



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720022/2012-16
ACÓRDÃO	1202-001.348 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de julho de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	PROCOMP INDÚSTRIA ELETRÔNICA LTDA. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TERMO INICIAL.

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

MULTA DE OFÍCIO. VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF nº 2)

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Súmula CARF nº 108)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESAS DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. INDEDUTIBILIDADE.

Incabível a formalização do ágio como decorrência de operação societária realizada entre empresas de mesmo grupo econômico, pela inexistência da contrapartida do terceiro que gere o efetivo dispêndio.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício por abranger valor inferior ao limite de alçada e rejeitar a arguição de decadência. No mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro André Ulrich Pinto que votou por dar-lhe provimento.

Sala de Sessões, em 17 de julho de 2024.

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, André Luis Ulrich Pinto, Ana Cecilia Lustosa da Cruz (suplente convocada), Roney Sandro Freire Correa, Miriam Costa Faccin (suplente convocada) e Leonardo de Andrade Couto. Ausentes os Conselheiros Fellipe Honório Rodrigues da Costa, substituído pela Conselheira Ana Cecilia Lustosa da Cruz; e o Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, substituído pela conselheira Miriam Costa Faccin.

RELATÓRIO

Transcrevo trechos do Termo de Constatação e Encerramento que descrevem os fatos e a irregularidade apurada:

Em 13/10/2006, a ERNST & YOUNG ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA concluiu relatório de avaliação econômico-financeira da DIEBOLD BRASIL LTDA (DIEBOLD PROCOMP). Na apresentação do trabalho, os peritos explicam que:

(....)

Sobrevieram, então, as alterações societárias a seguir descritas, que culminaram na contabilização de ágio interno e conseqüentes amortizações nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL da fiscalizada.

Na 5ª Alteração e Consolidação do Contrato Social da DIEBOLD BRASIL LTDA, datada de 22/11/2006, os sócios DIEBOLD LATIN AMÉRICA HOLDING COMPANY, INC. e Original Processo 16561.720022/2012-16 Acórdão n.º 16-49.069 DRJ/SP1 Fls. 4 4 DIEBOLD INCORPORATED decidiram aumentar o capital social da empresa em R\$ 60.918.797,00, mediante a absorção do saldo existente na conta de lucros

acumulados, apurado no Balanço Patrimonial de 31/10/2006. O capital social, ora aumentado para R\$ 421.843.628,00, ficou dividido em R\$ 2,00 para a DIEBOLD INCORPORATED e o restante para o outro sócio.

Em 29/11/2006, foi firmada a 6ª Alteração e Consolidação do Contrato Social da DIEBOLD BRASIL LTDA, pela qual a sócia DIEBOLD LATIN AMÉRICA HOLDING COMPANY, INC cedeu e transferiu 293.054.767 quotas representativas de parte do capital social, no valor de R\$ 293.054.767,00, para a DIEBOLD BRAZIL SERVICES HOLDING COMPANY ULC que, por esse ato, passou a figurar no quadro societário. Esse evento consistiu na cessão das quotas equivalentes às participações no capital das empresas PROCOMP ELETRÔNICA e PROCOMP SERVIÇOS.

Os sócios da DIEBOLD BRASIL SERVIÇOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, no dia 30/11/2006, decidiram aumentar o capital social da sociedade, que passou de R\$ 1.000,00 para R\$ 479.139.000,00. A sócia DIEBOLD BRAZIL SERVICES HOLDING COMPANY ULC integralizou a totalidade das quotas, mediante a conferência da participação que detinha no capital da DIEBOLD BRASIL LTDA, reavaliada em conformidade com o estudo encomendado à ERNST & YOUNG (1ª Alteração do Contrato Social).

Também no dia 30/11/2006, produziu-se a 7ª Alteração e Consolidação do Contrato Social da DIEBOLD BRASIL, transferindo-se as quotas recentemente assumidas por DIEBOLD BRAZIL SERVICES HOLDING COMPANY ULC para a nova sócia DIEBOLD BRASIL SERVIÇOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, criada no dia 29/11/2006.

Em 15/12/2006, ocorre a cisão parcial do patrimônio da DIEBOLD BRASIL LTDA, imediatamente incorporado pela sócia DIEBOLD BRASIL SERVIÇOS E PARTICIPAÇÕES LTDA. O acervo cindido correspondeu às participações que a cindida detinha na PROCOMP COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA e PROCOMP INDÚSTRIA ELETRÔNICA LTDA. Como resultado, a incorporadora deixou de ser sócio da cindida e passou a controlar as duas empresas antes referidas.

Em 30/04/2007, a controlada PROCOMP INDÚSTRIA ELETRÔNICA LTDA incorpora sua controladora e, imediatamente em seguida, absorve PROCOMP COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA. Os ágios registrados no balanço patrimonial da DIEBOLD BRASIL SERVIÇOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, levantado em 31/03/2007, foram transferidos para a incorporadora.

Questionada a esclarecer como foram alcançados cada um dos valores lançados a título de ágio no balanço da DIEBOLD BRASIL SERVIÇOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, posteriormente carreados para a PROCOMP INDÚSTRIA ELETRÔNICA LTDA, respondeu a empresa que:

Em 30 de novembro de 2006, a DIEBOLD BRASIL SERVIÇOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, adquiriu 69,47% das quotas da sociedade DIEBOLD BRASIL LTDA, pelas quais foi pago o montante de R\$ 479.138.000,00 (quatrocentos e setenta e nove milhões, cento e trinta e oito mil reais).

Quando da aprovação do protocolo de cisão parcial da DIEBOLD BRASIL LTDA, com versão da parcela cindida à DIEBOLD BRASIL SERVIÇOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, coube a esta a titularidade das sociedades PROCOMP INDÚSTRIA ELETRÔNICA LTDA e da PROCOMP COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.

Foi neste momento em que a DIEBOLD BRASIL SERVIÇOS E PARTICIPAÇÕES LTDA efetivamente adquiriu as sociedades ora mencionadas e, portanto, registrou tais investimentos em sua contabilidade.

Em cumprimento ao disposto no artigo 385, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda ("RIR/99"), o valor do Patrimônio Líquido destes investimentos foi registrado no montante apurado pelo laudo de avaliação que amparou a cisão (Anexo 03). O valor total do investimento, por sua vez, foi o valor pago pelas quotas da DIEBOLD BRASIL LTDA, qual seja, R\$ 479.138.000,00.

Desta forma, o ágio total pela aquisição das 2 (duas) sociedades foi assim calculado:

Demonstração do Ágio Pago

<i>Valor pago pelo investimento</i>	<i>479.138.000,00</i>
<i>Valor do PL da Procomp Indústria Eletrônica Ltda (131.280.348,67)</i>	
<i>Valor do PL da Procomp Comércio e Serviços Ltda (163.961.075,18)</i>	
<i>Débito da Diebold Brasil c/ Procomp Indústria Eletrônica 16.786,54</i>	
<i>Total</i>	<i>183.913.362,69</i>

A segregação dos valores, de maneira a se imputar o ágio individual a cada uma das sociedades adquiridas, por sua vez, foi efetuada na proporção do valor de mercado de cada uma delas, considerando-se o total do investimento feito.

Conforme o Laudo de Avaliação Econômico-Financeira que avaliou a sociedade DIEBOLD BRASIL LTDA, já entregue a esta I. Representação Fiscal, o valor de mercado das sociedades PROCOMP INDÚSTRIA ELETRÔNICA LTDA e PROCOMP COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA, apurado pela sistemática do Fluxo de Caixa Descontado era o seguinte:

<i>Sociedade</i>	<i>Valor de Mercado</i>	<i>% do Total</i>
<i>Procomp Comércio e Serviços Ltda</i>	<i>367.825.000,00</i>	<i>76,60%</i>
<i>Procomp Indústria Eletrônica Ltda</i>	<i>112.338.000,00</i>	<i>23,40%</i>
<i>Total</i>	<i>480.163.000,00</i>	<i>100,00%</i>

Conseqüentemente, o valor do ágio de cada uma delas foi assim calculado:

<i>Valor total do ágio</i>	<i>100,00%</i>	<i>183.913.362,69</i>
<i>Procomp Comércio e Serviços Ltda</i>	<i>76,60%</i>	<i>140.885.350,67</i>

Procomp Indústria Eletrônica Ltda 23,40% 43.028.012,02

O ágio produzido na série de alterações societárias vem sendo amortizado mensalmente a razão de 1/70 [na realidade, na amortização foi considerada a razão de 1/84 ao mês, ou seja, 7 anos]. No ano de 2007, após as incorporações ocorridas em 30/04/2007, foram deduzidos R\$ 17.515.558,32 da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Nos anos de 2008 e 2009, amortizou-se R\$ 26.273.337,48 em cada período.

Em seguida, a autoridade lançadora tece considerações sobre o ágio interno e a sua não aceitação pelas normas contábeis bem como a impossibilidade de amortização.

Entendeu a Fiscalização pela presença de circunstâncias que justificariam a imputação da multa qualificada.

O sujeito passivo interpôs impugnação suscitando preliminarmente a ocorrência da decadência, pela impossibilidade de questionamento da amortização do ágio gerado em 2006.

Faz um resumo das atividades do grupo Diebold a partir do ingresso no Brasil com a aquisição pela sociedade holding americana Diebold Latin America Holding Company Inc. ("Diebold L.A."), de sociedades então detidas pelo grupo Procomp, que passaram então a ser controladas pela Diebold Brasil. Tais sociedades eram: (1) a Procomp Amazônia Indústria Eletrônica S.A. ("PAM"); (2) a Mecaf Indústria Eletrônica SA. ("MECAF"); (3) a Procomp Indústria Eletrônica Ltda. (PIE/ a requerente) ; e (4) a Procomp Comércio e Serviços ("PCS").

Apresenta o que seriam as razões para a reestruturação do grupo e descreve a reorganização societária que gerou o ágio amortizado. Em seguida, sustenta a permissão legal para a amortização e a prevalência da lei sobre as disposições contábeis reclamando pela inaplicabilidade ao caso das normas contábeis indicadas na autuação principalmente o CPC-04 e a Resolução CFC 1,139/2008.

Aduz que não haveria que se falar em ágio interno pois tal conceito só se aplicaria em situações nas quais não haveria um custo de aquisição efetivamente incorrido pela sociedade investidora. Reclama pela validade do Protocolo de Incorporação que serviu de base à incorporação da Diebold Participações e da PCS pela recorrente.

Argumenta ser improcedente a definição da Diebold Participações como empresa veículo e, mesmo que assim o fosse, julgamentos do CARF entendem que a utilização de sociedades veículo não invalidam transações que impliquem em amortização de ágio.

Questiona a imputação da multa qualificada, os juros sobre a multa e aplicação da taxa Selic como indexador dos juros de mora.

Analisando a impugnação, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I prolatou o Acórdão 16-49.069 pelo qual deu parcial provimento à impugnação exclusivamente para reduzir a multa ao percentual de 75%, em decisão consubstanciada na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO.

DECADÊNCIA.

A obrigação tributária e, conseqüentemente, o início do prazo para o Fisco constituir o crédito tributário através do lançamento surgem apenas com a ocorrência do fato gerador, ou seja, no caso em tela, a cada dedução das despesas de ágio. Alegação de decadência rejeitada.

ÁGIO INTERNO. INDEDUTIBILIDADE.

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

MULTA QUALIFICADA. INEXISTÊNCIA DO INTUITO FRAUDULENTO.

Não restando comprovado o intuito de fraude, descabe a qualificação/agravamento da multa de ofício.

JUROS DE MORA À TAXA SELIC.

O cálculo dos juros de mora com base na taxa SELIC tem previsão legal, não competindo à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Tratando-se de aspecto que não faz parte da presente lide, concernente à cobrança do crédito tributário, a autoridade julgadora não se manifesta a respeito de juros sobre multa de ofício.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Devidamente cientificado, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário a este colegiado ratificando em essência as razões expedidas na peça impugnatória. Em primeira apreciação, o CARF determinou o retorno dos autos à intância de piso para que fosse julgada questão – incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício – não apreciada no Acórdão 16-

49.069. Feito o devido saneamento, manifestou-se o sujeito passivo na mesma linha do recurso voluntário anteriormente apresentado.

É o relatório.

VOTO

Recurso de ofício:

Nos termos da Súmula CARF nº 103, para fins de conhecimento de recurso de ofício aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

A Portaria MF nº 2/2023 estabelece o piso de R\$ 15.000.000,00 para que a decisão exonerativa implique em recurso de ofício.

No presente caso, a primeira instância julgadora decidiu pela redução da multa qualificada ao percentual de 75%. (setenta e cinco por cento). Para o IRPJ foi aplicada multa no montante de R\$ 17.102.908,99 que foi reduzida em R\$ **8.551.454,50**. No caso da CSLL foi imposta multa de R\$ 6.127.713,23; reduzida em R\$ **3.063.856,62**. Sendo inferior ao piso normativo, o valor exonerado não implicaria em recurso de ofício que, portanto, não merece ser conhecido.

Recurso voluntário:

A arguição de decadência não merece qualquer crédito e foi taxativamente dirimida pela Súmula CARF nº 116 com Enunciado:

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

No mérito, ao historiar a reorganização empresarial que implicou na formalização do ágio amortizado, a recorrente apresenta a motivação societária de cada procedimento. Entretanto, tais razões não são oponíveis à circunstância essencial do caso sob exame, qual seja, o ágio foi gerado internamente entre empresas do mesmo grupo e, portanto, tem restrições de dedutibilidade.

Em apertada síntese dos fatos, esse ágio teria surgido quando a Empresa Diebold ULC adquiriu da Diebold LA 293.054.767 quotas (69,47%) da Diebold Brasil pagando por elas US\$ 165.000.000,00.

Posteriormente, esse ágio, pago pela Diebold ULC, foi transferido para a Diebold Participações. No caso, a Diebold ULC aumentou o capital da Diebold Participações no valor de R\$ 479.138.000,00, mesmo valor em R\$ que tinha acabado de pagar à Diebold L.A pela aquisição das quotas da Diebold Brasil.

A amortização do ágio pela contribuinte (Procomp Indústria Eletrônica Ltda. - PIE) se deu a partir do momento que ela procedeu à incorporação da Diebold Participações e da PCS. Tratou-se, no caso, de uma incorporação às acessas, visto que a Diebold Participações era a sociedade investidora e a contribuinte, assim como a PCS, as sociedades investidas.

É indubitável que todas essas empresas pertencem ao mesmo grupo econômico e, portanto, o ágio gerado é intergrupo.

O cerne da questão é a ocorrência de dispêndio para obter algo de terceiros, que não pertença ao adquirente, de forma a definir a aquisição. É inquestionável que o termo aquisição pode ter uma extensa gama de significados. Existem várias formas através das quais um bem ou direito muda de propriedade, com utilização de diferentes mecanismos voltados ao cumprimento das condições necessárias ao aperfeiçoamento do negócio jurídico. Entretanto, nessas situações sempre ocorre a presença do terceiro como contraparte, circunstância essa inexistente no caso sob exame.

Sendo assim, como aceitar que uma operação societária entre elas possa gerar os mesmos efeitos que aquela efetuada entre terceiros não relacionados?

Daí porque o fato de ter havido um desembolso não justifica a amortização eis que inexistente o ônus efetivo, característico de operações entre terceiros. No que se refere ao ganho de capital pago pela empresa que alienou a participação societária que gerou o ágio é circunstância inerente ao planejamento tributário efetuado, eis que de valor inferior ao montante anualmente amortizado do ágio durante vários anos.

A avaliação feita por empresa idônea e especializada é hábil para atestar a rentabilidade que a participação societária poderia apresentar no futuro, mas não se presta a qualificar a diferença entre essa avaliação e o valor patrimonial como ágio.

Ou seja, o laudo elaborado exclusivamente no interesse de empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico pode embasar a reavaliação da participação societária, mas não a formação

Conforme registrado no Acórdão 9101-004.753, de lavra do ex-Conselheiro André Mendes de Moura, não encontra amparo qualquer argumentação no sentido de que a proibição do ágio gerado entre partes relacionadas só teria sido positivada a partir das alterações da Lei nº 12.973, de 2014. Isso porque, não obstante as alterações promovidas por esse diploma legal, em nenhum momento se modificou o núcleo dos aspectos pessoal e material do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997.

A Lei nº 12.973, de 2014, trouxe novas exigências em relação ao aproveitamento da despesa de ágio, não tendo nenhum caráter interpretativo. Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, não foram alterados em nenhum ponto pela Lei nº 12.973, de 2014, que se adiciona aos preceitos da lei anterior. A lei nova estabeleceu restrições de ordem pessoal em relação às empresas investidora e investimento, ágio.

A jurisprudência da CSRF é remansosa nessa questão. A começar pelos casos mencionados pelo próprio sujeito passivo como jurisprudência a ele favorável. Todos os casos tratam justamente de ágio gerado internamente. No que se refere ao denominado caso GMAC, a recorrente admite expressamente que envolve situação equivalente ao caso aqui sob exame. Afirma o sujeito passivo que *“os fatos discutidos assemelham-se em grande parte aos tratados no presente caso”*.

Pois bem.

O Acórdão 1301-001.224 suscitado na defesa referente ao caso GMAC foi reformado na CSRF pelo Acórdão. 9101-002.805 que deu provimento ao recurso especial da PGFN em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -

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

ÁGIO DE SI MESMO. CUSTO. FUNDAMENTOS CONTÁBEIS. INCONSISTÊNCIA.

O ágio somente é admitido pela teoria contábil quando surgido em transações envolvendo partes independentes. Nos casos em que seu aparecimento acontece no bojo de transações entre entidades sob o mesmo controle, o ágio não tem consistência econômica ou contábil. Por impactar diretamente a escrituração contábil, a amortização do ágio, nesse contexto, deve ser expurgada do resultado do exercício

Outros casos mencionados pela recorrente não tiveram melhor sorte:

- Caso Gerdau. Processo 10680.724392/2010-28. O Acórdão 9101-002.388 deu provimento ao recurso especial da PGFN e reformou o Acórdão 1101-00.708:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Anos-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

Ementa: AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada.

Recurso Especial do Procurador Provido.

- Caso Santander. Processo 16561.000222/2008-72. O Acórdão 9101-002.814 deu provimento ao recurso especial da PGFN e reformou o Acórdão 1402-00.802:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Anos-calendário: 2002, 2003, 2004

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. PLANEJAMENTO FISCAL.

Deve ser glosada a amortização do ágio deduzido em decorrência de uma operação de incorporação em que a pessoa jurídica que contabilizou o ágio não arcou com o seu ônus.

Da mesma forma que os acima mencionados, as demais decisões apresentadas pelo sujeito passivo como reforço jurisprudencial foram reformadas na CSRF.

Sendo assim, deve ser mantida a exigência.

A aplicação da multa de 75% decorre tem precisão legal plenamente inserida no ordenamento jurídico pátrio. A alegação de ofensa aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade decorrente da imputação dessa penalidade envolve matéria estranha à competência deste colegiado.

Quanto à aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício, é questão superada pelo advento da Súmula CARF nº 108 de Enunciado:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Em resumo do meu posicionamento, voto por não conhecer do recurso de ofício, rejeitar a arguição de decadência do lançamento e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto