



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

Processo n° 16327.001697/2010-73
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-001.474 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de abril de 2014
Matéria Amortização de ágio.
Recorrente BANCO SANTANDER (BRASIL) S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÃO QUE EXTRAPOLA OS LIMITES DO AUTO DE INFRAÇÃO. MANIFESTAÇÃO SOBRE O CONTEÚDO IMPUTADO. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

Não há falar em nulidade se a decisão recorrida, ainda que extrapole os limites objetivos da imputação, se manifesta também sobre o conteúdo do auto de infração.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONCOMITÂNCIA COM MATÉRIA SUBMETIDA AO PODER JUDICIÁRIO. CONSTATAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 1.

Nos termos da Súmula CARF nº 1 importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

IRPJ/CSLL. DESPESAS COM ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO. EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Não comprovado o fundamento do ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura, por ocasião de sua formação, impõe-se a sua glosa.

IRPJ. JUROS DE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR MEDIDA JUDICIAL. PROVISÃO NÃO DEDUTÍVEL.

Os juros de tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa por medida judicial são indedutíveis para efeito de determinação do lucro real, visto que se referem a situação de solução indefinida, apresentando nítido caráter de provisão.

MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SUCESSORES.

É cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando comprovado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico. Aplicação da Súmula CARF nº 47 Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da 3ª **Câmara / 1ª Turma Ordinária** da Primeira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, em rejeitar as alegações preliminares. No mérito, acordam, por voto de qualidade, em manter a indedutibilidade do ágio, vencidos os Conselheiros Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior, (Relator), Valmir Sandri e Carlos Augusto de Andrade Jenier e, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto às demais matérias. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

(assinado digitalmente)

WILSON FERNANDES GUIMARÃES - Presidente.

(assinado digitalmente)

EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR - Relator.

(assinado digitalmente)

LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO - Redator designado.

Participaram do julgamento os Conselheiros: Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior, Carlos Augusto de Andrade Jenier e Luiz Tadeu Matosinho Machado (substituto convocado). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Valmar Fonsêca de Menezes (Presidente), substituído no colegiado pelo Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado (substituto convocado) e na presidência pelo Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima identificada, contra decisão proferida pela 10ª Turma da DRJ em São Paulo/SP.

De acordo com o conteúdo disposto no Termo de Verificação Fiscal (fls. 441 – 489), em fiscalização empreendida no Banco ABN AMRO Real S/A (Banco ABN AMRO), CNPJ 33.066.408/0001-15, constataram-se as infrações que ensejaram a lavratura dos atos de infração aqui discutidos.

Com efeito, as infrações descritas no precitado TVF foram apuradas no Banco ABN AMRO, incorporado em 30/04/2009 pelo Banco Santander (Brasil) S/A, CNPJ 90.400.888/0001-42 (atas de assembleias gerais extraordinárias - AGE às fls. 17 - 18), razão pela qual os autos de infração foram lavrados em nome do incorporador e sucessor: Banco Santander (Brasil) S/A.

Resumidamente as infrações apuradas podem ser assim sintetizadas: **i)** IRPJ/CSLL - Exclusão indevida de amortização de ágio gerado internamente; **ii)** IRPJ/CSLL - Insuficiência de adição da provisão de encargos moratórios de tributos com exigibilidade suspensa; **iii)** CSLL - Falta de adição da provisão de tributos com exigibilidade suspensa; **iv)** CSLL - Falta de adição de provisão de ISS s/ aval e fiança; **v)** CSLL - Falta de recolhimento da CSLL decorrente de alteração de alíquota e **vi)** IRPJ/CSLL - BRI-PAR - Falta de adição da provisão de tributos com exigibilidade suspensa na base de cálculo da CSLL e da provisão dos encargos moratórios no lucro real e na base de cálculo da CSLL.

Tratando-se especificadamente de cada infração apurada, relatou a Fiscalização que em 2006, o ABN AMRO BANK N.V., CNPJ 05.489.634/0001-73, com sede na Holanda, efetuou duas capitalizações na empresa BRI-PAR DOIS PARTICIPAÇÕES S/A (BRI-PAR), CNPJ 02.665.984/0001-55, mediante conferência de ações de emissão do Banco ABN AMRO, acima do valor patrimonial dessas ações, registrando a diferença como ágio.

As capitalizações da BRI-PAR foram aprovadas conforme assembléias gerais extraordinárias a seguir:

a) AGE de 28/06/2006 (fls.324-327): aumento de capital de R\$ 1.192.790.021,00, representado pela emissão de 112.983.504 ações, mediante conferência de 141.277.778 ações de emissão do Banco ABN AMRO cujo valor patrimonial era de R\$ 4,9958838/ação, resultando em um investimento de R\$ 705.807.361,87. Conforme deliberado no item 3 da ata da AGE, foi adotado como referência, para definição do valor capitalizado, o valor em euros pago pelo ABN AMRO BANK N.V. quando da aquisição das referidas ações. A diferença de R\$ 486.982.659,13 foi considerada ágio na conferência dessas ações, sendo esse ágio amortizado mensalmente à razão de 1/60 (R\$ 8.116.377,65).

b) AGE de 28/09/2006 (fls.319-322): aumento de capital de R\$ 650.033.801,00, representado pela emissão de 61.924,784 ações, com a conferência de 70.638.890 ações de emissão do Banco ABN AMRO cujo valor patrimonial era de R\$ 5,0255094/ação, resultando em um investimento de R\$ 354.996.406,88. Conforme deliberado

no item 3 da ata da AGE, foi adotado como referência, para definição do valor capitalizado, o valor em euros pago pelo ABN AMRO BANK N.V. quando da aquisição das referidas ações. A diferença de R\$ 295.037.394,12 foi considerada ágio na conferência dessas ações, sendo esse ágio amortizado mensalmente à razão de 1/60 (R\$ 4.917.289,90).

O ágio total contabilizado nessas duas conferências foi de R\$ 782.020.053,25, resultando em uma amortização mensal de R\$ 13.033.667,55.

Em 16/02/2007 foi aprovado outro aumento de capital na BRI-PAR no valor de R\$ 255.600.000,00 passando de R\$ 1.934.719.189,00 para R\$ 2.190.319.189,00, com a emissão de 23.494.375 ações, subscritas e integralizadas pelo ABN AMRO BANK N.V. (fls.242-243).

Após as três capitalizações, o capital social da BRI-PAR passou de R\$ 91.895.367,00 para R\$ 2.190.319.189,00 e as ações passaram de 91.895.367 para 290.298.030 ações.

Ainda de acordo com a Fiscalização, em 31/12/2005, a BRI-PAR detinha 193.931.126 ações (10,596698%) de emissão do Banco ABN AMRO. Com as duas capitalizações em 2006, mediante conferência de ações do mesmo banco, a BRI-PAR passou a deter 405.847.794 ações. Em 2006, a BRIPAR adquiriu ações de emissão do Banco ABN AMRO de acionistas minoritários, possuindo 405.855.591 ações (21,978947%) em 31/12/2006 (fls. 405).

Em 2007 a BRI-PAR efetuou novas aquisições, com isso detendo um total de 419.745.569 ações (22,52%) em 31/08/2007 (incorporação da BRI-PAR pelo Banco ABN AMRO).

Registrou-se também, que o ágio foi contabilizado na BRI-PAR na conta de investimento, participações em coligadas (conta 21210051) e sua amortização (conta 81620007) se iniciou no próprio mês de constituição, sendo que a BRI-PAR iniciou suas atividades em 05/08/98, tendo como atividade principal a "Gestão de Participações Societárias" e ao final de 2006 sua atividade foi alterada para "*Holdings* de Instituições Financeiras", e os resultados contabilizados provêm da participação societária no Banco ABN AMRO; da receita de juros sobre capital próprio, e da receita de aplicações financeiras.

Mencionou a Fiscalização que desde sua constituição, a BRI-PAR sempre teve o domicílio fiscal no mesmo endereço das outras empresas do grupo ABM AMRO, sendo esta instituição financeira holandesa, que detinha à época de todo o processo, o controle direto e indireto do Banco ABN AMRO, da BRI-PAR, do ABN AMRO Brasil Participações Financeiras S/A e do ABN AMRO Brasil Dois Participações S/A.

Tratando-se especificamente da incorporação reversa da BRI-PAR pelo Banco ABN AMRO em 31/08/2007, a Fiscalização atestou que as AGE de 31/08/2007 aprovaram a incorporação da ABN AMRO Brasil Participações Financeiras S/A e da BRI-PAR pelo Banco ABN AMRO (incorporação reversa), conforme Instrumento Particular de Protocolo e Justificação de 21/08/2007 (fls. 249-267). A incorporação foi aprovada com base nos balanços patrimoniais das sociedades levantados em 30/06/2007 e no caso do acervo líquido da BRI-PAR, de R\$ 3.079.545.325,78, foi descontada a participação da BRI-PAR no Banco ABN AMRO, no valor de R\$ 2.268.920.566,67, e efetuada a provisão de ágio no valor

de R\$ 800.017.267,82 (a diferença para R\$ 782.020.053,25 refere-se ao ágio pago pela BRI-PAR aos acionistas minoritários não dependentes), conforme IN CVM nº 319/99 e 349/2001.

Diante deste expediente, o valor do acervo líquido da BRI-PAR vertido ao Banco ABN AMRO, após os descontos e provisões, foi de apenas R\$ 10.607.491,29.

Acerca da incorporação da BRI-PAR e da ABN AMRO Brasil Participações Financeiras S/A pelo Banco ABN AMRO, em 31/08/2007, registrou a Fiscalização que no item 6.5 - "Principais eventos societários ocorridos no emissor, controladas ou coligadas", do Formulário de Referência - 2010, do Banco Santander Brasil S/A, disponível em www.ri.santander.com.br, consta:

(...) E do ponto de vista tributário, a incorporação permitiu o aproveitamento fiscal do ágio existente no investimento da Bri-Par Dois Participações S/A no incorporador e a tributação do deságio existente no investimento da ABN AMRO Brasil Participações Financeiras S/A também no incorporador. (...) Em decorrência da incorporação (...) as 419.745.569 ações detidas por Bri-Par Dois Participações S/A no capital social do incorporador foram transferidas ao ABN AMRO Bank N. V. A incorporação resultou em um aumento do capital social do Banco Real (...) mediante a emissão de 48.902.142 novas ações ordinárias, escriturais, sem valor nominal, integralmente atribuídas aos acionistas das sociedades incorporadas, ABN AMRO Bank N.V. e Tebema B.V. (...)

Seguiu a Fiscalização aduzindo que no processo de incorporação, a transferência das ações de emissão do Banco ABN AMRO (detidas pela incorporada) ao controlador do grupo (ABN AMRO BANK N.V.) foi registrada nos itens 4.1. e 4.2 da ata da AGE da BRT-PAR de 31/08/2007 que aprovou a incorporação pelo Banco ABN AMRO (fls. 249 - 252) transcritos a seguir:

4.1. REGISTRADO que, segundo consta dos referidos Laudos de Avaliação a Mercado, uma ação ordinária de emissão da Bri-Par Dois. após a eliminação do valor referente à participação de Bri-Par Dois no Banco ABN, participação essa que será transferida diretamente ao acionista ABN AMRO BANK N. V. conforme mencionado no item "4.2.". (...) ABN AMRO BANK N.V. receberá 563.853 (...) ações ordinárias, escriturais, sem valor nominal, do capital social do Banco ABN, em substituição às ações atualmente por ele detidas no capital social de Bri-Par Dois.(...)

4.2. CONSIGNADO em Ata que as 419.745.569 (...) ações detidas por Bri-Par Dois no capital social do Banco ABN, na data-base de 30 de junho de 2007, serão, com a incorporação da Bri-Par Dois pelo Banco ABN, transferidas ao ABN AMRO BANK N. V.:(...)

Mencionou-se assim, que as ações de emissão do Banco ABN AMRO utilizadas pelo ABN AMRO BANK N.V. nas duas subscrições de capital na BRI-PAR em 2006, mediante ágio gerado internamente, "retornaram" ao próprio subscritor no processo de incorporação, em 08/2007 e que na realidade, houve apenas transferências internas, tendo em

vista que o ABN AMRO BANK N.V. sempre manteve o controle, direto ou indireto, de todas as empresas do grupo ABN AMRO e com a incorporação reversa, o ágio gerado na BRI-PAR foi contabilizado no incorporador Banco ABN AMRO, sendo também constituída uma provisão de 100% do ágio.

Assentou-se ainda que a amortização do ágio e da respectiva provisão não afetou o resultado contábil e societário, pois a amortização de uma conta compensava a da outra. Na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o Banco ABN AMRO adicionou a amortização do ágio e excluiu a amortização da provisão, não afetando o resultado tributável. Entretanto, conforme o Lalur e o demonstrativo de apuração da base de cálculo da CSLL, o Banco ABN AMRO efetuou outra exclusão no mesmo montante do ágio amortizado, aproveitando-se de suposta dedutibilidade sendo este procedimento objetivo da reorganização societária que visava ao benefício da amortização de ágio em 60 parcelas mensais de que tratam os artigos 385, § 2º, II e 386, III do Decreto nº 3.000/99 (artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 e art.10 da Lei nº 9.718/98), concluindo-se, porém, que a dedutibilidade prevista na legislação fiscal citada condiciona-se a ágio pago na aquisição de ações em função da expectativa da rentabilidade da coligada/controlada, com base em previsão dos resultados de exercícios futuros.

Para a Fiscalização, no entanto, no caso presente, conforme as atas das AGE que aprovaram o aumento de capital da BRI-PAR (fls.326 e 331), para a definição do valor das ações de emissão do Banco ABN AMRO utilizadas na subscrição de capital, adotou-se como referência o valor pago em euros pelo ABN AMRO N.V. quando da aquisição dessas ações em processos anteriores, o que não se confunde com o processo realizado entre as empresas do grupo ABN AMRO: subscrição de capital da BRI-PAR mediante conferência de ações de emissão do Banco ABN AMRO com ágio pelo ABN AMRO BANK N.V., e posterior incorporação da BRI-PAR pelo Banco ABN AMRO com o retorno das ações ao próprio subscritor, sublinhando que não houve pagamentos nem recebimentos, pois eram operações de reorganização societária, cujo ágio, gerado internamente, não tem nenhuma fundamentação econômica ou contábil.

O ágio, determinado discricionariamente pelo ABN AMRO N.V., foi fixado, segundo a Fiscalização, pela diferença entre o valor das ações de processos anteriores e o seu valor patrimonial, quando da subscrição de capital na BRI-PAR. Portanto, verifica-se que inicialmente o ágio contabilizado não foi determinado por uma avaliação econômica e financeira do Banco ABN AMRO, nem em função de expectativa de rentabilidade da controlada com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, sendo que a fundamentação do ágio baseado em laudo de avaliação não seria suficiente para caracterizar, nos termos da legislação fiscal citada, a dedutibilidade da amortização do ágio contabilizado, pois esse ágio é uma ficção contábil, eis que se trata de operações entre empresas do mesmo grupo econômico, e ninguém paga ágio para si mesmo.

Arrazoou a Fiscalização diante destes fatos, que o surgimento do ágio, assim como o lucro, pressupõe uma transação onerosa com terceiros. No caso em exame, o ágio gerado contabilmente não comporta tal qualificação por não ter substância econômica e as ações de emissão do Banco ABN AMRO, detidas inicialmente pelo ABN AMRO BANK N.V., foram utilizadas nas duas subscrições de capital na BRI-PAR em 2006, com a contabilização de ágio, cujos valores, conforme AGE que aprovaram as subscrições, ficaram limitados ao valor de processos anteriores de aquisição daquelas ações pelo ABN AMRO BANK N.V.

De acordo com o TVF, os processos anteriores foram utilizados apenas como parâmetro e não se confundem com as operações de subscrição de capital na BRI-PAR, entre empresas do mesmo grupo econômico, relatadas aqui. As diferenças entre os valores de processos anteriores e os valores patrimoniais das ações, quando das subscrições de capital na BRI-PAR, foram consideradas ágio e, posteriormente, o Banco ABN AMRO incorporou a BRI-PAR, momento em que as ações de emissão do Banco ABN AMRO, detidas pela BRI-PAR, retornaram ao próprio ABN AMRO BANK N.V.

Registrrou-se que todas essas empresas pertencem a um mesmo grupo econômico, sendo partes relacionadas e dependentes cujo controlador, direta ou indiretamente, era o próprio ABN AMRO BANK N.V. Em suma, as ações de emissão do Banco ABN AMRO, objeto das operações, nunca saíram do controle do ABN AMRO BANK N.V. Não houve efetiva entrada e saída de ativos no patrimônio consolidado do grupo; não houve pagamentos e nem recebimentos, tampouco redução ou aumento do patrimônio; não houve envolvimento de terceiras pessoas independentes.

Concluiu-se, portanto, tratar-se de ágio gerado internamente, sem nenhuma substância econômica, cuja amortização vem produzindo, indevidamente, efeitos fiscais no Banco ABN AMRO, após a incorporação da BRI-PAR e que a contabilização do ágio é cabível apenas quando ocorrer efetiva operação de aquisição entre terceiros.

