



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

Processo n° 16561.720040/2011-17
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1101-000.936 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de setembro de 2013
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente TICKET SERVIÇOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO PARA EMPRESA VEÍCULO SEGUIDA DE SUA INCORPORAÇÃO PELA INVESTIDA. SUBSISTÊNCIA DO INVESTIMENTO NO PATRIMÔNIO DA INVESTIDORA ORIGINAL. Para dedução fiscal da amortização de ágio fundamentado em rentabilidade futura é necessário que a incorporação se verifique entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio. Não é possível a amortização se o investimento subsiste no patrimônio da investidora original.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. FRAUDE. INOCORRÊNCIA. Existindo ágio pago em regular aquisição de investimento entre empresas privadas, a interpretação equivocada do sujeito passivo acerca da possibilidade de sua amortização não é suficiente para a qualificação da penalidade aplicável aos tributos que deixaram de ser recolhidos em razão da amortização daquele valor.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. O não-recolhimento de estimativas sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada, ainda que encerrado o ano-calendário.

CUMULAÇÃO COM MULTA DE OFÍCIO. COMPATIBILIDADE. É compatível com a multa isolada a exigência da multa de ofício relativa ao tributo apurado ao final do ano-calendário, por caracterizarem penalidades distintas.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em: 1) por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à exigência principal, vencido o Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, acompanhado pelos Conselheiros Marcelo de Assis Guerra e José Ricardo da Silva; 2) por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à qualificação da penalidade; 3) por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente às multas isoladas, vencido o Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, acompanhado pelo Conselheiro Marcelo de Assis Guerra e José Ricardo da Silva; e 4) por maioria de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente aos juros de mora sobre a multa de ofício, vencido o Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, acompanhado pelo Conselheiro José Ricardo da Silva, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR - Relator

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), José Ricardo da Silva (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Mônica Sionara Schpallir Calijuri e Marcelo de Assis Guerra.

Relatório

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito junto ao contribuinte em epígrafe, foi lhe dada ciência em 12.01.2002 por via postal (fl 2.117) de Auto de Infração (fls. 2075 a 2116), por meio dos qual foram constituídos os seguintes créditos tributários: (i) Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ no valor de R\$ 164.585.080,43, (ii) Contribuição Social s/Lucro Líquido no valor de R\$ 59.250.628,76, (iii) Multa isolada for falta de recolhimento de estimativa de IRPJ nos anos-calendário de 2007 e 2008 no valor de R\$ 11.025.669,14 e (iv) Multa isolada for falta de recolhimento de estimativa de IRPJ nos anos-calendário de 2007 e 2008 no valor de R\$ 3.969.930,97, totalizando a importância de R\$ 238.831.309,30, incluídos os valores dos tributos, das multas de ofício que foram qualificadas (150%), das multas isoladas e dos juros de mora (estes calculados até 30/12/2011).

Os enquadramentos legais utilizados para fundamentar as acusações devidamente encontram-se capitulados no auto de infração.

1. Acusação Fiscal

Considerando a minudência do relatório da DRJ/SP1 do qual não diverge a Recorrente no tocante aos negócios jurídicos e operações societárias ocorridas, faço uso de alguns de seus trechos para o relato dos fatos considerados na lavratura do lançamento tributário ora guerreado:

“1 A Ticket Serviços S.A. (TICKET) tem como objetivo social, dentre outras atividades, a prestação de serviços de administração de sistemas e/ou convênios para fornecer vale refeição, val ealimentação, vale farmácia, etc., às empresas e seus empregados;

2 A ação fiscal teve por escopo a análise da incorporação efetuada, em 20/08/2007, pela TICKET, da sua controladora, a Sobraser Participações Ltda., CNPJ 08.767.306/000180 (SOBRASER), constituída em 17/04/2007, que declarou no Balanço Patrimonial de sua única DIPJ apresentada (a de evento especial) um investimento de R\$ 104.622.166,80, capital de R\$ 450.315.522,02, e ágio de R\$ 360.523.377,70, acerca do qual cabem os seguintes esclarecimentos:

a) a TICKET, desde os anos 80, era controlada, de forma compartilhada, pelo Grupo Accor (entenda-se: Accor Hotels Belgium, Saminvest e Accor S.A., todas domiciliadas no exterior), da França por meio, majoritariamente, da Accor Participações S.A. (ACOPART), esta domiciliada no Brasil, e pelos Grupos Brascan, do Canadá, e Espírito Santo, de Portugal, estes dois por meio da Cia. Sinal de Participações e da Sinal Participações S.A.;

b) em 01/12/2006, o Grupo Accor, por meio da ACOPART adquiriu a Cia. Sinal de Participações e a Sinal Participações S.A., contabilizando o investimento por equivalência patrimonial, reconhecendo o ágio pago na aquisição, fundamentando o
na-expectativa de rentabilidade futura;

c) em 05/04/2007, ambas foram incorporadas pela ACOPART, que passou a registrar em seu ativo permanente, investimentos adicionais na TICKET e na GR S.A.; o valor do ágio ficou assim registrado na ACOPART: R\$ 360.523.377,70, referente à TICKET, e R\$ 74.838.749,82, referente à GR S.A.;

d) por conta de estudos para transformar a TICKET em instituição financeira, esta deveria ser controlada por uma holding exclusiva; para isso, foram constituídas a SOBRASER e a Accor Brasil Participações Ltda.(ACOBRA SPART), com capital simbólico de R\$ 1.000,00 cada, subscrito e integralizado pelo Grupo Accor, devendo vir a ser a ACOBRA SPART essa holding exclusiva;

e) as quotas do capital da SOBRASER foram adquiridas pela ACOBRA SPART, que, por sua vez, teve suas quotas adquiridas pela ACOPART;

f) em 10/08/2007, a ACOPART sofreu cisão parcial, vertendo o investimento na TICKET (mais o ágio) para a SOBRASER, que, na seqüência (após dez dias), foi incorporada pela sua controlada, a TICKET;

g) em razão do patrimônio necessário para transformar a TICKET em instituição financeira, na qual não se admitiria como ativo o valor do ágio, a TICKET incorporou a sua controladora, a SOBRASER, em 20/08/2007;

h) para atender o BACEN, as empresas estrangeiras que passaram a deter ações da TICKET após a cisão parcial da ACOPART conferiram essas participações em aumento de capital na ACOBRA SPART;

i) por conta da incorporação da SOBRASER, a TICKET iniciou a apropriação de 1/60 do ágio por mês a partir de setembro de 2007, e, conforme Lei nº 11.630/07, baixou contra o patrimônio líquido o valor integral do ágio;

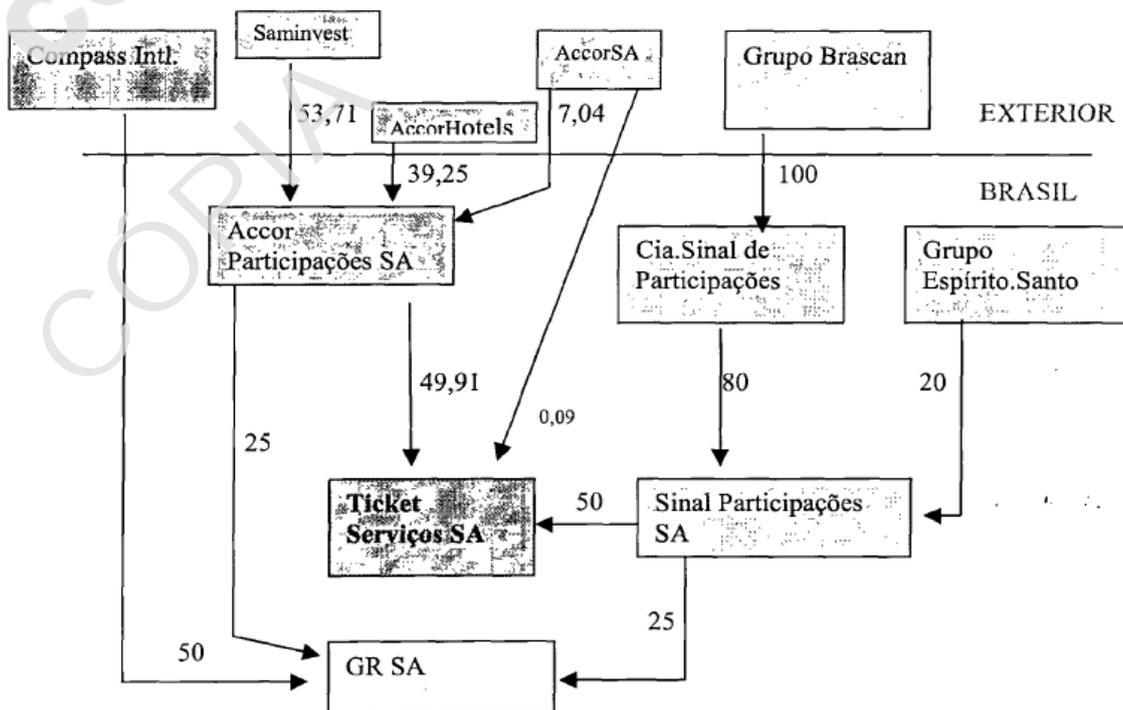
j) o ágio foi baixado na SOBRASER contra a contra Lucro e Prejuízos Acumulados, mantendo-se, entretanto, na incorporadora, o seu valor registrado na parte B do LALUR;

3. Já havia o registro, nas Cia Sinal, de um ágio de R\$ 45.315079,48 atrelado ao investimento na Sinal Participações – que se originara em 1999 na aquisição de ações e que ainda não havia sido amortizado e que na incorporação pela ACOPART foi adicionado ao ágio proveniente da aquisição da Cia. Sinal e da Sinal Participações S/A.”

De forma a tornar absolutamente clara a ocorrência dos fatos acima descritos bem como sua interpretação para fins do presente julgamento, apresenta-se também de forma esquemática o organograma societário das operações foco do lançamento perpetrado:

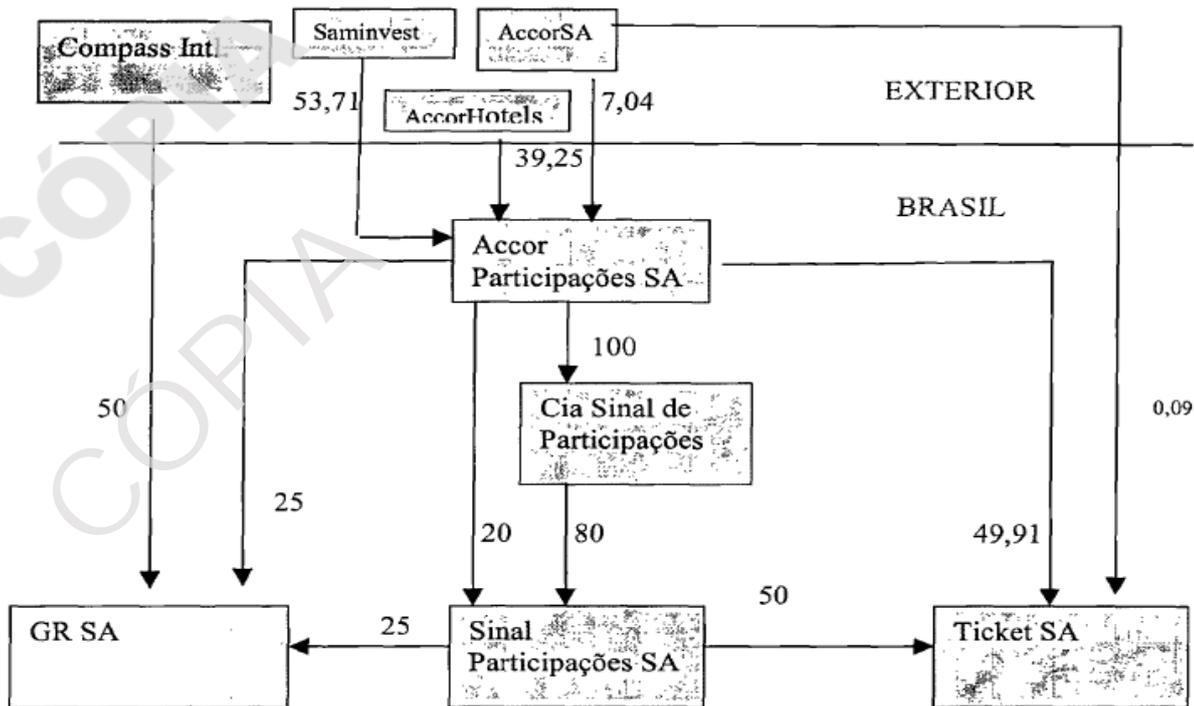
a) Cenário Original (NOV/06).

novembro de 2006 – posição inicial antes da aquisição das ações da Cia. Sinal e da Sinal S.A. pela Accor Participações S.A.



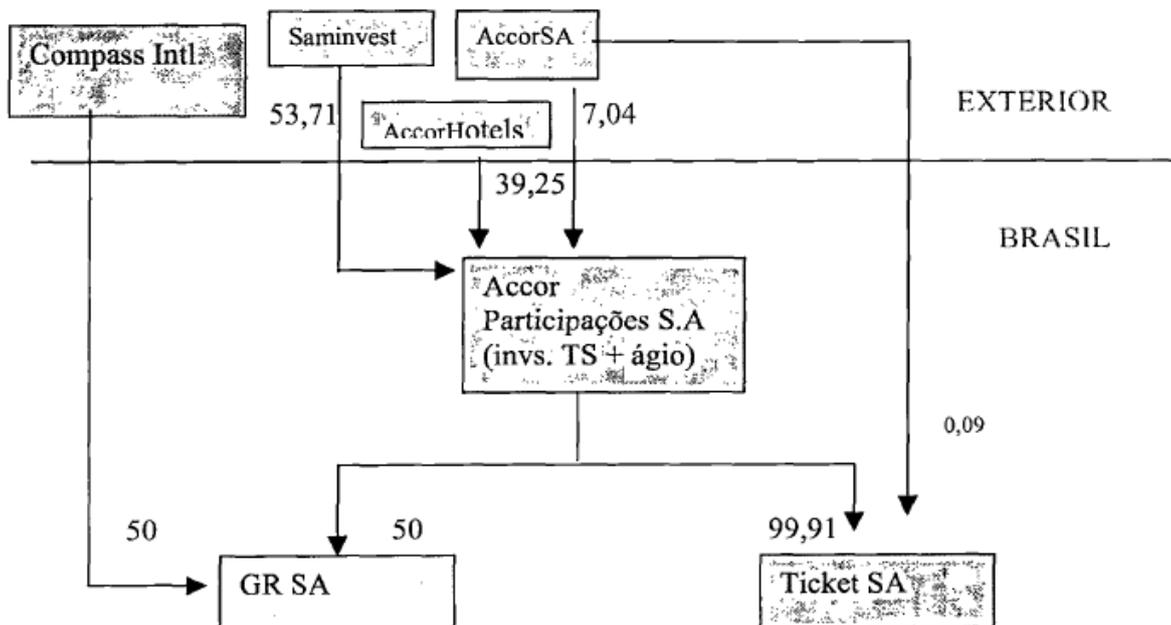
Obs.: Cia. Sinal de Participações – único ativo - ações da Sinal Participações correspondentes a 80% do C.S.

b) Aquisição pela ACOPART da totalidade das ações da Cia Sinal de Participações e da Sinal Participações S/A, pertencentes a BRASCAN e ao Grupo Espírito Santo em 01.12.2006.

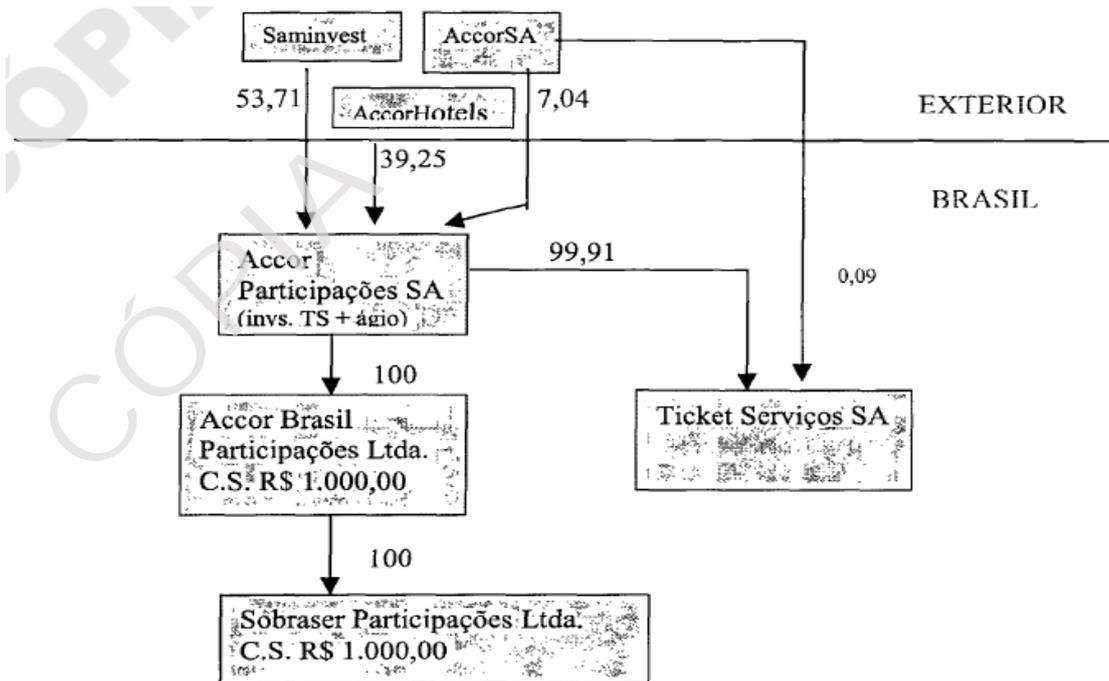


Obs.: Nesse momento do processo, o ágio está contabilizado na Accor Participações S.A

c) Após a incorporação da Sinal Participações e da Cia Sinal de Participações pela ACOPART em 21.05.2007

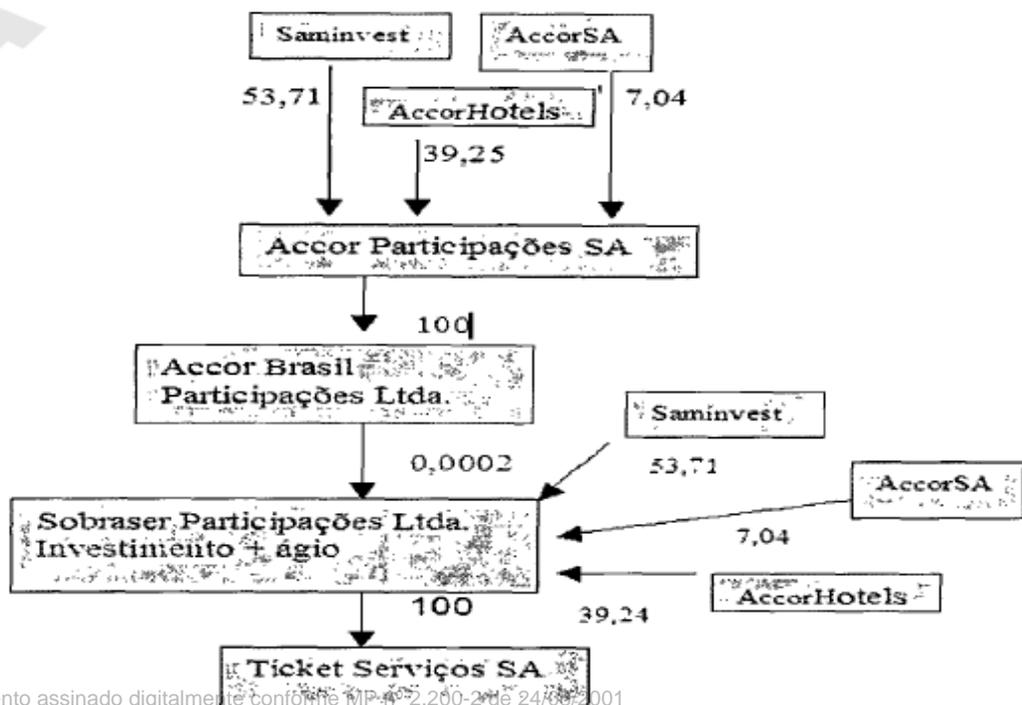


d) Após a constituição das empresas ACOBRASPART e SOBRASER Participações Ltda em ABR/07.

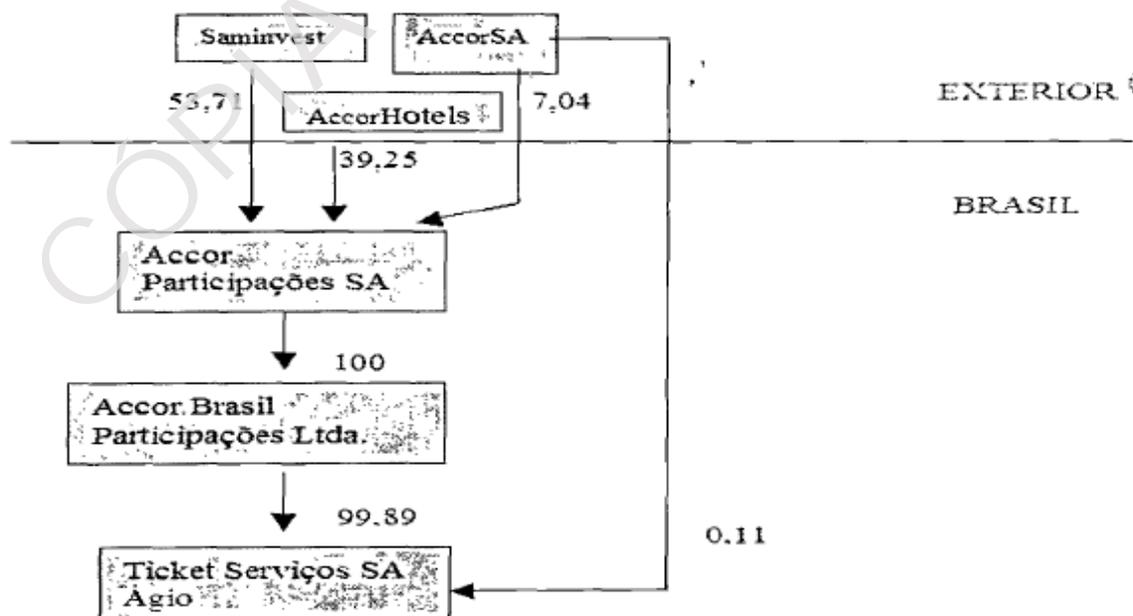


Obs.: Deixamos de representar graficamente a GR S.A. ,pois essa participação não está relacionada ao presente trabalho. Por motivos didáticos, a representação gráfica do controle da Ticket Serviços nesse momento está simplificada (50% do controle era indireto através da Sinal S.A. e Cia Sinal).

e) Após a Cisão ocorrida em 10.08.2007 quando a ACOPART destacou o investimento Ticket Serviços S/A e o ágio; o patrimônio cindido foi utilizado para a integralização de capital na SOBRASER. (Nesta empresa a contabilização do investimento Ticket com seu ágio se deu da mesma forma que estava contabilizado na ACOPART. As quotas foram atribuídas para as sócias estrangeiras da ACOPART Participações na mesma proporção)



f) Organograma Final (Após com a incorporação da SOBRASER pela TICKET em 20.08.2007 sem aumento de capital. As empresas sócias da SOBRASER integralizam capital na ACOBRASPART com as ações da Ticket Serviços. Ato contínuo, as quotas da ACOBRASPART foram utilizadas para integralizar aumento de capital na ACOPART.



A partir da verificação e constatação deste cenário fático e do conjunto das operações societárias realizadas, a autoridade fiscal invalidou a dedução da amortização de ágio efetuada a partir de Set/07 pela autuada, que segundo suas ponderações teria sido transferido entre entidades do mesmo grupo econômico, através de empresa veículo criada exclusivamente para esse fim.

Neste liame apresentou os seguintes elementos de convicção para fundamentar o libelo acusatório:

- a DIPJ e os assentamentos contábeis de SOBRASER mostram que os únicos eventos registrados são referentes à integralização de capital com as ações da TICKET, ao ágio e ao reconhecimento do resultado de equivalência patrimonial;

- as sócias da ACORPART (Saminvest, Accor Hotels e Accor S.A) mantiveram, durante a reestruturação, a mesma participação e o controle total de todo processo, ainda que às vezes indireto; os administradores, procuradores e contador das sociedades em tela são os mesmos;

- no início de agosto (ANTES) havia o investimento na TICKET mais o ágio contabilizado na ACOPART; no final do mês (DEPOIS), a ACOPART controlava a TICKET indiretamente por meio da ACOBRASPART, holding constituída para esse fim; no DEPOIS, o capital da TICKET era o mesmo, mas esta passou a ter o suposto direito de se beneficiar da dedução do ágio (inciso III art. 386 do RIR), reduzindo o IRPJ e a CSLL nos cinco anos seguintes, configurando uma economia fiscal indevida de cerca de 34% de ágio.

- a SOBRASER foi criada em abril de 2007 com capital de R\$ 1.000,00, recebeu todas as ações da TICKET mais o ágio em 10.08.2007 em

decorrência da cisão da ACOPART e versão de patrimônio, sendo incorporada por sua controlada após 10 dias, em 20.08.2007;

- a criação de uma sociedade efêmera para posterior extinção por incorporação revela evidente falta de propósito negocial, ou seja, a inexistência de fundamento econômico da transformação societária; não se concebe, nas operações normais dos agentes econômicos, que se criem empresas para extingui-las em seguida, pois são entidades criadas para explorar uma atividade econômica e, como regra geral, tem como premissa a continuidade de suas operações;

- não houve outra causa econômica, além da economia fiscal, para a criação da SOBRASER, de modo que não há a presença de um dos elementos essenciais ao negócio jurídico: a vontade, o ânimo, de exercer a atividade econômica;

- o papel desta empresa foi apenas transferir o ágio antes contabilizado na ACOPART para a TICKET, através de incorporação reversa da SOBRASER para que aquela se beneficiasse da dedução da amortização do ágio;

- m suma, a SOBRASER foi criada exclusivamente para tal operação e sem motivação econômica empresarial que justificasse a sua existência (art. 966 do Código Civil), e que logo desapareceu por ter sido incorporada pela investida;

- caso o ágio permanecesse na ACOPART, não haveria previsão para a sua dedução, pois faz parte do valor de aquisição (art. 385 do RIR/99);

- portanto, a utilização da via indireta (constituição de empresa veículo) teve como único objetivo contornar a restrição da legislação tributária para operacionalizar a dedução da amortização do ágio, que originalmente estava registrado na companhia que realizou o investimento, a ACOPART;

- as operações societárias realizadas deixam evidente o intuito de transferir o ágio para reduzir tributos devidos pela TICKET;

Para lastrear suas conclusões, o auditor no TVF (fls. 2011 a 2074), além da fazer a descrição dos fatos, de pontuar sua interpretação acerca dos mesmos, de demonstrar os ajustes nas apurações do lucro real e da base de cálculo da CSLL entre 2007 e 2010 em face da glosa de amortização do ágio, cita legislação e doutrina tributária, comercial e societária acerca dos conceitos de incorporação, ágio e utilização de empresas veículo, relata definições atinentes a figura jurídica de empresa nos termos do Código Civil, e faz alusão a jurisprudência administrativa atinente ao tema.

Em face dos ajustes promovidos, além da constituição de créditos tributários de IRPJ e CSLL na apuração definitiva de cada exercício fiscalizado, também foi lavrada a exigência de multas isoladas para estimativas mensais apuradas entre Set/07 e Dez/08. Nos anos de 2009 e 2010 a apuração destes tributos deu-se pelo regime trimestral.

Entendeu a autoridade fiscal com base nos elementos a seguir apontados que foi visível a intenção dos agentes, por meio de ABUSO DE DIREITO consubstanciado na falta de propósito negocial e artificialidade dos negócios realizados, de impedir a ocorrência fato gerador e a excluir ou modificar suas características essenciais, para tentar livrar a TICKET do IRPJ e da CSLL, o que em sua interpretação também justificou a aplicação da qualificadora para a multa de **ofício e todos os efeitos que dela decorrem.**

- constituição/utilização da SOBRASER, pessoa jurídica de curtíssima duração como “empresa veículo” que não teve outra finalidade se não a de transportar o ágio para a TICKET SERVIÇOS S/A;
- as operações de cisão, subscrição/integralização de capital e incorporação reversa da SOBRASER foram realizadas num período de aproximadamente 10 dias;
- a SOBRASER nunca teve funcionários ou empregados – “FICHA 58ª – OUTRAS INFORMAÇÕES” da DIPJ da SOBRASER, pesquisadas na GFIP e DIRF;
- a empresa veículo SOBRASER, foi extinta por incorporação, após ter cumprido sua função, qual seja, transportar o ágio;
- o grupo ACCOR sempre controlou todo o processo;
- o mesmo contador era responsável pelas pessoas jurídicas envolvidas;
- todas as pessoas jurídicas envolvidas possuíam representantes legais ou administradores comuns;
- a Ticket Serviços S/A era controlada pela ACCOR Participações S/A antes do início das operações e, ao final, continuou sendo a controladora, mesmo que indiretamente através da ACCOR Participações Ltda;
- não se verifica nos livros de apuração do lucro real apresentados, o controle na parte B do ágio que estava sendo amortizado.
- contabilizar o ágio e uma conta redutora para o mesmo de forma a não ser informado no balanço patrimonial e nas apurações de resultado da DIPJ;
- o valor do ágio amortizado não ter sido informado nas linhas próprias da DIPJ 2008 e nos anos-calendário de 2009 e 2010 ter sido incluído dentro dos ajustes do RTT, o que só possibilitou sua análise por meio do FCONT junto ao SPED.

2. Impugnação

A contribuinte apresentou tempestivamente impugnação em 10.02.2012 (fls. 2120 a 2175).

Como dito não discordou dos fatos descritos, mas sustentou a validade das operações e, portanto, da amortização fiscal dos ágios.

2.1 Preliminar

Inaugurou sua peça destacando que a fiscalização não apontou qualquer senão a respeito do valor do ágio, de sua formação, ou de seu pagamento a terceiros, em espécie, tampouco suscitou qualquer irregularidade quanto ao seu fundamento econômico, ou quanto ao laudo elaborado por empresa especializada com tal objetivo. Tais questões, assim, passaram a figurar como fatos incontroversos.

2.2. Validade das Operações Realizadas e Direito a Amortização do Ágio.

Antes de expor suas razões de direito propriamente ditas, fez preâmbulo mais panorâmico acerca dos negócios jurídicos celebrados com terceiros e dos motivos que levaram a realização das operações societárias intragrupo que culminaram na amortização do ágio em seu CNPJ.

Alega que as operações societárias que deram origem ao direito de amortização fiscal do ágio tiveram como objetivos: i) concentrar o controle da TICKET no grupo ACCOR sem a participação dos grupos Espírito Santo e Brascan; ii) concentrar na TICKET somente as atividades de gestão de benefícios ou despesas em geral, o que se deu por meio de alienação, a empresa do grupo ACCOR, da participação acionária por ela detida em sociedade dedicada a hotelaria e também em subsidiárias que desempenham outras atividades, de modo a: iii) viabilizar projeto intentado à época pelo grupo ACCOR de transformação da TICKET em instituição financeira permitindo ainda maior eficiência operacional nos diversos segmentos de atuação do grupo, inclusive no de refeição; na gestão de despesas em geral e no setor hoteleiro.

Explica que por meio da ACCOR Participações S/A (ACOPART), convencionou em dezembro de 2006 com os grupos BRASCAN e Espírito Santo (este representado pela empresa Interatlântico S/A) a aquisição, com ágio, da integralidade das ações, respectivamente, da Cia Sinal de Participações (“Cia Sinal”) e da Sinal Participações S/A (“Sinal”), de forma que o controle da TICKET até então compartilhado com os dois grupos econômicos citados passasse a ficar concentrado apenas no grupo ACCOR (vide abaixo).

Em 30.03.2007, a Cia Sinal promoveu a incorporação da Sinal e, ato contínuo em 21.05.2007, aquela foi incorporada pela ACCOR Participações S/A (ACOPART). Como resultado destas operações societárias a ACOPART passou a ser controladora direta da TICKET, registrando em suas demonstrações financeiras este investimento e o ágio das aquisições anteriormente procedidas.

Destaca que após estas incorporações teria surgido o direito a amortização fiscal do ágio pela ACOPART, não restando guarida ao entendimento da fiscalização, relatado no TVF, de que *“caso o ágio permanecesse na ACCOR Participações S/A não haveria previsão legal para sua amortização tributária, pois faz parte do valor da aquisição (valor do patrimônio e valor do ágio)”*

Em sua interpretação, todavia, o momento para o exercício do direito a amortização fiscal do ágio é opcional. Assim, por conta dos atos societários que ainda se faziam necessários ao grupo ACCOR para a transformação da TICKET em instituição financeira, não houve o exercício de tal direito pela ACOPART logo após as incorporações realizadas.

Considerando o projeto de transformação em instituição financeira e a segregação de ativos ligados as áreas financeira e não-financeira, foram criadas duas novas empresas a ACCOR Brasil Participações Ltda (ACOBRA SPART) e a SOBRASER Participações Ltda, sendo que esta última na estrutura formada passou a controlar diretamente a TICKET, após a cisão da ACCOR Participações S/A (ACOPART) em 10.08.2007 e versão do patrimônio cindido em seu favor, o que incluiu o investimento na TICKET e o ágio pago nas aquisições da “Cia Sinal” e da “Sinal”.

A adoção de todos estes procedimentos, a um só tempo, segregou as atividades financeiras das não-financeiras na impugnante, assim como permitiu que ela apresentasse, nos termos da Resolução BACEN 3040/2002, requerimento ao Banco Central do Brasil em nov/07, (fls.

2.576 a 2582), visando sua transformação em instituição financeira (sociedade de crédito, investimento e financiamento).

Justifica que referido peticionamento foi arquivado em mai/08 a pedido da impugnante (fls.2583) em decorrência de mudanças da legislação fiscal tributária que alterou a alíquota da CSLL para instituições financeiras e extinguiu a CPMF, prejudicando o plano de negócios anteriormente elaborado, de forma que ao invés de transformação da TICKET em instituição financeira, apresentou-se novo pedido para abertura de uma nova instituição (fls. 2583 a 2589)

Apenas a título de esclarecimento, pontua que este segundo peticionamento também foi arquivado a pedido da impugnante (fls. 2590) em nov/09 por conta do cenário econômico duvidoso após a crise do cenário mundial de 2008.

Passa a fazer então arrazoado, abordando conceitos jurídicos e bases legais que norteiam o tratamento jurídico de ágio e do deságio. Defende a validade do ágio amortizado, visto que a reorganização societária efetivada pelo grupo ACCOR tinha caráter extra fiscal, sendo dotada de propósito negocial, não obstante houvesse obviamente interesse na dedução fiscal do ágio anteriormente constituído de forma legítima na aquisição da “Cia Sinal” e da “Sinal”.

Expõe que a amortização efetuada por meio de incorporação reversa da SOBRASER (último ato societário da reorganização) poderia ter se dado em decorrência de várias operações societárias distintas, exemplificando-as através de organogramas (fls. 2139 e 2140).

Argui a impugnante que a opção adotada foi a que lhe pareceu melhor aplicável, inclusive, do ponto de vista operacional, razão pela qual descaberia falar em utilização de empresa veículo, sem propósito negocial, já que a criação da SOBRASER se deu em razão de reestruturação societária, visando, também, evitar entraves burocráticos, pois nenhuma outra alternativa societária, que não a criação da SOBRASER e sua posterior incorporação, mostrou-se vantajosa ou conveniente, de modo que senão todas, quase todas as estruturas aplicáveis implicariam extinção da TICKET (via incorporação ou fusão), o que traria como maior inconveniente a extinção de seu CNPJ; ou seja: a SOBRASER era uma sociedade de propósito específico, para o qual não eram necessários empregados, nem a realização de outros negócios desconectados com a sua razão de existir, nem sendo necessário que ela tivesse longa existência.

Esclarece ainda nesta linha que a simples incorporação da autuada pela ACOPART ou a fusão das duas empresas, traria uma série de convenientes pela extinção do CNPJ da autuada, existente há mais de 35 anos, citando como efeitos colaterais:

- alteração da impugnante em relação ao PAT, perante o Ministério do Trabalho;
- alteração de regimes especiais em face de diversas municipalidades;
- renovação de milhares de contratos junto a clientes e fornecedores, o que inclui os estabelecimentos credenciados;
- prejuízos nos recebimentos junto a órgãos públicos por conta de questões cadastrais.

Discorre que não há como admitir a simulação alegada pela fiscalização na medida em que as operações realizadas pela impugnante não visaram buscar um resultado vedado legalmente, que inclusive poderia ser alcançado, como dito, de outras formas.

Passa então a discorrer que os conceitos de empresa veículo e a falta de propósito negocial não se aplicam as operações realizadas pelo grupo ACCOR, principalmente no tocante a SOBRASER, que como sociedade de propósito específico apenas visou implementar a sucessão de um direito pré-existente pela ACCOR Participações S/A (ACOPART), por meio dos institutos previstos pelos arts. 227 e 229 da LSA (incorporação e cisão), procedimento este perfeitamente legítimo.

Como forma de corroborar suas ponderações, passar citar jurisprudência administrativa (CARF), inclusive com citação de trechos das decisões colacionadas.

Pondera que a identidade de administradores das empresas envolvidas na reorganização societária, arguída como elemento de acusação pela fiscalização, não se justifica, pois a reorganização societária interna, somente se deu em função de operação anterior de aquisição realizada entre partes independentes.

Esta constatação também faria cair por terra a ponderação fiscal de que o grupo Arcor foi o único a frente das operações que culminaram na incorporação reversa e amortização fiscal do ágio pela impugante.

Na mesma linha, o alardeado prazo ínfimo de ocorrência as operações societárias alegado pela autoridade tributária como indício de simulação e falta de propósito negocial também não se sustenta, na medida em que o contexto negocial que culminou na incorporação da SOBRASER e amortização fiscal do ágio pela atuada iniciou-se em 2006, com as aquisições da “Cia Sinal” e “Sinal”, junto aos grupos Brascan e Espírito Santo.

Continua sua defesa, alegando que a incorporação reversa não padece de restrição legal, sendo admitida, inclusive, no âmbito de planejamentos tributários. Novamente cita jurisprudência administrativa.

Rebate também a acusação fiscal da falta de menção na documentação societária da reorganização realizada acerca da intenção de transformar a atuada em instituição financeira. Para tanto, destaca que por se tratar de companhia fechada não está obrigada a publicação de fatos relevantes, muito menos de citar esse tipo de intenção em suas notas explicativas de balanço, cuja função é esclarecer com maior detalhamento a situação patrimonial da empresa e não seus planos de negócio/investimentos futuros.

A petição endereçada ao Banco Central do Brasil, citada e apresentada em sua defesa, é mais do que prova suficiente para comprovar referida intenção, ainda que posteriormente não consumada, em razão de fatores conjunturais da economia brasileiro.

Passa então a discorrer em tese sobre a questão da simulação, principalmente sobre o fato de que a mesma até pode se pautar em provas indiciárias (ex: ocultação das ocorrências, proximidade cronológica de negócios jurídicos, negócios jurídicos entre partes ligadas, retorno a situação original, uso de empresas veículo etc.), desde que tais indícios sejam convergentes para a conclusão da existência da falsidade apontada.

Todavia, em seu entendimento as operações realizadas no caso concreto se deram as claras e a vista, diferentemente de uma simulação onde nela em essência se esconde o que deseja fazer e se exhibe o que não se quer fazer.

Nenhum dos indícios normalmente arrolados pela jurisprudência para a caracterização de operações simuladas teriam se caracterizado no presente caso, até porque o ágio surgiu de operação de aquisição de participação societária feita com terceiros não integrantes do grupo ACCOR, sendo real e efetiva a mudança de composição societária daí decorrente, não havendo retorno a situação original.

2.3. Multa Qualificada.

Abre tópico para atacar a qualificação da multa aplicada pela autoridade lançadora, destacando que em face da comprovada inexistência de dolo em seus atos, como restou minuciado em sua impugnação quanto ao mérito, não haveria a possibilidade de sinalizar a ocorrência de nenhuma das três modalidades de intuito fraudulento arroladas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 (sonegação, fraude, conluio), que na dicção do art. 44 da Lei nº 9.430/96 autorizariam a qualificação da multa de ofício.

Novamente faz menção a jurisprudência administrativa para atestar sua argumentação, principalmente com esteio no fato de que suas operações se fizeram as claras, sem qualquer tipo de ocultação de intenções, com obediência aos trâmites, e visando alcançar resultado permitido em lei, sendo que todo o procedimento realizado foi referendado previamente com lastro em pareceres emitidos por renomados juristas (fls 2612 a 2672), o que no mínimo já lhe asseguraria o direito a aplicação da interpretação mais benéfica prevista no art.112 do Código Tributário Nacional, impossibilitando senão a autuação em si, pelo menos a aplicação da írrita qualificação feita pelo agente fiscal, já que na pior das hipóteses restaria configurado tão somente o mero “erro de proibição”.

2.4 Do descabimento da Multa Isolada.

Por fim, abre ponto em sua defesa para impugnar a aplicação da multa isolada de 50% sobre o valor das estimativas de IRPJ e CSLL que se tornaram devidas em função das glosas de amortização fiscal do ágio, caso validadas pelos órgãos de julgamento administrativos.

Basicamente, alega que uma vez encerrado o período de apuração anual, não há mais que se falar em imposição de multa isolada, porque o que será exigido é a diferença a título de IRPJ/CSLL, cumulada com multa de ofício de 75% ou 150%, se for o caso. Apenas esta seria aplicável após o encerramento do exercício.

Assenta que a aplicação concomitante de multa isolada com a multa de ofício caracteriza dupla penalidade pela mesma infração. Utiliza ainda a máxima do direito penal que a infração primária -mais grave - absorve a secundária (conceito jurídico de consunção).

Aponta ainda que a alteração redacional do art.44 da Lei nº 9.430/96 pela Lei nº 11.488/07 não altera o raciocínio acima.

Mais uma vez recorre à jurisprudência (CSRF) para atestar a procedência e aplicação de sua interpretação também pelos tribunais administrativos.

2.5 Pedidos

Encerra a impugnação pedindo a improcedência *in totum* do lançamento. Caso não reconhecida, que seja desqualificada a multa de ofício e canceladas as multas isoladas pelos argumentos expostos.

Suscita a impossibilidade de correção da multa de ofício por juros nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96 uma vez que o mesmo aplica-se apenas ao valor de principal de

tributos e contribuições. Faz ainda um paralelo com o art. 43 da Lei nº 9.430/96 que expressamente determina a aplicação de juros para a correção de multas isoladas.

Por fim para provar os fatos expostos, protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, tais como a juntada de documentos e a realização de diligências. Assenta ainda que não discute a matérias dos autos perante o Poder Judiciário.

