela ciência contábil, tampouco pela CVM, não podendo ser reconhecido como válido para os fins tributários.

Das Debêntures

Sobre os valores do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) que a Recorrente alega ter recolhido em decorrência dos rendimentos pagos aos debenturistas, e que requer sejam deduzidos do valor da glosa operada, não tem razão a Contribuinte.

Para ela, se a operação foi considerada simulada, o rendimento pago ao grupo Odebrecht seria considerado dividendo, o que, por sua vez, não justificaria a incidência de IRRF. Entendo que, considerada simulada a operação que deu origem ao ágio (inexistência do ágio) não há equivalência patrimonial e conseqüentemente dividendos a serem pagos a ninguém. Portanto, diferentemente do entendimento adotado pela Recorrente, os valores pagos ao Grupo Odebrecht seriam pagamentos sem causa, tributáveis exclusivamente na fonte à alíquota de 35%.

De qualquer sorte, a Braskem pagou o IRRF como responsável tributário, tendo como beneficiária a Construtora Norberto Odebrecht S/A (CNO), que recebeu os rendimentos das debêntures. A CNO, por sua vez, podia compensar o imposto retido com o devido na declaração no encerramento do período, observado que o rendimento produzido pela

debênture deve integrar o lucro real. O valor recolhido, portanto, estava à disposição da CNO e não da Braskem, para fins de ajuste do lucro real, não havendo parâmetros legais que autorizem a compensação pleiteada.

No restante, adoto o julgado na DRJ São Paulo nestes ponto:

III. EMISSÃO DE DEBÊNTURES.

A impugnante sustenta que as questionadas debêntures teriam sido emitidas com o propósito de recompensar/remunerar o Grupo Odebrecht pelo grande investimento realizado na COPENE (ora impugnante), mediante versão dos ativos petroquímicos de segunda geração. Além disso, caso não fossem emitidas tais debêntures, a impugnante teria que recorrer a empréstimos junto a terceiros para quitar as aquisições de ativos petroquímicos, o que produziria despesas financeiras tão dedutíveis quanto as que ora se discute.

Rebate a defesa, ainda, a alegação fiscal de que a conversão das debêntures em ações da impugnante teria diluído a participação dos demais acionistas minoritários e fortalecido o controle exercido pelo Grupo Odebrecht, com o argumento de que as debêntures conversíveis teriam sido oferecidas aos demais acionistas, as quais, por livre arbítrio, não exerceram esse direito.

Sinteticamente, a impugnante refuta tanto a imputação de inexistência de legítimo propósito negocial na emissão das debêntures quanto a acusação de que a impugnante teria visado o fortalecimento do capital votante pela Organização Odebrecht e consequente aumento da participação nos dividendos a serem distribuídos.

No tocante à dedutibilidade fiscal das despesas financeiras resultantes das debêntures emitidas, a análise do propósito negocial de sua emissão prepondera. O propósito precípua de se emitir debêntures é o financiamento da empresa, ou seja, a captação de recursos que serão aplicados nas suas necessidades operacionais ou de investimentos. Se não entram, efetivamente, tais recursos na empresa, mas ocorre apenas uma série de acertos de contas entre as partes envolvidas (que, além disso, pertencem ao mesmo grupo econômico), não se pode dizer que a operação realizada cumpriu o seu propósito.

Nesse aspecto, a necessidade operacional ou de investimento apresentada pela impugnante seria a necessidade da versão dos ativos petroquímicos de segunda geração para permitir sua posterior incorporação, numa segunda etapa de reorganização societária.

Contudo, assim como se verificou na investigação da quitação do ágio na aquisição das ações da ODEQUI pela OPP PP, não houve efetivo pagamento, não foram envolvidos recursos financeiros mas apenas encontro de contas contábeis entre as diversas empresas do grupo econômico liderado pela Organização Odebrecht, desde a constituição da conta “dividendos a pagar” até a liquidação das debêntures que, ao final, foram convertidas em ações ordinárias e preferenciais da impugnante Braskem.

A estranheza provocada pela substituição de uma obrigação não remunerada (Dividendos a pagar) por outra muito mais penosa, atrelada a juros (Debêntures) transforma-se em inadmissibilidade se considerarmos, ainda, que a distribuição antecipada de lucros que motivou o pagamento de dividendos carece de fundamento econômico.

Importa notar que a rejeição dos efeitos fiscais das debêntures emitidas não se funda simplesmente em suposto poder de ingerência do fisco nas estratégias societárias do grupo, sendo motivada pela constatação de que a própria emissão das debêntures está maculada em sua origem, porque já não se teria admitido o ágio que (i) elevou o patrimônio líquido da ODEQUI, o que por sua vez fez com que (ii) a OPP PP contabilizasse ganho de Equivência Patrimonial, assim (iii) a OPP PP distribuiu lucros antecipadamente à acionista ODBINV, gerando a obrigação de “Dividendos a pagar”, a qual foi substituída por (iv) Debêntures emitidas à mesma ODBINV e conseqüente (v) apropriação de despesas financeiras relativas a essas debêntures.

A OPP PP, que foi incorporada pela impugnante em 16/08/2002, produziu despesas com Juros e Variações Monetárias passivas das debêntures emitidas a partir de ágio supostamente pago na aquisição de ações da ODEQUI, pela OPP PP, ocorrida em 30/04/2002, ágio este fundado na rentabilidade futura das ações da Trikem, subsidiária da ODEQUI.

De fato, foi a aquisição de ações da ODEQUI com ágio que permitiu a reavaliação desse ativo, pela OPP PP, de forma superestimada e, conseqüentemente, gerou um ganho ficto a título de Equivalência Patrimonial. Justamente esse ganho com equivalência patrimonial “autorizou” a OPP PP a distribuir lucros, antecipadamente, por resultados não realizados, reduzindo o Patrimônio Líquido da OPP PP com a criação no passivo de Dividendos a Pagar.

A emissão de debêntures para única empresa do mesmo grupo econômico (ODBINV), bem como, a liquidação do passivo através de emissão de ações intragrupo, tiveram como objetivos a diminuição da carga tributária a que a Braskem estaria sujeita, através de despesa criada artificialmente de forma fraudulenta/simulada e o aumento do controle exercido sobre esta (Braskem), pela Organização Odebrecht. De se notar, como parte do estratagema adotado, que o grupo econômico, além de criar a despesa fictícia decorrente das debêntures, também furtou-se das receitas auferidas relacionadas à emissão das debêntures.

Conforme apontado pela autoridade fiscal, entre os anos de 2002 e 2007, a ODBINV auferiu Lucro Fiscal em alguns anos calendários, de modo que as debêntures que lhe foram transmitidas pela OPP PP gerariam tributos devidos. Entretanto, com a transferência das debêntures à ODBPAR INV, não houve ônus tributário efetivo, uma vez que esta, ODBPAR

INV, contabilizou seguidos prejuízos fiscais nos períodos em questão.

Logo, a glosa das despesas financeiras apropriadas pelas debêntures emitidas é consequência lógica da glosa das despesas oriundas de ágio considerado artificial pela autoridade fiscal.

No presente processo, comprovou-se que as operações executadas pela impugnante, concatenadas diretamente à emissão de debêntures à ODBINV, tiveram como propósito, sob o ponto de vista tributário, a criação ilícita de despesas financeiras relativas a tais debêntures, facilitada pelo fato de ter sido planejada entre empresas do mesmo grupo econômico.

O evidente intuito doloso em fraudar a administração tributária está patente, uma vez que os fatos demonstram que não havia qualquer justificativa para uma captação de recursos na modalidade de emissão de debêntures, bem como na formação de um ágio.

Essa transação foi levada a efeito com a finalidade precípua de se criar, ilegítimamente, despesas para reduzir a base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Com efeito, não há como se admitir o aproveitamento fiscal de despesas que apresentam, em sua origem, valores despendidos na aquisição de ações com ágio artificial.

Da Qualificação e do Agravamento da Multa

Segundo a Lei nº 4.502, de 1964:

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

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Não tenho dúvida que o Recorrente agiu com dolo e o fez para modificar as características essenciais do fato gerador, criando despesas e amortizando ágio criado artificialmente, o que caracteriza a fraude. Por outro lado, vários foram os agentes que, unidos em torno de um só interesse, concorreram para a consecução do objetivo fraudulento, caracterizando o conluio.

Não há sentido em invocar o inciso II, alínea "a" do artigo 76 da Lei nº 4.502, pois o caso em julgamento trata de negócio inválido/simulado, sem substância econômica, enquanto os exemplos trazidos consideram realizado e eficaz o negócio entabulado.

A mesma intenção fraudulenta se completou com a emissão de debêntures com estreita ligação de dependência ao ágio fraudado, aumentando a lesão causada ao Fisco pela consideração de juros e atualização monetária pela TJLP e consequente criação irregular de despesas.

Da Decadência

Uma vez configurado o dolo, fraude e simulação, o prazo decadencial a ser adotado é o descrito no artigo 173, inciso I do CTN, *in verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Esse entendimento já foi sumulado pelo CARF:

Súmula CARF nº 72: Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Os tributos lançados tiveram o fato gerador em 31 de dezembro de 2007 e 2008; poderiam ser lançados em 2008 e 2009; o primeiro dia do exercício seguinte é 1º de janeiro de 2009 e 2010. Assim, o prazo decadencial encerra em 1º de janeiro de 2014 e 2015. Como a ciência ocorreu em 6 de novembro de 2013, não houve decadência.

Da Responsabilidade por Sucessão

Prosseguindo em sua defesa, a impugnante, na qualidade de sucessora da contribuinte original, pleiteia que não lhe seja transmitida a multa punitiva pela infração apontada no lançamento, afirmando que a ela não pode ser imputada intenção dolosa, pois a conduta foi promovida por outra empresa, com distinta composição societária e diferentes administradores.

Já foi demonstrado neste voto que o Grupo Odebrecht juntamente com o Grupo Mariani controlavam a COPENE por intermédio da Norquisa.

Após a incorporação, a Braskem, continuou com as condutas relativas ao planejamento ilícito, realizando os encontros de contas e operações societárias necessárias ao aproveitamento completo e sob todos os ângulos possíveis do ágio fictício, sendo, inclusive, a maior beneficiária das reduções da carga tributária feitas ilicitamente.

Assim, fica claro que a COPENE e, posteriormente, a Braskem, também integravam o esquema, e não eram terceiros inocentes.

O CARF já emitiu súmula a respeito, cujo teor é o seguinte:

Súmula CARF nº 47: Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

Como visto, a COPENE, transformada em Braskem após a incorporação da OPP PP, na oportunidade tratada neste procedimento fiscal, era controlada por consórcio entre o Grupo Odebrecht e o Grupo Mariani, sendo liderado pela Odebrecht que detinha 44% do capital da Braskem.

O Grupo Mariani, com quem dividia o controle, tinha os mesmos interesses, vontade convergente e comportamento idêntico, como bem afirma a Recorrente: "Fim do Filme - Integração de ativos petroquímicos dos Grupos Odebrecht e Mariani na COPENE". O Grupo Mariani também teve suas empresas incorporadas pela Braskem (Nitrocarbono e Proppet) com ágio.

Ademais, em nenhum momento a legislação trata do afastamento da multa qualificada quando envolvida a sucessão. Alguns pretendem afastar toda e qualquer multa, empregando uma interpretação literal do artigo 132 do CTN:

*Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos **tributos devidos** até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.*

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual. (grifei)

O argumento dos que consideram intransmissíveis aos sucessores as multas de ofício decorrentes de atos da sucedida, lançadas posteriormente ao ato de incorporação, são, de um lado, de que o art. 132 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional-CTN se refere a tributos e não à obrigação ou crédito tributários.

Assim, usam da interpretação gramatical, buscando o conceito de tributo para excluir a penalidade pecuniária.

R. Limongi França (v. Hermenêutica Jurídica, Ed. Saraiva, 6ª Edição, p. 4) assevera:

Quando se fala em hermenêutica ou interpretação, advirta-se que elas não podem se restringir tão-somente aos estreitos termos da lei, pois conhecidas são as suas limitações para bem exprimir o direito, o que, aliás, acontece com a generalidade das formas de que o direito se reveste. Desse modo é ao direito que a lei exprime que se devem endereçar tanto a hermenêutica como a interpretação, num esforço de alcançar aquilo que, por vezes, não logra o legislador manifestar com a necessária clareza e segurança.

O CTN atribui à interpretação gramatical o tratamento de exceção, estabelecendo em seu artigo 111 os assuntos sobre os quais recai a utilização deste método, nos levando à conclusão de que, nos outros casos, deve-se buscar a interpretação plena. Vejamos:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I – suspensão ou exclusão de crédito tributário;

II – outorga de isenção;

III – dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Deste modo, não há como atender só ao que nos oferece a gramática, sob pena de reduzirmos a ação do intérprete a sucessivas consultas ao léxico. Há que se buscar a exegese de forma completa, estudando o preceito em relação ao sistema em que se insere – considerando a própria lei a que pertence e, também, o sistema geral do direito positivo em vigor – , buscando encontrar o sentido do termo numa comparação lógica a outros encontrados no texto legal, alcançando seu sentido e tratando, também, do fundamento teleológico da norma, aclarando a finalidade última a que foi editada.

Como bem apontado no acórdão recorrido, o STF já se manifestou em julgamento do Recurso Extraordinário nº 83.613, cujo excerto transcrevo:

No Recurso Extraordinário nº 77.187-SP, assim votou o eminente relator:

A multa punitiva do Direito Tributário, que se distancia de outros ramos da Ciência Jurídica principalmente por sua autonomia dogmática, reveste-se de natureza patrimonial, não lhe aproveitando o aceno à aplicação da norma superior de personalização, consentânea com os princípios do Direito Penal.

(...)

Assim se manifesta o Exmo. Sr. Ministro ALIOMAR BALEEIRO:

Se admitirmos a interpretação literal, o alienante de estabelecimento ou fundo onerado por multas, que podem exceder de 100% em caso de dolo, fugiria ao pagamento da dívida fiscal, transmitindo todo seu cabedal a terceiro, que suportaria apenas o peso dos tributos. O CTN garante os direitos do contribuinte, mas resguarda com o mesmo rigor os privilégios do Fisco, inclusive pela solidariedade e responsabilidade de sucessores, e terceiros, que adquirem o patrimônio do sujeito passivo

(...)

Na expressão créditos tributários a meu ver, se incluem as multas sob pena de fraudar-se o direito do fisco à percepção de seus créditos legítimos em face da lei.

Analisando o artigo em questão, buscando uma interpretação sistemática imediata – em relação à própria lei em que se insere –, temos que ele está incursão na Seção II (Responsabilidade dos Sucessores) do Capítulo V (Responsabilidade Tributária) do Título II (Obrigação Tributária) do Livro Segundo (Normas Gerais de Direito Tributária) do CTN.

O artigo 129 inaugura a Seção II, transmitindo um mandamento geral à sua interpretação, verbis:

*Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos **créditos tributários** definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.(grifo meu)*

O mandamento geral determina a aplicação das regras dos artigos 130 a 133 aos créditos tributários referentes a obrigações tributárias surgidas até a data dos atos nele citados. Disso decorre que, em verdade, quando o art. 132 faz referência à “tributo” deve ser entendido como “crédito tributário”, o que engloba a responsabilidade pelas multas.

Partindo para outros textos legais temos reforçada a idéia que defendemos. Assim, o artigo 5º da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, que trata do Imposto Territorial Rural – ITR:

*Art. 5º. É responsável pelo **crédito tributário** o sucessor, a qualquer título, nos termos dos arts. 128 a 133 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Sistema Tributário Nacional).(grifei)*

Situação interessante é a que nos traz o art. 560 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 2010, com fundamento no artigo 70 da Lei nº 4.502, de 1964, abaixo transcrito:

Reincidência Específica

Art. 560. Caracteriza reincidência específica a prática de nova infração de um mesmo dispositivo, ou de disposição idêntica, da legislação do imposto, ou de normas contidas num mesmo Capítulo deste Regulamento, por uma mesma pessoa ou pelo sucessor referido no art. 132 da Lei nº 5.172, de 1966, dentro de cinco anos da data em que houver passado em julgado, administrativamente, a decisão condenatória referente à infração anterior.

O artigo supera a simples responsabilização por infrações cometidas pelos sucedidos, caracterizando como reincidência a prática, pelo sucessor descrito no art. 132 do CTN, dos mesmos atos infracionais cometidos pelas empresas fusionadas, transformadas ou incorporadas, ainda que a empresa remanescente esteja transgredindo pela primeira vez.

Partindo-se para a interpretação lógica, vamos buscar na lei em que o artigo está contido o sentido real do termo, comparando seu emprego e, por meio de um raciocínio dedutivo, buscar seu conceito.

O vocábulo “tributo” é utilizado no mesmo Capítulo V, na Seção III (Responsabilidade de Terceiros) e pode-se concluir, com clareza, que a exceção estabelecida no parágrafo único do artigo abaixo, aponta para a correção de nosso entendimento:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

*I – os pais, pelos **tributos devidos** por seus filhos menores;*

*II – os tutores e curadores, pelos **tributos devidos** por seus tutelados ou curatelados;*

*III – os administradores de bens de terceiros, pelos **tributos devidos** por estes;*

*IV – o inventariante, pelos **tributos devidos** pelo espólio;*

*V – o síndico e o comissário, pelos **tributos devidos** pela massa falida ou pelo concordatário;*

*VI – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos **tributos devidos** sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;*

VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.(grifei)

Observe-se que nos incisos de I até VI é usada a mesma expressão presente no artigo 132: “tributos devidos” e que, embora isto, o parágrafo único salienta que não deve ser atribuída a responsabilidade pela multa de ofício, mas só pela moratória.

Ora, uma das primeiras regras da interpretação é a que nos diz que na lei não há frase ou palavra inútil, supérflua ou sem efeito. Se o parágrafo único determina que não seja cobrada a multa de ofício mas só a moratória é por que, no sentido original, a multa de ofício fazia parte do conceito de “tributos devidos” pretendida pelo legislador. Na verdade a palavra tributo é empregada no sentido de crédito tributário.

Por conseguinte, a espelho do que acontece no artigo 134 supra, se fosse intenção do legislador responsabilizar os sucessores descritos no artigo 132 apenas pelo tributo, sem a multa, esta vontade seria objeto de declaração expressa em parágrafo específico.

Nesse sentido é o acórdão da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, de nº 202-03.634/1990, cuja ementa é a seguinte:

FINSOCIAL – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E POR INFRAÇÃO DO SUCESSOR. - A aquisição de estabelecimento comercial ou fundo de comércio implica sucessão, assumindo o sucessor a responsabilidade pelas obrigações tributárias do sucedido, no caso, contribuição e multa, nos termos dos artigos 133, inciso I, e 136 do CTN. Ausência de dispositivo legal que exclua a responsabilidade do sucessor por penalidade à infração praticada pelo sucedido. Recurso negado.

Finalmente, usando a interpretação teleológica – que busca a finalidade última da norma – temos que o Estado ao erigi-la pretendeu garantir o suporte financeiro necessário ao atingimento do bem comum, sua finalidade última, protegendo o crédito tributário das possíveis situações que determinariam a sua insubsistência ao alvedrio dos sujeitos passivos.

Assim, o Capítulo V (Responsabilidade Tributária) deve ser interpretado de modo a atingir o propósito de impedir que, por vontade própria e por meio de medidas legais – v. g., como a incorporação de uma pessoa jurídica por outra – o crédito tributário não fosse satisfeito na sua integralidade.

O Estado, portanto, como a ninguém é dado alegar o desconhecimento da norma em sua defesa, obriga a pessoa jurídica resultante a, na qualidade de responsável, responder por todo o crédito, caso contrário, a fusão, a transformação ou a incorporação seriam transformadas em métodos legítimos de diminuição do valor a ser recolhido ao erário por afastamento da multa devida.

Especificamente no que se referem às modalidades de sucessão, tem-se que, excetuada a sucessão causa mortis, supõem essas, para que se efetivem, a manifestação de vontade do contribuinte, pessoa natural ou jurídica, seja sob forma ativa (alienação, fusão, transformação e incorporação), seja sob forma passiva (legado, usucapião e remição).

E foi salientada a impossibilidade de alegar o desconhecimento da norma, por conta da sucessão se dar por vontade expressa do sucessor que se obriga à satisfação total do crédito objeto do lançamento.

Ora, é inconcebível, e ninguém poderia sustentar que, por ato voluntário, pudesse o contribuinte infrator esquivar-se às penalidades decorrentes de sua infração. Seria estimular-se a sonegação e a fraude, em detrimento do Erário, da boa execução dos serviços públicos e, conseqüentemente, da própria coletividade nacional, negar-se a responsabilidade

dos sucessores pelas multas devidas pelo sucedido, quando a sucessão ocorre por livre vontade das partes.

Jamais o legislador visaria permitir que, por ato unilateral, o mau contribuinte pudesse fugir ao pagamento das penalidades integrantes da obrigação tributária principal, sob pena de fraudar-se o direito do Fisco à percepção de seus créditos legítimos em face da lei.

A respeito da questão, cita-se o entendimento do jurista José Eduardo Soares de Melo, em sua obra “Curso de Direito Tributário”, Editora Dialética, São Paulo, 1997, págs. 185 e 186, in verbis:

Os negócios societários, implicadores de modificações básicas nas estruturas das pessoas jurídicas, também podem ocasionar a figura do responsável tributário pelos valores devidos pelos contribuintes originários, em face da impossibilidade físico/jurídica de seu cumprimento por parte destes.

Esta situação encontra-se prevista no CTN (art. 132): a pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra, ou em outra, é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

(.....)

Estas modalidades de negócios societários são plenamente legítimas; decorrem de decisões particulares das pessoas jurídicas em razão de suas exclusivas conveniências pessoais. Todavia, na medida em que sejam realizadas e registradas nos órgãos competentes, ocorre o fenômeno da responsabilidade tributária, por parte das novas pessoas jurídicas, ou das remanescentes, relativamente aos débitos das antigas pessoas (contribuintes).

(.....)

Todos os débitos tributários existentes, bem como aqueles que possam vir a ser apurados pelas Fazendas, no prazo decadencial, poderão ser exigidos das empresas resultantes dos referidos atos societários. As dívidas compreendem todos e quaisquer acréscimos (juros, atualizações, multas), a fim de não se burlarem manifestos interesses fazendários (de superior interesse público), sob a falsa assertiva de que a pena não deveria passar da pessoa do infrator. O direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento à liberação de quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidades), pois seria muito simples efetuar tais negócios, com o objetivo de acarretar o desaparecimento dos devedores originários, de quem nada mais se poderia exigir.

O mesmo entendimento já foi apontado pela Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, no acórdão 202-11845, de 22 de fevereiro de 2000, com o seguinte teor:

RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO - Responde o sucessor pela multa de natureza fiscal. O direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento à liberação de quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidades), ainda mais quando o negócio jurídico objetiva apenas redução de custos de

*empresa do mesmo grupo societário da empresa sucedida.
Recurso negado.*

Corroborando a interpretação supra manifestou-se o Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Resp 923012/MG, de acordo com o artigo 543-C, do Código de Processo Civil de 1973, 1036 e § 1º do CPC de 2015 (Recurso Repetitivo), firmando a seguinte tese (tema 382, já transitada em julgado):

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão.

Assim, a única exclusão de responsabilidade possível seria pela denúncia espontânea da infração (art. 138 do CTN), o que, no presente caso, não ocorreu.

Pelo exposto, todos os métodos de interpretação empregados apontam para a compreensão da expressão “tributos devidos” como sendo “créditos tributários devidos”, pelo que não tem razão a impugnante ao tentar eximir-se da responsabilidade pela multa que herdou.

Compensação de Prejuízos Fiscais

Sobre o assunto, a fiscalização se manifestou nos seguintes termos:

Ressalte-se que no ano calendário 2007, o contribuinte compensou prejuízo fiscal de períodos anteriores no valor de R\$ 34.492.366,36 (trinta e quatro milhões, quatrocentos e noventa e dois mil, trezentos e sessenta e seis reais e trinta e seis centavos), montante este, inferior ao limite legal de 30% da base apurada. Ademais, em 2009, utilizou-se de todo o saldo de prejuízo fiscal acumulado, nos termos da Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, motivo pelo qual, não foi compensada de ofício a diferença de prejuízo fiscal (R\$ 36.187.595,83) até o limite de 30%.

Ora, a própria Empresa não utilizou o limite de 30% para a compensação de prejuízos, certamente porque tinha em mente sua utilização para os fins da Lei nº 11.941, de 2009, que permitiu a utilização de prejuízos fiscais para o pagamento dos juros e multas relativas a créditos tributários incluídos no parcelamento especial previsto nessa norma legal.

E, pelo relato fiscal, utilizou todo o prejuízo em 2009 para este fim.

Assim, não tem razão a Recorrente, tendo agido corretamente a fiscalização.

Juros sobre a Multa de Ofício

Sobre a questão esta Turma já manifestou entendimento sobre a procedência da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Assim, reproduzo manifestação sobre o tema constante do processo 13896.721338/2013-36, da Relatoria da Conselheira Ester Marques Lins de Souza, que, *mutatis mutandis*, adoto como razão de decidir:

Como cediço, os débitos de tributos e contribuições e de multas (penalidades) têm causas diversas. Enquanto os débitos de tributos e contribuições decorrem da prática dos respectivos fatos geradores, as multas decorrem de violações à norma legal, no caso, do suposto não pagamento dos tributos e contribuições nos prazos legais.

O artigo 142 do CTN, descreve, na verdade, o fato de que, no mesmo auto de infração, pode ocorrer o lançamento

*tributário, em que se exige o tributo devido pelo contribuinte, e a aplicação da penalidade pelo fato de este contribuinte ter deixado de recolher o tributo. Portanto reunidos em um único lançamento, e, devidamente discriminados, a cobrança do tributo e a aplicação da multa pela infração, resta constituído o **crédito tributário** que deve ser exigido com os acréscimos legais (juros de mora).*

*Portanto, efetuado o lançamento tributário, de ofício, ou seja, constituído o **crédito tributário** a sua substância é o pagamento do tributo e da penalidade pecuniária aplicada pelo descumprimento da norma legal, no presente caso, a denominada multa de ofício de que trata o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.*

*Sobre os juros de mora, o próprio art. 161 do CTN menciona a incidência dos juros sobre o **crédito** não integralmente pago no vencimento, não podendo ser outro crédito senão àquele constituído nos termos do art.142 do CTN, ou seja, crédito tributário (objeto prestacional, representado em dinheiro) = tributo (não pago) + penalidade aplicada (não paga).*

Dizer que a penalidade aplicada não integra o montante do crédito tributário não passa de um flagrante equívoco.

A exigência dos juros sequer depende de formalização, uma vez que serão devidos sempre que o principal (tributo ou penalidade) estiver sendo recolhido após o prazo de vencimento, mesmo que não quantificados (os juros) quando da formalização do crédito tributário por meio do lançamento.

Apesar disso, há quem argumente que, se do crédito a que se refere o caput do transcrito art. 161 do CTN constasse a multa de ofício, não haveria razão para mencionar nesse mesmo dispositivo “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”.

Não é nenhuma novidade dizer que o CTN é recheado de repetições.

A verdade é que, não haveria necessidade de novamente constar no mencionado artigo 161 tal comando, porque a partir do lançamento surge o crédito, no entanto com o intuito de afastar os juros de mora outros argumentos poderiam advir no sentido de que tendo sido aplicada a penalidade não seria cabível a aplicação dos juros de mora porque a “penalidade” seria em substituição de outros encargos etc..

Ora, a caracterização da mora dá-se de direito, e, não depende sequer que o sujeito passivo seja interpelado com o auto de infração. Não sendo o valor devido integralmente pago até o vencimento, o crédito deve ser acrescido de juros de mora.

Partilho do entendimento expresso no Parecer MF/SRF/Cosit/Coope/Senog nº 28, de 02 de abril de 1998, segundo o qual, considerando o disposto no art.161 do CTN, é possível concluir que mencionada norma legal autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa em caráter geral, nada

impedindo que a lei específica disponha de forma diferente, determinando que os juros de mora devam incidir apenas sobre os tributos e as contribuições.

É certo que tivemos no passado dispositivos legais (art. 59 da Lei nº 8.383/91 e art.84 da Lei nº 8981/95) que deixaram dúvidas quanto a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício aplicada.

A interpretação literal decorrente da mencionada legislação era no sentido de que pela redação das leis mencionadas os juros deveriam incidir apenas sobre os tributos e contribuições, não autorizando, pois, a exigência dos juros de mora sobre outros débitos sem a natureza jurídica de tributo.

No entanto, com a edição da Lei nº 9.430/96, é possível mudar de paradigma para concluir que, com apoio no artigo 61 e seu § 3º, restou explícito ser cabível a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício, a partir do vencimento da penalidade, cujos fatos geradores (descumprimento da norma legal) ocorrerem a partir de 01/01/1997, vejamos:

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. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

(Grifei)

Sobre o vencimento da multa de ofício lançada, depreende-se dos autos de infração que a multa de ofício tem prazo para pagamento, qual seja, trinta dias após a ciência do lançamento pelo sujeito passivo. Ora, se os juros moratórios a que se refere o § 3º do art. 61, da Lei nº 9.430/96, somente se aplicam sobre débitos com prazo de vencimento, infere-se que incidem sobre a multa de ofício não paga no prazo de trinta dias após a ciência do lançamento pelo autuado.

O artigo 43 da lei nº 9.430/96 ao tratar do auto de infração sem tributo (crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente) prevê a incidência de juros de mora calculados à taxa Selic sobre o crédito tributário formalizado, 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, o que demonstra claramente a imbricação com o art.161 do CTN e com o artigo 61, § 3º da mesma Lei nº 9.430/96, desnecessário seria repetir que nos casos da multa de ofício de que trata o artigo 44 da mesma lei também deverão incidir os juros de mora.

*Feitas as considerações acima e no contexto de uma interpretação sistemática, é forçoso concluir que ao teor do art.161 do CTN, bem como dos artigos 43, parágrafo único, e 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96, por se tratar de **débitos** para com a União, incidem tanto sobre os tributos quanto sobre a multa de ofício, os juros de mora com base na taxa Selic a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do seu pagamento.*

Sabendo-se que os juros de mora incidem a partir de vencimentos distintos em relação ao vencimento do tributo e ao vencimento da multa lançada de ofício (30 dias após a ciência do lançamento). Antes do lançamento não há falar em juros de mora sobre a multa de ofício.

Os juros de mora incidentes sobre as multas pecuniárias proporcionais, aplicadas de ofício, terão como termo inicial de contagem o mês seguinte ao do vencimento do prazo fixado na intimação do auto de infração ou de notificação de lançamento, conforme fixado na Portaria MF nº 370 de 23-12-88, verbis:

I - Os juros de mora incidentes sobre as multas pecuniárias proporcionais, aplicadas de ofício, terão como termo inicial de contagem o mês seguinte ao do vencimento do prazo fixado na intimação do auto de infração ou da notificação de lançamento e serão calculados, à razão de 1% (um por cento) ao mês-calendário ou fração, sobre o valor corrigido monetariamente.

II. Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

*Nesse sentido traz-se à lume excerto do voto do Desembargador Dirceu de Almeida Soares quando do julgamento, pela 2ª. Turma do TRF4, da AC 2005.72.01.000031-1/SC, em 2006 (Leandro Paulsen, Direito Tributário, 9ª ed., Livraria do Advogado, pág. 1028), *ipsis litteris*:*

“...tanto a multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõe o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo. Tampouco há falar em violação da estrita legalidade ...O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, que pode, inclusive, ser lançada isoladamente.”

Com efeito, é legítima a exigência de juros de mora tanto sobre os débitos lançados como da respectiva multa de ofício, não pagos no vencimento, calculados pela taxa Selic a partir do primeiro dia do mês subsequente ao dos respectivos vencimentos dos prazos até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento, conforme determinação legal expressa.

Para sedimentar as considerações feitas no presente voto, traz-se à colação o entendimento expresso nos seguintes Acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscal desse Egrégio Conselho Administrativo:

ACÓRDÃO nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007:

JUROS DE MORA – MULTA DE OFÍCIO – OBRIGAÇÃO PRINCIPAL – A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

ACÓRDÃO nº 9101002.501-1ª Turma, julgado em 12/12/2016

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2002

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Assim, considero correta a aplicação da taxa SELIC como juros de mora sobre a multa de ofício.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Entendo que a matéria é encerrada no artigo 57 da Lei nº 8.981, de 1995:

*Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as **mesmas normas de apuração** e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995) (grifo do original)*

Diferentemente do que defende a Recorrente, a legislação é expressa quando pretende diferenciar as regras de apuração do IRPJ e da CSLL, correndo iguais no restante.

Além disso, como bem aponta a decisão atacada, a Instrução Normativa SRF nº390/2004 repete as mesmas regras de dedutibilidade do ágio, *in verbis*:

“Art. 1º Esta Instrução Normativa dispõe sobre a determinação e o pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)”.

“Subseção III Do Investimento em Sociedades Coligadas ou Controladas Avaliado pelo Valor de Patrimônio Líquido - Da incorporação, fusão ou cisão

Art. 75. 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 1977, deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento econômico seja:

I - valor de mercado de bens ou direitos do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos períodos de apuração futuros, em contrapartida a conta do ativo diferido, se ágio, ou do passivo, como receita diferida, se deságio;

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas, em contrapartida a conta do ativo diferido, se ágio, ou do passivo, como receita diferida, se deságio.

(...)

§ 3º O valor registrado com base no fundamento de que trata:

I - o inciso I do caput integrará o custo do respectivo bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e para determinação das quotas de depreciação, amortização ou exaustão;

II - o inciso II do caput:

a) poderá ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração do resultado ajustado levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período a que corresponder o balanço, no caso de ágio;

(...)

III - o inciso III do caput não será amortizado, devendo, no entanto, ser:

(...)

§ 5º A amortização a que se refere a alínea "a" do inciso II do § 3º, observado o máximo de 1/60 (um sessenta avos) por mês, poderá ser efetuada em período maior do que sessenta meses, inclusive pelo prazo de duração da empresa, se determinado, ou da permissão ou concessão, no caso de empresa permissionária ou concessionária de serviço público.

(...)

§ 8º O disposto neste artigo aplica-se, também, quando:

I - o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;

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

§ 9º O controle e as baixas, por qualquer motivo, dos valores de ágio ou deságio, na hipótese deste artigo, serão efetuados exclusivamente na escrituração contábil da pessoa jurídica”.

Assim, tratando-se de regras idênticas e situação idêntica, conclui-se que o lançamento está correto.

Conclusão

Processo nº 13502.721146/2013-14
Acórdão n.º **1302-002.386**

S1-C3T2
Fl. 13.460

Pelo exposto, afasto as preliminares de nulidade e decadência e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso voluntário, afastando o agravamento da multa de ofício lançada.

É o meu voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Cesar Candal Moreira Filhos - Redator Designado