Transcreveu o entendimento da CVM exposto no Ofício Circular CVM/SNC/SEP nº 01, de 14/02/2007, item 20.1.7 - "Ágio gerado em operações internas" e ressaltou que na elaboração desse ofício a CVM teve a colaboração de sua Comissão Consultiva de Normas Contábeis, apoiada por entidades da classe contábil, sendo contrária ao registro contábil de ágio gerado internamente, porque as transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, mencionando que em operações de incorporação reversa de empresas de mesmo grupo econômico com ágio gerado internamente (ágio de si mesmo), quando consolidadas as demonstrações financeiras desse grupo, antes e depois da contabilização do ágio gerado internamente, elas permanecem idênticas, não havendo geração de riqueza com essa operação.

O ágio gerado internamente não tem substância econômica e, portanto, as operações que, mesmo com algum outro objetivo que não tributário, expresso nos atos formais, resultarem na criação de ágio interno, como o caso em exame, não são oponíveis ao Fisco por se tratar de ficção contábil, eis que não se paga ágio para si mesmo, concluindo assim que o ágio gerado internamente não se enquadra nos artigos 385 e 386, inciso III, § 6º, do Decreto nº 3.000/99 (artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97), sendo incabível a dedutibilidade da amortização do referido ágio na incorporadora Banco ABN AMRO.

Após estas constatações, assentou a Fiscalização que as infrações ocorreram no Banco ABN AMRO a partir de 09/2007 até 04/2009, sendo objeto de recomposição do lucro real e da base de cálculo da CSLL para o lançamento do IRPJ e da CSLL (fls. 487).

Na sequência abordou-se as constatações relativas à "Provisão com encargos moratórios de tributos com exigibilidade suspensa e de outras provisões", atestando-se que a contribuinte não adicionou na determinação do lucro real os encargos moratórios contabilizados e que acompanham o principal, referente a tributos e contribuições com exigibilidade suspensa e outras provisões.

Segunda reputou a Fiscalização, os lançamentos contábeis de tributos com exigibilidade suspensa caracterizam-se como provisões, pois são lançamentos cautelares que não refletem obrigações fiscais constituídas, sujeitas a decisões futuras e incertas. Nesta medida, as provisões são expectativas de obrigações ou de perdas de ativos resultantes da aplicação do princípio contábil da prudência. São efetuadas com o objetivo de apropriar no resultado de um período de apuração, segundo o regime de competência, custos ou despesas que provavelmente ocorrerão no futuro e os tributos com exigibilidade suspensa, e os encargos moratórios, não podem ser considerados despesas incorridas, pois a própria contribuinte reconhece que sua cobrança é ilegal.

Para a Fiscalização, despesa incorrida é a que independe de evento futuro, sendo líquida e certa, enquanto que a provisão pode resultar em despesa incorrida ou não, dependendo de decisão futura.

Nesta medida, considerou-se que os encargos moratórios dos tributos com exigibilidade suspensa se caracterizam como provisões não dedutíveis, conforme dispõe o artigo 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95. O detalhamento dos valores glosados consta às fls. 487.

Em continuidade às constatações fiscais, cuidou a Fiscalização de se manifestar acerca da “Provisão com tributos com exigibilidade suspensa”, mencionando nesse quesito que a contribuinte não adicionou os tributos com exigibilidade suspensa à base de cálculo da CSLL. Todavia, os lançamentos dos tributos com exigibilidade suspensa têm o nítido caráter de provisão, devendo ser adicionados à base de cálculo da CSLL.

Segundo aduziu, na determinação da base de cálculo da CSLL, devem ser adicionadas as provisões de tributos com exigibilidade suspensa conforme artigo 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95 e as provisões dos respectivos encargos moratórios dos tributos suspensos, acessórios, foram tratadas em item anterior.

Relembrou que sobre o assunto, as Soluções de Consulta contidas na Decisão Disit/8ªRF nº 186 e 187, de 11/08/2000, determinam a adição dos tributos com exigibilidade suspensa na base de cálculo da CSLL, por se tratar de provisões. O detalhamento dos valores consta às fls. 487.

No mais, constatou-se que a conta de PROV. PARA RISCOS FISCAIS ISS AVAL E FIANÇA (conta de passivo Cosif/interna - passivo 49450903 764552/82042 e conta de resultado Cosif/interna - conta 81925001 0082245 - DESP. ISS - CONTING - PRINCIPAL), não foi adicionada na determinação da base de cálculo da CSLL de 2008 e de 04/2009, sendo ajustada apenas no lucro real. Essa provisão foi constituída em 2008 e se manteve em 2009. Portanto, a Fiscalização procedeu aos ajustes nos valores de R\$ 15.461.240,38 em 2008 e de R\$ 1.040.202,54 em 30/04/2009, conforme dispõe o artigo 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95. O detalhamento dos valores consta do demonstrativo de fls. 487.

Apurou-se ainda, insuficiência de pagamento da CSLL de 2008, decorrente de alteração de alíquota, porquanto para as instituições financeiras, a base de cálculo da CSLL no ano-calendário 2008 era de 9% até abril e de 15% a partir de maio, conforme o art.17 da Medida Provisória (MP) nº 413/2008, convertida nº 11.727/2008, sem alterações de alíquota e vigência.

No caso do Banco ABN AMRO, houve cisão parcial em fevereiro, de modo que o período anual compreende março a dezembro. O Banco ABN AMRO apresentou

planilha de apuração da proporcionalidade da base de cálculo da CSLL de 2008 (fls. 154), para aplicação das alíquotas diferenciadas, na qual se constatou que a base de cálculo do período de março a abril foi apurada com base em balanço ou balancete e que o procedimento adotado pelo Banco ABN AMRO não possui respaldo na legislação tributária, pois em caso de ajuste anual (pagamento por estimativa), a empresa deve utilizar a proporcionalidade da receita bruta de cada período em relação à receita bruta total.

Ainda segundo a Fiscalização, a Instrução Normativa (IN) SRF nº 810, de 21/01/2008, estabeleceu os critérios de apuração da proporcionalidade da base de cálculo da CSLL das pessoas jurídicas elencadas no § 1º do artigo 1º da Lei Complementar (LC) nº 105/2001 (instituições financeiras), para fins de aplicação das alíquotas diferenciadas com base na receita bruta de cada período em relação à receita bruta total.

Relembrou a legislação que alterou as alíquotas e assentou a Instrução Normativa (IN) SRF nº 810, de 21/01/2008, estabeleceu os critérios de apuração da proporcionalidade da base de cálculo da CSLL das pessoas jurídicas elencadas no § I o do art. 1º da Lei Complementar (LC) nº 105/2001 (instituições financeiras), para fins de aplicação das alíquotas diferenciadas com base na receita bruta de cada período em relação à receita bruta total, mencionando que o art.3º, parágrafo único, da IN 810/2008 dispõe que, nos balanços encerrados a partir de 01/05/2008, será adotada a proporcionalidade entre o total das receitas brutas dos meses de maio até o último mês abrangido pelo período de apuração e o total das receitas brutas computadas no balanço desse período, cujo percentual será aplicado sobre a base de cálculo da CSLL (de todo período) para apuração da base sujeita à incidência do diferencial de alíquota de 6%. Assim, a base de cálculo da CSLL do ajuste anual sujeita-se à determinação da proporcionalidade com base na receita bruta de cada período para fins de aplicação das alíquotas diferenciadas. O art.40, por sua vez, trata somente das opções de apuração da estimativa durante o período, ressaltando que a situação é análoga à alteração de alíquota da CSLL ocorrida em 1999, quando o percentual aumentou de 8% para 12%. Na ocasião foi editada a IN SRF nº 81/99, cujo texto é igual ao da IN SRF nº 810/2008.

Assim verificado, a Fiscalização apurou as receitas brutas do ano de 2008, considerando dados obtidos no Sisbacen, notando que, no caso do Banco ABN AMRO, o período total compreende os meses de março a dezembro e como a CSLL declarada pela empresa foi de R\$ 161.656.368,13, e a CSLL devida apurada pelo Fisco foi de RS 174.966.962,70, houve insuficiência de pagamento de R\$ 13.310.594,57 para a CSLL devida no período de março a dezembro de 2008.

Em tópico subsequente, a Fiscalização abordou a questão da “Falta de adição da provisão de tributos com exigibilidade suspensa na base de cálculo da CSLL e da provisão dos encargos moratórios no lucro real e na base de cálculo da CSLL”, registrando nesse mister que conforme o Lalur os demonstrativos da base de cálculo da CSLL, as DIPJ e os balancetes contábeis acostados aos autos, constatou-se que a BRI-PAR (incorporada pelo Banco ABN AMRO) não adicionou na base de cálculo da CSLL a provisão de tributos com exigibilidade suspensa dos anos-calendário de 2005 a 08/2007 (incorporação). Por sua vez, a provisão dos encargos moratórios desses tributos não foi adicionada nem ao lucro real nem à base de cálculo da CSLL e conforme o art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95, a Fiscalização procedeu aos ajustes no lucro real e na base de cálculo da CSLL (demonstrativo de fl. 488).

Por fim, quanto às “Medidas judiciais impetradas contra o aumento da alíquota da CSLL de 9% para 15% em 2008”, assentou a Fiscalização que o Banco ABN

AMRO REAL impetrou o Mandado de Segurança (MS) nº 2008.61.00.014311-0 pretendendo ver declarada a inexistência de relação jurídica que o obrigasse a pagar a CSLL à alíquota de 15% estabelecida no art. 17 da MP nº 413/2008, destacando que a liminar foi indeferida em 18/06/2008 (fls. 47-50) e no Agravo de Instrumento nº 2008.03.00.022929-2, o TRF da 3ª Região concedeu em 27/06/2008 a autorização requerida pela empresa para depositar judicialmente os valores discutidos da CSLL, suspendendo a exigibilidade de tais créditos (fls. 52-54) e em 11/07/2008 foi prolatada sentença julgando improcedente o pedido da contribuinte, denegando a segurança pleiteada pela impetrante (fls. 60-66) e em 29/08/2008, nos autos da Medida Cautelar nº 2008.03.00.033434-8, o TRF da 3ª Região concedeu o pleito da contribuinte quanto à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, por meio de depósito judicial dos valores discutidos, nos termos do art. 151, inciso II, do CTN, até o julgamento do recurso pela Corte Federal e, portanto, a contribuinte obteve concessão judicial de suspensão da exigibilidade da CSLL apenas em relação aos depósitos judiciais, na forma do art. 151, inciso II, do CTN, não havendo liminar ou decisão judicial que afaste a exigibilidade do crédito tributário lançado por meio de auto de infração decorrente de infrações apuradas pelo Fisco.

Tornou a mencionar que o Banco ABN AMRO impetrou o MS nº 2001.61.00.022374-2, no qual requereu a concessão de medida liminar para suspender a exigibilidade da CSLL na parcela relacionada aos tributos com exigibilidade suspensa e conforme documentação de folhas 29 a 44 o pedido de medida liminar foi indeferido pela Justiça Federal em 05/09/2001. A sentença de 19/11/2001 julgou improcedente o pedido da contribuinte. A empresa apelou da sentença e também interpôs agravo de instrumento ao TRF da 3ª Região, o qual julgou prejudicado o recurso em 06/02/2002, sendo que em 29/04/2002 a contribuinte requereu a Medida Cautelar nº 2002.03.00.014832-0 ao TRF da 3ª Região para obter, em síntese e liminarmente, efeito suspensivo ao recurso interposto contra a sentença, tendo o TRF indeferido o pedido da autora. Em 06/06/2002, foi interposto agravo regimental contra decisão em medida cautelar, concluindo-se, portanto, que não houve nenhuma liminar ou decisão favorável à impetrante.

Em conclusão, reputou que em 01/11/2007, de acordo com o item 6.3 do Formulário de Referência - 2010, do Banco Santander (Brasil) S/A. disponível em www.ri.santander.com.br, o *RFS Holding B.V.*, com sede na Holanda (consórcio formado por *Santander Espanha*, com sede na Espanha, *The Royai Bank of Scotland Group plc*, com sede no Reino Unido, *Fortis SA/NV*, com sede na Bélgica, e *Fortis N.V.*, com sede na Holanda), concretizou a aquisição de 96,95% do capital social do *ABN AMRO Holding N. F.*, com sede na Holanda. O *ABN AMRO Holding N.V.* por sua vez, era o acionista controlador indireto do Banco ABN AMRO e demais sociedades do grupo ABN AMRO. Em 29/08/2008 foi aprovada a incorporação pelo Banco Santander (Brasil) S.A. das ações de emissão do Banco ABN AMRO, que passou a ser uma subsidiária integral. Em 30/04/2009, o Banco ABN AMRO foi incorporado pelo Banco Santander (Brasil) S.A. e extinto como pessoa jurídica independente.

Segundo a Fiscalização, portanto, as infrações apuradas são as seguintes:

1 - IRPJ/CSLL: exclusão indevida de amortização de ágio gerado internamente;

2 - IRPJ/CSLL: insuficiência de adição da provisão de encargos moratórios de tributos com exigibilidade suspensa;

3 - CSLL: falta de adição da provisão de tributos com exigibilidade suspensa;

4 - CSLL: falta de adição de provisão de ISS, aval e fiança;

5 - CSLL: falta de recolhimento da CSLL decorrente de alteração de alíquota em 2008;

6 - IRPJ/CSLL - BRI-PAR: falta de adição da provisão de tributos com exigibilidade suspensa na base de cálculo da CSLL e insuficiência de adição da provisão dos encargos moratórios no lucro real e na base de cálculo da CSLL.

Os tributos apurados foram discriminados no demonstrativos de folhas 487 a 488.

Devidamente cientificada, a contribuinte apresentou Impugnação (fls. 508 – 584), instruída com documentos (fls. 585 – 1.226), alegando em síntese a inexistência de ágio interno, aduzindo que para a correta análise econômica dos fatos questionados, deve ser analisado o conjunto ("filme") das operações realizadas pela impugnante, porquanto cada passo das operações possui fundamentação e propósito negocial próprio relacionado à aquisição do controle societário do Banco Sudameris Brasil S/A.

Argumentou que o Intesa, grupo econômico distinto (independente) do grupo ABN, era composto pela Banca Intesa SpA (Intesa) e pelo Banco Sudameris Brasil S/A (Banco Sudameris). Por sua vez, o grupo ABN era composto por: - ABN AMR O Holding N.V (ABN Holding) - ABN AMRO Bank N.V. (ABN Bank) - ABN AMRO Brasil Dois Participações S/A (ABN Dois) - ABN AMRO Brasil Participações Financeiras S/A (ABN Brasil) - Bri-Par Dois Participações S/A (BR1-PAR) - Banco ABN AMRO Real S/A (Banco ABN AMRO).

Segundo a recorrente em 13/06/2003 a ABN Brasil celebrou Contrato de Compra e Venda de Ações *{Stock Purchase Agreeinent - fls. 729 - 812}* com a Intesa para adquirir 94,57% do Banco Sudameris ao preço contratual de R\$ 2.292.965.000,00 e que o dito preço foi reduzido para R\$ 2.189.665.000,00 em 22/09/2003, conforme Acordo sobre Ajuste de Preço *{Trice Settlement Adjustment Agreement - fls. 815 - 821}*, sendo R\$ 526.754.900,00 pagos em dinheiro e R\$ 1.662.910.100,00 em ações do Banco ABN AMRO, representativas de 11,58% do capital social do banco (fls. 1.027 – 1.069).

Aduziu também que o valor de R\$ 1.662.910.100,00 (ágio pago como expectativa de rentabilidade futura) corresponde ao valor de patrimônio líquido das ações do Banco ABN AMRO entregues como parte do pagamento, multiplicadas por 1,82 (coeficiente utilizado como multiplicador do patrimônio líquido contábil do Banco ABN AMRO para o pagamento de parte do preço de aquisição das ações do Banco Sudameris - fls. 815 - 821), sendo que em 24/10/2003, conforme previsão estabelecida no contrato de Compra e Venda de Ações (fls. 729 - 812, item 3.2) o ABN Holding e a Intesa celebraram Contrato de Opção de Permuta (fls. 883 - 900, tradução do *Swap Option Agreement* de fls. 901 - 910) no qual regulamentou-se o exercício, pela Intesa, do direito de permuta de ações do Banco ABN AMRO pelas ações do ABN Holding e de conformidade com os referidos contratos, essa permuta deveria ocorrer nos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007.

Afirmou, nesta mesma ordem de ideias, que o preço das ações do Banco ABN AMRO para fins de permuta foi estipulado como sendo 1,82 vezes o valor de seu patrimônio líquido contábil e que esse valor seria pago com ações do ABN Holding mensuradas pelo preço de mercado médio ponderado na Bolsa de Valores de Amsterdã Euronext, vigente no fechamento dos últimos 5 dias úteis anteriores ao aviso de exercício da

opção de permuta. Em 27/05/2005 foram realizadas alterações no Contrato de Opção de Permuta para que o ABN Holding pudesse oferecer dinheiro em troca da aquisição das ações do Banco ABN AMRO pertencentes à Intesa, caso esta exercesse a opção de permuta (fls.917-923, tradução às fls. 911 - 916).