3. Acórdão DRJ/SP1

Ao analisar as razões de impugnação da contribuinte a DRJ/SP1 a julgou totalmente improcedente, mantendo a integralidade do lançamento em julgamento assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. O pedido de realização de diligência é indeferido, tanto por estar em desacordo com os requisitos legais, quanto por ser desnecessária.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

GLOSAS. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS.

Não são dedutíveis as amortizações de ágio por meio de operações societárias que revelam a prática de artifícios dolosos evidenciados pelo “planejamento tributário” efetuado por meio da utilização de pessoas jurídicas criadas para esse fim e que não se caracterizam como sociedades empresárias.

MULTAS ISOLADAS. ESTIMATIVAS.

Mantém-se a multa aplicada, dada expressa previsão na legislação vigente.

MULTAS DE OFÍCIO QUALIFICADAS.

Justificam as multas de 150% a reincidência no procedimento e a prática de artifícios dolosos evidenciados pelo “planejamento tributário” efetuado por meio de pessoas jurídicas criadas para esse fim e que não se caracterizam como sociedades empresárias.

JUROS SOBRE MULTAS.

Não conheço do argumento a respeito de ilegalidade de futura aplicação de juros sobre a multa, pois tais juros não fazem parte do litígio, visto que não constam do Auto de Infração

AUTOS REFLEXOS. CSLL.

O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação dele decorrente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

Aproveita-se para citar trecho da decisão proferida com o fito de demonstrar como em poucas linhas o voto da DRJ (fls 2685 a 2.702) resolveu a questão principal por meio de uma única linha de argumentação:

“A fiscalização chama essa figura (SOBRASER) de empresa veículo, com o que não concorda a impugnante, para quem essas seriam empresas do mesmo modo que as demais.

A fiscalização se apóia nos dispositivos do Código Civil a respeito de sociedade empresária, que foram violados, no que diz respeito à SOBRASER, entendendo que a transferência de ágio por meios artificiais (uso de empresa veículo) não pode levar ao gozo do benefício fiscal da dedução das parcelas do ágio.

A impugnante nada diz a respeito da violação dos dispositivos do Código Civil, sustentando apenas que, havendo o ágio, surge o direito da investidora amortizá-lo fiscalmente, sendo legítimas as meras sucessões do respectivo direito.

Este ponto é crucial: apenas um contrato social regular e um CNPJ não significam a existência de uma sociedade empresária, nos moldes do que preconiza o Código Civil. Em outras palavras: a impugnante não seguiu o Código Civil, no que diz respeito à SOBRASER.

Em conseqüência, está correta a fiscalização ao classificar a SOBRASER como “empresa veículo”, de modo que a transferência de ágio por meio desse tipo de entidade não pode ser aceita, para fins fiscais. Em resumo: houve, sim, abuso de direito.

O resultado do cotejo do ANTES e do DEPOIS é um para a fiscalização e outro para a impugnante, pois o marco inicial é diferente, visto que:

1 - para a impugnante, o marco inicial é o início das negociações para adquirir as participações societárias dos Grupos BRASCAN e ESPÍRITO SANTO;

2 - para a fiscalização, o marco inicial é a aquisição, pela ACOPART, da Cia. Sinal, que já havia incorporado a Sinal.

Há, aqui, uma questão ideológica e, ao mesmo tempo, um paradoxo, que antecede qualquer interpretação da legislação aplicável.

Apesar de reconhecer que a dedução da amortização do ágio é um benefício fiscal, a impugnante, como tantas outras empresas, entende que toda e qualquer empresa pode dele se aproveitar, bastando, para isso, que crie/utilize pessoas jurídicas como se empresas fossem, cumprindo as formalidades da lei, de modo a se adequar aos dispositivos que concedem o benefício.

Ora, se as empresas, a seu bel-prazer, pudessem decidir se, quando e quanto pagariam de tributos, bastando para isso moldar pessoas jurídicas e operações societárias aos dispositivos que concedem o benefício, estaríamos diante de flagrante violação do princípio da isonomia. E, certamente, para não inviabilizar o seu financiamento, o Estado seria obrigado a suprir suas necessidades financeiras com recursos de outra origem. Resultado: gravíssima injustiça fiscal.

Em outras palavras: o cumprimento dos princípios de isonomia e de justiça fiscal dependeria apenas da boa vontade das empresas, que é o referido paradoxo. A questão ideológica é que a tributação progressiva sobre a renda é, sem sombra de dúvida, uma das grandes conquistas sociais do Estado moderno, o qual pressupõe o respeito à cidadania e ao contrato social.

Outra forma de mostrar os valores em jogo é indagar: a “lei de Gérson” é o princípio basilar da sociedade moderna ou é o da solidariedade?

Afinal, se pagar tributos (IRPJ e CSLL no caso) é um ônus que deve recair apenas sobre os outros, a quem caberia a dura tarefa de financiar o Estado?

Em resumo: fazer, na prática, da exceção, a regra, sob o pretexto de pleno cumprimento das formalidades da lei, para aproveitar-se de benefício fiscal, remete à ideia de que aos suficientemente espertos (e ricos, para poder antecipar os gastos com renomados advogados especializados) tudo é permitido e que os grupos econômicos não precisam, de fato, pagar tributos.

O marco inicial correto é o que propõe a fiscalização, ou seja, a aquisição, pela ACOPART, da Cia. Sinal, pois a existência do ágio, em si, não está em discussão, mas, sim, a legalidade de transferi-lo artificialmente.

A fiscalização também está correta quando afirma que a ACOPART não poderia deduzir o ágio, a menos que vendesse, liquidasse ou incorporasse o investimento.

Além disso, a impugnante deixa claro que queria manter o CNPJ da TICKET, o que levou o Grupo ACCOR a descartar quase todas as outras opções de operações societárias para tornar o ágio dedutível.

Em decorrência, havendo evidência da artificialidade da operação, a respectiva amortização de ágio não pode ser aceita”

4. Recurso Voluntário

Intimada de da decisão proferida (fls. 2712), a Recorrente apresenta seu recurso voluntário (fls.2.714 a 2898), no qual reitera suas razões de impugnação e junta adicionalmente prospecto do estudo que teria embasado a intenção não concluída de transformá-la em instituição financeira.

5. Contrarrazões ao Recurso Voluntário

A Fazenda Nacional apresentou (fls. 2902 a 2945) contrarrazões ao recurso voluntário da impugnante, discorrendo sobre as normas e doutrina que preveem sobre as condições para o reconhecimento do ágio com base em rentabilidade futura e seu direito a amortização, para a partir desta digressão apontar no caso concreto os motivos que levam a indedutibilidade do ágio amortizado pela Recorrente.

Tais motivos seguem linha muito semelhante a adotada no TVF e no julgamento da DRJ, pelo que permito-me não trancrevê-los. Adicionalmente aponta a necessidade de observância quanto ao que dispõe o art. 111 do CTN para o aproveitamento de favores fiscais como o ágio, que deve se dar nos estritos limite da lei, o que não que teria sido atendido pelo grupo societário ao qual pertence a Recorrente através das sucessivas operações societária que resultaram na incorporação.

Pondera, em suma, que a aquisição de um investimento por meio de mera escrituração artificial, sem a sua real materialização no mundo econômico, e sem observar os requisitos impostos pela lei que concede o benefício fiscal, não é hábil a gerar um ágio cuja despesa de amortização seja dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL, tendo sido exatamente este o cenário do presente caso em face dos fatos evidenciados por meio do TVF.

Colaciona farta jurisprudência desta casa que em seu entendimento dariam corpo e sustentação as acusações do libelo fiscal.

A peça fazendária também reitera a necessidade de manutenção da aplicação da qualificação da multa com base nas mesmas razões da autoridade lançadora, bem como da aplicação das multas isoladas relativas as estimativas de IRPJ e CSLL e dos juros de mora sobre as multas ofício.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR, Relator:

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos pressupostos legais para seu seguimento. Dele, portanto, conheço.

Considerando o detalhamento dos fatos e do direito feito por meio do relatório, principalmente quanto à diagramação das operações societárias ocorridas permito-me ir direto ao ponto nevrálgico que permeou o presente lançamento, qual seja, a utilização de operações societárias sucessivas que culminaram na passagem de ágio anteriormente constituído na empresa ACCOR Participações S/A (ACOPART) para a autuada, com sua consequente amortização fiscal.

Digo isto, pois, como evidenciado, restou incontroversa e, portanto, **impassível de questionamento, a origem e a formação dos ágios objeto de transferência para a Recorrente. Os mesmos pautaram-se em aquisições feitas pela Cia Sinal de participações em 1999 (ágio**

na aquisição do investimento na Sinal Participações) e em 2006 (ágio na aquisição dos investimentos nas empresas “Cia Sinal” e “Sinal” junto aos grupos Brascan e Espírito Santo, respectivamente), dispensando-se assim maiores comentários acerca de sua procedência.

Sustenta a Recorrente, que o intuito da reorganização societária ocorrida dentro do grupo ACCOR, que envolveu a criação da SOBRASER, visou segregação de ativos relacionados a suas atividades financeiras e não-financeiras, considerando a futura intenção do grupo à época em transformá-la em sociedade de crédito, investimento e financiamento (instituição financeira), que apesar de não levado a cabo após a reestruturação ocorrida, por alegadas questões conjunturais de ordem legislativo-tributária e econômica, foi objeto de amplo estudo interno conforme denota prospecto anexado aos autos (fls 2773 a 2898).

Por outro lado, o fisco ataca as sucessivas operações societárias ocorridas internamente no grupo ACCOR após a incorporação pela ACOPART das adquiridas “Cia Sinal” e “Sinal Participações” (detentoras de investimento na autuada), principalmente a criação e efemeridade da empresa SOBRASER Participações Ltda, para a qual foi vertido por meio de cisão o investimento na Recorrente e os ágios anteriormente constituídos.

Em suma, a acusação que paira sobre a Recorrente (itens 5.2.3 e 6 do TVF, fls 2059 a 2065) foi de ter constituído empresa sem efetiva finalidade empresarial (exercício de atividade econômica, representada pela produção de bens e/ou serviços) em desrespeito a preceitos do Código Civil (arts 966, 981 e 982) para tão somente transferir o ágio da ACOPART a autuada, possibilitando nela sua amortização fiscal. Seria um clássico exemplo de ocorrência da alcunhada “empresa veículo”, tão combatida em vários julgados deste colegiado.

Segundo o fisco não haveria causa econômica além da economia fiscal para a criação da SOBRASER em 19.04.07 por representantes legais da ACCOR Participações S/A e pela própria ACOPART, que teria sido utilizada apenas como artifício para a dedutibilidade na autuada do ágio pago pelas aquisições efetuadas pela ACOPART no ano anterior, tanto que em um período de 10 dias (entre 10.08.2007 e 20.08.2007) teria recebido parte do acervo patrimonial da ACOPART relativo ao investimento na autuada, bem como o ágio oriundo de operações com terceiros, e sido incorporada por sua própria investida (a Recorrente) de forma reversa.

A DRJ corrobora o entendimento da autoridade lançadora, concluindo que apenas um contrato social regular e um CNPJ não significam a existência de uma sociedade empresária. Enaltece que o uso de uma empresa veículo como a SOBRASER em sua aceção corriqueira - em dissonância aos ditames do Código Civil - para a mera transferência artificial do ágio, representa o alardeado **abuso de direito**.

A Recorrente por sua vez, destaca que o grupo ACCOR poderia ter alcançado o mesmo resultado de outras formas, qual seja de amortização do ágio na autuada, inclusive de forma direta sem a criação da ACOBRASPART e da SOBRASER, uma vez que a partir da incorporação da “Cia Sinal” e da “Sinal” em 21.05.2007 a ACOPART já faria jus a sua dedução, bastando, por exemplo, apenas incorporar a autuada para que o benefício fiscal em debate pudesse ser gozado legitimamente no âmbito de suas atividades.

Só não o fez por uma série de entraves burocráticos que decorreriam da extinção do CNPJ da autuada junto a órgãos públicos, fornecedores (incluindo credenciados) e clientes, bem como organizacionais, no âmbito do grupo ACCOR.

Em suma, sustenta que a SOBRASER foi uma sociedade de propósito específico, para a qual não eram necessários empregados, nem a realização de outros negócios desconectados de sua razão de existir, não sendo necessário que tivesse longa existência.

Entendo que este preâmbulo dos argumentos apresentados pelas partes denota claramente a questão em jogo, sendo desnecessário ponderar neste momento sobre as demais infrações relativas a aplicação da qualificação da multa de ofício e exigência de multa isolada, pois a prevalência ou no mínimo a discussão acerca destas somente se faz pertinente se mantidas as glosas relativas a amortização fiscal do ágio.

Tenho acompanhado nesta casa as mais variadas discussões acerca do direito a amortização fiscal de ágio lastreado em rentabilidade futura previsto nos arts 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 (regulamentado pelo art. 386,III do RIR/99), que surgiu à sua época como forma de incentivo às privatizações.

Já foram trazidos a julgamento inúmeros debates acerca da legitimidade de sua formação, inclusive pela utilização de empresas veículo, análise das partes envolvidas (ágio de si mesmo), questionamento acerca de sua forma de pagamento (incorporação de ações), contendas sobre os critérios dos laudos de avaliação que o suportam, e como no presente no caso a análise de litígios que envolvem o uso de sucessivas operações societárias visando implementar seu aproveitamento.

Pois bem. Particularmente entendo que deve ser reprimida a utilização de reorganizações societárias para fins de amortizações fiscais de ágio quando o resultado delas provenientes propicia de forma simulada a obtenção de resultados que não seriam lícitos pelas vias normais e diretas, sem a aplicação de métodos heterodoxos.

Todavia, no presente caso enxergo que o direito a amortização do ágio fiscal no CNPJ da atuada, não necessitaria da estrutura utilizada pelo grupo ACCOR e atacada pela fiscalização, podendo realmente ser obtido de forma direta, uma vez que com a incorporação das “Cia Sinal” e da “Sinal” a ACOPART teria o legítimo de direito de amortizar o ágio pago nestas aquisições, inclusive aquele já carregado pela Cia Sinal.

Neste cenário, bastaria apenas incorporar a atuada, o que seria plenamente possível, de forma a proceder a amortização fiscal do ágio no âmbito das atividades operacionais da TICKET.

O resultado obtido pela reorganização societária engendrada teve o mesmo efeito do cenário ortodoxo acima descrito.

Não vejo como usar o verbo simular para operação em que o resultado obtido é o mesmo independente das vias eleitas para sua obtenção.

A mim resta muito claro, que os motivos que levaram a criação da ACOBRASPART e principalmente da SOBRASER tiveram nítido intuito organizacional e não sonegatório como tentar fazer crer a fiscalização.

Os indícios apontados pela autoridade fiscal e o suposto desrespeito a dispositivos do Código Civil quanto a uma suposta falta de propósito negocial e econômico da SOBRASER somente perfariam prova contra a Recorrente, se por meio da reorganização realizada o resultado obtido fosse defeso pelas vias ordinárias. Não é o que ocorre.

Nesta ordem de considerações, filio-me à corrente jurisprudencial deste pretório e ao entendimento dos pareceristas que assessoram a Recorrente no sentido de que o uso de roupagem jurídica diferenciada, mas que não interfere no resultado obtido é um direito disponível e

acessível ao contribuinte, sem que tal exercício possa ser oposto pelas autoridades fiscais, sob pena de ingerência na atividade econômica do contribuinte.

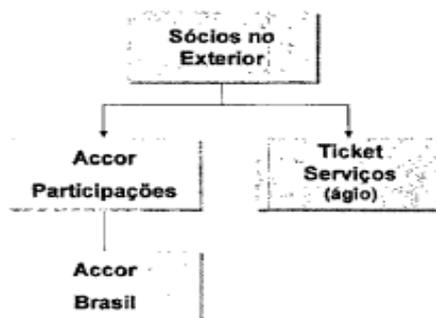
Peço vênha inclusive, para a transcrição de outras possíveis operações societária elencadas pela Recorrente que levariam ao mesmo fim obtido, sem ofensa a legislação instituidora do guerrado benefício fiscal.

1. cisão parcial da Accor Participações, com versão do patrimônio cindido à impugnante;

a)

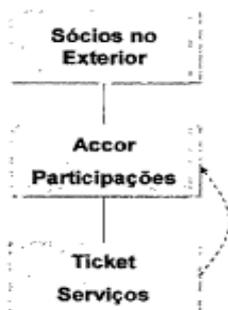


b)

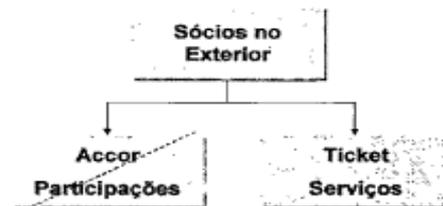


2. incorporação da impugnante pela Accor Participações, com posterior cisão parcial da última, para que se ultimasse a segregação de atividades almejada;

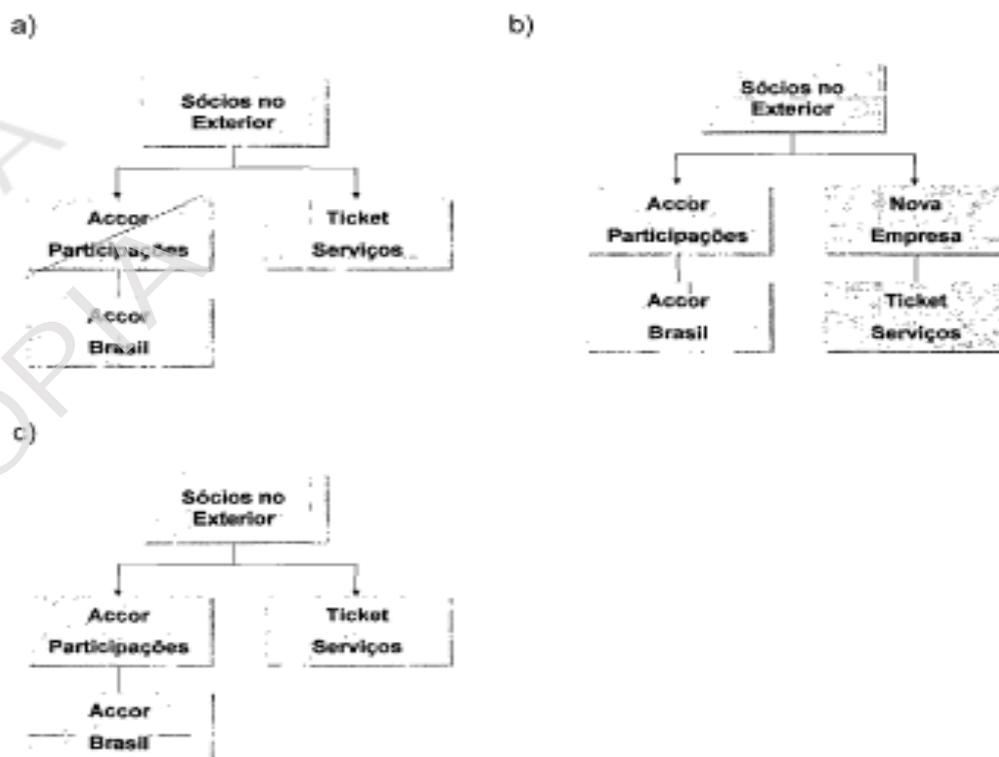
a)



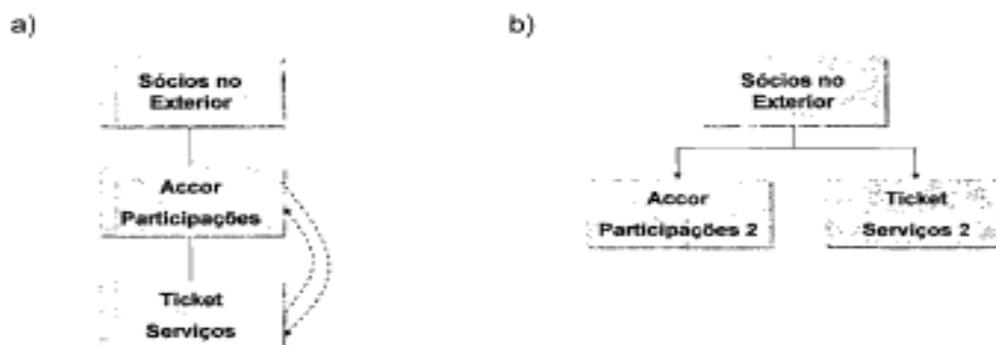
b)



3. cisão parcial da Accor Participações, com a constituição de nova sociedade, a ser incorporada pela impugnante;



4. fusão da impugnante com a Accor Participações, com posterior cisão parcial da nova empresa, de modo a atingir a segregação de atividades almejada, etc.



Como bem destacado pela Recorrente, múltiplas eram as alternativas viáveis e capazes de assegurar o direito à amortização fiscal do ágio. E para isto, sequer era necessária a criação da SOBRASER, como evidenciam as estruturas acima.

Até mesmo a incorporação reversa efetuada nada tem de ilegítimo conforme várias vezes assentado em decisões deste Conselho, já que o que se veda e se pune é o uso indevido de institutos jurídicos para a obtenção de resultados simulados e transversos aos que efetivamente se deseja obter.

O negócio jurídico indireto tão combatido pela fiscalização não diverge, quanto à sua tradução, de qualquer ato jurídico, seja para impedir ou para reduzir a tributação, opondo-se ou não ao fato jurídico tributário. O negócio jurídico, indireto ou não, há de ser oponível ao fisco sempre que efetivamente ocorrido sob o manto do Direito Positivo, ou seja, sempre que presente seus elementos essenciais, do que decorre a possibilidade de verificação do exercício ou da ocorrência de seus efeitos próprios.

A norma legal prevê a possibilidade de transferência de ágio entre empresas na ocorrência de fusão, cisão e incorporação. Assim, o patrimônio da empresa sucedida passa para o patrimônio da sucessora, representado pelos bens, direitos e obrigações. No caso da existência de ágio no patrimônio da empresa sucedida, será o mesmo transferido para o patrimônio da sucessora.

O entendimento por mim aqui esposado ecoa em julgados deste órgão paritário de julgamento, conforme se denota a seguir:

ACÓRDÃO 1402-00993 (Caso COSERN)

“INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97. PLANEJAMENTO FISCAL INOPONÍVEL AO FISCO. INOCORRÊNCIA.

No contexto do programa de privatização das empresas de telecomunicações, regrado pelas Leis nº 9.472/97 e 9.494/9 e pelo Decreto nº 2.546/97, a efetivação da reorganização de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, mediante a utilização de empresa veículo, desde que essa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, não resulta economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo e, por conseguinte, não pode ser qualificada de planejamento inoponível ao fisco.” (destaquei)

Trecho do Voto:

*“Ora, inquestionavelmente ocorreu o efetivo pagamento do custo total da aquisição, incluindo o valor pago a título de ágio, na operação originária que gerou a contabilização do ágio. Outrossim, da análise do conjunto das operações, resta comprovado que a forma jurídica adotada para a aquisição pelo grupo NEOENERGIA (nova denominação da Guaraniania), para a participação nos Leilões de Privatização e nas aquisições em Ofertas Públicas de Ações são legais, legítimas e tinham como objetivo e fundamento econômico a aquisição do controle da COSERN, visando melhorar o desempenho da empresa e consolidá-la no mercado. **É certo que todas as operações praticadas pelo grupo NEOENERGIA tiveram como objetivo a criação de uma estrutura societária viável, como planejamento estratégico, para a aquisição da COSERN, com o conseqüente aproveitamento do direito à amortização do ágio gerado, nos exatos termos do artigo 386, § 6º, inciso II, do RIR. Não olvidemos que se trata de propósito negocial legítimo a economia de IRPJ e CSLL sobre lucro gerado a partir da aquisição societária realizada com ágio sobre a expectativa de rentabilidade futura, que efetivamente ocorreu no presente caso.**” (destaquei)*

No mesmo sentido:

Acórdão nº 1201-00.689 (Caso CELPE)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Anocalendario: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 NULIDADES. INEXISTÊNCIA.

Não se constata nos autos mudança de entendimento na decisão da DRJ, adotando os

mesmos fundamentos do lançamento fiscal. Não há omissão quanto à análise da concomitância da multa isolada e da multa de ofício, conforme demonstrado nos autos.

*AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA COM ÁGIO. DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO RECONHECIDA. AUSÊNCIA DE ABUSO DE DIREITO. A aquisição de participação societária de uma determinada empresa, com ágio, por outra que venha a ser incorporada, permite a dedução do ágio pago, no cálculo do lucro real, pela incorporadora, haja vista que se extinguiu o investimento anteriormente realizado com a incorporação às avessas, a teor do inciso II do § 6º do artigo 386 do RIR/99. A existência de documento (demonstrativo ou laudo) que contempla por metodologia o valor dos ativos em razão de rentabilidade futura permite que a contribuinte realize o aproveitamento do ágio apurado. Inexistência de ágio interno, visto que o valor do ágio apurado na aquisição da Celpe foi transmitido às demais empresas pelo mesmo valor, conforme laudos juntados nos autos. **Empresa veículo utilizada sob fundamento econômico devidamente justificado nos autos.***

DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO REDUÇÃO DO PREJUÍZO FISCAL Considerando que a dedutibilidade da despesa do ágio foi correta, o saldo de prejuízo fiscal em 2006 se mantém conforme declarado pelo Recorrente.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA. Uma vez efetuada a opção pela forma de tributação com base no lucro real anual, a pessoa jurídica fica sujeita a antecipações mensais do imposto, calculadas com base em estimativa. Sendo o ágio deduzido da base de cálculo reconhecido, não há que se falar em multa de ofício isolada prevista no art. 44, II, da Lei 9.430/96.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL. O entendimento adotado para o lançamento matriz estender-se-á ao lançamento reflexo, dada a íntima relação de causa e feito entre ambos.

Trecho do Voto:

“Em resumo, no meu entender o vício para se considerar uma despesa do ágio indedutível para fins de apuração do IRPJ e da CSLL está na formação do ágio, e não no seu aproveitamento posterior, quando da incorporação às avessas da empresa veículo pela Celpe. (...) Diante dos fundamentos trazidos acima, entendo que o ágio gerado na empresa veículo LEICESTER, que fora incorporado pela empresa Celpe, sob o fundamento do artigo 386, § 6º, inciso II, do Regulamento do IR/99 (incorporação às avessas), tem amparo legal, não está sob o manto do abuso de direito, pois a criação de empresa veículo teve de fato fundamento econômico e comercial, qual seja a absorção do ágio fundado em rentabilidade futura pela própria empresa que gerou o ágio, não sendo viável a incorporação das controladas pela controlada Celpe num primeiro momento, como forma de preservação dos ativos dessas empresas investidoras, porém o resultado do aproveitamento do ágio foi o mesmo após a aplicação da reestruturação societária fundada em negócio jurídico indireto, não existindo, sob esse aspecto, dano ao erário.” (destaquei)

Para mim ficou meridianamente claro que a ACOBRASPART e a SOBRASER foram criadas para evitar contratempos organizacionais e burocráticos que seriam enfrentados pela autuada, caso fosse incorporada diretamente pela ACOPART e não para redução ilícita da carga tributária, posto que tal empresa já fazia jus a dedução fiscal do ágio em razão das incorporações da “Cia Sinal” e da

“Sinal”, bastando somente, como destacado, incorporar a autuada para que os efeitos fiscais da amortização também se irradiassem para suas atividades.

Por mais que me esforce, não consigo enxergar a má-fé aventada pela fiscalização, que inclusive gerou a qualificação da multa de ofício.

Isto posto, CONHEÇO do Recurso Voluntário, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, cancelando as glosas relativas ao ágio fiscalmente amortizado e por conseguinte as multa, de ofício e isoladas, aplicadas no lançamento.

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JUNIOR

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

As amortizações aqui em debate referem-se a ágio pago por Accor Participações S/A ao adquirir Cia. Sinal de Participações e Sinal Participações S/A, *holdings* que possuíam como únicos ativos ações das empresas Ticket Serviços S/A e GR S/A. Por meio destas operações, Accor Participações S/A passou a deter a parcela do capital de Ticket Serviços S/A até então detida pelos Grupos Brascan e Espírito Santo. O ágio foi fundamentado em rentabilidade futura, e a Fiscalização não questiona este aspecto.

Segundo esclarecimentos prestados à Fiscalização (fls. 154/168), ao incorporar Cia. Sinal de Participações e Sinal Participações S/A em 05/04/2007 – para *redução de custos administrativos e burocráticos, em face da desnecessidade de holdings superposta* -, Accor Participações S/A passou a registrar em seu ativo permanente, em substituição ao investimento que possuía nas incorporadas, investimentos adicionais em Ticket Serviços S/A e em GR S/A. Especificamente em relação à primeira, houve o registro de ágio em duas parcelas – uma formada na aquisição já mencionada e outra decorrente de operação realizada em 1999, quando Cia. Sinal de Participações adquirira ações de Sinal Participações –, totalizando R\$ 360.523.377,70.

Sob a justificativa de que a Ticket Serviços S/A deveria ser controlada por uma holding exclusiva, com vistas a tornar-se instituição financeira, foram criadas Sobraser Participações Ltda e Accor Brasil Participações Ltda, sendo ações da primeira adquiridas pela segunda, e as ações da Accor Brasil Participações Ltda subscritas por Accor Participações S/A. A Fiscalização aponta que Accor Brasil Participações Ltda seria esta holding exclusiva, mas em 10/08/2007, promovida a cisão parcial de Accor Participações S/A, o patrimônio correspondente ao investimento na Ticket Serviços S/A foi vertido em favor de Sobraser Participações Ltda, que assim passou a ter como sócios não só a Accor Brasil Participações Ltda, como também os sócios estrangeiros da Accor Participações S/A. A Fiscalização destaca que na justificativa da cisão inexistiu qualquer menção à transformação da Ticket Serviços S/A em instituição financeira, mas apenas referências à *simplificação da estrutura societária do*

grupo Accor no Brasil, reduzindo os custos de administração... bem como maximizar o retorno dos investimentos realizados pelo grupo Accor na autuada.

Em 20/08/2007 a Sobraser Participações Ltda é incorporada por Ticket Serviços S/A, sob a justificativa de que para a transformação da Ticket Serviços S/A em instituição financeira não seria admitido como ativo o valor do ágio pago na aquisição do investimento. Contudo, novamente a Fiscalização destaca a ausência de qualquer referência neste sentido nas justificativas da incorporação, motivada nos mesmos termos acima transcritos relativamente à operação de cisão. Ao final desta operação, o quadro social da Ticket Serviços S/A passou a ser composto pelos mesmos sócios da Sobraser Participações Ltda: os três sócios estrangeiros da Accor Participações S/A e a Accor Brasil Participações Ltda.

A abordagem da recorrente, em memoriais, é interrompida neste ponto, mas a autoridade lançadora prossegue aduzindo que, para atender às exigências do BACEN, as controladoras estrangeiras da Ticket Serviços S/A teriam conferido suas participações no capital desta para aumento de capital na Accor Brasil Participações Ltda. Em suas palavras:

No momento seguinte, os acionistas da Accor Participações S/A integralizaram capital na Accor Brasil Participações Ltda com as ações da Ticket Serviços S/A. O último passo: as quotas da Accor Brasil Participações Ltda são utilizadas pelas sócias para integralizar um aumento de capital na Accor Participações S/A.

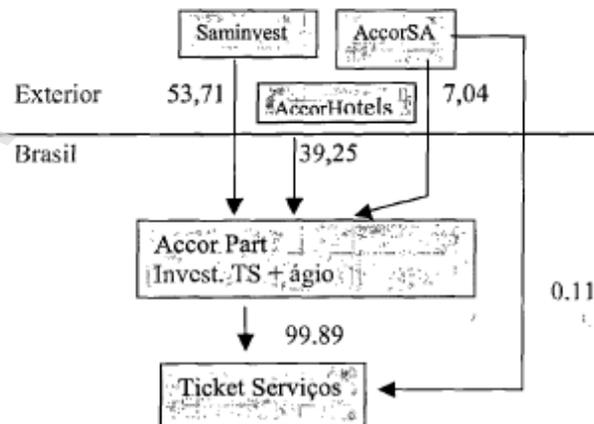
A primeira operação está demonstrada às fls. 367/373 e está datada de 24/08/2007, porém não justificada pela alegada exigência do BACEN, mas sim para restabelecer a pluralidade de sócios da Accor Brasil Participações S/A, que até então tinha como sócio apenas Accor Participações S/A. Significa que a partir daí, Ticket Serviços S/A volta ao controle indireto dos sócios estrangeiros da Accor Participações S/A e desta própria.

Por fim, na segunda operação, datada de 29/08/2007 (fls. 565/580), os sócios estrangeiros da Accor Participações S/A reunificam seus investimentos nesta empresa, nela aportando as ações da Accor Brasil Participações S/A, que na operação anterior passou a ser a controladora direta de Ticket Serviços S/A, visto que as controladoras estrangeiras da Ticket Serviços S/A teriam conferido suas participações no capital desta para aumento de capital na Accor Brasil Participações Ltda.

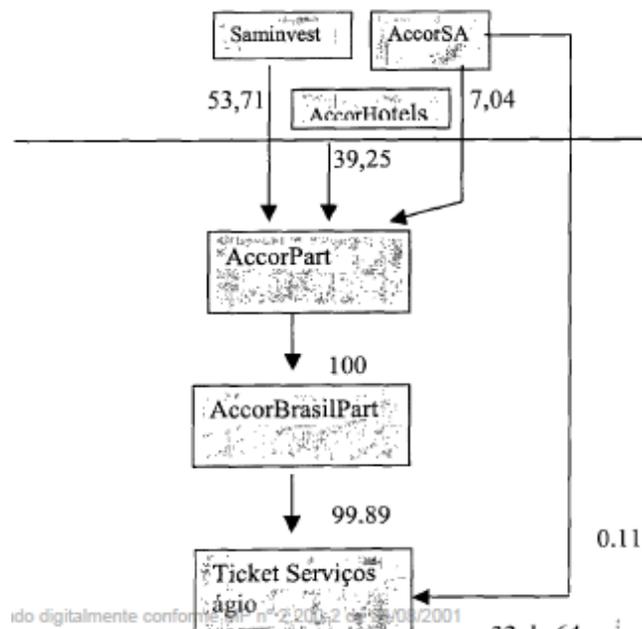
Significa dizer que, ao longo das operações realizadas, o controle da Ticket Serviços S/A passou da Accor Participações S/A para a Sobraser Participações Ltda, mas sempre esteve sob o Grupo Accor, que ao final transfere este controle para a Accor Brasil Participações Ltda, e submete esta ao controle da Accor Participações S/A.

O quadro a seguir sintetiza o cenário vislumbrado pela Fiscalização para opor-se à amortização do ágio:

-Estrutura societária em 01/01/2007 (Doc 7 e 18)



- Estrutura societária em 31/08/2007



Significa dizer que Ticket Serviços S/A permanece submetida ao controle de Accor Participações Ltda, muito embora o ágio por ela pago na aquisição das participações societárias que os Grupos Brascan e Espírito Santo detinham na Ticket Serviços S/A tenha sido transportado para o patrimônio da investida, e a partir daí amortizado com efeitos fiscais.

A autoridade fiscal, frente a tais circunstâncias, anota que a incorporação da controlada pela controladora está prevista em lei, mas pode ser realizada abusivamente, em fraude à lei tributária e societária; que *a criação de uma pessoa jurídica tem sentido na medida em que está associada a idéia de empreendimento econômico ou profissional, quando haja propósito negocial*; que a dedutibilidade do ágio está restrita a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio, fundamentado na rentabilidade futura da coligada ou controlada; e que a amortização não está autorizada nas hipótese *em que tenha havido uma artificial estruturação para possibilitar a transferência do ágio a ser amortizado em futura incorporação, com o único objetivo de criar despesas dedutíveis*.

Observa que os únicos eventos registrados na Sobraser Participações Ltda são referentes à integralização de capital com as ações da Ticket Serviços S/A, o ágio e o reconhecimento de resultado de equivalência patrimonial, e reitera que a Accor Brasil Participações Ltda foi a *holding* exclusiva constituída para fins de transformação da autuada em instituição financeira, prestando-se a Sobraser Participações Ltda apenas como empresa veículo criada e utilizada para a transferência do ágio para a Ticket Serviços S/A, com a pretensão de legitimar sua amortização.

Conclui que a utilização da via indireta (*constituição de empresa veículo*) teve como único objetivo contornar a restrição da legislação tributária para operacionalizar a amortização do ágio originalmente registrado na companhia que realizou o investimento, buscando, assim, os benefícios fiscais de se pagar menos tributos. Por esta razão, enfatizando a ausência de propósito societário e reportando-se ao art. 72 da Lei nº 4.502/64, a autoridade fiscal formaliza a exigência com aplicação de multa qualificada, bem como impõe multa isolada sobre as estimativas não recolhidas nos períodos fiscalizados.

A recorrente defende que após incorporação da Cia. Sinal de Participações e da Sinal Participações S/A já existia o direito à amortização fiscal do ágio. Olvida-se, porém, que o ágio foi justificado em rentabilidade futura de Ticket Serviços S/A, cuja participação societária, juntamente com as de GR S/A, eram os únicos ativos detidos por aquelas sociedades. Ademais, esta amortização possivelmente não era de seu interesse, pois ainda que representassem despesas dedutíveis, seriam contrapostas aos resultados da investida reconhecidos por meio de equivalência patrimonial, não sujeitos a tributação. A amortização do ágio, assim, somente surtiria ganhos tributários se promovida no patrimônio da investida Ticket Serviços S/A, e confrontada com seus resultados diretamente.

A recorrente também insiste em defender a constituição da Sobraser Participações Ltda como *holding* exclusiva da autuada, de modo a segregar da Accor Participações S/A os ativos ligados à área financeira, e viabilizar a futura transformação da recorrente em instituição financeira. Contudo, o investimento na Ticket Serviços S/A é cindido da Accor Participações S/A e vertido para a Sobraser Participações Ltda em 10/08/2007, e esta permanece como *holding* da autuada apenas até 20/08/2007, quando é por ela incorporada. Na seqüência, em 24/08/2007, as ações da Ticket Serviços S/A detidas agora diretamente por Saminvest Sociéte Anonyme, Accor Hotels Belgium e Accor S/A são utilizadas para aumento de capital de Accor Brasil Participações Ltda e esta, em 29/08/2007 passa a ser controlada por Accor Participações Ltda, na qual os sócios reunificam seus investimentos. Por sua vez, somente em 23/11/2007 é requerida ao Banco Central do Brasil manifestação favorável a projeto de constituição de instituição financeira, já informando o controle direto da autuada por Accor Brasil Participações Ltda (99,01%), subsidiária integral de Accor Participações S/A (fls. 189/190). E em 16/05/2008, Accor Participações desistiu do projeto de transformação da Ticket Serviços S/A em instituição financeira, informando que seria constituída uma nova sociedade para esse fim.

Assim, tem razão a Fiscalização quando conclui que a Accor Brasil Participações Ltda seria a *holding* constituída para atender às exigências do BACEN. Por sua vez, para nela aportar o investimento detido na autuada por Accor Participações S/A, e promover a pretendida segregação de atividades, bastaria que a cisão promovida em 10/08/2007 vertesse o correspondente patrimônio em favor de Accor Brasil Participações Ltda, e não de Sobraser Participações Ltda.

De outro lado, para ter direito à amortização com efeitos fiscais, necessária seria a extinção do investimento adquirido com ágio. Ou seja, a adquirente (Accor Participações S/A) deveria incorporar ou ser incorporada pela investida (Ticket Serviços S/A),

ou mesmo ser realizada uma fusão entre elas. Todavia, como insiste a interessada em sua defesa, não havia interesse negocial em promover esta extinção, de um lado porque as atividades da Ticket Serviços S/A não poderiam agregar outras que prejudicassem seu interesse de se tornar uma instituição financeira, e de outro porque a extinção do CNPJ da Ticket Serviços S/A causaria transtornos operacionais em razão do volume de contratados por ela mantidos.

Não está em discussão a efetiva aquisição do investimento na autuada, até então detido pelos Grupos Espírito Santo e Brascan, e o pagamento de ágio, nesta ocasião, fundamentado em rentabilidade futura. Apenas não se verificou a condição exigida no art. 386 do RIR/99 para dedutibilidade da amortização do ágio antes da alienação do investimento.

Esta Relatora já se manifestou contrariamente a este tipo de operação, que busca superar os impedimentos práticos verificados no atendimento às condições legais para dedução, na apuração do IRPJ e da CSLL, da amortização do ágio antes da alienação do investimento. Neste sentido é o voto no Acórdão nº 1101-000.835, proferido na sessão de 04 de dezembro de 2012, em razão do recurso voluntário interposto nos autos do processo administrativo nº 16682.720233/2010-11:

Os efeitos das amortizações de ágio e deságio estão assim disciplinados no Decreto-lei nº 1.598/77:

Art. 23.

[...]

Parágrafo único - **Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição**, nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País. (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

[...]

Art. 33 - O valor contábil, **para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido** (art. 20), será a **soma algébrica** dos seguintes valores:

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II - **ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte**, excluídos os computados, nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

IV - provisão para perdas (art. 32) que tiver sido computada na determinação do lucro real.

§ 1º - Os valores de que tratam os itens II a IV serão corrigidos monetariamente.

§ 2º - Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda de capital por variação na porcentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978). *(negrejou-se)*

Dessa forma, as amortizações de ágio e deságio deveriam ser adicionadas ou excluídas na apuração do lucro real, e controladas na parte B do Livro de Apuração

do Lucro Real – LALUR, para posteriormente compor a apuração do ganho de capital na alienação ou liquidação do investimento. Mas, segundo a Lei nº 6.404/76:

Art. 219. Extingue-se a companhia:

I - pelo encerramento da liquidação;

II - pela incorporação ou fusão, e pela cisão com versão de todo o patrimônio em outras sociedades.

Nestes termos, por vislumbrar distinção entre a hipótese do inciso II do art. 219 da Lei nº 6.404/76 e de encerramento prevista no inciso I do mesmo dispositivo, esta hábil a ensejar a aplicação do disposto no art. 33 do Decreto-lei nº 1.598/77, o legislador assim fixou na seqüência deste dispositivo:

Participação Extinta em Fusão, Incorporação ou Cisão

Art 34 - Na fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituir será computado na determinação do lucro real de acordo com as seguintes normas:

I - somente será dedutível como perda de capital a diferença entre o valor contábil e o valor de acervo líquido avaliado a preços de mercado, e o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, optar pelo tratamento da diferença como ativo diferido, amortizável no prazo máximo de 10 anos;

II - será computado como ganho de capital o valor pelo qual tiver sido recebido o acervo líquido que exceder o valor contábil das ações ou quotas extintas, mas o contribuinte poderá, observado o disposto nos §§ 1º e 2º, diferir a tributação sobre a parte do ganho de capital em bens do ativo permanente, até que esse seja realizado.

§ 1º O contribuinte somente poderá diferir a tributação da parte do ganho de capital correspondente a bens do ativo permanente se:

a) discriminar os bens do acervo líquido recebido a que corresponder o ganho de capital diferido, de modo a permitir a determinação do valor realizado em cada período-base; e

b) manter, no livro de que trata o item I do artigo 8º, conta de controle do ganho de capital ainda não tributado, cujo saldo ficará sujeito a correção monetária anual, por ocasião do balanço, aos mesmos coeficientes aplicados na correção do ativo permanente.

§ 2º - O contribuinte deve computar no lucro real de cada período-base a parte do ganho de capital realizada mediante alienação ou liquidação, ou através de quotas de depreciação, amortização ou exaustão deduzidas como custo ou despesa operacional.

Nos casos em que a incorporação, fusão ou cisão ocorre em momento próximo à aquisição do investimento com ágio, o valor contábil do investimento é sempre superior ao acervo líquido contábil que substitui as quotas/ações extintas em razão da incorporação, fusão ou cisão, ensejando perda de capital. Para que esta perda fosse dedutível, em interpretação literal do texto, necessário seria que o acervo líquido vertido em razão da incorporação, fusão ou cisão fosse avaliado a preços de mercado.

De outro lado, caso atendido este requisito, qualquer ágio apurado na aquisição de investimentos, quando esta fosse seguida de incorporação da investida, ensejaria perda dedutível. A exposição de motivos da Lei nº 9.532/97 expressa preocupação com circunstâncias semelhantes a esta, como a seguir transcrito:

O art. 8º estabelece o tratamento tributário do ágio ou deságio decorrente da aquisição, por uma pessoa jurídica, de participação societária no capital de outra, avaliada pelo método da equivalência patrimonial.

Atualmente, pela inexistência de regulamentação legal relativa a esse assunto, diversas empresas utilizando dos já referidos “planejamentos tributários”, vêm utilizando o expediente de adquirir empresas deficitárias, pagando ágio pela participação, com a finalidade única de gerar ganhos de natureza tributária mediante o expediente, nada ortodoxo, de incorporação da empresa lucrativa pela deficitária.

Com as normas previstas no Projeto, esses procedimentos não deixarão de acontecer, mas, com certeza, ficarão restritos às hipóteses de casos reais, tendo em visto o desaparecimento de toda vantagem de natureza fiscal que possa incentivar a sua adoção exclusivamente por esse motivo.

Neste contexto, as disposições da Lei nº 9.532/97 podem ser interpretadas como um instrumento para evitar a dedução do ágio apurado sem fundamento econômico, o qual deveria ser mantido em conta do ativo permanente, não sujeita a amortização, bem como uma forma de parcelar os efeitos tributários do ágio pago sob outros fundamentos:

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: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*No mesmo sentido manifesta-se Luís Eduardo Schoueri, na obra **Ágio em Reorganizações Societárias (Aspectos Tributários)**, Dialética: São Paulo, 2012. Depois de reportar-se à doutrina que se posiciona em sentido contrário, diz o referido autor (p. 67):*

Tal posicionamento não deixa de ser curioso. Afinal, se anteriormente o ágio era deduzido integralmente, a imposição de restrições não poderia ser considerada um incentivo. A exposição de motivos da Medida Provisória nº 1.602/1997 deixou hialino esse instituto de 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 forem acarretados efeitos econômico-tributários que o justificassem.

Realizada a incorporação, na escrituração comercial, o acervo líquido recebido pelo valor contábil anula o investimento correspondente, avaliado pela equivalência patrimonial, e remanesce no patrimônio da sociedade resultante apenas o ágio/deságio, classificado em Ativo Diferido, quando fundamentado em rentabilidade futura, para amortização no período pelo qual ela foi projetada. Com a edição da Lei nº 9.532/97 a amortização do ágio com este fundamento passa a ser dedutível, na apuração do lucro real, no mesmo momento em que registrada contabilmente, desde que observado o prazo mínimo de 5 (cinco) anos para amortização.

Quanto ao ágio fundamentado em ativos ou em outras razões econômicas, a doutrina contábil orienta em sentido semelhante ao da lei, pois no primeiro caso vincula seus efeitos no resultado à realização do ativo incorporado, e no segundo caso determina sua baixa imediata, por não ser possível associar seu pagamento a algum critério que permita dimensionar sua amortização.

Esta abordagem não autoriza a conclusão de que a Lei nº 9.532/97 tenha instituído um benefício fiscal. A regra expressa em seus artigos 7º e 8º, nos termos de sua exposição de motivos, prestou-se, em verdade, a evitar planejamentos tributários que viabilizassem a dedução de ágios, como perda de capital, qualquer que fosse seu fundamento.

Na sistemática vigente, a amortização do ágio realizada pela investidora permanece indedutível na apuração do lucro real, e somente gera efeitos na alienação ou liquidação do investimento. Já a amortização do ágio realizada após a extinção do investimento não precisa ser adicionada ao lucro real, desde que o ágio esteja fundamentado em rentabilidade futura e a amortização observe o limite temporal mínimo estabelecido pela legislação.

Diante deste contexto, defende a Fiscalização que deve ser observada a finalidade do instituto da incorporação como forma de agregação de empresas, com

conseqüente confusão patrimonial do investimento para que a amortização do ágio gere efeitos na apuração do lucro tributável. Vislumbrando que, ao término das operações, nada mudou, pois a Guarani S/A permaneceu com a mesma quantidade de ações e na mesma condição de controladora da Termopernambuco S/A, destaca a Fiscalização que:

36. A própria Comissão de Valores Mobiliários (CVM) reconhece distorção prevista na legislação societária, ao analisar a incorporação feita através de uma sociedade veículo, como a que ora se examina. Senão, veja-se o trecho inicial da nota explicativa à Instrução CVM nº 349, de 06 de março de 2001, que alterou a redação da Instrução CVM nº 319 e dispõe sobre as operações de incorporação, fusão e cisão envolvendo companhia aberta.

Nota explicativa à Instrução CVM n.º 349, de 6 de março de 2001 A Instrução CVM nº 319/99, ao prever que a contrapartida do ágio pudesse ser registrada integralmente em conta de reserva especial (art. 6º, § 1º), acabou possibilitando, nos casos de ágio com fundamento econômico baseado em intangíveis ou em perspectiva de rentabilidade futura, o reconhecimento de um acréscimo patrimonial sem a efetiva substância econômica. A criação de uma sociedade com a única finalidade de servir de veículo para transferir, da controladora original para a controlada, o ágio pago na sua aquisição, acabou por distorcer a figura da incorporação em sua dimensão econômica. Esta distorção ocorre em virtude de que, quando concluído o processo de incorporação da empresa veículo, o investimento e, conseqüentemente, o ágio permanecem inalterados na controladora original.

Significa dizer que embora transferido o ágio para a empresa veículo, e na seqüência para a incorporadora desta, os efeitos econômicos do ágio originalmente contabilizado na controladora subsistem. Ou, nas palavras da Fiscalização, a controladora permanece com os seus investimentos na TERMOPE intocados, apenas, agora, não mais apresentado contabilmente desdobrado em "investimento + ágio". Assim, a definição acerca do atendimento à finalidade dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 passa, primeiramente, pelo exame da validade da transferência do ágio originalmente contabilizado pela investidora para a empresa Rio Japuri Empreendimentos e Participações S/A, mediante subscrição de seu capital com o investimento por ela detido na Termopernambuco S/A.

Manifestando-se precisamente sobre este aspecto da legislação, assim concluiu o I. Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, no voto condutor do Acórdão nº 1302-00.834:

Apreciando, contudo, os fatos e a legislação a eles aplicada, inclino-me a acolher a tese expendida pela autoridade fiscal no sentido de que não encontram presentes circunstâncias capazes de autorizar a amortização do ágio em questão.

Com efeito, considerado o disposto no caput do art. 385 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99), abaixo transcrito, descabe falar em apropriação de ágio por parte da CAMARGO CORRÊA CIMENTOS, a fiscalizada, quando resta indiscutível que quem incorreu no suposto sobrepreço foi a pessoa jurídica CAMARGO CORRÊA S/A e que a transferência das participações, dela para a fiscalizada, se deu em razão de aumento de capital e quitação de dívida.

Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

Alinho-me, aqui, ao entendimento esposado na peça de autuação no sentido de que o disposto no inciso III do art. 386 do RIR/99 (abaixo reproduzido) não pode ser interpretado de forma dissociada da norma estampada no caput do art. 385 do referido ato regulamentar, ou seja, o dever de segregar o custo de aquisição, no caso de avaliação de investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido, obviamente é de quem incorreu em tal custo, e a faculdade de amortizar o ágio antes segregado não é deferida a outro senão àquele que adquiriu a participação societária com sobrepreço.

Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

...

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;...

Registro que a única transferência de ágio albergada pela legislação vigor, condenada, diga-se de passagem, por robusta doutrina, é a prevista no inciso II do parágrafo 6º do art. 386 do RIR/99, que em nada se assemelha à situação sob exame.

Considerado o relato feito pela autoridade autuante, parece que a própria empresa CAMARGO CORRÊA S/A tinha conhecimento da impossibilidade, face a ausência de previsão legal, da transferência do ágio em questão, eis que, ao aportar as ações das empresas GABY 1, GABY 2 e GABY 3 na subscrição de capital feita na fiscalizada, o fez pelo valor “cheio”, ou seja, pela soma não segregada de valor de patrimônio líquido e ágio.

Apesar de concordar com a decisão de primeiro grau no sentido de que não restam configurados nos autos circunstâncias que indiquem a constituição de “empresa- veículo” no âmbito de um planejamento tributário, rejeito o argumento ali esposado de que a legislação fiscal não proíbe que a controladora repasse o controle de empresas adquirida com ágio efetivamente pago, à sua controlada, pelo valor total pago.

Não se trata, como parece crer a Turma Julgadora de primeiro grau, de vedação ao repasse de controle de empresas, mas, sim, de ausência de lei autorizadora de transferência de ágio por meio de subscrição de aumento de capital e de quitação de dívida.

[...]

Aqui diverge-se apenas em um aspecto do que exposto pelo I. Conselheiro: não se vislumbra a necessidade de uma lei autorizadora de transferência de ágio por meio de subscrição de aumento de capital. Se não há vedação legal e os atos societários são realizados com observância dos requisitos formais, e têm por objeto ágio efetivo e pago, seria necessário disposição legal específica para se negar validade aos atos societários no âmbito tributário.

Interpreta-se que o repúdio presente na doutrina acerca de incorporações reversas reporta-se à existência de ágio gerado internamente, sem substância econômica, na medida em que originado de operações entre partes vinculadas, a impedir a caracterização de uma efetiva aquisição.

[...]

Como dito, não se vislumbra, na legislação, impedimento a esta transferência, de modo que é necessário, então, verificar se a incorporação entre a investida e esta empresa para a qual foi transferido o ágio atende aos requisitos legais para que a amortização deste afete o lucro tributável.

Recorde-se o que diz a Lei nº 9.532/97:

Art. 7º **A pessoa jurídica que absorver patrimônio** de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, **na qual detenha participação societária adquirida com ágio** ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)

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

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

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

[...]

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. *(negrejou-se)*

Claro está que as empresas envolvidas na incorporação devem ser, necessariamente, a adquirente da participação societária com ágio e a investida adquirida. Em que pese a lei não vedar a transferência consoante antes demonstrado, este procedimento não extingue, na real adquirente, a parcela do investimento correspondente ao ágio, de modo que ao final dos procedimentos realizados, com a incorporação da empresa veículo pela investida, a propriedade da participação societária adquirida com ágio subsiste no patrimônio da Guaraniã S/A, diversamente do que cogita a lei.

Em tais condições, a amortização do ágio que passou a existir no patrimônio da investida, Termopernambuco S/A, somente poderia surtir efeitos na apuração do lucro real da própria Termopernambuco S/A caso se verificasse a sua extinção, ou da Guaraniã S/A, mediante incorporação, fusão ou cisão entre elas promovida, por meio da qual o ágio subsistisse evidenciado apenas no patrimônio resultante desta operação, na forma do art. 7º da Lei nº 9.532/97.

Na medida em que tal não ocorreu, a dedutibilidade do ágio submete-se à regra geral exposta no Decreto-lei nº 1.598/77:

Art. 23.

[...]

Parágrafo único - **Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição**, nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País. (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

[...]

Art 33 - O valor contábil, **para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido** (art. 20), será a **soma algébrica** dos seguintes valores:

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II - **ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte**, excluídos os computados, nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

IV - provisão para perdas (art. 32) que tiver sido computada na determinação do lucro real.

[...]

*Pertinente citar, novamente, abordagem contida na obra **Ágio em Reorganizações Societárias (Aspectos Tributários)**, antes referida. Nela, o autor Luís Eduardo Schoueri preliminarmente expõe o entendimento de que o ágio, para o investidor, é custo que deve ser considerado em caso de alienação do investimento. Os resultados auferidos com este investimento são reconhecidos, no patrimônio do investidor, como resultados da equivalência patrimonial, não sujeitos a tributação nesta ótica. Seguindo a mesma lógica, a amortização contábil do ágio por rentabilidade futura, por parte do investidor, também não deve afetar o lucro tributável.*

Diante deste contexto, o autor reputa incabível afirmar que o ágio, ainda que fundamentado na rentabilidade futura, pode ser considerado realizado antes da incorporação de uma das pessoas jurídicas envolvidas (exceto se antes disso tiver ocorrido baixa da participação societária adquirida, quando, em regra o ágio será realizado) (Op. cit. p. 73). E complementa mais à frente: com a incorporação, alerte-se, já não há mais que falar em investimento nem em ágio. Ambas as figuras desaparecem (Op. cit. p. 74).

Entende o referido autor que a partir da incorporação, os lucros passam a ser tributados na investidora, pois antes disso no máximo haverá receita de equivalência patrimonial, não tributável (Op. cit. p. 79). Aqui, porém, os lucros permanecem tributados na investida, que os reduz mediante amortização de ágio decorrente de investimento que subsiste no patrimônio da investidora original. Deste modo, não fosse a provisão determinada pela Instrução Normativa CVM nº 349/2001, a equivalência patrimonial faria refletir no patrimônio da investidora o valor líquido dos resultados, produzindo o mesmo efeito que teria o reconhecimento bruto dos resultados da investida, associado à amortização do ágio pela investidora. A diferença está na redução da carga tributária da investida que esta manobra permite, em desrespeito ao previsto no art. 7º da Lei nº 9.532/97.

Evidenciado, portanto, que não houve a extinção do investimento, inadmissível a amortização fiscal do ágio. Significa dizer que a amortização contábil do ágio transferido para o patrimônio da Termopernambuco S/A deve ser adicionada ao lucro real, e seu reflexo no patrimônio da Guaraniã S/A, mediante equivalência patrimonial, deve ser controlado na parte B do LALUR para integrar o valor

contábil do investimento na apuração de ganho ou perda de capital em caso de alienação ou liquidação do investimento.

Importante destacar que o entendimento aqui firmado não pode ser comparado ao posicionamento desta Relatora expresso em declaração de voto no julgamento consubstanciado no Acórdão nº 1101-00.354, divergindo dos fundamentos do voto condutor de lavra do I. Conselheiro José Ricardo da Silva (caso Vivo):

Com a devida vênia, registro as razões de minha divergência quanto ao posicionamento do I. Relator, que acolheu os fundamentos adotados pela 5ª Turma da DRJ/Porto Alegre para exoneração parcial da exigência, bem como deu provimento ao recurso voluntário interposto pela contribuinte.

Como relatado, a Turma Julgadora restringiu as hipóteses de transferência de ágio aos casos de *fusão, cisão ou incorporação envolvendo a investida e a investidora*, e afastou tal hipótese no contexto presente nestes autos, no qual vislumbrou *aquisição de investimento por realização de capital, em razão da qual surgiria novo ágio na nova investidora, ao passo que a antiga investidora deve baixar seu investimento (e respectivo ágio), apurando eventual ganho de capital.*

Admitiu aquela Turma Julgadora que a entrega, à “Investidora”, de ações (ou quotas de capital) de emissão da “Nova Investida” representaria um “pagamento” desta em favor daquela, e sendo ele maior que o valor patrimonial da participação societária adquirida (referente à antiga “Investida”), seria possível o registro de ágio na aquisição de ações.

E transportando estes conceitos para o caso concreto, assim concluiu o I. Relator da DRJ/Porto Alegre:

Ora, foi esta a situação que ocorreu com a criação da empresa TULA Part. Ltda.. Com efeito, a empresa “**Nova Investida**” (TULA Part. Ltda.): (1) recebe ações da antiga “**Investida**” (Celular CRT Part.) e (2) entrega à “**Investidora**” (TBS Celular Part. S/A) quotas de capital de sua própria emissão. No caso o valor “pago” pela “**Nova Investida**” – TULA Part. Ltda. (representado pelo valor de seu capital, entregue à “**Investidora**” – TBS Celular Part. S/A – na forma de quotas de capital de sua emissão) foi maior do que o valor patrimonial da participação societária adquirida (referente à antiga “**Investida**” – Celular CRT Part., entregue pela “**Investidora**” à empresa “**Nova Investida**” – TULA Part. Ltda.).

Assim, nos termos do art. 385 do Decreto 3.000, de 1999, cabe o registro de ágio na aquisição de ações, no patrimônio de TULA Part. Ltda. Por outro lado, há que ser baixado o investimento anteriormente mantido pela Investidora – TBS Celular Part. S/A – na Antiga Investida – Celular CRT Part. – podendo gerar um ganho de capital para a Investidora.

Dessa forma, depreende-se claramente que o ágio eventualmente existente na “**Investidora**” não é transferido para a “**Nova Investida**”, mas somente é baixado do ativo da “**Investidora**”, reduzindo o eventual ganho de capital a ser por ela auferido.

Isso denota que os vícios dos ágios anteriormente existentes em empresas do grupo não têm o condão de serem transferidos para o ágio surgido no patrimônio da TULA Part. S/A. Com efeito, esses vícios logriam a existência de ganho de capital nas empresas que deram baixa de seus investimentos (e dos respectivos ágios). Entretanto, não foi esse o lançamento efetuado.

Todavia, como bem consignou o autuante nos demonstrativos anexos ao Relatório Fiscal, não houve ali ágio pago, ao qual pudesse ser associado o motivo expresso no laudo de rentabilidade futura apresentado pela empresa fiscalizada. E isto porque não houve terceiros envolvidos nesta operação, mas sim transferência da titularidade das ações entre empresas do mesmo grupo, sob controle comum.

O próprio procedimento adotado para esta transferência, e para aquelas que a antecederam, evidenciam que o ágio em questão, na verdade, formou-se quando da privatização dos serviços de telefonia, e foi sendo atribuído às empresas sucessoras/adquirentes pelo valor remanescente após as amortizações apropriadas nas empresas sucedidas/alienantes, enquanto estas eram titulares do investimento.

Ressalto que o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações da FIPECAFI (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP) elaborado por Sérgio de Iudicibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke (7ª Edição) é claro quanto à inexistência de ágio formado em operações de transferência como estas:

[...]

Logo, é necessária uma aquisição onerosa de terceiros para formação do ágio, exigência também expressa na legislação tributária:

Decreto-lei nº 1.598, de 30 de dezembro de 1977

[...]

Lei 9.532, de 10 de dezembro de 1997

[...]

É, portanto, o ágio pago na aquisição de investimentos que pode ser amortizado. Refere-se o art. 7º da Lei nº 9.532/97 *ao ágio apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e este, por sua vez, trata do ágio formado entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido na época da aquisição.*

Assim, se houver uma efetiva aquisição, e o patrimônio líquido da adquirida se mostrar menor que *o custo de aquisição do investimento* surgirá o ágio passível de amortização com efeitos na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, desde que a pessoa jurídica detentora da participação societária adquirida com ágio incorpore a investida, ou vice-versa (art. 8º, alínea “b” da Lei nº 9.532/97).

Tal tema, inclusive, já foi apreciado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, mas em situações mais gravosas, nas quais o ágio surge internamente, mediante reorganização societária envolvendo apenas empresas sob controle comum. Neste contexto, foram as seguintes as conclusões do I. Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, expressas no Acórdão nº 1301-00.058 e acolhidas por unanimidade pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta 1ª Seção de Julgamento, em sessão de 13 de maio de 2009:

[...]

Aqui, porém, a autoridade lançadora entendeu que houve formação de ágio na criação da TBH S/A, *cujo capital foi integralizado mediante conferência das ações (mantidas pelos antigos acionistas) da CRT*, o qual não estava devidamente fundamentado em rentabilidade futura, a inviabilizar a dedução parcial dos valores contabilizados pela autuada.

No entanto, há evidências de formação de ágio na aquisição original da CRT por aqueles acionistas, aquisição esta que se deu em razão da privatização daquela empresa, cujo Edital estipularia preço inicial fundamentado em rentabilidade futura.

Assim, no suposto de que sejam verdadeiras estas alegações contidas em recurso voluntário – até porque sua confirmação não se justifica ante o resultado do julgamento favorável à autuada, pelas razões expostas pelo I. Relator José Ricardo da Silva – o ágio transferido até o momento em que se verificou o evento previsto no art. 7º da Lei nº 9.532/97 teria fundamento, sim, em rentabilidade futura, não havendo motivo para acolher o recurso de ofício decorrente da exoneração desta exigência.

Naquele caso, a acusação fiscal centrava-se na falta de comprovação do fundamento do ágio amortizado e, admitindo-se a transferência do ágio, vislumbrou-se a possibilidade de seu fundamento em rentabilidade futura estar evidenciado no momento da aquisição em processo de privatização, o que desconstituiria a acusação fiscal, vez que não opostas outras condições para dedutibilidade do ágio amortizado. Já no presente caso, a autoridade fiscal não precisou questionar o fundamento do ágio contabilizado, pois observou que requisitos preliminares impediram a repercussão de sua amortização na apuração do lucro real.

Por fim, a recorrente enuncia outras formas que poderia ter adotado para beneficiar-se da amortização fiscal do ágio. Contudo, o fato é que elas não foram implementadas, optando-se por fórmula, em razão de interesses comerciais diversos, e por meio da qual subsistiram ativas investidora e investida, em afronta ao requisito essencial da lei, que é a unificação patrimonial destas entidades.

Assim, resta comprovada a conduta contrária à lei, intencionalmente praticada pelo contribuinte, mas que no entender da Fiscalização seria, inclusive, hábil a justificar a qualificação da penalidade. Ocorre que, se de um lado não apenas as omissões de dados e informações constituem o dolo necessário para caracterização da fraude, verificando-se esta também quando o sujeito passivo constrói um cenário falso para aparentar a presença dos requisitos legais que autorizariam a dedução por ele pretendida, não é possível afirmar que a conduta da autuada, no presente caso, tenha alcançado estes contornos. O grupo empresarial buscou usufruir do que entendia ser um *benefício fiscal* constituindo empresa veículo para, a partir dela, formalizar uma incorporação que não realizou o objetivo final da lei, qual seja, a união patrimonial entre investida e investidora. De outro lado, porém, o ágio efetivamente existiu e foi pago, apenas não se verificando a efetiva incorporação entre investidora e investida.

Na medida em que somente a adquirente original do investimento detinha as condições necessárias para a aquisição, a impossibilidade de aproveitamento do ágio era uma desvantagem a ser considerada nas decisões empresariais. Mas, interpretando de forma diversa a legislação, o grupo empresarial praticou os atos que reputou válidos para amortizar o ágio pago aos Grupos Brascan e Espírito Santo, atos que devem ser reprovados com a conseqüente exigência do crédito tributário. Contudo, mesmo valendo-se da Sobraser Participações Ltda apenas para atribuir efeitos fiscais à amortização do ágio, não se vislumbra dolo suficiente à caracterização da fraude tributária, na medida em que o ágio existe e foi pago, à semelhança de outros casos práticos que ensejaram o aproveitamento do disposto no art. 7º da Lei nº 9.532/97, a motivar a equivocada interpretação da contribuinte.

Encerrando, quanto à multa isolada, a recorrente questiona o fato de ela ter sido formalizada concomitantemente com a multa de ofício aplicada sobre o ajuste anual, em decorrência da mesma infração.

Ocorre que a legislação fixa como regra a apuração trimestral do lucro real ou da base de cálculo da CSLL, e faculta aos contribuintes a apuração destes resultados apenas ao final do ano-calendário caso recolham as antecipações mensais devidas, com base na receita bruta e acréscimos, ou justifiquem sua redução/dispensa mediante balancetes de suspensão/redução.

Se assim não procedem, desde a redação original da Lei nº 9.430/96 estava assim disposto:

Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

[...]

§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

[...]

IV -isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

[...]

Conclui-se, daí, que o legislador estabeleceu a possibilidade de a penalidade ser aplicada mesmo depois de encerrado o ano-calendário correspondente, e ainda que evidenciada a desnecessidade das antecipações, nesta ocasião, por inexistência de IRPJ ou CSLL devidos na apuração anual. Para exonerar-se da referida obrigação, cumpria à contribuinte levantar balancetes mensais de suspensão, e evidenciar a inexistência de base de cálculo para recolhimento das estimativas durante todo o ano-calendário.

Ausente tal demonstração, resta patente a inobservância da obrigação imposta àqueles que optam pela apuração anual do lucro. Logo, para não se sujeitar à multa de ofício isolada, deveria a contribuinte ter apurado e recolhido os valores estimados com os acréscimos moratórios calculados desde a data de vencimento pertinente a cada mês, e não meramente determinar o valor que, ao final, ainda remanesceu devido nos cálculos do ajuste anual.

Ou seja, para desfazer espontaneamente a infração de falta de recolhimento das estimativas, deveria a contribuinte quitá-las, ainda que verificando que os tributos devidos ao final do ano-calendário seriam inferiores à soma das estimativas devidas. Apenas que a quitação destas estimativas, porque posteriores ao encerramento do ano-calendário, resultaria em um saldo negativo de IRPJ ou CSLL, passível de compensação com débitos de períodos subsequentes, à semelhança do que viria a ocorrer se a contribuinte houvesse recolhido as antecipações no prazo legal.

Já se a contribuinte assim não age, o procedimento a ser adotado pela Fiscalização difere desta regularização espontânea. Isto porque seria incongruente exigir os valores que deixaram de ser recolhidos mensalmente e, ao mesmo tempo, considerá-los quitados para recomposição do ajuste anual e lançamento de eventual parcela excedente às estimativas mensais.

Assim, optou o legislador pela dispensa de lançamento do valor principal não antecipado, e reconhecimento dos efeitos de sua ausência no ajuste anual, com conseqüente exigência apenas do valor apurado em definitivo neste momento, sem levar em conta as estimativas, porque não recolhidas. E, para que a falta de antecipação de estimativas não ficasse impune, fixou-se, no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, a penalidade isolada sobre esta ocorrência, distinta da falta de recolhimento do ajuste anual, como já explicitado.

Observe-se, ainda, que a norma antes citada recebeu a seguinte redação pela Medida Provisória nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007:

Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

..... ”

Nestes termos, em ambos os dispositivos estão presentes idênticos elementos para aplicação da penalidade: permanece ela isolada, aplicável aos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL por pessoa jurídica (art. 2º da Lei nº 9.430/96), mesmo se apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL ao final do ano-calendário. A única distinção é o percentual aplicado, agora de 50% e não mais de 75%, como aplicado pela autoridade lançadora.

Impróprio, assim, falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: o fato ilícito que justifica a multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais – obrigação acessória imposta aos optantes pela apuração anual das bases tributáveis – e o fato ilícito que motiva a multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período.

E, quanto aos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício, adoto as razões de decidir da I. Conselheira Viviane Vidal Wagner expressas em voto vencedor em julgamento proferido em 11/03/2010 na Câmara Superior de Recursos Fiscais, formalizado no Acórdão nº 9101-00.539:

Com a devida vênia, ousou discordar do ilustre relator no tocante à questão da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

De fato, como bem destacado pelo relator, - o crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária.

Em razão dessa constatação, ao meu ver, outra deve ser a conclusão sobre a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito."

Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo:Malheiros, 2002, p. 74).

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu - vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

Converte-se em crédito tributário a obrigação principal referente à multa de ofício a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

"Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória

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

A obrigação tributária principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tomando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de - tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Art. 950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo 13 - previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 1º).

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 2º).

§ 3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou este E. colegiado quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

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

Nesse sentido, ainda, a Súmula Carf nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

A jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL 2008/0239572-8

Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125)

Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento 04/12/2008

Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008

Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.

2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).(g.n)

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, nos seguintes termos:

*Súmula **CARFnº 4**: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórias incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

*Diante do exposto, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso do contribuinte e **DAR PROVIMENTO** ao recurso da Fazenda Nacional para considerar aplicável a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, devidos à taxa Selic.*

Por todo o exposto, o presente voto é no sentido de **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso voluntário, apenas para excluir a qualificação da penalidade.

EDELI PEREIRA BESSA