Segundo a recorrente, em 06/06/2005 a Intesa exerceu sua primeira opção de permuta para um terço das ações que detinha no Banco ABN AMRO, 70.638.889 ações, recebendo em troca ações do ABN Holding (correspondência de 16/06/2005, fls. 926 - 927, tradução às fls. 924 - 925), sendo que nessa operação, concluída em 20/06/2005, houve o pagamento de ágio pela aquisição das ações do Banco ABN AMRO, pois o preço de troca, EUR 202.037.953,50, era 1,82 vezes maior que seu valor patrimonial. Em 20/06/2005, o ABN Holding vendeu as ações do Banco ABN AMRO para o ABN Bank, por EUR202.037.953,50 (instrumento de Venda e Transferência - *Deed of Sale and Transfer* às fls. 933 - 937, tradução às fls.928-932), mesmo valor da permuta feita com a Intesa.

Mencionou que a Intesa exerceu, em 19/06/2006, a segunda opção de permuta, porém, o ABN Holding optou por pagar em dinheiro o 2º terço das ações do Banco ABN AMRO detidas pela Intesa (70.638.889 ações), pagando EUR223.964.568,51, correspondente ao ágio proporcional a 1,82 vezes o valor patrimonial (correspondência de fls.945-946). Na mesma data o ABN Holding vendeu as ações do Banco ABN AMRO adquiridas para o ABN Bank, pelo mesmo valor pago em dinheiro à Intesa (EUR223.964.568,31, *Deed of Sale and Transfer* - fls. 949 - 953).

Em 28/06/2006 a BRI-PAR aumentou seu capital social em R\$ 1.192.790.021,00, passando para R\$ 1.284.685.388,00, com a emissão de 112.983.504 novas ações, sendo que essas novas ações foram todas subscritas e integralizadas pelo ABN Bank mediante conferência de 141.277.778 ações de sua propriedade, de emissão do Banco ABN AMRO (7,72% do capital social do Banco - fls. 954 - 956). Para a definição do valor integralizado ao capital social da BRI-PAR adotou-se como referência o valor pago em euros pelo ABN Holding na aquisição das referidas ações da Intesa (EUR 202.037.953,50 e EUR 223.964.568,51). Neste momento, segundo a recorrente, ocorreu a aquisição de ações do Banco ABN AMRO pela BRI-PAR, com ágio baseado em laudo de expectativa de rentabilidade futura, limitado ao valor objeto de negociação entre partes independentes, conforme Contrato de Compra e Venda, seguido de Contrato de Opção de Permuta, entre os grupos ABN e Intesa (fls. 729 - 812 e 883 - 900).

Argumentou que em 18/06/2006, a ABN Dois reduziu seu capital social em R\$ 759.358.858,00, passando para R\$ 865.376.245,00, correspondente à participação detida na BRI-PAR, a qual foi entregue ao ABN Bank (fls. 1.008 – 1.010). O objetivo dessa etapa foi permitir a consolidação da participação estrangeira indireta no capital do Banco ABN AMRO na sociedade BRI-PAR e na ABN Brasil, sendo certo que o ABN Holding exerceu, em 20/09/2006 a opção de compra prevista no contrato de compra e venda celebrado em 13/06/2003, pagando em dinheiro o valor correspondente à compra das 70.638.890 ações restantes do Banco ABN AMRO que ainda estavam sob titularidade da Intesa, pagando o ágio proporcional a 1,82 vezes o valor patrimonial (EUR232.975.334,96, fls. 1.011 – 1.013) e na mesma data, o ABN Holding vendeu essas ações do Banco ABN AMRO para o ABN Bank pelo mesmo valor pago à Intesa (fls. 1.016 – 1.020).

Mencionou ainda que em 28/09/2006, a BRI-PAR aumentou seu capital social em R\$ 650.033.801,00, passando para R\$ 1.934.719.189,00, com a emissão de

61.924.784 ações, que foram todas subscritas e integralizadas pelo ABN Bank, mediante a conferência de 70.638.890 ações de emissão do Banco ABN AMRO (fls. 1.023 – 1.025). Para a definição do valor integralizado ao capital social da BRI-PAR adotou-se como referência o valor pago em euros pelo ABN Holding na aquisição das referidas ações da Intesa (EUR232.975.334,96), e de acordo com a recorrente, neste momento ocorreu a aquisição de ações do Banco ABN AMRO pela BRI-PAR, com ágio baseado em laudo de expectativa de rentabilidade futura, limitado ao valor objeto de negociação entre partes independentes, conforme Contrato de Compra e Venda, seguido de Contrato de Opção de Permuta, entre os grupos ABN e Intesa (fls. 729 - 812 e 883 - 900).

Ainda lembrando os fatos, aduziu que em 28/12/2006 foi celebrado Instrumento Particular de Transação com acionistas minoritários do Banco Sudameris, cumulado com Instrumento Particular de Promessa de Compra e Venda de Ações, nos quais ficou acordada a incorporação de ações do Banco Sudameris pelo Banco ABN AMRO, e que a BRI-PAR compraria a totalidade das ações do Banco ABN AMRO atribuídas aos acionistas minoritários (fls. 1.076 – 1.096 e 1.097 – 1.118).

Tal aquisição de ações com ágio pela BRI-PAR, segundo a contribuinte, não foi questionada pela fiscalização, e torna evidente que a BRI-PAR representava papel importante na estrutura societária do grupo ABN, sendo a entidade que possibilitou a consolidação societária das empresas após a aquisição do Banco Sudameris.

Em 31/08/2007 foi aprovada a incorporação da ABN Brasil e da BRI-PAR pelo Banco ABN AMRO, passando a amortizar o ágio gerado na aquisição de suas ações (fls. 1.182 – 1.193). Na mesma data, o Banco Sudameris foi incorporado pelo Banco ABN AMRO (fls. 1.155 – 1.167), consolidando assim os investimentos em uma única instituição financeira (Banco ABN AMRO), racionalizando a estrutura societária do grupo ABN no Brasil e viabilizando a sinergia e eficiências administrativas e operacionais nos negócios do grupo.

Concluiu a recorrente afirmando que a análise dos fatos ocorridos demonstra que houve uma "compra e venda" tendo por objeto o Banco Sudameris, e na qual eram partes independentes os grupos ABN e Intesa e, portanto, o valor pago nessa transação foi negociado em mercado, fundamentado em laudos de expectativa de rentabilidade futura elaborados por empresa especializada independente e no processo de consolidação do grupo ABN, após a aquisição do Banco Sudameris, esse "custo de aquisição" foi aportado em subscrição e integralização de capital feita pelo ABN Bank na BRI-PAR. O valor atribuído às ações do Banco ABN AMRO detidas pelo ABN Bank na integralização de capital correspondia ao valor originado no Contrato de Compra e Venda (integralização pelo custo de aquisição). Tal informação foi apresentada à Fiscalização, permitindo compreender que o ágio gerado originou-se em uma negociação de mercado entre partes independentes. Apesar disso, a fiscalização preferiu analisar uma "fotografia" isolada e afirmar que se tratava de ágio interno (TVF, fls.450).

Ressaltou o nominado equívoco da Fiscalização ao analisar apenas um passo (integralização de ações da BRI-PAR com conferência das ações do Banco ABN AMRO), sem analisar o conjunto de operações e a negociação entre as partes independentes Intesa-Itália e ABN-Holanda, por entender que tais operações não se confundem (TVF fls. 455), justificando que toda operação deve ser analisada em conjunto com as demais operações relacionadas. No caso, as operações societárias que culminaram com o aproveitamento do ágio pela recorrente visavam à simplificação da estrutura societária do grupo ABN após a aquisição do Banco

Sudameris, bem como viabilizar sinergias e eficiências relacionadas à aquisição de instituição financeira do grupo Intesa, sendo o ágio resultado econômico obtido em processo de compra e venda entre partes independentes.

Ressaltou, destarte, que no caso presente, a Fiscalização não analisou o processo de compra e venda das ações do Banco Sudameris, que culminou com a conferência de ações do Banco ABN AMRO com ágio na BRI-PAR, limitando-se a analisar apenas essa última etapa isoladamente, não restando qualquer argumento para se qualificar a operação como planejamento tributário inválido, pois a Fiscalização reconhece que o único elemento questionável nessa operação seria o “ágio interno”, inexistindo outras operações preocupantes, como sociedades veículo e o elemento tempo (TVF, fls. 464).

Defendeu assim, que não houve ágio interno no presente caso, pois o valor utilizado pelo ABN Bank para conferência das ações do Banco ABN AMRO na integralização de ações da BRI-PAR foi definido no processo de compra e venda de ações do Banco Sudameris (valor de mercado definido entre partes independentes), motivo pelo qual devem ser cancelados os autos de infração em comento.

Em argumento alternativo, passou a recorrer a discorrer acerca da valide do aproveitamento do denominado “ágio interno”, porquanto respaldado pela legislação tributária e societária.

Prosseguiu de acordo com as imputações feitas pela Fiscalização, reputando inexistir previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização porquanto a referida adição não consta do art. 2º, e §§, da Lei nº 7.689/88, que fixa os ajustes aplicáveis à base de cálculo da CSLL, sendo que eventual despesa que tenha integrado o lucro líquido somente será considerada indedutível da base de cálculo da CSLL caso haja previsão legal para tanto, o que não ocorre neste caso. Assim, o lançamento de CSLL não possui fundamento legal, afrontando o princípio da legalidade, motivo pelo qual deve ser cancelado.

Na sequência passou a arrazoar acerca da “dedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa e de seus respectivos encargos moratórios”, lembrando que a fiscalização entendeu que as despesas de tributos com exigibilidade suspensa, e respectivos juros, teriam natureza de provisões, implicando a adição desses valores à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, defendendo a contribuinte que tais valores, no entanto, têm a natureza de despesas efetivas, devendo ser cancelada a autuação combatida.

Mencionou que não questiona o fato de que as provisões são indedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Contudo, as deduções em tela constituem despesas reconhecidas no resultado em razão da constituição de um passivo efetivo, decorrente de uma obrigação legal com prazo certo e valor determinado, gerada pelo dever de recolher tributos e seus acréscimos moratórios e que por ser uma instituição financeira, deve observar as definições dadas pelo BC e CVM para a interpretação da natureza dos lançamentos contábeis, sendo que nesse sentido o Parecer Normativo CST nº 78/78, que expressou o entendimento da REB sobre a necessidade das pessoas jurídicas observarem as normas e manifestações do BC e da CVM e a Deliberação CVM nº 489/2005 aprovou o Pronunciamento do Ibracon NPC nº 22 sobre provisões, passivos e contingências, podendo-se entender que: a) a provisão é um passivo de prazo ou valor incerto; b) passivo é uma obrigação presente de uma entidade, decorrente de eventos já ocorridos, cuja liquidação resultará em uma entrega de recursos; c) obrigação legal é aquela derivada de um contrato, de lei ou de outro instrumento fundamentado em lei; d)

contingência passiva é uma possível obrigação presente cuja existência será confirmada somente pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros, que não estejam totalmente sob o controle da entidade.

Aduziu que o Item 8 do Pronunciamento evidencia que "provisões" não são "contingências passivas" e estas, por sua vez se diferenciam dos passivos, pois são apenas "passivos não reconhecidos", sendo que a recorrente, no exercício de seu objeto social, está obrigada ao recolhimento de diversos tributos previstos em lei, reconhecendo essa efetiva obrigação legal (de pagamento dos tributos devidos) em suas demonstrações contábeis a partir da ocorrência do fato gerador e que o fato de existir suspensão de exigibilidade não desnatura a obrigação tributária que surgiu com a ocorrência concreta da hipótese normativa prevista na regra matriz de incidência dos tributos em questão, nos termos do art. 113 do CTN.

Concluiu assim, que a obrigação tributária surgida com o fato gerador não é provisão, mas sim uma obrigação decorrente de lei vigente, caracterizando um passivo circulante efetivo, ainda que com exigibilidade suspensa. Nesse sentido o entendimento da CVM descrito no item 4 do Anexo II da Deliberação nº 489/2005. Essa despesa foi deduzida do lucro real e da base de cálculo da CSLL conforme a legislação tributária e as normas da CVM. O mesmo se aplica aos juros, visto que decorrem de lei (art. 161 do CTN, art.84 da Lei nº 8.981/95 c art.13 da Lei nº 9.065/95).

Em argumento alternativo reputou que inexistente dispositivo legal que determine a adição das despesas de tributos com exigibilidade suspensa, e dos juros, na base de cálculo da CSLL, sendo que o art.41, § 1º, da Lei nº 8.981/95, é expresso em dizer que as regras de dedutibilidade ali contidas aplicam apenas na determinação do lucro real. Por sua vez, a Lei nº 9.249/95, ao dispor sobre os ajustes obrigatórios na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não menciona a dedutibilidade ou não dos tributos e contribuições, concluindo assim, que o lançamento de CSLL em tela não possui fundamento legal, afrontando os princípios da legalidade e da tipicidade tributária, devendo ser declarado nulo pela turma julgadora, salientando por outro turno, que não haveria previsão legal para se exigir a adição, às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos juros incidentes sobre tributos com exigibilidade suspensa, devendo ser canceladas as exigências daí decorrentes.

Relativamente ao tópico respeitante às “adições das despesas com tributos e juros com a exigibilidade suspensa no ano-base de 2009”, aduziu a recorrente que na recomposição feita pela fiscalização para os meses de janeiro a abril de 2009, foram adicionados os valores de R\$ 50.452.400,00 na base de cálculo do IRPJ, e de R\$ 127.665.353,35; R\$ 50.452.400,00 e R\$ 1.040.202,54 na base de cálculo da CSLL, contudo, tais valores já haviam sido adicionados na DIPJ do ano-base 2009 pela recorrente conforme planilha de folha 565, documentos às folhas 1.197 a 1.220 e DIPJ de folhas 1.221 a 1.226, de sorte que, face à cobrança em duplicidade (glosa de despesas que já foram adicionadas na DIPJ), devem ser cancelados os autos de infração.

Na sequência passou a questionar a “constitucionalidade da instituição de alíquota mais gravosa, pela MP nº 413/2008 (convertida na Lei nº 11.727/2008), às instituições financeiras”, defendendo que a fiscalização apontou insuficiência de pagamento de CSLL no ano-calendário 2008, porém, a majoração da alíquota de CSLL das instituições financeiras pela MP nº 413/2008 ofende o princípio da referibilidade e o Poder Executivo buscou como fundamento para essa distinção de tratamento entre instituições financeiras e empresas em geral o § 9º do art.195 da CF, que só legitima essa diferença se os contribuintes onerados de

forma diversa demandarem benefícios da seguridade social distintos das demais empresas em razão de atividade econômica, utilização intensiva de mão-de-obra, porte da empresa ou condição estrutural do mercado de trabalho.

Arrazoou que no caso em tela, todavia, a distinção de tratamento ocorreu para aumentar a arrecadação da União, face à perda decorrente da impossibilidade de exigência da CPMF a partir de 2008, conforme exposição de motivos da MP nº 413/2008, a qual asseverou que *"a relevância das medidas propostas (...) está configurada na necessidade de preservação do equilíbrio fiscal levado a efeito pelo Governo Federal (...)"*, propugnando fosse reconhecida a inconstitucionalidade da majoração de alíquota da CSLL pela turma julgadora.

Quanto ao "erro na aplicação da alíquota da CSLL no ano-base de 2008", defendeu a recorrente que houve equívoco da fiscalização ao apurar a diferença de CSLL em 2008 pela alteração de alíquota de 9% para 15%, porquanto a contribuinte não teria adotado o método da relação percentual de receita bruta para aplicação da alíquota majorada de CSLL (art.3º da IN RFB nº 810/2008), mas sim o método dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução, nos termos do art. 4º dessa IN. Diante disso, segundo a recorrente, os lançamentos padecem de liquidez e certeza, pois não mensuram corretamente as diferenças de IRPJ e CSLL a recolher, acrescentando o equívoco da fiscalização na imputação dos juros Selic para o IRPJ do período encerrado em 30/04/2009 (DIPJ da incorporação), pois foi considerada data inicial de 30/04/2009, sendo correta a data de 29/05/2009 (como aplicado à CSLL), o que reforçaria a falta de liquidez da autuação, devendo ser cancelados os lançamentos.

No tocante à "impossibilidade de sucessão da multa de ofício sobre fatos geradores ocorridos antes da incorporação", aduziu que no Direito Tributário, a sucessão abrange apenas os tributos devidos pela empresa extinta, nunca as multas respectivas, sobretudo quando imputadas após a sucessão. Segundo o art. 132 do CTN, o sucessor responde apenas pelos tributos devidos até a data da sucessão e a multa apenas será transferida ao sucessor se lançada antes do ato sucessório.

Neste caso, defende que a multa foi lançada em 21/12/2010, enquanto que a incorporação do Banco ABN AMRO pela impugnante se deu em 30/04/2009, não havendo, portanto, que se manter a multa lançada, mesmo se os administradores da sucessora fossem os mesmos da sucedida. A imposição das multas à incorporadora também não poderia ter ocorrido, em razão do caráter personalíssimo das multas, pelo que devem ser canceladas.

Em argumento alternativo, assentou a não renúncia da esfera administrativa e da correta interpretação do art. 38 da Lei nº 6.830/80, mencionando que em relação aos MS nº 2008.61.00.014311-0, no qual se questiona o aumento da alíquota da CSLL, e nº 2001.61.00.022374-2 impetrado para questionar a dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa da base de cálculo da CSLL, a turma julgadora não poderia alegar eventual renúncia à discussão administrativa dessas matérias, pois não se aplicam ao caso o art. 38 da Lei nº 6.830/80 e o art. 10, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.737/79.

Defendeu que a propositura de ação judicial pela contribuinte, mesmo anteriormente à ação fiscal, não implica renúncia à esfera administrativa. O legislador pretendeu considerar apenas as hipóteses em que ocorre a interposição de medida judicial pela contribuinte após a lavratura do auto de infração, e somente quando se pretenda que ele ou seus efeitos sejam desconsiderados (ação anulatória de débito fiscal, ação de repetição de indébito, **mandado de segurança contra ato coator da autoridade autuante**) e situação diversa seria a **lavratura de auto de infração após a contribuinte ter ajuizado medida judicial para discutir a**

exigência de determinado tributo, como no caso em tela. Nessa situação é inaplicável o disposto nos referidos dispositivos. Além disso, o art.51 da Lei nº 9.784/99 determina que qualquer renúncia à esfera administrativa não pode ser presumida, devendo ser requerida mediante manifestação escrita da contribuinte. Tal dispositivo revogou o parágrafo único do art.38 da Lei nº 6.830/80, não sendo possível presumir a renúncia à via administrativa.

Alega que no julgamento de uma ação judicial pode ocorrer de o processo ser extinto sem julgamento de mérito. Nesse caso, estaria a contribuinte desprovida de um dever do Estado, o da ampla defesa. Estado tem o dever de analisar e julgar as lides em que estão envolvidos os contribuintes, com independência entre as esferas administrativa e judicial. Não tendo a impugnante renunciado expressamente à via administrativa, requereu a apreciação das questões de mérito trazidas na presente defesa, para se determinar o cancelamento dos autos.

Defendeu a ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa, alegando que o art. 13 da Lei nº 9.065/95 remete ao art. 84 da Lei nº 8.981/95, que estabelece a cobrança de juros apenas sobre tributos. A multa tem natureza de sanção, não se confundindo com tributo, conforme definição do art.3º do CTN. O art. 113 do CTN ratifica essa tese e o art.43 da Lei nº 9.430/96 autoriza apenas a cobrança de juros em relação à multa isolada, hipótese diversa dos autos. Portanto, a cobrança de juros sobre a multa desrespeita o princípio da legalidade (artigos 5º, inciso II, e 37 da CF), pelo que deve ser cancelada.

A 10ª Turma da DRJ em São Paulo/SP, nos termos do acórdão e voto de folhas 1.338 a 1.404, julgou o lançamento parcialmente procedente, assentando em estreito resumo que numa operação de integralização de capital efetivada por meio de conferência de ações deve ser considerado o valor real das ações fixado em relação ao patrimônio líquido da companhia, ressaltando que tal operação societária não possui o condão de produzir ágio, nem mesmo comporta a transferência de ágio eventualmente apurado na aquisição originária das ações e que em função da expressa previsão legal do art. 7º, inciso III, da Lei nº 9.532/97, deve ser comprovado que o ágio a ser amortizado decorre de expectativa de rentabilidade da coligada/controlada com base em previsão de resultados de exercícios futuros, atestando-se não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo (amortização de ágio) a incorporação de pessoa jurídica adquirida com suposto ágio, sem qualquer finalidade negocial ou societária, a exemplo do que se deu nos autos.

Quanto aos demais tópicos concluiu a decisão recorrida que os juros de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa por medida judicial constituem acessórios em relação a esses tributos e contribuições, seguindo a mesma norma de dedutibilidade destes e, portanto, tais juros não podem ser deduzidos para fins de apuração do lucro real.

Decidiu-se ainda, que os juros de tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa por medida judicial são indedutíveis para efeito de determinação do lucro real, visto que se referem à situação de solução indefinida, apresentando nítido caráter de provisão.

Mencionou-se que se aplica à Contribuição Social sobre o Lucro as mesmas normas de apuração para o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e que a amortização do ágio será incluída na determinação da base de cálculo da CSLL, constituindo adição prevista na legislação tributária.

No mais, firmou-se o entendimento de que os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais não podem ser deduzidos para fins

de apuração da base de cálculo da CSLL e que os juros de mora incidentes sobre tais tributos e contribuições, acessórios a estes, seguem a mesma norma de dedutibilidade.

Para a decisão recorrida o tributo ou contribuição cuja exigibilidade estiver suspensa por medida judicial, e respectivos juros, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da CSLL, visto que se referem à situação de solução indefinida, apresentando nítido caráter de provisão.

No tocante à elevação da alíquota de CSLL, entendeu-se que na apuração da CSLL relativa ao balanço encerrado a partir de 01/05/2008 até 31/12/2008, deve ser calculada a proporcionalidade entre o total das receitas brutas dos meses de maio até o último mês abrangido pelo período de apuração, e o total das receitas brutas computadas no balanço desse período, sendo tal percentual aplicado sobre a base de cálculo da CSLL de todo o período, para apuração da base sujeita à incidência do diferencial de alíquota.

Por fim, registrou-se que importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial, atestando ainda que a pessoa jurídica incorporadora é responsável pelo crédito tributário da incorporada, respondendo tanto pelos tributos e contribuições como por eventual multa de ofício e demais encargos legais decorrentes de infração cometida pela empresa sucedida, mesmo que formalizados após a alteração societária, mormente se incorporadora e incorporada encontravam-se sob controle comum, manteve-se os juros sobre as multas e deu-se provimento à impugnação no tocante à alegação de incorreção na data de vencimento do IRPJ fato gerador 30/04/2009, devendo essa data ser retificada para 29/05/2009.

A contribuinte interpôs Recurso Voluntário, versando conteúdo coincidente à Impugnação já relatada e pugnando pela reforma da decisão objetada. A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas bem articuladas Contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior, Relator.

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos genéricos de recorribilidade. Admito-o para julgamento.

I – DAS PRELIMINARES

Considerando que a contribuinte em sua peça recursal aventou preliminar para insurgir-se contra a declaração, pela decisão recorrida, de definitividade na esfera administrativa das matérias coincidentemente levadas ao Poder Judiciário, de bom alvitre analisar-se o argumento da recorrente de que a despeito das medidas judiciais tomadas não houve qualquer renúncia à esfera administrativa.

Nesta ordem de intenções, extrai-se do argumento preliminar da contribuinte que a decisão recorrida teria pronunciado parte do lançamento como definitivo ao equivocadamente fundamento de concomitância acerca de temas que não foram objeto de duplo questionamento (na esfera administrativa e na judicial), negando-lhe o enfretamento de temas que necessitavam ser analisados.

A proposta de enfretamento sugerida pela Procuradoria da Fazenda Nacional ao abordar o pleito da contribuinte em Contrarrazões ao Recurso Voluntário parece-me de fato suficiente a verificar a referida concomitância entre o que pretendido em processo judicial e a intenção das defesas administrativas aqui discutidas.

Com efeito, para aferir a dita concomitância quanto aos temas que a contribuinte reputa indevidamente não abordados pela decisão recorrida deve-se proceder à análise comparativa entre o pedido apresentado pelo BANCO ABN (sucedido) nos Mandados de Segurança nºs 2008.61.00014311-0 e 2001.61.0022374-2, e o que tencionado na impugnação constante do presente processo, marcando a partir daí, alcance do verbete da Súmula CARF nº 01.

Como bem se registrou nestes autos, com relação ao MS nº 2008.61.00014311-0, compulsando a decisão da 8ª Vara Federal em São Paulo que indeferiu o pedido de liminar, observa-se que o BANCO ABN submeteu ao crivo do Poder Judiciário o seguinte pedido: *ser declarada a inexistência de relação jurídica de natureza tributária que o obrigue a pagar a CSLL à alíquota estabelecida no artigo 17 da MP nº 413/2008 (ou estabelecida por dispositivo de lei em que venha a ser convertida), a fim de recolher esta contribuição à alíquota de 9% prevista no artigo 37 da Lei nº 10.637/2002.*

Já em relação ao MS nº 2001.61.0022374-2, a sentença proferida pelo Juízo da 3ª Vara Federal em São Paulo, ao julgar o pedido improcedente, revela-nos que o pleito judicial do BANCO ABN era: *excluir da base de cálculo do lucro real, para fins de apuração da CSLL, os custos e despesas com provisões de tributos com sua exigibilidade suspensa.*

Ora, a conclusão da decisão recorrida e da zelosa Procuradoria é irretorquível ao assinalar qualquer discussão acerca do pagamento pelo BANCO ABN da CSLL pela alíquota de 15%, estabelecida pela MP nº 413/2008, e da dedutibilidade dos custos e despesas com provisões de tributos com a sua exigibilidade suspensa na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, não deve ser analisada pela Administração Tributária, porquanto submetida ao Poder Judiciário.

Sendo assim, verificado o conteúdo dos pedidos judiciais, para aferir a concomitância cumpre-nos lembrar que em defesa administrativa a contribuinte manifestou inconformismo, entre outros tópicos, com a inconstitucionalidade da instituição pela MP nº 413/2008 da alíquota de 15% da CSLL, bem como erro na aplicação da alíquota de 15% da CSLL no ano-base de 2008, a indedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa e de seus respectivos encargos moratórios, defendeu a dedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa da base de cálculo da CSLL (falta de previsão legal em sentido contrário) e considerou indevida adição das despesas com tributos e juros com exigibilidade suspensa no ano de 2009, entre outros tópicos aventados.

Como tenho me pronunciado em diversas ocasiões, o reconhecimento da concomitância, toda vez que verificável, para além de proteger a jurisdição e a supremacia das decisões do Poder Judiciário enquanto Poder Republicano independente, tutela o interesse do próprio contribuinte, assegurando-lhe a que a administração pública não tergiversará quanto ao que decidido pelo Poder Judiciário evitando que novas contendas se instaurem para cumprimento da decisão judicial.

Verificada a identidade entre os pleitos (judicial e administrativo), quer me parecer que subsiste a decisão recorrida ao prestigiar o verbete da Súmula CARF nº 1, motivo pelo qual rejeito a preliminar invocada para determinar que todas as questões alusivas à aplicação da alíquota de 15% da CSLL prevista na MP nº 413/2008 (posteriormente convertida na Lei nº 11.727/2008) e à dedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa e seus consectários, com relação ao BANCO ABN, não devem ser conhecidas por este CARF, haja vista que estes temas já são objeto de apreciação pelo Poder Judiciário.

Na sequência dos argumentos manuseados pela recorrente, impende analisar a segunda preliminar invocada, consagradora de que a decisão recorrida teria inovado o fundamento da autuação relativa ao aproveitamento do ágio, porquanto a Fiscalização teria baseado a autuação na ausência de partes independentes na relação que originou o ágio (ágio interno), enquanto a decisão recorrida, a despeito de reconhecer que o ágio em questão não foi gerado internamente, inovou para questionar seu fundamento econômico.

Com efeito, segundo a recorrente, o pronunciamento da decisão recorrida constituiu-se em inovação no critério jurídico do lançamento, porquanto no TVF não se questionou o fundamento econômico do ágio, limitando-se a Fiscalização, nas imputações, a afirmar que se tratava de ágio gerado intragrupo, ignorando, ou melhor, superando a questão atinente à rentabilidade futura.

Não se pode negar razão à recorrente ao evidenciar ser fato que a Fiscalização pautou-se na ocorrência de ágio interno para impor a glosa, sendo oportuno reproduzir trecho do TVF, coincidente ao citado pela própria recorrente:

“1.13 Conclusão Fiscal – Incorporação reversa com Ágio gerado internamente

Trata-se de subscrição de capital da BRI PAR DOIS, por parte do ABN AMRO BANK N.V., com a conferência de ações de emissão do BANCO ABN AMRO, com ágio, e posterior incorporação da BRI PAR DOIS pela controlada BANCO ABN AMRO e, conseqüentemente, retorno das ações ao controlador do grupo ao qual são controladas, direta ou indiretamente: ABN AMRO N.V..

Nessa estratégia, o grupo ABN AMRO vislumbrou a possibilidade de deduzir o ágio no incorporador BANCO ABN AMRO, consoante os arts. 385 e 386, inciso III, § 6º, do Decreto nº 3.000/99 (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97).

Entretanto, por todo o exposto, trata-se de ágio gerado internamente, dentro do mesmo grupo econômico, que não encontra respaldo na literatura contábil por não possuir substância econômica que assim o qualifique em razão de não ter origem em atos entre partes independentes. Demonstrou-se, também, que não houve aquisição de investimento, mas apenas transferência de ações de emissão do BANCO ABN AMRO entre empresas do mesmo grupo econômico, cujo controlador é o ABN AMRO BANK N.V..” (TVF, p. 26).

Também é fato que a decisão recorrida, em sua fundamentação, abordou de forma extensiva outros elementos pelos quais entendeu ser pertinente a autuação, referindo-se, por exemplo, que o ágio em questão teria fundamento econômico e não lastro em previsão de rentabilidade futura, hipótese que lhe autorizaria a dedutibilidade.

Confira-se o entendimento sufragado pelo trecho abaixo reproduzido, também citado pela contribuinte:

(...)

"No *Stock Purchase Agreement*, celebrado em 13/06/2003 por Intesa e ABN Brasil (fls. 729-812), consta no item 3.1 *Purchase Price* (fls. 743), a metodologia para a valoração das ações do Banco ABN AMRO, como segue:

(...)

Portanto, conforme o contrato mencionado, a metodologia de valoração do preço das ações do Banco ABN AMRO nada menciona a respeito de que tal valor seria devido a título de expectativa de resultados de exercícios futuros." (fls. 1.382 – g.n.)

(...)

"Pelo exposto, resta claro que a contribuinte não seguiu preceito legal determinado pelo artigo 20 do Decreto lei nº 1.598/77, pois não apresentou comprovação de que o **fundamento econômico do alegado ágio corresponde à expectativa de resultados de exercícios futuros.**" (fls. 1.385 – g.n.)

A despeito deste cenário traçado pela recorrente em suas alegações preliminares, novamente me parece que a Procuradoria da Fazenda Nacional apresenta proposições que encerrem melhor análise do enfrentamento da decisão recorrida e levam-me a concluir pela ausência da nulidade invocada.

Com efeito, muito embora o cerne da autuação relativa à dedutibilidade de despesas com ágio seja mesmo sua geração intragrupo, a Fiscalização fez menção à necessidade comprovação dos requisitos legais da dedutibilidade.

Ademais, como a questão alusiva ao fundamento do ágio traduzido na perspectiva de rentabilidade futura é condição inarredável para sua dedutibilidade, condição inserida na legislação de regência, diversamente do que ocorre com o denominado ágio interno, que reclama interpretação do agente fiscalizador, quer me parecer legítimo o enfrentamento pela decisão recorrida, ainda que o tenha feito de maneira factual equivocada, não me parece que lhe fosse vedado perquirir as condicionantes legais de dedutibilidade de determinada despesa, sem com isso, esbarrar na vedação à inovação do critério de lançamento, tampouco em cerceamento ao direito de defesa da recorrente.

Como tenho proclamado em casos semelhantes, se a decisão recorrida cometeu mero excesso de linguagem ao citar tais fundamentos, sem inquirir de nulidade seu pronunciamento, não se configura inovação alguma, sem com isso deixar de reconhecer que o enfrentamento da decisão administrativa, de fato deve estar adstrito ao que versado no auto de infração.

É que o excesso de fundamentação, sempre que o mínimo for contemplado, não encerra, por si só, qualquer nulidade. Ou seja, se a decisão recorrida enfrentar o que disposto no auto de infração, não será nula se também lançar fundamentos alternativos, desde que – repito – aprecie o conteúdo versado na autuação e que dos fundamentos ditos alternativos não se verifique qualquer prejuízo ao sujeito passivo.

Tenho para mim que este é o preciso caso dos autos. Muito embora a decisão recorrida de fato tenha apreciado a questão por vertentes ignoradas ou superadas pela

Fiscalização, também apreciou as imputações à luz do que tratado pelo autuante e, portanto, não implicou em cerceamento de defesa.

II – DO MÉRITO

Superadas as questões preliminares, verificada a concomitância e a incidência da Sumula CARF nº 01 em relação ao aumento de alíquota de CSLL e a parcela desta contribuição sobre os tributos com exigibilidade suspensa, subsiste para apreciação deste colegiado os demais temas objeto da autuação, de sorte que serão adiante enfrentados.

II.1 – Do considerado **Ágio Interno**.

Neste tópico específico, como bem delineado no relatório que acompanha o presente voto, para a Fiscalização a amortização do ágio gerado na aquisição de ações do BANCO ABN AMRO REAL S/A pela BRI PAR DOIS PARTICIPAÇÕES S/A seria indevida, por se tratar de ágio gerado internamente, ou seja, decorrente de operações levadas a efeito dentro de um mesmo grupo econômico.

Seguramente o assunto tratado nestes autos é controvertido e pendente, em âmbito genérico, de uma pacificação dos precedentes administrativos. Eu mesmo tenho oscilado, em cada caso, minha posição no tocante ao aproveitamento de despesas com ágio transferido por meio de empresa veículo, ou gerado no mesmo grupo econômico, procurando observar cada operação e partir daí definir concretamente.

Acompanhando os diversos julgamentos de casos semelhantes, bem como ponderando as questões puramente jurídicas que implicam nas conclusões de inadmissão das tais despesas, unicamente porque transferidas por empresa veículo ou geradas internamente, penso que a matéria precisa ser pacificada, em âmbito genérico – torno a dizer – favoravelmente à dedutibilidade das despesas com ágio.

A decisão recorrida, como também relatado, firmou entendimento segundo qual para além do ágio gerado internamente, ou como afirmando em certa altura do seu voto o ágio gerado de si mesmo, também faleceu à recorrente demonstrar o fundamento do ágio que lhe autorizasse a dedutibilidade.

Em sede preliminar atestei a ausência de nulidade da decisão recorrida por ter alegadamente transbordado seu limite de enfrentamento, ao não se pronunciar unicamente quanto à formulação intragrupo do ágio, porém, o fiz apenas para atestar a ausência de nulidade e a possibilidade de a decisão recorrida lançar fundamento subsidiário ao seu convencimento, de fato reconheço que o cerne da autuação baseou-se na ocorrência do denominado ágio interno, como, aliás, se colhe do seguinte trecho do TVF (fl. 465):

(...) Dessa forma, as subscrições de capital na BRI PAR DOIS mediante conferência de ações de emissão do BANCO ABN AMRO, com ágio, pelo controlador ABN AMRO BANK N.V., em empresa de mesmo grupo econômico (BRI PAR DOIS), e posterior incorporação dessa empresa por sua controlada (BANCO ABN AMRO), demonstram que as operações objetivaram, principalmente, o aspecto tributário, ou seja, a intenção de obter economia de tributos, supostamente elisivos, mediante a contabilização de ágio para fins de aproveitamento fiscal da amortização no incorporador, consoante a legislação

tributária (arts. 385, § 2º, II, e 386, III, do Decreto nº 3.000/1999; arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 e art. 10 da Lei nº 9.718/1998).

Dessa forma, mesmo que a incorporação tenha sido realizada em função dos diversos motivos elencados nos documentos societários, aprovados pelas assembleias das empresas envolvidas, fica claro que as subscrições de capital na BRI PAR DOIS, mediante ações do BANCO ABN AMRO, com criação de ágio interno, tinham um propósito meramente fiscal, na medida em que todas as ações de emissão do BANCO ABN AMRO "retornaram" ao ABN AMRO BANK N.V., quando da incorporação da BRI PAR DOIS, sem que se revelassem outros motivos que justificassem tais subscrições, além da criação do ágio para efeitos fiscais.

(...)

Verificado que a Fiscalização glosou o surgimento do ágio por considerá-lo gerado internamente, muito embora a recorrente assevere não se tratar de ágio interno, porquanto gerado em operação realizada entre partes absolutamente independentes (Grupo ABN e Intesa), antes de aferir estes argumentos da contribuinte, considero imperioso traçar algumas breves notas acerca do denominado ágio intragrupo.

Sabidamente, o ágio corresponde à diferença entre o custo de aquisição de determinado investimento e o seu valor patrimonial, de sorte que ele, falo do ágio, se apresenta sempre que uma das partes, munida de desígnios variados, a exemplo da expectativa de rentabilidade futura, propõe-se a pagar pelo investimento um valor maior do que aquele que corresponde ao seu patrimônio líquido.

A celeuma se instala justamente quando se pretende atribuir que esta precificação superior ao valor patrimonial somente seria legítima se avençada por partes totalmente independentes entre si, ou seja, que não pertençam ao mesmo conglomerado econômico.

Os precedentes que se formaram neste âmbito administrativo, nos quais se inadmitiu o chamado "ágio interno", sempre louvaram o bem fundamentado magistério de Jorge Vieira da Costa Jr. e Eliseu Martins, segundo os quais, ao menos àquela época, o ágio somente poderia existir validamente se as partes envolvidas fossem independentes e não relacionadas, isso porque, segundo sustenta-se nestes casos, à luz da teoria da contabilidade não seria admissível a geração de ágio em uma operação ocorrida dentro de um mesmo grupo econômico.

Tal como citado nos muitos casos em que as semelhantes glosas subsistiram, este mesmo entendimento é prestigiado pela Comissão de Valores Mobiliários, nos precisos termos do Ofício-circular CVM SNC/SEP nº 01/2007, segundo o qual "... é preciso esclarecer que o ágio surge, única e exclusivamente, quando preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método de 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..."

Necessário, todavia, tratando-se de lançamento tributário no qual se ventile glosa a dedutibilidade das despesas com amortização de ágio, perquirir se os conceitos acima citados, que embasaram os precedentes conhecidos, hospedam a compreensão tributária sobre o tema.

Luís Eduardo Schoueri, em obra intitulada “Ágio em Reorganizações Societárias, Ed. Dialética”, ao fazer coincidente esforço investigativo, exemplifica na página 105 em diante, que estes conceitos encerram bom exemplo acerca da divergência entre as disciplinas contábil e tributária, porquanto embora contabilmente o ágio exija uma participação de terceiros, no âmbito da legislação tributária, que rege o lançamento, não existe semelhante imposição.

Para o apontado professor, para os fins tributários, o investidor deve sempre registrar um ágio que corresponda à diferença positiva entre o valor patrimonial e o preço efetivamente pago, concluindo que o pressuposto contábil de “precificação com terceiro”, não fora contemplado pelo legislador tributário.

Nessa ordem de ideias, apresenta-se conveniente reproduzir o que dispõem os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, *verbis*:

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

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

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

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados em até dez anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração;

III-poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do §2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

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

incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ora, pela leitura dos dispositivos acima reproduzidos, verificado que de fato não há na legislação de regência qualquer óbice ao "ágio interno", situação que se referenda pelo fato de o próprio artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977, que respalda o artigo 385 do RIR/99, já prever a necessidade, em caso de aquisição de investimento em sociedade coligada ou controlada avaliado pelo valor do patrimônio líquido, o custo de aquisição ser desdobrado entre o valor do patrimônio líquido e a diferença entre o custo de aquisição do investimento e este valor, que resultariam em ágio ou deságio, de sorte que a única questão que pode obstar a

dedutibilidade é aferir o conteúdo econômico e contemplá-lo à luz de eventual abuso de direito, que tem me levado em cada caso concreto a analisar a operação, mas que na espécie, sequer foi aventado, presente o conteúdo negocial robusto e concreto celebrado na hipótese dos autos.

Vê-se assim, que a Fiscalização estipula que as justificativas dadas pela recorrente para o implemento da transação não hospedariam a legitimidade para deduzir-se a despesas, eis que as operações revelariam o intuito preponderante, senão único, de criar-se o ágio.

Mas, se como vimos acima, a lei tributária não traz vedação ao ágio interno e a questão do abuso de direito ou simulação sequer foi aventada, a questão, para além da formação ágio, passa pelo enfrentamento da questão da elisão fiscal, porquanto, segundo premissa estabelecida nos precedentes em que glosas semelhantes subsistiram, o condenável não é a alienação “intragrupo” de determinado investimento com ágio, o que se repugna é a simulação e o abuso de direito.

Com tais premissas estabelecidas, quer me parecer possível afirmar de pronto que minha análise dos autos afasta por completo qualquer abuso de direito praticado pela recorrente, bem como, na legislação de regência, não encontro fundamento válido para impor-se a glosa unicamente porque o contribuinte realizou estruturação societária de forma menos onerosa do ponto de vista tributário, contrário disso, observo legítimos os procedimentos regulares de elisão fiscal.

Tanto é assim, que Celso Ribeiro Bastos, *in Comentários ao Código Tributário Nacional, Ed. Saraiva, pág. 193*, ao descortinar o parágrafo único, do artigo 116, do Código Tributário Nacional, assim arremata:

“(...) o parágrafo único do dispositivo posto à análise ainda é, não obstante seu tempo de vigência no ordenamento, bastante debatido na doutrina. E isso porque instituiu no país o que muitos denominam equivocadamente norma geral antielisiva.

Para explicar melhor, é importante mencionar que, antes do referido dispositivo, prevalecia a ideia de plena liberdade de planejamento tributário, sendo a [única barreira posta a este os casos de simulação. O contribuinte tinha plena liberdade de reestruturar seus negócios e de economizar o tributo] (...)

A norma em tela, no entanto, não inibe o planejamento tributário, que é aquilo que não ofende as leis vigentes, o ordenamento. O planejamento, ou melhor, elisão tributária, continua válida no país. O que a nova norma dispõe é acerca das hipóteses de dissimulação, um ato que omite a ocorrência do fato gerador ou oculta a natureza de um negócio, de uma transação tributável. A norma, portanto, é antievasão. Apenas deixou mais claro aquilo que já constituía o ilícito tributário. (...)

Não parece legítimo, destarte, concluir que a simples intenção da recorrente em proceder de forma a gerar economia de tributo possa desnaturar e invalidar os efeitos da transação, mesmo que tais efeitos tenham implicado na geração de um ágio interno, por absoluta falta de previsão legal para esta conclusão.

A respeito do tema, aliás, em recente julgamento ocorrido no âmbito 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta Seção de Julgamento, o eminente Conselheiro Alberto Pinto de Souza Junior, trouxe ponderações acerca da matéria que ao meu sentir encerram a celeuma e fixam balizas sólidas para o enfrentamento de autuações semelhantes, oportuna a transcrição de trechos do voto levado a efeito no Processo Administrativo nº 16682.720880/2011-11:

(...)

Os julgadores do CARF prestarão um grande serviço ao Estado e a sociedade brasileiras se imprimirem segurança jurídica e isonomia ao sistema, evitando que suas decisões fiquem ao sabor lotérico do entendimento de cada conselheiro sobre conceitos vagos não positivados como, por exemplo, “falta de propósito negocial”, que não passa de uma construção jurisprudencial alienígena sem respaldo no ordenamento jurídico pátrio. Da mesma forma, não me impressiona os efeitos tributários que se tenta dar a um mero pronunciamento técnico da CVM sobre ágio gerado em operações internas, se não vejamos o teor do item 20.1.7 do Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2007, in verbis:

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.]

Nota-se, hoje, que alguns tentam elevar tal pronunciamento da CVM a um status de norma tributária proibitiva do reconhecimento do chamado ágio interno ao grupo econômico, o que, por si só, já seria absurdo. A análise feita pela CVM é de cunho estritamente econômico, pois sequer embasa seu entendimento em qualquer norma jurídica, muito pelo contrário, afirma que, ainda que respeitada a Lei, economicamente é inconcebível o reconhecimento do ágio interno.

Como já dito anteriormente, “falta de substância econômica” assim como “falta de propósito negocial” não são institutos jurídicos nacionais, logo não maculam o ato jurídico seja lá qual for o conceito que os seus aplicadores lhes deem, logicamente, desde que não se configurem como um vício do negócio jurídico, segundo o nosso ordenamento legal.

(...)

Trata-se aqui de aplicação direta do disposto nos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97 sem utilização de empresa veículo, pois a autoridade fiscal se insurge contra o fato de o investidor no exterior ter preferido aportar capital em uma subsidiária, para que essa depois adquirisse as ações da recorrente com ágio.

Por certo, entendeu a autoridade fiscal que estaria obrigado o investidor a optar por adquirir diretamente as ações da recorrente com ágio, pois aí não teria como se valer das referidas normas – caminho mais oneroso.

No que tange ao enquadramento da conduta da recorrente como simulação, inicialmente, ressalto que a simulação em matéria fiscal foi bem enfrentada no Parecer CST 46/87, do qual retiro duas conclusões, quais sejam, que as operações simuladas são:

ilícitas na medida em que pretendem encobrir ato de natureza jurídica com efeitos tributários mais onerosos para o contribuinte;

devem prevalecer os efeitos do negócio dissimulado.

O referido parecer analisou uma situação em que o contribuinte remetia dividendos travestidos de devoluções de capital, para escapar da tributação que havia à época sobre a remessa de

dividendos. Note-se, assim, que estávamos diante de um caso de simulação relativa, pois havia o ato simulado – devolução de capital – e o ato dissimulado – remessa de dividendos (simulação sobre a causa do negócio jurídico).

Como bem sustenta Beleza dos Santos (A Simulação em Direito Civil, ed. Lejus, p. 211): “Para que exista a simulação relativa é portanto necessário que, em virtude de um conluio das partes, se simule um ato aparente para enganar terceiro e que sob essa aparência se dissimule outro correspondente à vontade real e séria das partes”.

Qual o conluio demonstrado nos autos? Será que fazer jus aos benefícios dos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97 podem ser tomados como enganar o Fisco? Qual o ato dissimulado?

Todas as respostas são negativas, pois a contribuinte quis transferir o ágio para a operacional, o que encontrou amparo no art. 8º da Lei 9.532/97. Veja que, sob qualquer prisma, a existência do ágio era indiscutível, pois sequer se enquadrava na débil definição de ágio interno adotada por alguns. Ademais, não resta demonstrado no TVF qual o ato dissimulado nem a autoridade fiscal demonstra o pacto simulatório, o que, por si só, já seria suficiente para afastarmos a acusação de simulação.

Note-se que os efeitos buscados pela recorrente eram os efeitos próprios do atos praticados (...)

O conceito de propósito negocial é vago e não se enquadra em qualquer dos incisos, nem mesmo no inciso II, pois ainda que os sócios não tivessem a intenção de perpetuar a empresa, isso não torna a sua cláusula de constituição menos verdadeira. O propósito negocial pode ser, exatamente, o de realizar uma reorganização societária para se valer das normas permissivas criadas pelo Estado. O entendimento de que o contribuinte pode se reorganizar desde que não seja exclusivamente para reduzir carga tributária (causa extra-tributária) é apenas uma teoria sem amparo no Direito posto. A finalidade da sociedade empresária é maximizar seus lucros, pelo aumento do faturamento e redução de custo, o que é legítimo desde que suas condutas sejam lícitas.

(...)

Teria então a recorrente fraudado o espírito da norma (art. 8º da Lei 9.532/97), ou seja, a conduta da recorrente se enquadra na fraude à lei?

De plano afastado essa hipótese, pois, diante de dois caminhos legais, não estaria obrigado o investidor estrangeiro a optar pelo mais oneroso tributariamente, ou seja, aquele em que ele adquirisse diretamente as ações de MTE com ágio e depois não pudesse realizar o evento (incorporação, fusão ou cisão) que lhe permitisse recuperar o custo sem alienar o investimento.

Ressalto que o art. 8º da Lei 9.532/97 teve como finalidade o processo de privatização, pois, por tal norma, permitiu-se que a despesa com amortização do ágio continuasse a ser dedutível das bases tributáveis, mesmo que a empresa veículo (controladora da empresa operacional - estatal privatizada) fosse incorporada por sua controlada. Isso era fundamental para preservação dos intangíveis da empresa adquirida com ágio. Em suma: o controle da empresa privatizada era adquirida com ágio; o controle e o ágio eram transferidos, em integralização de capital, para uma empresa veículo; por último, a empresa veículo (controladora) era incorporada por sua controlada (empresa privatizada), a qual passava a amortizar o ágio, por força dos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97.

Conforme retro tratado, no presente caso sequer estamos diante de empresa veículo, mas a recorrente se valeu do art. 8º para incorporar a sua coligada-investidora e passar a amortizar o ágio. Note-se então que não há falar que a conduta da recorrente tenha sido em fraude à lei, pois foi justamente para possibilitar tal operação que a norma foi editada.

Em face do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte, para cancelar os autos de infração do IRPJ e da CSLL em tela.

(...)

(meus os grifos e as supressões)

Como referi acima, me parece que o citado voto que estampa o rigor científico típico do Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, eliminam qualquer dúvida que o intérprete possa ter diante de semelhantes imputações, porquanto traça premissas singelas, mas inarredáveis: não há base para tergiversar-se acerca de propósito negocial, ausente esta figura no regramento da espécie; não estão os contribuintes sujeitados a promoverem reorganizações societárias do ponto de vista mais oneroso; não há vedação na legislação de regência para o aproveitamento do ágio gerado internamente.

Com tais premissas estabelecidas, também eu não vejo como subsistir a autuação relacionada ao aproveitamento do ágio interno. Nada foi feito em contrariedade à legislação de regência, tampouco simuladas ou dissimuladas as operações.

Aliás, para que se configure a simulação, imprescindível seja demonstrado um descompasso entre a *intentio facti* e o *intentio júris*, sem os quais, não se pode falar em simulação, já que esta pressupõe operação que não existe, falseia-se a realidade do que efetivamente ocorreu, ou seja, ocorre a desconformidade consciente e querida da declaração com a vontade, mas é preordenada com a parte à qual a declaração se dirige e acordado com ela, a fim de enganar terceiros.

In casu, os fatos ocorridos não foram fingidos nem simulados e tampouco dissimularam outro fato. Todas as circunstâncias fáticas levantadas no auto de infração realmente aconteceram na realidade negocial e não tiveram o objetivo de encobrir outros fatos, não sendo legítimo deixar de reconhecer que é dever das autoridades fiscais coibir práticas de utilização do ordenamento jurídico por meio de estratégias, formadas como negócios

simulados, com fraude à lei ou com dolo que causem prejuízo ao Erário. Bem assim, não pode se negar que os contribuintes utilizam formas simuladas para esconder dolosamente fatos geradores.

Contudo, não se pode admitir que considerações ou interpretações subjetivas da autoridade fiscal, possam descaracterizar operações legítimas e revestidas de licitude praticadas pelos contribuintes com total amparo no ordenamento jurídico vigente e qualificá-las como simuladas.

Com efeito, acerca do tema esta Turma decidiu, por ocasião do julgamento do PA nº 18471.000999/2005-29 de Relatoria do Eminentíssimo Conselheiro Valmir Sandri:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: SIMULAÇÃO - Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade.

(...) ABUSO DE DIREITO- A figura de “abuso de direito” pressupõe que o exercício do direito tenha se dado em prejuízo do direito de terceiros, não podendo ser invocada se a utilização da empresa veículo, exposta e aprovada pelo órgão regulador, teve por objetivo proteger direitos (os acionistas minoritários), e não violá-los. Não se materializando excesso frente ao direito tributário, pois o resultado tributário alcançado seria o mesmo se não houvesse sido utilizada a empresa veículo, nem frente ao direito societário, pois a utilização da empresa veículo deu-se, exatamente, para a proteção dos acionistas minoritários, descabe considerar os atos praticados e glosar as amortizações do ágio. (...)

Ora, se a própria Fiscalização à folha 465 reconhece que a intenção da recorrente sempre foi realizar a operação da forma menos onerosa, nada há de simulado ou abusivo nisso, de sorte que não vejo no caso em exame a dissimulação de qualquer aspecto da legislação de regência, já que inexistiu abuso do direito, da forma jurídica ou da interpretação da *mens legis*, eis que os negócios jurídicos praticados pela recorrente tiveram evidente motivação no plano societário, como notoriamente conhecido, e não se resumiram apenas a provocar a economia do imposto.

Portanto, analisando todas as etapas do negócio jurídico levado a efeito, até os resultados concretos que redundaram no aproveitamento do ágio não vejo como enquadrar esta operação como sendo um planejamento tributário abusivo, e não encontrando fundamento legal que impossibilite o aproveitamento do ágio interno, a glosa levada a efeito não pode subsistir.

Ademais, o artigo 7º da Lei nº 9.532/97, estabelece apenas o termo “*a quo*” para o exercício do direito de deduzir o ágio (opção fiscal), ao condicionar a dedutibilidade do

ágio a partir do evento incorporação, fusão ou cisão, consoante explicitado no dispositivo, sendo imperioso extrair-se daí que a decisão sobre o evento de incorporação, fusão ou cisão compete exclusivamente aos acionistas das empresas, a ninguém mais, razão pela qual não vejo como atribuir mácula de abusividade nas operações praticadas pela contribuinte com o intuito de aproveitar a despesa com ágio.

Rejeito, portanto, o fundamento da Fiscalização e da decisão recorrida segundo o qual a geração de ágio interno, por si só, impossibilitaria a dedutibilidade de tais despesas.

Superados estes fundamentos, a despeito de considerá-los suficientes à reforma deste tópico da decisão recorrida, conveniente o enfretamento das razões da recorrente de que na espécie não houve geração de ágio intragrupo, tratando-se, contrário disso, de operação realizada entre partes absolutamente independentes (Grupo ABN e Intesa).

Com efeito, em 13/06/2003, o Grupo ABN adquiriu o Banco Sudameris, realizando o “pagamento” da seguinte forma: i) 1ª Parcela paga em dinheiro, ii) 2ª Parcela paga temporariamente mediante 11,58% das ações do Banco ABN AMRO Real S/A, de sorte que a Intesa passou a ser detentora de 11,58% das ações do ABN Real, quando em 2005 e 2006, os 11,58% das ações do ABN Real foram recompradas pelo Grupo ABN, com ágio de 1,82 vezes o valor do seu patrimônio líquido, de sorte que esta operação se deu por meio de: i) entrega de ações do ABN Holding Holanda (dação em pagamento) e ii) de pagamento em dinheiro.

Portanto, mesmo que se supere o fundamento que aduzi acima em relação ao ágio interno, parece-me acertado o pleito da contribuinte ao estabelecer que de fato houve justificado fundamento para a re aquisição das ações do ABN Real, lastreado na sua expectativa de rentabilidade futura, ratificado i) por Laudo de Avaliação Econômico-Financeira do Banco Sudameris, que deu suporte para a definição do múltiplo de 1,82 previsto no Contrato de Compra e Venda e pago à Intesa e ii) por Laudos de Avaliação do Banco ABN AMRO Real S/A, de sorte que, como aduz a contribuinte, um relato simplificado da sequência de fatos ocorridos no presente caso, dá-se conta verifica-se que o conjunto de operações demonstra que houve uma “Compra e Venda” entre partes independentes, Grupo ABN (comprador - Holanda) e o Grupo Intesa (vendedor - Itália), que teve como objeto as ações do Banco ABN Real recebidas pelo Grupo Intesa quando da venda do Banco Sudameris, não havendo falar, portanto, em ágio interno.

No que toca ao fundamento do ágio glosado, entendo que equivocou-se a decisão recorrida ao estabelecer que o ágio aqui discutido não disporia de fundamento lastreado em expectativa de rentabilidade futura, com efeito, a retrospectiva dos eventos sucedidos, dão conta de que a definição do preço das ações do Banco ABN Real foi definido a partir da sua expectativa de rentabilidade futura, por ocasião do contrato firmado entre a Intesa e o Grupo ABN, ratificado por Laudo de Avaliação apresentado no ato de integralização de ações na Bri Par Dois.

Para tal conclusão, a exemplo do que fez a contribuinte em sua peça recursal, de bom alvitre segregar as partes envolvidas nas negociações que redundaram na formulação da despesa com ágio, confira-se:

✓ Grupo ABN:

- ABN AMRO Holding N.V. ("ABN Holding Holanda")
- ABN AMRO Bank N.V. ("ABN Bank Holanda")
- ABN AMRO Brasil Dois Participações S/A ("ABN Dois Participações")
- ABN AMRO Brasil Participações Financeiras S/A ("ABN Brasil Participações Financeiras")
- Bri-Par Dois Participações S/A ("Bri-Par Dois")
- Banco ABN AMRO Real S/A ("ABN Real")

✓ Grupo Intesa

- Banca Intesa S.p.A. ("Intesa")
- Banco Sudameris Brasil S/A ("Banco Sudameris")

Separadas as partes envolvidas, tal como evidenciou a contribuinte, em 13/06/2003 a ABN Brasil Participações Financeiras celebrou contrato de Compra e Venda de Ações com a Banca Intesa para adquirir 94,57% do Banco Sudameris, ao valor de R\$ 2.292.965.000,00, sendo que nos termos do Acordo sobre o Ajuste de Preço, firmado em 22/09/2003, reduziu-se o valor para R\$ 2.189.665.000,00, sendo pagos R\$ 526.754.900,00 em dinheiro e R\$ 1.662.910.100,00 em ações do Banco ABN AMRO Real S.A., que representavam 11,58% do seu capital social, sendo que o valor de patrimônio líquido das ações do Banco ABN AMRO Real S.A. dadas como forma de pagamento, multiplicado por 1,82, equivalia ao valor de R\$ 1.662.910.100,00, que como explicou a recorrente foi o preço de referência ao ágio gerado no caso em apreço.

Ainda na esteira da recapitulação dos eventos sucedidos, que a meu ver demonstram o fundamento do ágio, lembrou a recorrente que em 24/10/2003, a ABN Holding e a Intesa firmaram Contrato de Opção de Permuta, disciplinado-se a forma pela qual a Intesa poderia exercer seu direito permutar as ações do ABN Real pelas ações da ABN Holding Holanda, sendo que o preço das ações do ABN Real para os fins da citada permuta foi avençado como 1,82 vezes o valor do seu patrimônio líquido contábil, valor a ser pago com ações da ABN Holding Holanda, mensurados pelo seu preço de mercado médio ponderado na Bolsa de Valores de Amsterdã Euronext vigente no fechamento dos últimos 5 dias úteis anteriores à data de aviso da opção de permuta, estando o valor atribuído às ações do ABN Real fundamentado na expectativa de rentabilidade futura atestada por laudos de avaliação econômico-financeira.

Em 27/05/2005 foram realizadas alterações no Contrato de Opção de Permuta, permitindo que a ABN Holding Holanda oferecesse dinheiro em troca da aquisição das ações do ABN Real detidas pela Intesa, caso ela exercesse a opção de permuta, o que ocorreu, pela primeira vez, em 06/06/2005, em relação a um terço das ações que detinha no ABN Real (70.638.889 de ações), recebendo em troca ações da ABN Holding Holanda, havendo nesta operação, pagamento de ágio pela aquisição das ações do ABN Real, porquanto o preço de troca era 1,82 vezes maior que o seu valor patrimonial, ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura apoiado em laudo de avaliação econômico-financeira.

Posteriormente, em 20/06/2005, a ABN Holding Holanda vendeu as ações do ABN Real para o ABN Bank Holanda, ao valor coincidente ao da permuta feita com a Intesa (EUR 202.037.953,50).

A segunda opção de permuta foi exercida pela Intesa em 19/06/2006, sendo que a ABN Holding Holanda pagou em dinheiro o 2º terço das ações do ABN Real detidas pela Intesa (70.638.889 ações), pagando novamente o ágio proporcional a 1,82 vezes o valor patrimonial (EUR 223.964.568,51), outra vez apoiado no laudo de avaliação que estatuiu a expectativa de rentabilidade futura, ocorrendo que a ABN Holding Holanda novamente vendeu as tais ações para o ABN Bank Holanda pelo mesmo valor pago em dinheiro à Intesa.

Na continuidade dos eventos narrados nestes autos, tem-se que a Bri Par Dois, em 28/06/2006, aumentou seu capital social no valor de R\$ 1.192.790.021,00, passando de R\$ 91.895.366,00 para 1.284.685.388,00, com a emissão de 112.983.504 novas ações, subscritas e integralizadas, na sua totalidade, pelo ABN Bank Holanda, mediante a conferência de 141.277.778 ações ordinárias, de sua propriedade, de emissão do ABN Amro Real, correspondente a 7,72% de seu capital social, tendo a contribuinte justificado desde a impugnação, que para definição do valor de R\$ \$ 1.192.790.021,00 que foi integralizada ao capital social da Bri Par Dois, adotou-se como referência o valor pago em Euros pelo ABN Holding Holanda quando da aquisição das ações que pertenciam à Intesa.

Diante disso, assiste razão à recorrente ao afirmar que no momento da aquisição de ações do ABN Real pela Bri Par Dois estava presente o ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura equivalente ao valor objeto de negociação entre os Grupos ABN e Intesa, tal como demonstrado no laudo de avaliação econômico-financeira.

Ainda na sequência dos atos, a ABN Dois Participações reduziu seu capital social em R\$ 759.358.858,00, correspondente à participação detida na Bri Par Dois, as quais foram entregues ao ABN Bank Holanda, permitindo assim a consolidação da participação estrangeira indireta no capital do ABN Real na sociedade Bri Par Dois e na ABN Participações Financeiras.

Tem-se ainda, que em 20/09/2006 o ABN Holding Holanda exerceu sua opção de compra e pagou em dinheiro o valor correspondente às 70.638.890 ações restantes do ABN Real que remanesciam na titularidade da Intesa, tornando a pagar ágio proporcional a 1,82 vezes o valor patrimonial e novamente fundamentado no laudo de avaliação econômico-financeira, sendo que na referida data a ABN Holding Holanda vendeu as ações do ABN AMRO Real adquiridas na terceira parcela para o ABN Bank Holanda, pelo mesmo valor pago em dinheiro à Intesa.

Já em 28/09/2006, a Bri Par Dois aumentou seu capital social no valor de R\$ 650.033.801,00, emitindo 61.924.798 ações ordinárias, subscritas e integralizadas pelo ABN Bank Holanda, mediante a conferência de 70.639.890 ações ordinárias do ABN real que lhe pertenciam, sendo certo que para definição do valor de R\$ 650.033.801,00, adotou-se como referência o valor pago em Euros pelo ABN Holding Holanda quando da aquisição das mencionadas ações da Intesa, como também o valor pago pelo ABN Bank Holanda foi equivalente ao pago pela ABN Holding.

Ocorreu, portanto, nova aquisição de ações do ABN Real pela Bri Par Dois, com ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura correspondente ao valor que negociaram os grupos ABN e Intesa.

Deve-se considerar ainda, que em 28/12/2006, foi celebrado instrumento Particular de Transação com sócios minoritários do Banco Sudameris, e Instrumento Particular de Promessa de Compra e Venda de Ações, ficando estabelecido que haveria a incorporação de

ações do Banco Sudameris pelo ABN Real e que a Bri Par Dois compraria todas as ações do ABN Real atribuídas aos minoritários, de sorte que a aquisição de ações com ágio pela Bri Par Dois foi que viabilizou a consolidação societária das empresas após a aquisição o Banco Sudameris.

Por fim, em 31/08/2007 aprovou-se a incorporação da ABN Brasil Participações Financeiras e da Bri Par Dois pelo ABN Real, passando este a amortizar o valor das despesas com ágio gerado na aquisição de suas ações e o Banco Sudameris foi incorporado pelo ABN Real, consolidando-se os investimentos no ABN Real.

Torno a dizer, portanto, que equivocou-se a decisão recorrida ao estabelecer que o ágio aqui discutido não disporia de fundamento lastreado em expectativa de rentabilidade futura, com efeito, a retrospectiva dos eventos sucedidos, dão conta de que a definição do preço das ações do Banco ABN Real foi definido a partir da sua expectativa de rentabilidade futura, por ocasião do contrato firmado entre a Intesa e o Grupo ABN, ratificado por Laudo de Avaliação apresentado no ato de integralização de ações na Bri Par Dois.

Verificados estes fundamentos, que torno a dizer, já encerram a impertinência da autuação e necessidade de reforma da decisão recorrida, a questão também não subsiste ao argumento de que se teria amortização de “ágio de si mesmo”, como a certa altura aduz a decisão recorrida.

Muito embora a Fiscalização não tenha apresentado qualquer fundamento semelhante, versando apenas glosa ao denominado “ágio interno”, figuras que sabidamente não se confundem, nos termos do artigo 8º da Lei nº 9.532/97, admite-se a amortização fiscal do ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura nas hipóteses de incorporação, fusão ou cisão, mesmo quando a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

Tornando a verificar a operação, minudentemente descrita acima, tem-se que a integralização de capital de Bri Par Dois, pelo ABN Holanda, com ações do ABN Real é típico e inequívoco caso de “transferência” do ágio, irrefutável do ponto de vista da permissão da dedutibilidade do ágio, fundamentado na expectativa de rentabilidade futura, nas hipóteses de cisão, fusão e incorporação, nada mais é do que o reconhecimento de que o ágio deverá, sempre, acompanhar o investimento que lhe é subjacente – o qual justificou seu pagamento.

Portanto, se verificado por esta vertente, tenho a “transferência” do ágio trata-se de uma exigência lógica e necessária do próprio conceito de ágio e registro que a chamada “transferência do ágio” tem sido admitida, como fez ver a recorrente nos seguintes precedentes exemplificativos: Acórdão nº 1402-00.802); Acórdão nº 1201-00.689; Acórdão nº 1101-00.354; Acórdão nº 105-16.774; Acórdão nº 1402-00.993; Acórdão nº 1301-000.711).

Com estas ponderações, merece reforma este tópico da decisão recorrida, tanto para a autuação relativa ao IRPJ como o corolário óbvio da CSLL, ficando prejudicado o argumento secundário da contribuinte no que toca especificamente à CSLL.

II.2 – Da dedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa – natureza de provisão:

Reconhecida a concomitância entre as matérias levadas ao Poder Judiciário e aquelas objeto do questionamento administrativo, a exemplo do que fez a decisão recorrida,

cumpra analisar neste tópico no que respeita à empresa BRI Par, porquanto não participou das medidas judiciais verificadas.

Sendo assim, relembro que a contribuinte defende, em síntese, que possui registrados i) valores decorrente de despesas com tributos que se encontravam com a exigibilidade suspensa nos termos do artigo 151 do CTN e ii) valores relativos aos juros incidentes sobre o principal dos tributos que se encontram com exigibilidade suspensa, de sorte que contabilizando-se os juros, as demonstrações financeiras teriam a capacidade de refletir as despesas decorrentes de obrigações tributárias no valor que efetivamente são exigíveis, a justificar sua dedutibilidade, pois não nutrem o caráter de provisões, mas de efetivas despesas.

O argumento da contribuinte, todavia, não empolga. Com efeito, a despeito de poder quantificar com exatidão os valores, tal medida não desnatura o fato de que o tributo com exigibilidade suspensa, ou seja, sem que tenha havido o pagamento efetivo ao ente tributante, não assume feição de despesa passível de dedução, ao contrário, toda a narrativa da própria contribuinte, leva à inarredável conclusão de tratar-se de mera provisão.

Assiste razão à decisão recorrida neste tópico, ora, estando os tributos com exigibilidade suspensa sem prazo certo e/ou determinado para recolhimento, enquanto vigente a causa de suspensão da exigibilidade, não há como atribuir feição de despesa a tais valores.

Em conclusão, portanto, reafirmo o posicionamento da decisão recorrida segundo o qual, pelo regime de competência, que exige uma avaliação prudente da variação patrimonial da pessoa, os tributos e os correspondentes juros com exigibilidade suspensa devem ser reconhecidos contabilmente como provisões, haja vista que, desde a interposição da medida judicial, o contribuinte já é capaz de antecipar eventual perda que poderá sofrer com o não atendimento do seu pleito levado à Justiça, de sorte que possuindo natureza de provisão, não há como olvidar sua indedutibilidade.

Torne-se a lembrar o disposto no artigo 41, parágrafo 1º, da Lei nº 8.981/1995:

Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

Conclui-se, portanto, não haver reparos a serem feitos na conclusão da decisão recorrida quanto a este tópico.

II.3 – Da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos meses de janeiro a abril de 2009.

Neste tópico específico a recorrente alega que a Fiscalização, nos meses de janeiro a abril de 2009, adicionou os valores de R\$ 50.452.400,00 - "Provisão de encargos de tributos suspensos e de complementos" na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, e de R\$ 127.665.353,35 - "Provisão de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa" e R\$ 1.040.202,54 - "Provisão P/ riscos ISS Aval e Fiança" na base de cálculo da CSLL, a despeito de tais valores terem sido adicionados na DIPJ do ano-base 2009, conforme planilha

apresentada com Impugnação (fls.565) de documentos (fls. 1.197 – 1.220 e DIPJ de fls. 1.221 – 1.226).

A decisão recorrida, por seu turno, firmou entendimento de que os valores de R\$ 50.452.400,00, R\$ 127.665.353,35 e R\$ 1.040.202,54 não se encontravam entre as adições à base de cálculo da CSLL informada pela contribuinte na DIPJ (fls. 1.225), porquanto a recorrente informou um valor de R\$ 3.764.457.691,40 como "Outras Adições", sem que este valor constasse em da planilha apresentada pela contribuinte, nem das listagens de folhas 1.197 – 1.220, situação que impossibilitaria a comprovação da alegação em comento.

Entendeu-se ainda, que em relação ao valor de R\$ 50.452.400,00, adicionado ao lucro real, também não constaria das adições ao lucro líquido informada na DIPJ pela empresa (fls. 1.224), sendo que o valor assinalado no campo Adições, R\$ 127.665.353,31, não foi objeto de adição ao lucro real pela fiscalização e a planilha de fls. 565 e as listagens de fls. 1.197 – 1.220 não permitiam comprovar que o valor de R\$ 50.452.400,00 estaria no campo "Outras Adições", registrando por fim, que a própria contribuinte, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 353/2010, confirmou que os encargos moratórios das contingências fiscais com exigibilidade suspensa não foram adicionados às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (fls. 97).

Em sede de Recurso Voluntário, a contribuinte reitera que o entendimento firmado pela Fiscalização e pela decisão recorrida não merecem prosperar na medida em que os valores em referência, quando da lavratura do auto de infração, já haviam sido adicionados pela recorrente na sua DIPJ, apresentando planilha demonstrativa e ressaltando que a demonstração da composição dos valores adicionados na DIPJ já fora apresentada à própria Fiscalização, nos quais se evidenciariam os seguintes valores:

Encargos Moratorios	Contas Resultado Identificadas	DIPJ	
		IRPJ	CSLL
REAL- COMPENS NAO- HOMOLOG-ENCARGOS 680096 MORAT - 82041000764553 52.567,44			
REAL- PIS/ COFINS - LEI 9718 - ENCARGOS MORAT - 680091 82039000764553 45.930.075,92	ATUALIZACAO DE PROV PIS/COFINS-LEI 945293 9.718/98 -46.622.576,95	Ficha 5B-Linha 30 / Ficha 9B Linha 5	Ficha 17 - Linha 5
REAL- PIS/COFINS - DEDUCAO DA JCP/ENC 680086 MORAT - 82020000764553 3.124.306,77			
ISS - AVAL E FIAN A.....ENCARGOS 718346 MORATORIOS 1.092.451,41			
ISS NONAGESIMAL.....E 718319 NCARGOS MORATORIOS 252.978,46	ISS - CONTING - 718777 ATUALIZACOES..... -1.343.384,88	Ficha 5B-Linha 30 / Ficha 9B Linha 5	Ficha 17 - Linha 5
50.452.400,00			

Principal		CSLL	
PROVISAO CONTINGENCIA 603384/680346 FISCAL COFINS - LEI 9718/98 127.665.353,35	PROVISAO CONTINGENCIA FISCAL-PIS COFINS - 944124/944123 LEI 9718/98 (127.665.353,31)		Ficha 17 - Linha 32
ISS - AVAL E FIAN 718345 A.....PRINCIPAL 1.040.202,54	ISS - CONTING - 718776 PRINCIPAL..... (4.835.406,88)		Ficha 17 - Linha 5
128.705.555,89			

Após elaborar o quadro comparativo acima reproduzido, a contribuinte aduz que dá análise das fichas da DIPJ e das Folhas do livro contábil anexas, pode-se verificar a tributação de: i) R\$ 61.465.798,38, no qual estaria inserido o montante de R\$ R\$ 50.452.400,00; ii) R\$ 4.835.406,88, que compreenderia o montante de R\$ 1.040.202.54 e iii) de R\$ 127.665.353,35, composto pelos valores de R\$ 109.818.658,77 e R\$ 17.845.694,54, reputando que seria evidente a cobrança em duplicidade.

Com efeito, a decisão recorrida reputou que o quadro demonstrativo acima citado, cujo teor fora coincidentemente elaborado em Impugnação (fl. 556) e da documentação de 1.197 a 1.220, reproduzidas com o Recurso Voluntário, não permitiam concluir que na DIPJ do período (fls. 1.221 – 1.226), os valores acima mencionados foram adicionados ao cálculo da CSLL e do IRPJ.

Assiste razão à decisão recorrida, ao fazer coincidente esforço não verifico de pronto que tais valores tenham de fato sido oferecidos à tributação, a exemplo do que registrou a decisão recorrida, os valores de R\$ 50.452.400,00, R\$ 127.665.353,35 e R\$ 1.040.202.54 não se encontram entre as adições à base de cálculo da CSLL informada pela contribuinte na DIPJ (fls. 1.225), ao menos numericamente coincidentes, como, aliás, reputa a própria contribuinte, demais disso, a recorrente informou um valor de R\$ 3.764.457.691,40 como "Outras Adições", que não consta em nenhuma das suas planilhas demonstrativas, impedindo a comprovação.

O mesmo se diga dos demais valores, que também não constam das adições ao lucro líquido informada na DIPJ pela empresa (fls.1.224), sendo que o demonstrativo da recorrente e os documentos apresentados com a Impugnação (fls. 1.197 – 1.220) não permitem comprovar que os valores estariam no campo "Outras Adições".

Sendo assim, neste tópico específico não merece reparos a decisão recorrida.

II.4 – Da apuração da diferença de CSLL no ano de 2008 em virtude da elevação de alíquota – IN/RFB nº 810/2008.

Neste item da autuação e da decisão recorrida a contribuinte tem sustentado que houve evidente equívoco ao apurar a diferença de CSLL em 2008 pela alteração de alíquota de 9% para 15%, porquanto adotou o método dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução, nos termos do artigo 4º da IN RFB nº 810/2008, o que ocasionaria falta de liquidez e certeza ao lançamento, tornando-os nulos.

Outra vez não merece reparos a decisão impugnada. Com efeito, concluiu-se que a referida IN RFB nº 810/2008, estabelece em seu artigo 4º, que a recorrente reputa incidente e pelo qual foi feita a análise da DRJ, aplica-se apenas à apuração da CSLL mensal por estimativa, não havendo que ser usado no cálculo da CSLL para o balanço encerrado (ajuste anual), confira-se:

Art. 4º As pessoas jurídicas de que trata o inciso I do art. 1º optantes pelo regime de estimativa, que apurarem resultados mensais a partir de maio de 2008 mediante balanços ou balancetes de suspensão ou redução, poderão calcular a CSLL devida, referente ao mês-calendário de cada balanço ou balancete, à alíquota de 15% (quinze por cento), aplicada sobre a diferença entre a base de cálculo ajustada relativa a esse balanço e a do balanço do mês-calendário imediatamente anterior.

reafirmando que a Súmula CARF nº 47, ao determinar ser 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, ressalta, em sentido contrário, que o cancelamento das multas de ofício impõe-se quando há incorporação e troca de controle entre grupos econômicos distintos e não relacionados.

Esta questão tem sido bastante discutida quer no âmbito doutrinário, quer no campo jurisprudencial.

Não desconheço, aliás, que em 2011 foi publicado o acórdão CSRF/910101.195, veiculando decisão que estabelece entendimento contrário à tese sustentada pela contribuinte, assim, entendo que tem razão a decisão recorrida e deve ser aplicada a Súmula CARF nº 47.

Sendo assim, quanto a este tópico da autuação que entendo remanescente, voto no sentido da manutenção.

Com as ponderações até aqui articuladas, merece reforma a decisão recorrida, tanto para a autuação relativa ao IRPJ como o corolário óbvio da CSLL, ficando prejudicados os demais argumentos secundários, inclusive no que toca especificamente à CSLL.

Em vista de tudo que acima se aduziu, encaminho meu voto no sentido de DAR PARCIAL provimento ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 09 de abril de 2014.

(assinado digitalmente)

Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado – Relator designado

Trata-se de voto de divergência, acolhido por voto de qualidade, em relação ao posicionamento dado pelo relator do presente acórdão no sentido de dar provimento ao recurso voluntário no tocante ao lançamento de glosa de amortização de ágio, com reflexos no IRPJ e CSLL.

A recorrente alega que o fundamento da atuação foi a glosa de despesas com ágio que teriam sido gerados internamente, o que não procede pois o ágio foi gerado em operação realizada entre partes absolutamente independentes (Grupo ABN e Intesa).

Informa que o ágio em questão foi gerado em 2005 e 2006, com a recompra de 11,58% das ações do ABN Real pelo Grupo ABN, com ágio de 1,82 vezes o valor de seu patrimônio Líquido e que esta se deu mediante entrega de ações do ABN Holding Holanda (dação em pagamento) e de pagamento em dinheiro.

Alega ainda que o fundamento econômico para a recompra das ações do ABN Real foi a sua expectativa de rentabilidade futura, ratificado (I) por Laudo de Avaliação Econômico Financeira do Banco Sudameris (documento que deu suporte para a definição do múltiplo de 1,82 previsto no Contrato de Compra e Venda e pago à Intesa); e ii) por Laudos de Avaliação do Banco ABN AMRO Real S/A.

O relator do voto, vencido nesta matéria, acolheu os argumentos da recorrente de que no momento da aquisição de ações do ABN Real pela Bri Par Dois estava presente o ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura equivalente ao valor objeto de negociação entre os Grupos ABN e Intesa, demonstrado em laudo de avaliação econômico-financeira.

Conclui que *“equivocou-se a decisão recorrida ao estabelecer que o ágio aqui discutido não disporia de fundamento lastreado em expectativa de rentabilidade futura, com efeito, a retrospectiva dos eventos sucedidos, dão conta de que a definição do preço das ações do Banco ABN Real foi definido a partir da sua expectativa de rentabilidade futura, por ocasião do contrato firmado entre a Intesa e o Grupo ABN, ratificado por Laudo de Avaliação apresentado no ato de integralização de ações na Bri Par Dois”*.

Em que pesem os respeitáveis argumentos do Relator, entendeu o colegiado, por voto de qualidade, que não restou comprovada a fundamentação econômica do ágio na rentabilidade futura do Banco ABN Real, posto que o valor pago foi baseado no preço fixado por ocasião da operação de aquisição do Banco Sudameris junto a Banca Intesa, sem qualquer correlação com a expectativa de rentabilidade futura do Banco ABN Real.

Tendo sido incumbido de proferir o voto vencedor quanto à matéria, entendo ser necessário, antes de adentrar o mérito da exigência fiscal, tecer algumas considerações acerca da questão da amortização do ágio em face de reorganizações societárias, que vem sendo largamente utilizado e discutido enquanto mecanismo de planejamento tributário das empresas.

Tal discussão é bastante tormentosa, o que se revela na própria jurisprudência administrativa, e não está imune a algum grau de subjetividade por parte dos intérpretes e aplicadores do direito.

A primeira observação que faço refere-se à liberdade de auto-organização do contribuinte, tida como absoluta pelos intérpretes e doutrinadores liberais, que defendem que “*o Fisco só pode cobrar (tributos) mediante tipicidade fechada e legalidade estrita*” enquanto que o contribuinte pode fazer tudo que não está restringido pela lei.

Desta visão decorre o entendimento de que atendidos os aspectos puramente formais dos atos e operações do contribuinte, independente de seu conteúdo real, nenhuma objeção pode ser feita pelo Fisco.

Tal visão desconsidera o aspecto finalístico da lei e sua interpretação sistêmica.

Não há dúvidas de que o contribuinte tem ampla liberdade de auto-organizar-se, inclusive no sentido de adotar as opções negociais que lhe propiciem a menor carga tributária possível.

Esta liberdade de auto-organização, no entanto, não é absoluta; está sujeita a restrições, como o respeito à livre concorrência, à boa fé, à função social da empresa, etc. Tampouco se aplica às hipóteses de simulação, fraude à lei e abuso de direito.

Desta feita, não há que se falar em liberdade de auto-organização quando o ato praticado visa única e exclusivamente a reduzir o tributo devido, pois “*a carga tributária decorre da lei e não pode ficar ao sabor da ‘criatividade’ do contribuinte. Nem se diga que o ordenamento autoriza estas condutas, pois a opção fiscal (desejada ou induzida pelo ordenamento) é diferente da ‘montagem fiscal’ (construção de um modelo apenas formal para atingir um redução do tributo)*”.¹

Portanto, a liberdade de auto-organização do contribuinte perante o Fisco e a sociedade não é absoluta; está sujeita a restrições, como o respeito à livre concorrência, à boa fé, à função social da empresa e não se coaduna com as práticas de simulação, abuso de direito ou fraude à lei.

O segundo aspecto a ser observado refere-se ao fundamentos da existência ágio e das condições para sua amortização.

A questão do ágio com fundamento econômico na rentabilidade futura da empresa investida, ganhou relevância em meados da década de 1990 no âmbito do Programa Nacional de Desestatização, com a edição da Lei nº 9.532, de 1997, mais especificamente dos seus artigos com base nos artigos 7º, inciso III, e 8º.

Antes da edição da Lei nº 9.532/1997, o ágio na aquisição de investimento somente tinha efeitos fiscais na tributação do ganho ou perda de capital quando de sua alienação (DL nº 1.598/77, art. 33), sendo sua amortização fiscalmente neutra (era adicionada no LALUR).

Muitos doutrinadores e estudiosos do direito enxergam os dispositivos da Lei nº 9.532/97 como um incentivo fiscal às privatizações, visando a aumentar a participação nos leilões de privatização de estatais

Em sentido contrário, Luiz Eduardo Shoueri enxerga a norma como uma restrição “*da consideração do ágio como despesa dedutível, mediante a instituição de óbices à amortização de qualquer tipo de ágio nas operações de incorporação. Com isso, o legislador visou limitar a dedução do ágio às hipóteses em que fossem acarretados efeitos econômico-tributários que o justificassem*”²

Qualquer que fosse o objetivo, é certo que o legislador baseou-se em um motivo econômico da maior relevância quando tratou da possibilidade fiscal de dedução do ágio pago na aquisição de investimentos, com fundamento na expectativa de rentabilidade futura, na Lei nº 9.532/1997.

Independente da premissa ou pressuposto para a instituição da previsão legal de dedução do ágio, verifica-se que a lei não cuidou de restringir o seu alcance apenas para as operações de aquisições de participações visando o programa nacional de desestatização, de sorte que é correta a sua extensão a toda e qualquer operação de aquisição de investimentos, inclusive naquelas ocorridas entre particulares, desde que seja equivalente às da previsão legal.

Assim é que, em uma operação de aquisição de investimentos entre duas empresas independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses, havendo o pagamento de ágio com fundamento na expectativa de rentabilidade futura e, cumpridos os requisitos legais, o Fisco não pode opor qualquer óbice à sua amortização.

Por outro lado, a lei não ampara as reorganizações societárias em que não existe uma efetiva aquisição de investimentos; quando há uma mera simulação de negócios societários visando unicamente a criar um ágio artificial para reduzir a carga tributária do contribuinte.

São os casos em que ainda que formalmente regulares, os negócios societários não tem substância ou existência real, caracterizando-se a simulação em sua vertente absoluta, pois sequer existe um negócio (verdadeiro) dissimulado.

As principais características desses arranjos societários simulados são: - reorganização societária dentro de um grupo de empresa sob controle comum ; - a criação ou aquisição de empresas sem atividade econômica real (empresas veículos); - subscrição de capital na empresa veículo, integralizada com quotas ou ações da empresa operacional do grupo (ou outra holding intermediária), avaliadas “a valor de mercado” com base na expectativa de rentabilidade futura; - ausência de pagamento efetivo (não há qualquer dispêndio ou sacrifício patrimonial); - inexistência de qualquer outra finalidade nas operações, que não a geração do ágio; - operações formais realizadas em curto espaço de tempo (geralmente menos de um ano); - incorporação reversa da investidora pela investida, que passa a adotar a razão social ou marca daquela; - controle societário da empresa operacional (direto ou indireto) resulta inalterado ao final da reorganização societária.

Assim, no exame das operações societárias visando a aferir a efetividade da existência do ágio, no meu entendimento, há que se levar em consideração, principalmente: a existência de motivação econômica para a operação; a independência entre as partes na formação do preço pago pela participação; a existência de efetivo pagamento (mesmo que com bens ou direitos); modificação da participação no controle (direto ou indireto) da empresa operacional após a reorganização.

Ainda deve ser observado que a lei exige que o contribuinte demonstre documentalmente os fundamentos do ágio pago, valendo-se os interessados, geralmente, de laudos técnicos de empresas especializadas que avaliam o investimento a preço de mercado.

Outro aspecto que costuma aparecer nas operações de envolvendo o pagamento de ágio, é a compra ou criação, pela empresa investidora, de outra empresa, que sob seu controle direto recebe o aporte de capital e efetua a aquisição das quotas ou ações da empresa investida.

Em momento posterior, essas empresas geralmente são incorporadas (incorporação reversa) pela investida visando ao aproveitamento (amortização) do ágio. A justificativa econômica, na maioria das vezes, é de que as investidoras não têm interesse em fundir-se diretamente com a empresa investida, seja por motivos estratégicos, financeiros ou mesmo operacionais, como por exemplo a necessidade de separação por ramos de negócio ou manutenção da marca.

Assim, para viabilizar a amortização do ágio constituem estas empresas intermediárias para a aquisição do investimento.

Entendo que havendo justificativa econômica para o ágio originalmente pago não exista óbice para tal operação, pois se não há vício na formação do ágio o seu aproveitamento posterior, nos termos da previsão legal, deve ser respeitado pelo Fisco. Aqui, segundo entendo, encontra-se o espaço legal para que o contribuinte, dentro de sua liberdade negocial e de auto-organização, realizar a operação nos moldes que melhor atendam os seus interesses, inclusive levando em conta a que lhe propicie maior economia fiscal.

Feitas estas breves considerações, passo a analisar o caso concreto.

Do exame das operações realizadas, entendo que não ficou comprovada a fundamentação econômica do ágio, baseada na rentabilidade futura do Banco ABN Real.

Importante mencionar, desde logo, que embora a fiscalização tenha focado na existência de ágio interno, face à transferência do ágio pago para uma empresa controlada, com posterior incorporação reversa, esta questionou expressamente a falta de fundamentação econômica do ágio com base na rentabilidade futura, como se extrai do seguinte trecho TVF (fls. 688):

O ágio, determinado discricionariamente pelo ABN AMRO BANK N.V., foi fixado pela diferença entre o valor das ações de processos anteriores e o seu valor patrimonial, quando da subscrição de capital na BRI PAR DOIS. Portanto, vê-se que, inicialmente, o ágio contabilizado não foi determinado por uma avaliação econômica e financeira do BANCO ABN AMRO, ou seja, em função de uma expectativa de rentabilidade da controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros.

No presente caso a operação que teria dado ensejo ao ágio decorreu inicialmente da recompra de ações do Banco ABN AMRO Real por parte de empresas do grupo ABN, que anteriormente haviam sido cedidas à Banca Intesa como parte de pagamento da aquisição do controle societário do Banco Sudameris.

De acordo com as informações e documentos apresentados pela recorrente, a ABN Brasil Participações Financeiras adquiriu, em 13/06/2003, 94,57% das ações do Banco Sudameris junto à Banca Intesa, pelo valor de R\$ 2.292.965.000,00, tendo pago R\$ 526.754.900,00 em dinheiro e R\$ 1.662.910.100,00 em ações do Banco ABN Real S/A, representativas de 11,58% do seu capital social. De acordo com o Contrato de Compra e Venda das Ações (Stock Purchase Agreement), o valor patrimonial das ações foi multiplicado pelo índice de 1,82 de forma a corresponder ao valor de R\$ 1.662.910.100,00.

Em 24/10/2003, a ABN Holding Holanda e a Intesa celebraram um contrato de Opção de Permuta (Swap Option Agreement), em aditamento ao Contrato de Compra e Venda das Ações, pelo qual a Banca Intesa poderia exercer o seu direito de permuta de ações do Banco ABN Real por ações da ABN Holding Holanda, nos anos de 2005, 2006 e 2007, mantendo-se, para fins de permuta, o valor estipulado para o preço das ações do Banco ABN Real equivalente ao valor patrimonial das ações multiplicado pelo índice de 1,82, aplicado por ocasião da entrega das ações em pagamento do controle do Banco Sudameris. O preço das ações do ABVN Holding Holanda seria mensurado pelo preço médio ponderado negociado na Bolsa de Valores de Amsterdã nos últimos cinco dias antes da permuta.

Em 27/05/2005 foram feitas novas alterações no Contrato de Opção de Permuta para que o ABN Holding Holanda pudesse pagar em dinheiro pela troca das ações do Banco ABN Real, caso a Intesa exercesse a opção de permuta.

Em 06/06/2005 a Banca Intesa exerceu a sua primeira opção de permuta, entregando 70.638.889 ações do Banco ABN Real em troca de ações da ABN Holding Holanda, pelo valor de EUR 202.037.953,40, que correspondiam ao valor patrimonial das ações, multiplicado pelo coeficiente 1,82 previsto no contrato. Em 20/06/2005, a ABN Holding Holanda vendeu estas ações do Banco ABN Real para o ABN Bank Holanda, pelo mesmo valor da permuta feita com a Intesa.

Em 19/06/2006 a Banca Intesa exerceu a sua segunda opção de permuta, só que desta feita entregou 70.638.889 ações do Banco ABN Real e ao invés de receber em troca de ações da ABN Holding Holanda, recebeu o pagamento em dinheiro no valor de EUR 223.964.568,51 que correspondiam ao valor patrimonial das ações, multiplicado pelo coeficiente 1,82 previsto no contrato. Na mesma data, a ABN Holding Holanda vendeu estas ações do Banco ABN Real para o ABN Bank Holanda, pelo mesmo valor da compra pago a Intesa.

Em 28/06/2006 o ABN Bank Holanda aumentou o capital da empresa Bri Par Dois mediante a conferência das 141.277.778 ações do Banco ABN Real adquiridas nas operações acima relatadas, pelo mesmo valor pago. Nesta operação a Bri Par Dois registrou um ágio na aquisição das ações do ABN Real, baseado em laudo de expectativa de rentabilidade futura, limitado ao valor objeto de negociação fixado no Contrato de Compra e Venda (do Banco Sudameris) e de Opção de Permuta, celebrado entre as empresas do Grupo ABN e Grupo Intesa.

A recorrente apresentou um laudo de avaliação elaborado em 28/09/2006 da consultoria Deloitte (fls. 960) na qual a participação acionária no Banco ABN Real S/A, detida pelo ABN Bank Holanda, equivalente a 141.277.778 ações (7,72% do capital total), equivaleriam em 31/05/2006 ao valor de R\$ 1.447,77 milhões, com base na sua estimativa de mercado baseada em expectativa de rentabilidade futura. No entanto, para fins de integralização do capital na Bri Par Dois adotou-se o valor de R\$ 1.192.790.121,00, equivalente ao valor pago em Euros, pelo ABN Bank Holanda, convertido à taxa de câmbio vigente em 26/06/2006, conforme Ata da AGE, realizada em 28/06/2006 (fls. 954/957).

Em 20/09/2006 a Banca Intesa exerceu a sua terceira opção de permuta, entregando 70.638.889 ações do Banco ABN Real e, novamente, ao invés de receber em troca de ações da ABN Holding Holanda, recebeu o pagamento em dinheiro no valor de EUR 232.975.334,06, que correspondiam ao valor patrimonial das ações, multiplicado pelo coeficiente 1,82 previsto no contrato. Na mesma data, a ABN Holding Holanda vendeu estas ações do Banco ABN Real para o ABN Bank Holanda, pelo mesmo valor da compra pago a Intesa.

Em 28/09/2006 o ABN Bank Holanda aumentou o capital da empresa Bri Par Dois mediante a conferência das 70.638.889 ações do Banco ABN Real adquiridas nesta última operação, pelo mesmo valor pago. Nesta operação a Bri Par Dois registrou um ágio na aquisição das ações do ABN Real, baseado em laudo de expectativa de rentabilidade futura, limitado ao valor objeto de negociação fixado no Contrato de Compra e Venda (do Banco Sudameris) e de Opção de Permuta, celebrado entre as empresas do Grupo ABN e Grupo Intesa.

A recorrente apresentou um laudo de avaliação elaborado em 28/09/2006 da consultoria Deloitte (fls. 1029) na qual a participação acionária no Banco ABN Real S/A, detida pelo ABN Bank Holanda, equivalente a 70.639.890 ações (3,86% do capital total), equivaleriam em 31/08/2006 ao valor de R\$ 727,35 milhões, com base na sua estimativa de mercado baseada em expectativa de rentabilidade futura.

No entanto, para fins de integralização do capital na Bri Par Dois adotou-se o valor de R\$ 650.033.801,00, equivalente ao valor pago em Euros, pelo ABN Bank Holanda, convertido à taxa de câmbio vigente em 26/09/2006, conforme Ata da AGE, realizada em 28/09/2006 (fls. 1023/1026).

Em 31/08/2007, foi aprovada a incorporação da Bri Par Dois pelo ABN Real, passando este a amortizar o valor do ágio gerado na recompra de suas próprias ações.

Analisando o conjunto de operações realizadas, iniciadas em 24/10/2003 com a aquisição do controle do Banco Sudameris pelo Grupo ABN, verifica-se que o ágio efetivamente pago (equivalente a 0,82 do valor patrimonial das ações) pela recompra das ações do Banco ABN Real SA não foi determinado com base na expectativa de rentabilidade futura daquela empresa do grupo ABN, mas sim foi determinado em face das avenças realizadas com a Banca Intesa no processo de aquisição do Sudameris.

Desde o início das operações contratadas restou fixado o índice de 1,82 (por convenção entre as partes) a ser aplicado sobre o valor patrimonial das ações do ABN Real, inicialmente como parte do pagamento pela aquisição do Sudameris, depois na possibilidade de permuta das ações do ABN Real por ações da ABN Holding, na sequência para fins de substituição da permuta por pagamento em dinheiro pela ABN Holding e na venda das ações ao ABN Bank Holanda e, finalmente, no aumento e integralização do capital da empresa Bri Par Dois.

O que a recorrente buscou, por meio de laudos de avaliação elaborados quase três anos após a fixação do índice de precificação das ações do ABN Real no negócio original, foi validar o ágio como se tivesse sido pago com base na expectativa de rentabilidade futura, o que não se pode admitir.

De fato, o negócio relativo à recompra das ações foi realizado entre partes livres e independentes, que estipularam desde logo um preço pelas ações do Banco ABN Real que norteou toda a negociação posterior.

Porém, em nenhum momento da negociação, realizada entre estas partes independentes, aflorou a informação relativa à fundamentação econômica que determinou a estipulação do valor das ações do Banco ABN Real com base no seu valor patrimonial, multiplicado pelo fator de 1,82.

Somente por ocasião da entrega dessas ações, para a capitalização da empresa Bri Par Dois, operação interna ao grupo, é que nasceu a discussão sobre a natureza do ágio pago. Note-se que, ainda assim, o ágio ficou limitado ao mesmo valor estipulado nos negócios anteriores.

A recorrente sustenta toda a sua tese no sentido de que o ágio foi efetivamente pago e que, portanto, é suscetível de transferência e aproveitamento nas operações posteriores.

Como afirmei anteriormente, havendo a justificação econômica para o ágio originalmente pago não existe óbice para sua dedutibilidade.

Ocorre que, no presente caso, não restou demonstrado e comprovado o fundamento econômico que justificou a formação do ágio em sua origem, o que inviabiliza o seu aproveitamento posterior.

Os laudos apresentados reportam-se a momento posterior à formação do ágio, assim, não podem, à toda evidência, fundamentar um valor fixado em negócio que começou a realizar-se cerca de três anos antes de sua elaboração.

Não é descabido lembrar que as ações não foram entregues pelo valor apurado nos laudos de avaliação elaborados por ocasião da capitalização da empresa Bri Par Dois, mais sim pelo valor pago nas negociações anteriores nas quais não há qualquer documento a comprovar o fundamento econômico que determinou a fixação do preço das ações do Banco ABN Real equivalente a 1,82 vezes o seu valor patrimonial.

Ora, se a própria recorrente sustenta que o ágio foi efetivamente pago e o valor fixado entre partes independentes incumbia-lhe demonstrar o fundamento econômico do ágio no seu nascimento e não por ocasião de sua transferência na capitalização da empresa Bri Par Dois.

E, não se diga, como sustenta a recorrente em relação à decisão recorrida que se está inovando no fundamento do lançamento, pois como já demonstrado, embora a fiscalização tenha recusado a validade do ágio relativo à operação interna ao grupo (capitalização da empresa Bri Par Dois), apontou também que *“O ágio, determinado discricionariamente pelo ABN AMRO BANK N.V., foi fixado pela diferença entre o valor das ações de processos anteriores e o seu valor patrimonial, quando da subscrição de capital na BRI PAR DOIS. Portanto, (...) o ágio contabilizado não foi determinado por uma avaliação econômica e financeira do BANCO ABN AMRO, ou seja, em função de uma expectativa de rentabilidade da controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros”*.

Além disso, como bem apontou o conselheiro relator ao rejeitar a alegação de nulidade, a comprovação da fundamentação econômica do ágio é requisito legal essencial à sua dedutibilidade. Ao rejeitar a alegação de nulidade do acórdão recorrido, assinalou o relator:

Ademais, **como a questão alusiva ao fundamento do ágio traduzido na perspectiva de rentabilidade futura é condição inarredável para sua dedutibilidade, condição inserida na legislação de regência**, diversamente do que ocorre com o denominado ágio interno, que reclama interpretação do agente fiscalizador, quer me parecer legítimo o enfrentamento pela decisão recorrida, ainda que o tenha feito de maneira factual equivocada, **não me parece que lhe fosse vedado perquirir as condicionantes legais de dedutibilidade de determinada despesa**, sem com isso, esbarrar na vedação à inovação do critério de lançamento, tampouco em cerceamento ao direito de defesa da recorrente. (grifei)

Ou seja, a comprovação do fundamento econômico do ágio é condição essencial à sua dedutibilidade e disso estava ciente a recorrente, tanto que intentou fazê-la por meio dos laudos

Processo nº 16327.001697/2010-73
Acórdão n.º **1301-001.474**

S1-C3T1
Fl. 1.796

elaborados pela empresa de consultoria que, conforme já exaustivamente analisados, não têm o condão de validar as operações realizadas preteritamente.

Com efeito, entendeu o colegiado que tais fundamentos eram suficientes para a glosa da despesa e a manutenção do lançamento.

Com relação à CSLL o colegiado concluiu que devem aplicar-se as mesmas conclusões em relação ao IRPJ, na medida em que não tendo sido comprovado o fundamento econômico do ágio resta prejudicado o seu reconhecimento contábil e suas conseqüências no próprio resultado líquido, de sorte que é despicienda a discussão quanto à existência ou não de previsão legal que determine a realização de ajustes, mediante adição, à sua base de cálculo.

Por estas razões, acordaram os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões, em 09 de Abril de 2014.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado