ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16561.720070/2011-23
CÓPIA

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

Processo nº	16561.720070/2011-23
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1101-001.097 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	06 de maio de 2014
Matéria	IRPJ/CSLL
Recorrente	EMPRESA FOLHA DA MANHÃ S/A
Recorrida	UNIÃO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

DECADÊNCIA. ELEMENTOS CONTÁBEIS COM REPERCUSSÃO FUTURA. INEXISTÊNCIA. DESPROVIMENTO. Apesar de o surgimento do ágio em questão efetivamente ter ocorrido mais de 5 (cinco) anos antes da ciência das autuações em destaque, tem-se que os lançamentos aqui discutidos reportam-se apenas às despesas lançadas em contrapartida da amortização do ágio atinentes aos anos-calendários 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010, razão pela qual não há de ser reconhecida a decadência do direito de o Fisco contestar esses registros que minoraram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. Inadmissível a formação de ágio por meio de operações internas, sem a intervenção de partes independentes e sem o pagamento de preço.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. ATUAÇÃO DO CONTRIBUINTE CONDIZENTE COM A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERO EQUÍVOCO INTERPRETATIVO. IMPOSSIBILIDADE DE MANUTENÇÃO DA MULTA QUALIFICADA. PROVIMENTO. O sujeito passivo jamais agiu com vistas a ocultar fatos geradores de tributo ou a evitar a sua materialização, tendo atendido a todas as intimações que lhe foram dirigidas e revelando às autoridades fiscais todo o substrato da operação *ab initio*. Outrossim, a questão (julgada favoravelmente ao Fisco) decorre de equívoco na interpretação dispensada à legislação fiscal e societária, o que não justifica a majoração da penalidade de ofício.

GLOSA DAS PROVISÕES PARA PAGAMENTO DE DIVIDENDOS. NEUTRALIDADE FISCAL. PROVIMENTO. *In casu*, a constituição da provisão para pagamento de dividendos foi fiscalmente neutra, de modo que não há que se falar que a receita que vem à balha com a reversão da provisão devesse impactar o resultado para que referida neutralização fosse atingida,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

razão pela qual se revela correto o procedimento do sujeito passivo no sentido de excluir esses lançamentos a crédito em conta de resultado.

GLOSA DA EXCLUSÃO DE PROVISÕES TRIBUTÁRIAS. RAZOABILIDADE. POSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO COMO ANTECIPAÇÃO DE DESPESA A PARTIR DA COMPROVAÇÃO DE QUITAÇÃO DO TRIBUTO. PROVIMENTO PARCIAL. Naqueles processos em que o litígio acerca dos tributos provisionados já transitaram em julgado em desfavor do sujeito passivo, é razoável entender que o procedimento adotado pelo sujeito passivo foi mero reconhecimento antecipado de despesa, se e somente comprovar a quitação do tributo - tendo em vista que, na esteira de precedentes da CSRF, o fato de o tributo ter tido, em um dado momento, a sua exigibilidade suspensa faz com que o reconhecimento da correlata despesa seja realizado pelo regime de caixa. De outro lado, nos casos em que o sujeito passivo sagrou-se vencedor nos litígios em que estava envolvido, a glosa das despesas controvertidas apenas não poderia subsistir nas hipóteses em que a reversão da respectiva provisão engendrou lançamentos a crédito em conta de resultado que foram oferecidos à tributação - do que decorre a neutralidade fiscal das vestibulares apropriações de despesas havidas no ano-calendário de 2006.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: 1) relativamente às glosas de amortização de ágio: 1.1) por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de decadência; 1.2) por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à exigência principal, vencido o Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, acompanhado pelos Conselheiros Antônio Lisboa Cardoso e Marcos Vinícius Barros Ottoni; e 1.3) por maioria de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à qualificação da penalidade, divergindo a Conselheira Edeli Pereira Bessa e o Presidente Marcos Aurélio Pereira Valadão; 2) relativamente à glosa de exclusão vinculada à provisão para garantia de dividendos, por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, votando pelas conclusões a Conselheira Edeli Pereira Bessa e o Presidente Marcos Aurélio Pereira Valadão; 3) relativamente à glosa de exclusão de provisões tributárias, por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recuso voluntário; e 4) relativamente à aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, vencido o Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, acompanhado pelos Conselheiros Antônio Lisboa Cardoso e Marcos Vinícius Barros Ottoni. Foi designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

MARCO AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(documento assinado digitalmente)

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR - Relator.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.

CÓPIA

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, José Sérgio Gomes, Marcos Vinícius Barros Ottoni e Antônio Lisboa Cardoso.

Relatório

Por adequadamente retratar a controvérsia de que aqui se cuida, transcrevo o relatório da r. decisão recorrida (fls. 1245/1269), que restou assim lavrado, *verbis*:

> *"Em decorrência de ação fiscal levada a efeito junto ao contribuinte acima identificado e, em razão de irregularidades apuradas, foram lavrados 2 (dois) Autos de Infração, em 14/12/2011, com ciência em 19/12/2011, por meio dos quais foram constituídos os seguintes créditos tributários:* ***Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ****, no valor de R$132.749.529,12 e* ***Contribuição Social s/Lucro Líquido – CSLL****, na quantia de R$46.068.431,99 (nos valores estão incluídos os tributos, multas de ofício e juros de mora, estes calculados até 30/11/2011).*
>
> *2. Os enquadramentos legais utilizados para fundamentar as autuações encontram-se nos respectivos autos de infração.*
>
> *3. A fiscalização considerou indedutíveis as despesas com amortização de ágio criado intragrupo e as exclusões indevidas de provisões para apuração do lucro real, com fundamento nos fatos descritos no "Termo de Verificação de Infração Fiscal" reproduzidos, em síntese, a seguir.*
>
> ***REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA E CRIAÇÃO DO ÁGIO INTRAGRUPO***
>
> *3.1. No período anterior à reorganização a estrutura societária do Grupo Folha era a seguinte: (i)* ***Pessoas Físicas*** *com 100% do capital da* ***Folha Participações****; (ii) a* ***Folha Participações*** *com 99,9% do capital da* ***Folha da Manhã****.*
>
> *3.2. No dia* ***06/09/2005*** *foi constituída a empresa* ***Sardinelle Participações Ltda., "Sardilnelle"*** *cujos sócios eram* ***S&A Serviços Empresariais Ltda (99,9%) e Sra. Diva Maria Batista Martins Ramalho (0,01%)****, com capital social de R$1.000,00*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

com o seguinte objeto, entre outros: (i) apoio, planejamento, organização e assessoramento de empresas em geral; (ii) intermediação, agenciamento e realização de negócios e empreendimentos econômicos, nacionais e internacionais; (iii) estudos de prospecção de mercados e clientes; (iv).....; (v) participação em outras sociedades como sócia quotista ou acionista, no Brasil e no Exterior.

*3.3. No dia **15/09/2005** foi criada a empresa **Larimus Participações Ltda, "Larimus"** com os mesmos sócios e participações da empresa **Sardinelle**, com o capital, também, de R$1.000,00 e o mesmo objeto social. O endereço das empresas eram o mesmo do sócio da S&A Serviços, Sr. Camillo Stefano Maria Sicherle, Rua Dr. Renato Paes de Barros, 778 – 5º andar.*

3.4. O fato das empresas serem constituídas de forma idêntica é porque o papel da empresa S&A e a Sra. Diva Maria é o de abrirem empresas e colocaremnas à espera de um interessado (empresa de prateleira).

*3.5. Os passos seguintes do processo de reorganização societária do Grupo Folha serão descritos a seguir, passo a passo. Deve ser destacado que, os fatos se passaram **entre os dias 03/11/2005 e 09/11/2005, mais especificamente no dia 3 (5ª feira), dia 4 (6ª feira), dia 7 (2ª feira) e dia 9 (4ª feira)**, in verbis.*

1º PASSO 03/11/2005 LARIMUS CONTROLADA PELA FOLHAPAR E CONTROLANDO A FOLHA

No dia 03/11/2005, a LARIMUS, conforme "Instrumento Particular de 1ª Alteração Contratual" (Doc.23, fl. 28), passa a ser controlada pela Folhapar, retirando-se da sociedade a empresa S&A e a senhora Diva Maria. O objeto social é modificado, passando a ser "a participação, como sócia ou acionista em outras sociedades, simples ou empresárias, e em empreendimentos comerciais de qualquer natureza ". O capital social é mantido em R$ 1.000,00 (mil reais), referente a 1.000 quotas com valor nominal de R$ 1,00 (um real). A senhora Diva Maria foi destituída da administração da Sociedade que passou a ser exercida por Maria Judith de Brito e Antonio Manuel Teixeira Mendes. Ambos diretores da Folha, como visto acima.

No dia seguinte, 04/11/2005, a Folhapar cede uma quota do capital social da LARIMUS para Octávio Frias de Oliveira Filho e uma quota para Luis Frias (Doc. 23, fl. 19). O capital social passa de R$1.000,00 (mil reais) para R$ 12.558.000,00 (doze milhões e quinhentos e cinqüenta e oito mil reais). O aumento foi totalmente subscrito e integralizado pela Folhapar, conferindo-se à Sociedade 781.501 (setecentos e oitenta e um mil e quinhentos e uma) ações ordinárias e 781.498 (setecentos e oitenta e um mil e quatrocentos e noventa e oito) ações preferenciais de emissão da fiscalizada (Empresa Folha da Manhã S/A). Tais ativos foram avaliados pelo critério contábil. Os administradores eleitos passam a ser Luis Frias e Octávio Frias de Oliveira Filho. Passamos a ter a situação abaixo:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*3.6. A estrutura societária passa a ser: (i) **Pessoas Físicas** com 100% do capital da **Folha Participações**; (ii) a **Folha Participações** com 99,9% do capital da **Larimus**; (iii) que controla em 99,9% a **Folha da Manhã**.*

2º PASSO 03/11/2005 LARIMUS CONTROLA A SARDINELLE

No dia 03/11/2005, a SARDINELLE, conforme "Instrumento Particular de 1ª Alteração Contratual" (Doc. 6, fl.13), passa a ser controlada pela LARIMUS (99,9%) e Maria Judith de Brito (0,01%), retirando-se da sociedade a empresa S&A e a senhora Diva Maria. O objeto social é modificado, passando a ser " a participação, como sócia ou acionista em outras sociedades, simples ou empresárias, e em empreendimentos comerciais de qualquer natureza". O capital social é mantido em R$1.000,00 (mil reais), referente a 1.000 quotas com valor nominal de R$1,00 (um real). A senhora Diva Maria foi destituída da administração da Sociedade que passou a ser exercida por Maria Judith de Brito e Antonio Manuel Teixeira Mendes. Ambos diretores da Folha, como visto acima. São modificações (excetuando-se o controle) idênticas às realizadas no caso da Larimus.

No dia 07/11/2005 a empresa Gallo Engenharia e Consultoria Empresarial entrega o Relatório de Avaliação Econômico Financeira da Empresa Folha da Manhã S/A para a data base de 31/12/2005 (Doc.7).

Em sua conclusão (fl.12) encontra-se o seguinte:

"Dessa forma, com base na revisão e análise que efetuamos nas informações obtidas junto à Administração da Empresa Folha da Manhã S.A, e posteriormente nas projeções do fluxo de caixa descontado, preparadas e detalhadas neste relatório, concluímos que, para a data-base de 31 de dezembro de 2005, o valor econômico estimado da empresa é de R$ 246.835 mil no Cenário I e R$243.372 mil no Cenário II,..."

Nesse mesmo dia 07/11/2005, o Instrumento Particular de 2a Alteração

do Contrato Social da SARDINELLE (Doc.6, fl.22) traz:

"1. Os sócios resolvem à unanimidade e sem reservas, aumentar o capital social da Sociedade em R$246.835.000,00 (duzentos e quarenta e seis milhões, oitocentos e trinta e cinco mil reis), passando esse, portanto, de R$ 1.000,00(mil reais) para R$246.836.000,00 (duzentos e quarenta e seis milhões, oitocentos e trinta e seis mil reais), com a emissão de 246.835.000(duzentas e quarenta e seis milhões, oitocentas e trinta e cinco mil) novas quotas, no valor nominal de R$ 1,00 (um real) cada. Tal aumento é neste ato totalmente subscrito pela sócia LARIMUS PARTICIPAÇÕES LTDA com a expressa

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

anuência da outra sócia, que renuncia ao seu direito de preferência para subscrever parte do referido aumento sendo também neste ato integralizado mediante a conferência, à Sociedade, de 781.501 (setecentas e oitenta e uma mil e quinhentas e uma) ações ordinárias e 781,498 (setecentas e oitenta e uma mil e quatrocentas e noventa e oito) ações preferenciais de emissão da Empresa Folha da Manhã S.A ...Tais ativos, objeto de contribuição à Sociedade foram devidamente avaliados pelo seu valor econômico-financeiro, por empresa especializada, sendo tal Laudo de Avaliação ora aprovado e arquivado na sede sócia".

"2. A sócia Maria Judith de Brito, retirando-se da Sociedade, cede e transfere, como de fato cedido e transferido tem, a única quota que detém no capital da Sociedade,... para a sócia LARIMUS PARTICIPAÇÕES LTDA..."

Com essas alterações societárias, temos, então, a seguinte situação:

*3.7. A estrutura societária passa a ser: (i) **Pessoas Físicas** com 100% do capital da **Folha Participações**; (ii) a **Folha Participações** com 99,9% do capital da **Larimus**; (iii) que controla em 99,9% a **Sardinelle**; (iv) que controla em 99,9% a **Folha da Manhã**.*

3º PASSO 09/11/2005 - FOLHA INCORPORA SARDINELLE

No dia 09/11/2005, seis dias após o Grupo Folha passar a controlar a Sardinelle através da Larimus, foi aprovado que a controlada, Folha, incorporaria a sua controladora, Sardinelle, conforme se pode depreender da Alteração do Contrato Social (Doc.9), e da Ata da Assembléia Geral Extraordinária da Folha (Doc. 8), mesma data. Em ambas está anexado o Protocolo e Justificação de Incorporação.

Datado de 9 de novembro de 2005, o Protocolo e Justificação de Incorporação entre Sardinelle e Folha apresenta as seguintes justificativas:

"2.1 Propõe-se a Incorporação porque: (i) as sociedades pertencem ao mesmo grupo econômico; (ii) a SARDINELLE é detentora de ações representativas de 99,99% (noventa e nove inteiros e noventa e nove centésimos por cento) do capital social da EFM; e (iii) poderá maximizar a geração de fluxo de caixa da EFM."

*3.8. No dia 09/11/2005 voltamos à situação societária do dia 03/11/2005, ou seja: (i) **Pessoas Físicas** com 100% do capital da **Folha Participações**; (ii) a **Folha Participações** com 99,9% do capital da **Larimus**; (iii) que controla em 99,9% a **Folha da Manhã**.*

3.9. A fiscalizada Folha da Manhã registrou o ágio interno originado da Sardinelli no valor de R$234.277.000,00 e passou a amortizá-lo a partir de dezembro de 2005 a base de 1/60.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

3.10. Foi constatado pela fiscalização o seguinte: (i) o ágio apurado não resulta de atos societários materialmente verdadeiros, não são autênticos em sua essência; (ii) pois, o ágio foi gerado dentro do mesmo grupo econômico, sem alteração do controle das sociedades envolvidas; (iii) foi utilizada "empresa veículo", sociedade através da qual o ágio foi transportado para a sociedade beneficiária da amortização contestada; (iv) a operação não importou no ingresso de recursos novos, portanto o ágio não teve origem em qualquer pagamento; (v) houve a utilização de um artifício contábil sem suporte econômico para geração de riqueza e que visou unicamente o posterior aproveitamento do ágio.

3.11. São destacados os pontos de vista para desconsiderar os efeitos da reorganização societária realizada pela Folha por ser tratar de mero instrumento para redução de tributos, quais sejam:

(i) Inaceitabilidade do ágio gerado internamente do ponto de vista contábil

(i.i) A inaceitabilidade, no arcabouço contábil, do ágio intragrupo, pois a teoria contábil suporta apenas o ágio pago numa negociação entre comprador e vendedor não relacionados entre si (Resolução CFC nº 1.110/2007, item 120), in verbis:

*"O reconhecimento de **ágio decorrente de rentabilidade futura gerado internamente** (goodwiil interno) é **vedado** pelas normas nacionais e internacionais. Assim, **qualquer ágio dessa natureza** anteriormente registrado **precisa ser baixado**, "(g.n.)*

(i.ii) Os artigos 7º e 8º da Lei n° 9.532/1997, não fazem referência a essa hipótese, ou seja, não contemplam a situação de ágio gerado entre empresas intragrupo, pelas razões, inclusive já expostas.

(i.iii) Nesse sentido importa trazer à vista o seguinte trecho da Nota Explicativa à Instrução CVM n° 349/2001, in verbis:

A Instrução CVM n" 319/99, ao prever que a contrapartida do ágio pudesse ser registrada integralmente em conta de reserva especial (art. 6º, §1º), acabou possibilitando, nos caso 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. (...).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(i.iv) A CVM se manifesta, censurando aqueles ágios surgidos no interior do grupo societário por meio do Ofício-Circular CVM/SNC/SEP n° 01/2007; in verbis:

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

(i.v) Cabe destacar que, o fato de o Ofício-Circular ter sido emitido somente no ano de 2007 não significa que os fatos ocorridos antes de sua edição sejam legais. O referido Ofício traduz uma exteriorização da CVM acerca de normas que já eram vigentes e cuja utilização vinha sendo adotada de forma equivocada em algumas operações entre empresas.

(i.vi) Hoje, mesmo tendo havido alterações contábeis importantes, o ágio interno permanece inadmissível. Constata-se esse fato através da análise do CPC-04 que, em sintonia com o propósito de convergência contábil estabelecido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e preconizado pela Lei 11.638/2007, cuja base é o pronunciamento que trata de Ativos Intangíveis emitido pelo IASB – Internacional Accounting Standards Board (IAS38, de setembro de 1998), afirma que o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente, numa operação de incorporação reversa indireta, não deve ser reconhecido como ativo, porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com segurança ao custo.

(i.vii) Consequentemente, não assiste razão quando se afirma que a amortização desse ágio constitui-se em despesa dedutível da base de cálculo do IRPJ, consoante previsto no art. 386 do RIR/1999, cuja matriz legal advém dos artigos 7º e 8º da Lei n° 9.532/1997, com as alterações da Lei n° 9.718/1998:

(ii) A Falta de Propósito Negocial da Operação

3.12. Como foi visto, a utilização da amortização do ágio a título de despesa dedutível somente surge a partir de operações societárias que resultem na incorporação de uma empresa que contenha em seu patrimônio investimento adquirido com ágio. Não é o caso em discussão, pois, além de se referir a ágio intragrupo as operações não tiveram propósito negocial.

3.13. Todos os fundamentos esposados no Laudo de Avaliação se referem à própria "Folha". A constituição da "Sardinelle" com subscrição das quotas da "Folha", pertencentes à "Larimus", e sua extinção com a incorporação reversa em apenas seis dias, sem nenhuma outra operação realizada pela "Sardinelle", não faz qualquer sentido societário ou econômico. Não houve propósito negocial a não ser que os efeitos alcançados fossem puramente fiscais, ou seja, permitir a geração de uma despesa dedutível.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(iii) Sardinelle como "Empresa Veículo"

3.14. A empresa veículo se caracteriza pelo seu papel na "condução" do ágio entre empresas ligadas de forma a permitir sua apropriação como despesa dedutível. Não integra esse conceito, necessariamente, ser a empresa efêmera, sem capacidade operacional ou deficitária.

3.15. A "Sardinelle" seria uma empresa holding, porém, seu papel nas operações com o ágio a caracterizou como empresa veículo. Seu papel foi receber o investimento com ágio e repassá-lo à "Folha". Feito isso, foi extinta, evidenciando que a condução do ágio à "Folha" foi a sua última ação.

(iv) Incorporação às Avessas

3.16. A incorporação às avessas está prevista no artigo 264 da Lei 6.404/1976, mas isto não afasta a relevância das circunstâncias que podem cercar o caso concreto. A operação inversa pode estar sendo realizada abusivamente ou com dolo à lei tributária.

3.17. A incorporação às avessas apresenta-se como hipótese excepcional do perfil objetivo do instituto jurídico e, por isso, demanda uma razão específica relevante que afaste a estranheza da operação e que mostre sua perfeita adequação à realidade fática do caso.

3.18. A "Sardinelle" foi usada para receber as quotas do capital da "Folha", transmitidas pela "Larimus", acrescidas de um ágio. Dois dias depois, a "Sardinelle" foi incorporada pela contribuinte, transmitindo-lhe o ágio e as suas próprias quotas. As quotas do capital da "Folha" voltaram, então, no dia 09/11/2005, a serem de propriedade da "Larimus", de quem eram entre os dias 03/11/2005 e 07/11/2005, antes das operações, e seu ativo inclui investimento e ágio de si próprio. Em suma, o papel da "Sardinelle" foi unicamente gerar o ágio na subscrição das quotas da "Folha" pela "Larimus", transferindo à "Folha" o próprio ágio.

(v) Operações Estruturadas em Sequência

3.19. Uma operação estruturada como a que ora está sendo examinada indica a existência de um objetivo único, predeterminado à realização de todo o conjunto, indicando, também, uma causa jurídica única. Nesta hipótese, cumpre examinar se há motivos autônomos ou não, pois se estes inexistirem, o fato a ser enquadrado é o conjunto e não cada uma das etapas.

3.20. No caso examinado, nenhum motivo autônomo se apresenta nos autos que venha a justificar a realização de cada uma das etapas da operação. Isto é, não existia uma finalidade diferente para cada etapa das operações que as justificasse. A finalidade era uma única e somente seria obtida ao término de todas as etapas. Tais circunstâncias nos levam, assim, a apreciar

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

a operação como um todo, sem que se percam de vista, no entanto, as peculiaridades de cada etapa de que a operação se compõe.

(vi) Conclusão

3.21. Não obstante a possibilidade de amortização do ágio após a ocorrência da incorporação (artigo 386 do RIR/99), é óbvio que esse benefício se aplica às reais hipóteses de aquisição de investimento com ágio, não àquelas em que tenha havido uma artificial estruturação para possibilitar o aparecimento do ágio a ser amortizado em futura incorporação, com o único objetivo de criar despesas dedutíveis.

BASE DE CÁLCULO ÁGIO INTRAGRUPO

3.22. Em conseqüência do apurado, foi efetuado o lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL por redução indevida do resultado dos exercícios. Abaixo os valores lançados anualmente:

Período de apuração	*Valor tributável anual*
2006	*R$ 46.855.400,04*
2007	*R$ 46.855.400,04*
2008	*R$ 46.855.400,04*
2009	*R$ 15.618.466,68*
2010	*R$ 46.855.400,04*

MULTA QUALIFICADA – ÁGIO INTRAGRUPO

3.23. A intenção das operações realizadas foi, claramente, o aproveitamento do ágio intragrupo pela FOLHA com a dedução dos encargos de amortização daquele ágio através de atos elaborados quase que simultaneamente (em decisões com lapso de horas apenas, tudo para convergir a vontade real das partes) que, embora atendendo a algumas formalidades legais (mas desobedecendo outras), tiveram a função de distorcer o resultado final que se daria naturalmente caso as partes não engendrassem elaborado planejamento.

3.24. O que se verificou na prática acima exposta, é que o contribuinte, de forma preparada com trabalho demorado (planejamento), buscou uma construção artificial e complexa que teve como intuito único e exclusivo dificultar a análise por parte da fiscalização do real motivo da reorganização societária.

3.25. A fundamentação legal da multa qualificada encontra-se no art. 44 da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que menciona intuito de fraude em sua redação original e que, na atual, limita-se a remeter aos arts. 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

3.26. Portanto, pode-se concluir que as definições de sonegação e fraude que dão suporte à qualificação da multa implicam ações tendentes a provocar a emissão de um juízo errôneo por parte da autoridade fiscal quando diante da amortização do ágio.

3.27. O contribuinte, ao formalizar seus registros contábeis e societários de forma a dar uma aparência de correção a uma amortização em que estejam presentes o ágio interno e reestruturação sem propósito negocial, pretende induzir a fiscalização a avalizar uma operação que, nessas circunstâncias, é imponível à Fazenda. Neste caso houve a figura da fraude.

3.28. Neste caso, algumas das operações praticadas pelo Grupo Folha não atenderam a todos os requisitos legalmente exigidos.

3.29. A fiscalização continua fazendo considerações sobre os seguintes pontos: (i) a Sardinelle foi criada pela S&A para ser uma empresa de prateleira; (ii) o Grupo Folha registrou a Sardinelle na Junta Comercial e inscreveu na Receita Federal através de um contrato social que não corresponde com a realidade fática. Houve dolo; (iii) na única DCTF entregue em nome da Sardinelle não existe o Grupo Folha; (iv) a Folha não comprovou o pagamento de R$1.000,00 pela compra da Sardinelle e Larimus.

EXCLUSÕES INDEVIDAS DE PROVISÕES NO LUCRO REAL

3.30. "Provisão tributária-Suspensão IR - No ano calendário de 2006 a fiscalizada excluiu a realização da referida provisão da base de cálculo do lucro real no valor de R$90.064.474,03. (.....). No entanto, conforme se pode ver no livro LALUR n° 15 do A/C 2006 (Doe. 17), a FOLHA excluiu indevidamente o valor acima referido, pois conforme o demonstrativo por ela apresentado, não houve encerramento de ações judiciais que motivassem a realização quase total dessa provisão que em 31/12/2006 totalizavam R$100.341.282,69. Tal fato provocou uma diminuição na base de cálculo do lucro real nesse período".

3.31. "Provisão para garantia de dividendos Conforme o "Demonstrativo da provisão para a garantia dos dividendos" (Doc.47) em resposta ao Termo de Intimação de 29/11/2011 (Doc.46), a FOLHA informou sobre a criação da referida provisão cujo saldo em 31/12/2005 era de R$152.045.773,00 e as baixas mensais dessa provisão. Ocorre que conforme livro LALUR n° 14 de A/C 2005 (doc. 16), não houve a adição da despesa que criou essa provisão. Dessa forma, são indevidas todas as exclusões das baixas mensais realizadas entre 01/2006 a 12/2010, pois as mesmas diminuíram a base de cálculo do IR e da CSLL nesse período".

3.32. "A base de cálculo abaixo citada é composta da soma das exclusões indevidas acima referidas. Em especial no ano-calendário de 2006, o valor refere-se à soma de: R$90.064.474,03 (provisão suspensão IR) e R$30.924.564,00 (provisão para garantia de dividendos). De 2007 a 2010, os

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

valores referem-se às baixas da provisão para garantia de dividendos".

Período de apuração	*Valor tributável anual*
2006	*R$ 120.989.038,03*
2007	*R$ 30.924.564,00*
2008	*R$ 30.924.564,00*
2009	*R$ 10.308.188,04*
2010	*R$ 30.924.564,00*

IMPUGNAÇÃO

4. A Empresa tempestivamente apresentou impugnação protocolada em 17/01/2012 contestando a lavratura dos Autos de Infração, alegando basicamente, o seguinte.

I – DOS FATOS

(.....)

II – DO DIREITO

II. 1 - Descrição

Detalhada e Gráfica das Operações Societárias

4.1. As operações societárias realizadas visavam: (i) a diversificação e segregação dos negócios voltados ao jornalismo impresso e outras mídias, o que resultou na constituição das empresas Editora Publifolha Ltda., e Datafolha Instituto de Pesquisas Ltda.; (ii) a reavaliação dos negócios e dos ativos; (iii) a preparação do Grupo para o aporte de capital de investidores estratégicos nacionais e/ou estrangeiros e (iv) a abertura de capital, com oferta de ação ao público investidor (IPO).

4.2. Nesse contexto de reavaliação da sociedade, de seus negócios e ativos, bem como de potencial admissão de investidores, é que se deve interpretar os fatos societários a seguir descritos (repete os fatos societários já apresentados no "Termo de Verificação de Infração Fiscal").

II. 2 – Preclusão da Possibilidade do Fisco Questionar a Legalidade dos Atos Societários que Deram Origem ao Ágio

4.3. Embora a amortização do ágio tenha sido realizada em anos-base posteriores ao ano 2005 (2006, 2007, 2008, 2009 e 2010), o fisco não pode mais questionar por qualquer meio, a legalidade e eficácia tributária do ato societário de integralização de capital na Sardinelle feita pela Larimus com as ações da Impugnante, que culminou com a apuração e o registro contábil do ágio em 07/11/2005, eis que já transcorreu o prazo

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

de decadência/preclusão de cinco anos contados do fato que deu origem ao ágio.

III – DO DIREITO À AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

4.4. Caso não seja acolhido o argumento anteriormente exposto, o que se alega "ad argumentandum" (.....), passa-se a demonstrar, inicialmente, o propósito negocial buscado pelo Grupo Folha.

III.1 – Da Existência do Propósito Negocial nas Operações

4.5. A alegação da fiscalização de que não houve propósito negocial nas operações societárias engendradas pelo Grupo que culminaram com o surgimento do ágio, não merece prosperar. O Grupo Folha é um dos líderes do mercado em que atua e sua estratégia de negócios à época dos fatos visava sua consolidação nos segmentos em que já atuava, por intermédio de atração de investidores nacionais/internacionais, pela abertura de capital, bem como pelo desenvolvimento de outros segmentos de atividade.

4.6. Desde de 1996, o Grupo Folha vinha buscando uma expansão rogressiva dos seus negócios, com a diversificação dos seus produtos e serviços, conforme se extrai do histórico das operações societárias publicadas no jornal "Folha de S. Paulo": (.....).

4.7. (.....) "Em 2004 a Folha de S. Paulo e o UOL passaram a integrar uma mesma companhia, o que elevou o grupo à condição de segundo conglomerado da mídia no Brasil. Com esse movimento, buscava-se atrair o investimento mediante a abertura do capital. Porém, o plano de abertura do capital restou adiado, pois a fusão acabou por ser desfeita. Mas, continuou em marcha a estratégia de atração de investidores e isso demandou não apenas que fosse efetivada uma adequada valorização da Impugnante, como também que sua estrutura fosse preparada para receber investimentos que pudessem segregar atividades e operações".

4.8. (.....) "Assim, dependendo do tipo de negociação que viesse a ser entabulada pelo Grupo, a Impugnante poderia escolher em qual nível de holding seria feito o investimento, seja na Sardinelle seja na Larimus. A criação da Sardinelle, por sua vez, teve por objetivo receber as ações da Impugnante a valor de mercado, o que foi imprescindível para a atração de novos investidores. Procedeu-se à reavaliação do valor da Impugnante de acordo com os parâmetros de mercado".

4.9. (.....) "As tratativas com os investidores não se concretizaram também, mas parte do plano estratégico foi implementado com a ampliação de suas atividades, quando as empresas Datafolha Instituto de Pesquisa Ltda. e a Livraria da Folha Ltda. passaram a ser controladas pelo Grupo Folha. Nesse ínterim, o Grupo sentiu a necessidade de simplificar a sua estrutura societária, a fim de maximizar as sinergias

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

operacionais, razão pela qual a Sardinelle foi incorporada pela Impugnante, como consta do próprio Protocolo de Justificação e Incorporação".

4.10. "Evidente, portanto, o motivo e a finalidade da reestruturação societária realizada pela Impugnante, os quais foram devidamente esclarecidos ao Sr. Agente Fiscal no curso do procedimento fiscalizatório que, no entanto, preferiu desconsiderar tais fatos, vislumbrando na operação como um todo (filme) apenas a criação de uma desnecessária holding (empresa veículo fotografia isolada)". Portanto, a reestruturação societária não teve por finalidade a economia tributária, mas, sim a expansão dos negócios do Grupo Folha.

III.2 – Limites Para Aplicação da Ciência Contábil Pelo Direito

4.11. Além da efetiva existência de propósito negocial nas operações societárias, é necessário tratar das relações entre a Ciência Contábil e o Direito Contábil (societário e fiscal/tributário), que foram interpretadas, de forma equivocada, pelo Sr. Agente Fiscal.

4.12. A Impugnante faz neste ponto considerações sobre a apuração da Contabilidade Fiscal e da Contabilidade Societária. Alega que o legislador reconhece que o Direito Contábil Societário possui campo de aplicação distinto do Direito Contábil Fiscal, prevalecendo este quando se tratar de apuração de tributos (norma especial prevalece sobre a norma geral),

4.13. A existência de intersecção entre a Ciência Contábil, o Direito Contábil Societário e o Direito Contábil Fiscal não permite concluir, que todas as regras são coincidentes, diferentemente do quanto afirmado pela fiscalização para justificar a glosa de despesa de amortização do ágio no presente caso.

4.14. A fiscalização adotou como premissa que "o contribuinte é obrigado, pela lei tributária, a apurar o lucro líquido de acordo com a lei societária que, por seu turno, determina que este lucro líquido é obtido através da observância da escrituração e dos preceitos da Ciência Contábil".

4.15. Partindo desta premissa afirmou que "se a Contabilidade não aceita um determinado registro contábil, no caso, um determinado ágio, também será rejeitado pela lei comercial e pela lei tributária, na medida que ele trará reflexos na apuração do lucro líquido da pessoa jurídica".

4.16. "No entanto, cabe esclarecer o equívoco no raciocínio da fiscalização. Isso porque, ainda que se admitisse, a título meramente argumentativo, a inexistência de previsão para o registro de ágio interno do ponto de vista contábil, não há impedimento para que a legislação tributária atribua efeitos a esse ágio".

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

4.17. A fiscalização também incorreu em grave erro ao fundamentar as autuações no entendimento do "OfícioCircular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007" acerca da possibilidade da geração de "ágio interno", uma vez que o referido entendimento refere-se apenas à visão da "Ciência Contábil". Verifica-se que o próprio Ofício não questiona a validade do ágio interno, do ponto de vista da legislação societária e tributária.

4.18. Logo, está claro que o ágio interno não afronta o Direito Contábil Fiscal, motivo pelo qual deverá essa E. Turma Julgadora reconhecer a legalidade da operação realizada pela Impugnante.

4.19. Além de ter interpretado de modo equivocado a manifestação da CVM a fiscalização aplicou aos fatos ocorridos em 2005 (geração do ágio), atos normativos editados posteriormente à esse período, sob o argumento de que expressariam entendimento implícito das normas e orientações existentes antes mesmo da sua edição, o que não se admite e não pode prosperar. O mesmo se aplica para a Resolução nº 1.110/2007 da CVM.

4.20. O capital social de uma sociedade pode ser formado por bens, avaliáveis em dinheiro. No presente caso foi feita uma conferência de bens em integralização de capital. Os bens conferidos foram as ações que a Larimus possuía da Impugnante. Sendo totalmente justificável sob o ponto de vista negocial, da legislação societária e tributária - que a valorização das ações da Impugnante fosse feita ao valor de mercado.

4.21. Logo, do ponto de vista da legislação societária, verifica-se que o valor utilizado para a conferência das ações da Impugnante na integralização do capital da Sardinelle está totalmente regular, ao contrário do que afirmou a fiscalização.

III.3 – Desnecessidade de Pagamento para Geração de Ágio

4.22. Passase a discorrer sobre outro equívoco cometido pela Fiscalização ao afirmar que: (i) o ágio gerado no presente caso não poderia ter como custo de aquisição o valor correspondente ao capital aumentado da Impugnante e entregue aos titulares das ações incorporadas, uma vez que não foram validados em "operação de mercado" e (ii) o pagamento é condição necessária para o reconhecimento do ágio.

4.23. Inicialmente, ressalte-se que a legislação tributária confere o mesmo tratamento ao ágio e ao deságio na aquisição de participação societária que o previsto na legislação societária. A impugnante faz uma descrição da maneira prevista na legislação tributária e societária, para a contabilização do ágio ou deságio na aquisição de participação societária.

4.24. Alega que a subscrição e integralização de ações da Impugnante na Sardinelle foram devidamente registradas

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

contabilmente. Porém, a fiscalização afirma que o custo de aquisição das ações deveria ter sido realizado pelo valor patrimonial das ações da Impugnante e não pelo valor correspondente ao capital aumentado e entregue aos titulares das ações integralizadas, uma vez que este valor não restou validade por uma operação de mercado.

4.25. A fim de se demonstrar o equívoco no raciocínio da fiscalização, deve-se ressaltar que a previsão de conferência de bens, a valor de mercado, para fins de integralização de capital, é expressamente permitida às pessoas físicas, nos termos do artigo 23 da Lei nº 9.249/95.

4.26. Verifica-se, portanto, que não há qualquer fundamento para se afastar a possibilidade de avaliação a valor de mercado das ações da Impugnante para fins de integralização na Sardinelle.

4.27. Conforme o previsto no artigo 20 da Lei nº 1.598/77 não há qualquer referência a um negócio jurídico específico para que a aquisição de participação seja realizada. Com efeito, o direito privado traz diversas formas jurídicas possíveis de aquisição e qualquer uma delas será válida para fins do Direito Contábil Fiscal.

4.28. Logo, totalmente equivocada a assertiva da fiscalização, no sentido de que não seria possível o reconhecimento do ágio, tendo em vista que não houve o pagamento, isto porque a aquisição pode se dar por diversas formas, como: permuta; dação em pagamento; doação; incorporação de ações; conferência de ações para integralização de capital, como no presente caso.

III.4 – Isonomia com Tratamento Fiscal de Deságio

4.29. Quanto à tributação do deságio gerado em operações societárias dentro do mesmo grupo o mesmo deverá ser amortizado, com a conseqüente tributação dessas receitas, conforme o entendimento da Receita Federal. Logo, o mesmo tratamento deve ser dado no caso do ágio.

III.5 – Equívoco com Relação às Normas Aplicáveis à Dedutibilidade de Despesas

4.30. Ainda para justificar a suposta indedutibilidade do ágio gerado com a integralização das ações da Impugnante na Sardinelle a fiscalização alegou, com base no artigo 299 do RIR/99, que as despesas com amortização do ágio não se enquadrava no conceito de despesa necessária.

4.31. Porém, diversamente do entendimento da fiscalização, a norma geral (artigo 299 do RIR/99) não é aplicável ao presente caso, pois, não poderia ter fundamentado a glosa de despesa com amortização do ágio, eis que a dedutibilidade das despesas com ágio foi regulamentada, de forma específica, pela norma veiculada pelo artigo 386, Inciso III, §2º do RIR/99.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

III.6 – Da Inaplicabilidade da Multa Qualificada

4.32. A fiscalização não expôs, de forma precisa, qual seria a conduta ilícita praticada pela Impugnante (dolo ou fraude).

4.33. Para que a multa qualificada pudesse ser aplicada, nos termos do artigo 44, §1° da Lei n° 9.430/96 seria necessário que a fiscalização comprovasse, por meio de provas diretas, e não presunções, que as operações societárias, que resultaram no aproveitamento do ágio pela Impugnante, foram feitas com evidente intuito doloso de retardar ou impedir o surgimento da obrigação tributária, o que, como demonstrado anteriormente, não ocorreu. A fiscalização presumiu a ocorrência de ilícitos com base nas supostas irregularidades relativas à constituição da Sardinelle, o que será demonstrado que não ocorreram.

4.34. A fiscalização reconheceu que foi dada a devida publicidade a todas as operações praticadas, no entanto alega que algumas coisas foram ocultas e praticada de forma ilícita. Dessa forma, declara que "no presente caso, houve a figura da fraude eis que foram omitidos dados, informações e procedimentos visando a impedir ou retardar a ocorrência do faro gerador da obrigação tributária principal".

4.35. Se foi dada a devida publicidade de todos os atos societários realizados pelo Grupo, conforme será comprovado adiante, como pôde a Fiscalização alegar que "algumas coisas foram ocultadas e praticadas de forma ilícita"? E mais, que "coisas" são essas?

4.36. A fiscalização se baseou em presunções para justificar a ocorrência de dolo e fraude. Em síntese, as supostas irregularidades constatadas foram as seguintes: (i) a Sardinelle não era uma "empresa" quando foi criada e mantida pela S&A; (ii) havia irregularidades na DCTF e Livro Diário da Sardinelle e (iii) não houve a comprovação de pagamento de R$ 1.000,00 pela compra da Sardinelle e da Larimus.

4.37. Quanto a estas colocações, temos a apresentar o seguinte:

(i) a fiscalização concluiu que o Grupo Folha registrou a Sartinelle na Junta Comercial e inscreveu na Receita Federal através de um contrato social que não corresponde com a realidade fática. Tais alegações não merecem prosperar, por que a Receita Federal não detém competência para desconsiderar os documentos arquivados na Junta Comercial. E, cabe a Junta Comercial fazer o exame somente das formalidades dos atos societários. Logo, não pode prosperar a suposta irregularidade apontada quanto a falsidade do objeto social dessa empresa e, conseqüente, a caracterização de qualquer prática dolosa e fraudulenta.

(ii) Foram ainda apontadas as seguintes supostas irregularidades no preenchimento da DCTF e no Livro Diário, como: a) endereço da Sardinelle quando ainda estava na prateleira; b) figurava ainda como representante da empresa a

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Sra. Diva, sócia anterior e c) a Sra Diva assinou os Termos de Abertura e Encerramento do Livro Diário da impugnante após ter deixado de ser sócia da Sardinelle.

(ii.i) Caso tivesse sido diligente, a Fiscalização teria confirmado que a Impugnante registrou na JUCESP, em 08/12/2005, Ata de Assembléia por meio da qual foi deliberada a alteração do representante legal da Sardinelle, informando, portanto, a substituição da Sra. Diva dessa função. Posteriormente, tal alteração foi devidamente comunicada à Receita Federal do Brasil, que demorou a processar a alteração procedida, como se comprova pela análise do "Documento Básico de Entrada do CNPJ" (DBE anexo) que evidencia que até 19/09/2006 tal alteração não havia sido processada.

(iii) Quanto ao fato da fiscalização alegar que não foi comprovado o pagamento de R$1.000,00 pela compra da Sardinelle, não pode ser aceito, pois, a primeira alteração do contrato social da empresa, devidamente registrado na Junta Comercial, menciona que houve o pagamento no ato da alteração. A fiscalização ignorou que este documento tem fé pública, logo, está provado que houve o pagamento.

III.7 Atos Societários Registrados na JUCESP e Submetidos à Receita Federal do Brasil

4.38. "A fim de se demonstrar a impossibilidade de caracterização da fraude no presente caso e, conseqüentemente, o evidente equívoco cometido pelo Sr. Auditor Fiscal, é importante destacar que todos os atos societários descritos no Termo de Verificação Fiscal, foram devidamente registrados e apresentados aos órgãos competentes, como a JUCESP (como já demonstrado no item 11.1. da presente impugnação) e refletidos também em documentos fiscais (DIPJ) e demonstrações contábeis aprovadas por Parecer dos Auditores Independentes, que foram regularmente submetidos à apreciação da Receita Federal do Brasil".

4.39. A Impugnante traz decisões do Conselho de Contribuintes com o entendimento de que não cabe a qualificação da multa de ofício nos casos de "planejamentos tributários", constituídos de atos devidamente registrados, feitos às claras e cumpridas todas as obrigações acessórias, quando é dado ao fisco conhecer, sem dificuldade, toda a extensão dos negócios engendrados.

III.8 – Das Opiniões dos Assessores Jurídicos

4.40. Antes de realizar as operações, que resultaram no aproveitamento do ágio a Impugnante contratou pareceres para analisar a reestruturação societária pretendida. Esse fato comprova a prudência, a cautela e a boa-fé da Impugnante, afastando-se uma possível fraude em razão da inexistência do dolo.

4.41. "Dessa forma, em razão dos pareceres, não se pode imaginar, como presuntivamente fez o Sr. Agente Fiscal, que a

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Impugnante teria agido com dolo ao proceder a dedução da amortização do ágio, gerado na incorporação de ações".

III.9 – Inexistência de Previsão Legal para Tributação da

Amortização do Ágio pelo CSLL

4.42. "Mesmo que os argumentos expostos até o momento não sejam acolhidos, o que também se alega a título meramente argumentativo, faz-se necessário demonstrar que não há que se falar na adição da referida despesa na base de cálculo da CSLL, por absoluta ausência de previsão legal".

4.43. "Na realidade, o legislador ao determinar a base de cálculo da CSLL de forma exaustiva (numerus clausus), fixando, taxativa e individualmente, cada um dos ajustes aplicáveis (artigo 2o e §§, da Lei n° 7.689/88), não arrolou, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial".

4.44. "Dessa forma, torna-se incontroversa a argumentação no sentido de que os únicos ajustes admitidos, por adição, à base de cálculo da CSLL, são aqueles que decorrem de Lei. Com efeito, uma eventual despesa que tenha integrado o lucro líquido somente será considerada indedutível da base de cálculo da CSLL caso haja previsão expressa em lei para este tributo o que não ocorre para o caso específico".

IV – DA GLOSA DO SALDO DE PROVISÕES

IV.1 Da Superficialidade das Investigações Realizadas pela Fiscalização

4.45. É importante ressaltar que a glosa das provisões em análise decorre de uma análise precipitada e superficial da fiscalização, que não investigou, como devia, a vasta documentação disponibilizada pela Impugnante durante os trabalhos de fiscalização. A fiscalização para evitar o transcurso do prazo decadencial, entendeu por bem glosar o saldo das provisões: (i) Tributária-Suspensão (IR) e (ii) Para Garantia de Dividendos.

IV.2 – Da Natureza de Parte dos Valores Registrados na Conta Provisão "Tributária-Suspensão (IR)"

4.46. A fiscalização desconsiderou a exclusão do saldo registrado na conta "Provisão Tributária-Suspensão (IR)" com base em alegações genéricas, como: "conforme se pode ver no Livro LALUR nº 15 do A/C 2006 (doc. 17), a FOLHA excluiu indevidamente o valor acima referido, pois conforme o demonstrativo por ela apresentado, não houve encerramento de ações judiciais que motivassem a realização quase total dessa provisão que em 3/12/2005 totalizava R$100.341.282,69. Tal fato provocou uma diminuição na base de cálculo do lucro nesse período".

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

4.47. Caso a fiscalização tivesse analisado a documentação acostada aos autos pela Impugnante, teria constatado que a "baixa" da provisão ocorreu não em razão do encerramento das ações judiciais que a compuseram, mas sim em razão da mudança de critério de contabilização da referida provisão. "Verifica-se, destarte, que houve total afronta ao princípio da verdade material".

4.48. Até 31/12/2006 todos os valores de eventuais contingências tributárias foram registrados em suas demonstrações financeiras em contas de provisões. Porém, a partir desta data a Impugnante analisou os valores registrados na conta provisão "Tributária-Suspensão (IR)" e verificou que parte desse passivo deveria ser registrado como obrigação legal, sendo, portanto, plenamente dedutível do lucro real apurado, o que foi, inclusive, sugerido em parecer elaborado pela PricewaterhouseCoopers.

4.49. Está sendo apresentado um resumo das quatro ações judiciais que dão origem à provisão em discussão, e analisando o histórico dos processos judiciais, denota-se que em todos eles a Impugnante detinha a certeza de que estava discutindo não uma mera contingência, mas sim uma efetiva obrigação tributária, com previsão expressa em lei.

4.50. O que a Impugnante pretendeu com as referidas ações judiciais foi obter interpretação diversa das legislações objeto de cada uma das ações, porém, desde o momento em que deu início aos processos tinha consciência da existência de legislação tributária determinando o recolhimento das referidas exações. Logo, na realidade se tratava de passivo e não de provisão.

4.51. Inclusive, a CVM editou a Deliberação nº 489/05, que aprovou o Pronunciamento do IBRACON NPC nº 22 sobre Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas. Pela definição do pronunciamento, provisão diz respeito a valores incertos e datas não determinadas de obrigações que podem ocorrer. No caso de situações em que os valores são perfeitamente quantificados e fatos gerados ocorridos, não se trata de provisão, mas sim, de um passivo.

4.52. A mencionada deliberação tornou obrigatória a observância, pelas companhias abertas dos conceitos estabelecidos. Por orientação dos auditores independentes deveria ser aplicado pelas sociedades de capital fechado, para alinhar as práticas contábeis brasileiras com as internacionais.

4.53. Ressalta-se que, o fato do crédito tributário estar suspenso, por diversas ações judiciais, não interfere em nada na natureza da obrigação. O crédito tributário decorre da obrigação principal e é constituído pelo ato de lançamento, nos termos dos artigos 139 e 142 do CTN.

4.54. "Diante disso, está plenamente correto o procedimento adotado pela Impugnante por ocasião da mudança do critério contábil de registro dos valores que estavam registrados na conta "provisão tributária-suspensão (IR)", pois parte desses

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

valores se caracterizam como passivos efetivos, e, portanto, são plenamente dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, razão pela qual a Impugnante aguarda que essa C. Turma Julgadora exonere os créditos tributários decorrentes da glosa da exclusão da "provisão" realizada".

IV.3 – Da Provisão para Garantia de Dividendos

4.55. A fiscalização também entendeu que o saldo da "provisão para garantia de dividendos" não poderia ter sido excluída, para apuração do lucro real, entre 01/2006 a 12/2010, em razão de supostamente não ter sido adicionada do lucro líquido para apuração do lucro real, no momento em que foi constituída (09/11/2005).

4.56. Analisando o relatado pela fiscalização, deve-se fazer, inicialmente, uma ressalva: realmente a provisão para garantia de dividendos não foi adicionada pela Impugnante, e nem deveria. Isso porque, a provisão não foi por ela constituída e sim pela Sardinelle em 09/11/2005, por ocasião do registro do ágio apurado em decorrência da integralização das ações da Impugnante em seu capital.

4.57. Logo, a motivação mencionada pela fiscalização para fundamentar a glosa da reversão da provisão não corresponde a realidade dos fatos, razão pela qual a constituição dos créditos tributários de IRPJ e CSLL com base nessa suposta infração é inválida.

4.58. Em razão da obrigação estabelecida em normativos expressos da CVM, a Sardinelle constituiu a "provisão para garantia de dividendos", em valor proporcional a 66% do ágio que estava registrado em sua contabilidade, visando a proteção dos acionistas minoritários quanto aos efeitos negativos da amortização do ágio sobre o fluxo de dividendos.

4.59. "Esta provisão foi constituída como forma de evitar os efeitos negativos do ágio no patrimônio líquido da Impugnante, decorrentes da sua amortização após a incorporação. Desta forma, com a amortização do ágio nos exercícios subseqüentes pela Impugnante, em contrapartida do resultado do período, igual valor da referida provisão seria, também, creditado no resultado, de modo a anular o efeito da amortização do ágio no fluxo de distribuição de dividendos".

4.60. A proteção do direito ao fluxo de dividendos dos minoritários encontra-se prevista no artigo 6º da Instrução CVM nº 319/99 (com redação dada pela Instrução CVM nº 349/01), bem como no artigo 16 da mesma norma.

4.61. No ato normativo acima mencionado está prevista que a provisão será constituída na incorporada (Sardinelle), que foi exatamente o que ocorreu no presente caso, diferentemente do que presumiu a fiscalização.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

4.62. "Como decorrência, no momento da incorporação da Sardinelle pela Impugnante, a provisão para garantia de dividendos foi registrada no Ativo da Impugnante, tendo como contrapartida um lançamento no seu Patrimônio Líquido". "Tal fato já é motivo suficiente para comprovar o equívoco cometido pela Fiscalização, pois como a provisão ora questionada não afetou o resultado da Impugnante, não haveria, por coerência lógica, obrigação de adicioná-la ao lucro real do período".

4.63. Ainda que a Impugnante tivesse o dever de adicionar a provisão para garantia de dividendos ao lucro real, a Fiscalização não poderia questionar, no momento da lavratura dos autos de infração (14/12/2011) a reversão da provisão feita pela Impugnante nos anos-base de 2006 a 2010, sob a alegação de que não houve a respectiva adição da provisão em 31/12/2005.

4.64. A fiscalização não poderia efetuar o lançamento de ofício fundamentado em fato pretérito (não adição da provisão para garantia de dividendos em 31/12/05) para alcançar os efeitos decorrentes desse fato em períodos subseqüentes (reversão da provisão entre 01/2006 a 12/2010), como ocorreu no presente caso, conforme as já citadas decisões proferidas pelo antigo Conselho de Contribuintes.

4.65. Conforme se extrai das informações contidas no Livro Diário da Sardinelle, relativamente ao ano-base de 2005, a provisão para garantia de dividendos foi constituída em 09/01/2005 em conta redutora do ativo e como contrapartida foi registrada uma despesa no seu resultado.

4.66. Além disso, nota-se também que a Sardinelle apurou prejuízo líquido (contábil) no período no valor de R$ 154.622.820,00, conforme se extrai da ficha 06A da DIPJ de incorporação, e que teve origem na provisão contabilizada. Logo, a adição da garantia de dividendos, na apuração do lucro real, não geraria qualquer efeito fiscal que resultasse no recolhimento de IRPJ e da CSLL.

IV.4 – Impossibilidade de Sucessão da Multa de Ofício sobre Fatos Geradores Ocorridos Antes da Incorporação

4.67. "Ainda que (i) o Fiscal tivesse questionado a suposta falta de adição da provisão para garantia pela Sardinelle, e (ii), como conseqüência, seja mantida a glosa da reversão da referida provisão, o que se alega a título meramente argumentativo, não poderá prevalecer a cobrança da multa de ofício em face da Impugnante, tendo em vista que, no Direito Tributário, a sucessão abrange apenas os TRIBUTOS devidos pela empresa extinta, jamais as MULTAS relativas a tais práticas, sobretudo quando forem imputadas posteriormente ao evento sucessório".

4.68. O sucessor responde apenas pelos tributos devidos até a data da sucessão. No caso em análise, a multa foi lançada em 14/12/2011, com a lavratura dos Autos de Infração ora

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

combatidos, enquanto a incorporação da Sardinelle pela Impugnante se deu em 09/11/2005.

V – Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa

4.69. Ainda que se entenda correta a utilização da taxa Selic para cobrança dos juros de mora incidente sobre o tributo supostamente devido, é certo que os juros calculados com base nessa taxa não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal."

CÓPIA

Em sessão de julgamento de 25/10/2012, a 4ª Turma da DRJ/SP1 houve por bem julgar improcedente a impugnação apresentada, em acórdão que restou assim ementado:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

FATOS PASSADOS. DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA. REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS.

A fiscalização pode analisar fatos ocorridos em períodos passados, ainda que não seja possível realizar exigência tributária, em decorrência de decadência, quando eles repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros. A empresa deve conservar os documentos de sua escrituração, até que se opere a decadência do direito de a Receita Federal do Brasil constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTRAGRUPO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, constituída sem finalidade negocial, em cujo patrimônio constava registro de ágio em decorrência de participação na incorporadora com fundamento em expectativa de rentabilidade futura.

PROVISÃO DE TRIBUTO COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA. REALIZAÇÃO ANTES DO TÉRMINO DA DEMANDA JUDICIAL. NÃO DEDUTÍVEL.

A reclassificação contábil de provisão de tributo com exigibilidade suspensa para obrigação passiva, para efeitos contábeis, não possibilita a realização da provisão, ou seja, dedução para apuração do lucro real, antes do encerramento das ações judiciais.

Os tributos que estejam com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, inciso III do CTN, não têm natureza de despesas incorridas, independente do entendimento da teoria contábil,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

estando vedada sua dedução, para apuração da base de cálculo dos tributos, conforme regra do art. 13, inciso I, da Lei 9.249/95.

PROVISÃO PARA GARANTIA DE DIVIDENDOS. REVERSÃO NÃO DEDUTÍVEL.

A reversão da provisão não poderá ser excluída na apuração do lucro real, se quando da sua constituição não foi adicionada para apuração do lucro real do exercício correspondente.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Aplica-se a multa de ofício qualificada no percentual de 150%, quando o procedimento fiscal evidenciou que o contribuinte agiu com intuito de fraude com as operações societárias realizadas visando à criação de ágio intragrupo e sua amortização para redução indevida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

AUTO REFLEXO. CSLL.

O decidido no mérito do IRPJ repercute na tributação reflexa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido"

De acordo com aviso de recebimento que repousa ao fólio n. 1304, o sujeito passivo tomou ciência do r. aresto recorrido no dia 27 de dezembro de 2012.

Em 24 de janeiro de 2013, a ora Recorrente apresentou o Recurso Voluntário ora submetido ao crivo deste Colegiado, ocasião em que, em longas 164 páginas (fls. 1305/1468), repisou as considerações constantes de sua Impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR

O Recurso Voluntário é tempestivo – ciência do r. acórdão recorrido em 27.12.2012 (fl. 1304) e prática do ato recursal em 24.1.2013 (fl. 1305) –, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Consoante dito acima, os lançamentos em apreço decorrem da circunstância de a autoridade autuante ter vislumbrado três infrações que alegadamente teriam sido cometidas pela ora Recorrente, a saber:

i) Redução dos resultados tributáveis, entre os anos-calendários 2006 a 2010, com a contrapartida da amortização de ágio após a incorporação da sociedade empresária Sardinelle pela autuada;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ii) Exclusão dos resultados tributáveis da contrapartida à reversão de Provisão para Pagamento de Dividendos;

iii) Exclusão da realização da "Provisão Tributária-Suspensão IR" do lucro real do ano-calendário 2006.

As duas primeiras infrações em apreço relacionam-se ao processo de reorganização societária por que passou o grupo econômico que controla a sociedade empresária autuada, ao passo que a terceira infração apontada pela r. autoridade autuante é questão absolutamente autônoma.

Passemos, pois, ao exame das questões devolvidas a esse Colendo Colegiado.

Da Reorganização Societária do Grupo Folha – Formação e amortização do ágio em testilha

O seguinte trecho do Recurso Voluntário descreve fielmente as operações que deram ensejo à formação do ágio cuja amortização é aqui discutida, *litteris*:

Nesse contexto de reavaliação da sociedade, de seus negócios e ativos, bem como de potencial admissão de investidores, é que devem ser interpretados os fatos societários a seguir descritos:

(i) 06/09/2005: Constituída a empresa Sardinelle Participações Ltda. ("Sardinelle") com capital social de R$ 1.000,00, tendo como sócios S&A Serviços Empresariais Ltda. e a Sra. Diva Maria Batista Martins Ramalho, registrado na JUCESP sob o nº 35220190932;

(ii) 15/09/2005: Constituída a empresa Larimus Participações Ltda. ("Larimus"), com capital social de R$ 1.000,00, tendo como sócios S&A Serviços Empresariais Ltda. e a Sra. Diva Maria Batista Martins Ramalho, registrado na JUCESP sob o n. 35220218438;

(iii) 03/11/2005: A empresa S&A Serviços e a Sra. Diva Maria cedem, mediante pagamento, as quotas que detinham na Larimus em favor da Folha Participações S/A ("Instrumento Particular de 1ª Alteração Contratual", registrado na JUCESP sob o nº 971776/05-2);

(iv) 03/11/2005: A Sardinelle passou a ser controlada pela Larimus (que passa a deter 99,9% de suas ações) e pela Sra. Maria Judith de Brito (que passa a deter 0,01% de suas ações), em razão da cessão, mediante pagamento, das quotas detidas pela S&A Serviços e pela Sra. Diva Maria ("Instrumento Particular de 1ª Alteração Contratual", registrado na JUCESP sob o nº 971778/05-0);

(v) 04/11/2005: a Folha Participações S/A, única sócia de Larimus, cedeu e transferiu 1 (uma) quota no capital social da Sociedade, pelo seu valor nominal, para Octávio Frias de Oliveira Filho, e 1

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(uma) quota, também pelo seu valor nominal, para Luis Frias, conforme Instrumento Particular de 2ª alteração do contrato social, registrado na JUCESP sob o nº 971777/05-6.

Na mesma data, os acionistas decidiram aumentar o capital da Larimus em R$ 12.558.000,00, sendo este valor totalmente subscrito pela sócia Folha Participações S/A, e integralizado mediante a conferência de ações da Recorrente. (Instrumento Particular de 2ª Alteração do Contrato Social da Larimus Participação, registrado na JUCESP sob o protocolo nº 971999/05-6);

(vi) *07/11/2005: Elaborado Relatório de Avaliação Econômico-Financeira da Recorrente (doc. às fls. dos autos), por meio da qual a empresa Gallo Engenharia e Consultoria Empresarial reavaliou as suas ações com base em expectativa de rentabilidade futura e concluiu que "para a data-base de 31 de dezembro de 2005, o valor econômico estimado da empresa é de R$ 246.835 mil no Cenário I e R$ 246.372 mil do Cenário II".*

Nesta mesma data, os acionistas da Sardinelle decidiram aumentar o capital social da empresa em R$ 246.835.000,00, com a emissão de 246.835.000 ações, que foram totalmente subscritas e integralizadas pela Larimus, mediante a conferência das ações preferenciais de emissão da Empresa Folha da Manhã S/A (Recorrente), devidamente reavaliadas com base no referido Relatório.

Em razão da integralização das ações da Recorrente, a Sardinelle registrou em sua contabilidade o ágio na aquisição de investimento no valor de R$ 234.277.000,00, referente à diferença entre: (a) o valor de integralização suportado pelo aludido relatório (R$ 246.835.000,00) e (b) o valor do patrimônio líquido da Recorrente (R$ 12.558.000,00). (...)

(vii) *Em 09/11/2005 a Sardinelle constitui uma provisão no valor de R$ 154.623.000,00 (nos termos do artigo 6ª da Instrução da Comissão de Valores Mobiliários ("CVM") nº 319, de 03 de dezembro de 1999, com redação dada pela Instrução CVM nº 349, de 06 de março de 2001 – conta gráfica 1705.0500.00005) lançada como despesa contábil no valor correspondente a 66% do ágio registrado contabilmente nesta data, nos termos do artigo 6º, §1º, alínea "a" da referida Instrução.*

(viii) *Em 09/11/2005, a Sardinelle foi incorporada pela Recorrente, conforme a Ata de Assembléia Geral Extraordinária realizada nesta data, e registrada na JUCESP sob o nº 971780/05-5.*

Frise-se que, apesar de a Sardinelle ter apurado, ao final do ano-calendário de 2005, prejuízo operacional e fiscal, esses valores

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

não foram aproveitados pela Recorrente, em observância ao disposto no artigo 514 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/1999).

(ix) A partir de dezembro de 2005, a Recorrente passou a amortizar o ágio à razão de 1/60 ao mês, amortização essa que é objeto do presente auto de infração.

Ainda, concomitantemente à amortização fiscal do ágio, a Recorrente realizada a reversão da provisão que havia sido constituída para a garantia de dividendos dos minoritários (nos termos da Instrução CVM nº 319), a qual era excluída para fins de apuração do IRPJ e da CSLL. Esta exclusão também está sendo indevidamente questionada nos presentes autos. (fls. 1314-1318)

Diante do quadro acima delineado, a autoridade autuante concluiu pela ilegitimidade do ágio discutido, razão pela qual glosou os lançamentos a débito de resultado efetuados em contrapartida à amortização de ágio, lançamentos esses efetuados entre os anos-calendários 2006 a 2010.

A seguinte passagem do Termo de Verificação Fiscal dá conta dos fundamentos de que a autoridade fiscal lançou mão para chegar às suas conclusões, *verbis*:

> *A Fiscalização constatou que o ágio apurado quando da integralização de capital na Sardinelle pela Larimus não resulta de atos societários materialmente verdadeiros, revelando-se não autênticos em sua essência. E para essa conclusão fiscal foi fundamental para a conclusão fiscal a constatação de que o ágio foi gerado de forma interna, ou seja, dentro do mesmo grupo econômico, sem alteração do controle das sociedades envolvidas. Além disso, há clara referência à utilização de "empresa veículo", sociedade através da qual o ágio foi "transportado" para a sociedade beneficiária da amortização contestada. Restou demonstrado, também, que a operação não importou no ingresso de recursos novos, porquanto o ágio não teve origem em qualquer pagamento. Houve a utilização de um artifício contábil sem suporte econômico para a geração de riqueza e que visou unicamente o posterior aproveitamento do ágio, ou seja, essas operações societárias foram engendradas formalmente sem conexão com o mundo fático.*
>
> *Para comprovarmos que o que o contribuinte fez foi ineficaz perante o Fisco, e porque desconsideraremos os efeitos da reorganização societária promovida pela Folha por se tratar de mero instrumento para redução de tributos, sem fundamentação econômica, argumentaremos abaixo sob 2 (dois) pontos de vista, quais sejam:*
>
> *A inaceitabilidade, no arcabouço contábil, do ágio intragrupo, pois a teoria contábil suporta apenas o ágio pago numa negociação entre comprador e vendedor não relacionados entre si.*
>
> *E a falta de propósito negocial da operação. Nesta etapa, analisaremos a conduta para podermos determinar a natureza*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *do negócio praticado. Verificaremos o contexto, a motivação e a execução do negócio.* (fl. 162)

Após tais considerações, a autoridade autuante explicita as razões pelas quais, a seu sentir, (i) o registro do ágio aqui controvertido na empresa Sardinelle – posteriormente incorporada pela ora Recorrente – seria inaceitável do ponto de vista contábil, do que decorreria a sua inaceitabilidade para fins fiscais; e (ii) a operação em apreço careceria de propósito negocial.

Antes de cuidar da reorganização societária em si, articula o contribuinte que, uma vez que o ágio aqui controvertido surgiu em novembro de 2005, não poderia a r. autoridade autuante ter examinado e atestado a pretensa falta de higidez da respectiva operação societária em lançamento que se aperfeiçoou apenas em dezembro de 2011 – átimo em que o sujeito passivo foi cientificado das autuações aqui analisadas –, ante a operação da decadência, nos termos do §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.

Sem razão o contribuinte quanto ao ponto.

Com efeito, apesar de o surgimento do ágio em questão efetivamente ter ocorrido mais de 5 (cinco) anos antes da ciência das autuações em destaque, tem-se que os lançamentos aqui discutidos reportam-se apenas às despesas lançadas em contrapartida da amortização do ágio atinentes aos anos-calendários 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010, razão pela qual não há de ser reconhecida a decadência do direito de o Fisco contestar esses registros que minoraram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Deveras, apesar de o fato que deu origem ao ágio ter tido lugar mais de cinco anos antes do aperfeiçoamento do lançamento pela ciência do sujeito passivo, não há dúvidas de que os efeitos derivados desse fato impactaram a matéria tributável de período a respeito do qual não há que se falar em transcurso do quinquênio extintivo, que é justamente o período aqui debatido.

De mais a mais, é importante salientar que os créditos tributários derivados da glosa em apreço foram gravados com penalidade qualificada, no percentual de 150%, ante a constatação fiscal de que a Recorrente agira de forma fraudulenta – constatação essa que mandatoriamente deveria ser afastada para que se pudesse cogitar da aplicação do §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.

Outrossim, verifica-se que, em outubro de 2013, esse Colegiado teve a chance de debruçar-se sobre matéria análoga, ocasião em que, no ponto, acompanhei o voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa, do qual são extraídos os seguintes excertos, *litteris*:

> *Todavia, não prevalecendo este entendimento nesta Turma Julgadora, cumpre apreciar a argüição de decadência/preclusão da possibilidade do Fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio. Como dito, a "Preclusão" da possibilidade do Fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao Ágio também foi um dos tópicos da defesa apresentada nos autos do processo administrativo nº 16561.000222/2008-72, e não há reparos à conclusão adotada no voto condutor do Acórdão nº 1402-00.802, a seguir transcrita:*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

I. DECADÊNCIA (PRECLUSÃO) DA POSSIBILIDADE DE AUDITORIA DOS ELEMENTOS CONTÁBEIS E FISCAIS DO ANO-CALENDÁRIO DE 2001 COM REPERCUSSÃO FUTURA

A recorrente alega, em síntese, que no ano de 2008 o Fisco não mais poderia verificar a regularidade dos atos que originaram o direito ao aproveitamento do ágio, haja vista o transcurso do prazo decadencial de cinco anos entre os fatos que propiciaram o surgimento desse ágio, ocorridos no ano 2001, e a lavratura dos autos de infração.

A decisão de primeira instância enfrentou essa preliminar, que foi rejeitada pelos seguintes fundamentos (verbis):

DA DECADÊNCIA DO QUESTIONAMENTO DOS ATOS SOCIETÁRIOS

A contribuinte argumenta que teria ocorrido a decadência do direito de o Fisco questionar a legalidade dos atos societários que originaram o ágio ora em debate, uma vez que os fatos em comento ocorreram em 2001, e os autos de infração foram cientificados à impugnante em 30/12/2008.

(...)

Recentemente, o professor Marco Aurélio Greco manifestou o entendimento de que "não existe direito adquirido da empresa de usar o ágio mesmo depois de passados cinco anos do fato gerador". A afirmação foi feita na V Jornada de Debates sobre Questões Polêmicas de Direito Tributário, promovida pela FISCOSOFT em junho de 2011.

Para o Dr. Greso, a tese bate de frente com entendimento do Supremo Tribunal Federal: "Não se tem direito adquirido ao prejuízo, conforme disse o Supremo ao julgar a trava de 30% para redução do lucro tributável", diz. Em 2009, o STF entendeu que a Lei 8.891/1995, que permitiu o aproveitamento, concedeu um benefício fiscal e que, por isso, não havia nada de errado com a trava de 30% por período de apuração.

Assevera ele que, enquanto o ágio não é amortizado totalmente, não existe fato consumado, apenas expectativa de direito. "A empresa espera que futuramente estará sujeita ao IR e ao regime de apuração do lucro real. Mas direito adquirido a regime jurídico. Ela vai se submeter àquele a que se enquadrar na data da ocorrência do fato gerador."

Por isso, em relação aos autos de infração lavrados depois de passados cinco anos da informação do ágio ao fisco, Greco afirma que a prática é legal. "O auto não existe sozinho, mas decorre da contabilização irregular", defendeu. "Embora a segunda conduta aconteça cinco anos depois, é causal, não bastante em si.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

"Segundo ele, não há prazo para o fisco reconhecer a irregularidade, mas somente para impedir o aproveitamento. "As amortizações feitas no passado ficam consolidadas. Apenas as posteriores podem ser desconsideradas."

Tais considerações primam pela coerência e vem ao encontra da tese defendida neste voto.

(...)
Enfim, ao contribuinte incumbe a prova da regularidade dos valores utilizados para redução da base de cálculo nos períodos fiscalizados, e a autoridade tem a prerrogativa de deles discordar, enquanto não transcorrido o prazo previsto na legislação para constituição do crédito tributário correspondentes; podendo, para tanto, efetuar verificações em períodos anteriores, já atingidos por esse mesmo prazo decadencial; vedada, obviamente, a possibilidade de apuração e constituição de créditos tributários desses últimos.

Por todo o exposto, rejeito a preliminar de impossibilidade do Fisco efetuar em 2008 a auditoria dos elementos contábeis e fiscais do ano-calendário de 2001, para glosar valores com repercussão tributária em períodos posteriores (ágio passível de amortização).

Por estas mesmas razões, nenhum impedimento havia para a Fiscalização, em 29/03/2010, formalizar exigência pertinente aos períodos de apuração de 2006 e 2007, alcançando a repercussão tributária do fato aqui em debate, ocorrido em 2001. Assim, REJEITA-se a argüição de decadência/preclusão. (Processo Administrativo n. 16643.000144/2010-11; Acórdão n. 1101-000.962; sessão de 08 de outubro de 2013; rel. Cons. Edeli Pereira Bessa)

Não há que se falar, pois, em decadência no caso concreto.

No mérito, tem-se que a autoridade autuante, conforme visto, chegou a suas conclusões a partir basicamente de duas circunstâncias, quais sejam, (i) a pretensa impossibilidade do registro do ágio na esteira da ciência contábil e (ii) a alegada falta de propósito negocial da operação em testilha.

Em relação ao primeiro dos temas, penso ser importante a transcrição do seguinte trecho do Termo de Verificação Fiscal, em que o entendimento quanto à pretensa impossibilidade do reconhecimento do ágio em análise é externado, *litteris*:

Não há na legislação tributária o reconhecimento do ágio em operações de aquisição de participação societária intragrupo. ***Os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, (sic) não fazem referência a essa hipótese, ou seja, não contemplam a situação de ágio gerado entre empresas intragrupo****, pelas razões, inclusive já expostas.*

No presente caso, o custo de aquisição das ações incorporadas que deveria ser registrado pela SARDINELLE, seria aquele correspondente ao valor patrimonial das ações da FOLHA e não

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

> *o valor correspondente ao capital aumentado e entregue aos titulares das ações incorporadas, uma vez que este é um valor artificial, na medida em que não foi validade por uma operação de mercado cuja amortização não pode ser considerada uma despesa paga ou incorrida.*
>
> *As partes que ajustaram a operação com ágio eram, de um lado, entregando as ações da interessada, a LARIMUS, e de outro lado, recebendo as ações, a SARDINELLE, cujos sócios também detêm a propriedade das ações da interessada e da LARIMUS. Não houve na constituição desse ágio a participação de qualquer agente econômico estranho aos acionistas da impugnante que, de alguma forma, agregassem algum novo elemento econômico ao empreendimento, ou seja, não houve qualquer circulação de riqueza nova ou de numerário em espécie: houve apenas novo dimensionamento do patrimônio líquido da interessada, atribuído e acatado exclusivamente pelos mesmos sócios.*
>
> *Por conseguinte, não é possível reconhecer uma mais-valia de um investimento quando originado de transação dos sócios com eles mesmos, mediante a utilização da empresa veículo SARDINELLE (cujo capital inicial era de R$ 1.000,00, alterado somente com a conferência de ações da Interessada em integralização de capital, como mostrado), haja vista a ausência de substância econômica na operação e de não resultar de um processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as companhias*. (fls. 173-174; sem grifos no original)

Percebe-se claramente o equívoco em que incorreu a douta autoridade fiscal, razão pela qual suas conclusões são absolutamente improsperáveis.

Com efeito, no caso em análise, tem-se que a Folha Participações – antiga controladora direta da ora autuada – adquiriu as cotas da empresa LARIMUS, sendo que subscreveu aumento de capital nessa sociedade que foi integralizado com as ações que a Folha Participações detinha na ora Recorrente, ações essas que foram valoradas a partir do seu custo contábil.

Posteriormente, a LARIMUS adquiriu as cotas da SARDINELLE. O investimento da LARIMUS na autuada foi, então, reavaliado com esteio no laudo que repousa às fls. 1070-1086, após o quê a detentora do investimento subscreveu aumento de capital na SARDINELLE, integralizado com as ações que a LARIMUS detinha na contribuinte.

Nada obstante, essa integralização deu-se a valor de mercado, com base na expectativa de rentabilidade futura da ora Recorrente indicada no mencionado laudo supracitado, do que resultou o ágio de que aqui se cuida, registrado na SARDINELLE pela diferença entre o valor de mercado apontado no citado laudo e o valor do patrimônio líquido da investida (autuada).

Ora, ao contrário do quanto asseverado pela autoridade autuante, a falta de menção expressa, nos arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/97, às operações havidas dentro mesmo

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

grupo econômico não conduz ao entendimento de que não haveria possibilidade de registro de ágio em operações desse jaez.

Muito pelo contrário. Deveras, a falta de referência expressa significa unicamente que não há qualquer vedação ao registro de dita mais-valia, não se cuida de situação a demandar ostensiva autorização legal.

É importante frisar que as operações aqui discutidas tiveram lugar em fins de 2005, é dizer, antes das relevantes alterações levadas a efeito pela Lei n. 11.638/07.

Nesse contexto, é certo que não havia qualquer óbice legal ao registro do ágio em operações havidas dentro de um mesmo grupo econômico nesse período – circunstância essa que fez com que o Sr. Auditor Fiscal tivesse que lastrear seu entendimento na equivocada assertiva *da inexistência de autorização expressa* para tanto.

De fato, é estreme de dúvidas que, em relação ao período aqui controvertido, as pessoas jurídicas não apenas poderiam como deveriam registrar resultados em transações que envolvessem ativos entre sociedades empresárias sob controle comum, sendo absolutamente indiferente o fato de referido ativo ser, *verbi gratia*, uma mercadoria ou uma participação societária.

Essa circunstância deriva do fato de que os padrões contábeis brasileiros não preconizam demonstrações consolidadas de sociedades integrantes de um mesmo grupo econômico – *standard* esse adotado nos Estados Unidos da América, em que é enaltecida a entidade consistente no grupo econômico –, sendo certo que, na esteira do que prevalece na Europa Continental, são enternecidas aqui as *demonstrações de resultados individuais*, o que deriva de nosso apreço pela abstração da pessoa jurídica, tão cara aos cultores da tradição romano-germânica.

Acerca dessas assertivas, são preciosas as lições do Professor Eliseu Martins – notadamente uma das maiores autoridades do país na Ciência Contábil, constantes do Parecer especificamente confeccionado para o caso em apreço e que repousa às 1531-1590 dos autos, em que se lê, *verbis*:

> *Ora, e o que ocorre no Brasil? Algo muito semelhante a tantos desses países e mais um enorme conjunto dos europeus constituintes da União Européia.* ***Nossa Lei das Sociedades por Ações normatiza, basicamente, o balanço individual****. Trata as demonstrações consolidadas como uma espécie de complemento às demonstrações individuais, tão somente para fins de divulgação, sem qualquer efeito societário.* ***O Fisco brasileiro tão rapidamente eliminou a figura da tributação em conjunto criada pelo Decreto-Lei nº 1.598/77, que ela nunca entrou, de fato, em vigência****. Assim, as demonstrações consolidadas são uma importantíssima fonte de informação para os usuários externos, mas não deriva delas qualquer direito societário (cálculos de dividendo, valor patrimonial para fins do direito de recesso etc.) ou qualquer obrigação tributária. Tudo, nesse aspecto, no Brasil, continua regido pelas demonstrações contábeis individuais.*
>
> ***Ora, dentro dessa linha, todas as empresas praticamente reconheciam resultado quando da alienação de ativos para***

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

__outras entidades do mesmo grupo econômico__. O conceito de lucro gerado internamente sempre foi entendido do ponto de vista formal, do ponto de vista da pessoa jurídica propriamente dita, dentro de seus limites, nunca dentro do ponto de vista do grupo econômico.

Tudo bem diferente da linha de pensamento saxônica, onde a entidade econômica tem um papel mais relevante na economia do que a entidade jurídica, e sim dentro da linha do direito romano com a atenção centrada nas pessoas jurídicas como entendidas dentro do direito comercial, do direito civil, do direito tributário e etc.

Assim, as empresas sempre reconheceram lucro nas vendas de matérias-primas, de mercadorias ou produtos outros em transações de controladora para controlada, de controlada para controladora e entre controladas do mesmo grupo.

(...)

Assim, a Lei não só previu a figura desses resultados na demonstração do resultado como também no patrimônio líquido.

E ocorre que, se a vendedora reconhece o lucro na venda de um ativo, isso significa que o valor integral da operação passa a representar o valor da aquisição na adquirente. __No caso de transação com participação societária, isso implica em, obrigatoriamente, registrar-se, se existir, também o ágio por expectativa de rentabilidade futura__. Pode-se discutir se esse procedimento devia ou não mudar.

Muitos, de fato, se insurgiam contra ele. Um artigo de autoria de nossa autoria (sic) e de Jorge Vieira da Costa Júnior foi publicado em 2004 em vários veículos. Esse artigo abordava os problemas contábeis decorrentes de operações com incorporação reversa, inclusive com relação ao artigo 36 da Lei 10.637/02 que permitia, em certas circunstâncias, o diferimento da tributação na que detinha o investimento. (E é bom ressaltar que nesse artigo 36, que foi utilizado nessa operação aqui sendo discutida, ou em nenhuma outra Lei brasileira, jamais houve qualquer vedação que essas operações se dessem entre empresas sob controle comum.)

De qualquer forma, os autores declaramos que o objetivo de tal matéria era exatamente alertar os órgãos reguladores e entidades representativas da profissão contábil e de auditoria para que revissem seus posicionamentos admitidos àquela época, ou seja, nos casos em que uma sociedade contribui, por valor de mercado, sua controlada em aumento de capital de outra controlada, gerando um ágio correspondente à diferença entre o valor de contribuição e o de custo. De fato não se conformava ele com a Lei que permitia o reconhecimento de lucro por parte da alienante de uma participação societária quando de transação entre empresas sob controle comum e, consequentemente, com o reconhecimento do ágio na empresa adquirente sob o mesmo controle, sem que tivesse havido um

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

custo de aquisição anterior perante terceiros a justificar a operação.

Ademais, o inconformismo dos autores a esse respeito se dava à luz não de estarem as empresas descumprindo normas contábeis vigentes; exatamente pelo contrário: as normas em vigor, na sua visão, permitiam o que ele e seu coautor não consideravam como o melhor para a informação contábil brasileira.

(...)

E é exatamente isso o que está, por exemplo, no que o Termo em discussão registra em seu item 61, quando se refere à resolução CFC nº 1.110/2007, que veda o reconhecimento contábil do ágio gerado internamente.

"Ágio interno" é, pois, expressão que vem sendo utilizada de maneira muitas vezes incorreta, ou pelo menos com deturpação quando não presentes esses dois ambientes tão diferentes. *Em nenhuma hipótese essa vedação do CFC está se referindo ao ágio derivado de negociações entre empresas sob controle comum no caso brasileiro. Apenas atinge a vedação ao reconhecimento de ágio dentro da própria pessoa jurídica.*

Os autores do artigo citado estavam, sim, procurando incentivar que se trouxesse o conceito saxônico para dentro do Brasil, mas com a total consciência de que isso não era, em absoluto, a nossa realidade. *Daí a menção à necessidade de mudanças.*

(...)

O autor Eliseu Martins, como membro do CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis, só conseguiu a implementação daquele objetivo quando participou ativamente da emissão do Pronunciamento Técnico CPC 18 – Investimento em Coligada e em Controlada, e principalmente da emissão da Interpretação Técnica ICPC 09 – Demonstrações Contábeis Individuais, Demonstrações Separadas, Demonstrações Consolidadas e Aplicação do Método de Equivalência Patrimonial.

Foi só então bem recentemente, em 2009, para vigência a partir de 2010, que a CVM e o CFC aprovaram o Pronunciamento Técnico CPC 18 – Investimento em Associada e em Controlada que determinou:

(...)

Aí sim ficaram vedados os registros contábeis de resultados em todas as operações entre entidades sob controle comum no Brasil.

Ou seja, algo estonteante é o fato de, de uma hora para outra, sem qualquer mudança na estrutura conceitual na contabilidade e, principalmente para fins tributários, sem qualquer mudança legislação que cuida da matéria, querer-se

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELI
O PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> ***que o ágio desapareça das demonstrações contábeis de muito antes de 2010****!*
>
> *(...)*
>
> *Concordamos com o fato de que a CVM não gosta desses ágios, e que de fato, em alguns momentos, acabou por tomar algumas atitudes nessa direção, mas a realidade é essa: mesmo que indesejadas por alguns, essas operações envolvendo participações societárias sendo negociadas entre entidades sob controle comum jamais podem, antes de 2010, e após 2011, ser dadas como infratoras de normas legais ou infralegais contábeis brasileiras.* (fls. 1543-1558; sem grifos no original)

Por fim, o ilustre Professor ainda arremata, agora tratando da alegada necessidade de Pagamento do Ágio, *verbis*:

> *O ponto é realmente inovador em matéria contábil. Em nenhum normativo contábil existe a menção à forma como um determinado pagamento deve ser feito como condicionante de sua contabilização. Será que a receita recebida em bens é diferente da receita recebida em dinheiro? Certamente que não.*
>
> *Uma empresa pode adquirir a outra de diversas formas: (i) pagando em dinheiro oriundo de seu próprio caixa, (ii) emitindo ações ou títulos de dívida e usando os recursos para financiar a operação, (iii) emitindo ações e usando essas como instrumento de troca.* ***A contabilização do ágio respectivo é a mesma, não importando a forma de pagamento pela empresa adquirida. Claro que a contabilização da origem dos recursos será diversa dependendo de como a transação foi financiada. No entanto, esse efeito não tem nenhuma influência na contabilização do ágio****.* (fl. 1560)

Essas considerações lançam por terra as assertivas no sentido da impossibilidade do registro do ágio em referência pelo fato de se tratar de operações societárias envolvendo sociedades do integrantes do mesmo grupo econômico, em absoluta ratificação de tudo o que foi dito linhas acima.

Com efeito, não há que se falar em óbice imposto pelas normas legais ou infralegais da disciplina contábil brasileira no período da formação do ágio em apreço, assim como inexiste problema atinente ao fato de que não houve *pagamento* por ocasião da aquisição da participação societária da ora Recorrente pela Sardinelle – aquisição essa materializada pela emissão de ações.

É importantíssimo salientar que, nas mais de 70 (setenta) laudas do extenso Termo de Verificação Fiscal, a autoridade fiscal não declina uma linha sequer para impugnar o Laudo que embasou aferição do valor de mercado da ora Recorrente à época dos fatos aqui discutidos.

Saliente-se, ainda, que a operação aqui analisada ocorreu quando ainda vigia o art. 36 da Lei n. 10.637/2002, dispositivo esse que tinha a seguinte redação, *litteris*:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Art. 36. Não será computada, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da pessoa jurídica, ***a parcela correspondente à diferença entre o valor da integralização de capital, resultante da incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica que efetuar a subscrição e integralização, e o valor dessa participação societária registrado na escrituração contábil desta mesma pessoa jurídica****.*

§1º O valor da diferença apurada será controlado na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e somente deverá ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido:

I – na alienação, liquidação ou baixa, a qualquer título, da participação subscrita, proporcionalmente ao montante realizado;

II – proporcionalmente ao valor realizado, no período de apuração em que a pessoa jurídica para a qual a participação societária tenha sido transferida realizar o valor dessa participação, por alienação, liquidação, conferência de capital em outra pessoa jurídica, ou baixa a qualquer título.

Em função desse dispositivo – que foi revogado pela Lei n. 11.196/2005, que ainda não havia sido publicada no momento da formação do ágio em discussão –, a Larimus registrou o *lucro* advindo da reavaliação do investimento na Recorrente e ulterior integralização do capital (alienação) da Sardinelle com esse ativo, lucro esse que passou a ser controlado na parte B do seu Lalur.

Ora, se a alienante era obrigada, em função desse dispositivo, a registrar o resultado positivo dessa operação de integralização de capital subscrito com ações a valor de mercado – resultado esse que não era objeto de tributação imediatamente apenas em função do diferimento previsto nesse dispositivo legal –, é absurdo sustentar que esse resultado positivo, que essa mais-valia decorrente da expectativa de resultados futuros da ora Recorrente, não integrasse o custo de aquisição do investimento por parte da sociedade adquirente, a Sardinelle.

Essa circunstância já havia sido apreendida pelo eminente Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro no voto vencedor que exarou por ocasião do julgamento do Processo Administrativo n. 10469.721945/2010-03, no qual se lê, *verbis*:

Como se vê, este dispositivo, revogado pela Lei 11.196, de 2005, permite expressamente diferir o ganho de capital, decorrente de alienação de investimento por integralização com ações de outra empresa. Também, cabe notar que, se há ganho na empresa que faz a alienação, haverá nascimento de ágio na empresa que adquire as ações. Ainda, cabe perceber que não existe na lei qualquer restrição à que a integralização seja feita em empresa do grupo ou em empresa constituída apenas para receber o investimento.

Portanto, também o art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, consagra a legalidade da conduta do contribuinte.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Por ocasião desse julgamento – havido nesta Turma, na sua anterior composição, em 6 de dezembro de 2012 –, acompanhei integralmente as conclusões externadas pelo ilustre Conselheiro Guerreiro, sendo que a ementa desse r. aresto recebeu a seguinte redação, *litteris*:

CÓPIA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

PROCESSOS DISTINTOS. ÓRGÃOS JULGADORES COMPETENTES. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA. DECISÕES ADMINISTRATIVAS, DIVERGENTES. POSSIBILIDADE.

Não se vinculam as decisões administrativas proferidas por órgãos julgadores distintos, exaradas no exercício de suas respectivas competências

ÁGIO. REQUISITOS DO ÁGIO.

0 art. 385 do RIR/1999, estabelece a definição de ágio e os requisitos do ágio, para fins fiscais. 0 ágio é a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor patrimonial das ações adquiridas. Os requisitos são a aquisição de participação societária e o fundamento econômico do valor de aquisição. Fundamento econômico do ágio é a razão de ser da mais valia sobre o valor patrimonial. A legislação fiscal prevê as formas como este fundamento econômico pode ser expresso (valor de mercado, rentabilidade futura, e outras razões) e registrado.

ÁGIO INTERNO.

A circunstância da operação ser praticada por empresas do mesmo grupo econômico não descaracteriza o ágio, cujos efeitos fiscais decorrem da legislação fiscal. A distinção entre ágio surgido em operação entre empresas do grupo (denominado de ágio interno) e aquele surgido em operações entre

empresas sem vinculo, não é relevante para fins fiscais.

ÁGIO INTERNO. INCORPORAÇÃO REVERSA. AMORTIZAÇÃO.

A amortização do ágio está prevista no art. 386 do R1R/1999. Para fins fiscais, o ágio decorrente de operações com empresas do mesmo grupo (dito ágio interno), não difere em nada do ágio que surge em operações entre empresas sem vinculo. Ocorrendo a incorporação reversa, o ágio poderá ser amortizado nos termos previstos nos arts. 7° e 8° da Lei n° 9.532, de 1997.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E COMERCIAL.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

As regras contábeis aceitas pelo direito tributário são apenas aquelas previstas na legislação comercial referendada pelas regras tributárias e desde que não conflitem com regra fiscal especifica.

LEGISLAÇÃO TRIBUTARIA E COMERCIAL. CONTABILIDADE. ÁGIO.

Os institutos, conceitos e formas contábeis aceitos pelo direito tributário são apenas aqueles definidos na legislação comercial referendada pelas regras tributárias e desde que não conflitem com definição especifica posta em regra fiscal. Caso a legislação tributária defina de modo diferente um instituto, conceito, ou forma, vale a definição fiscal para fins tributários. Regra tributária especifica define o que é ágio, como deve ser calculado, seus pressupostos (aquisição da participação e fundamento econômico), e como sua amortização pode ser considerada para fins fiscais. Por isso, nesses aspectos, os institutos, conceitos e formas contábeis e as regras de direito comercial são irrelevantes.

ÁGIO. ART. 109 CTN.

A legislação tributária define o que é ágio para fins fiscais e determina os efeitos.

TRANSFERÊNCIA DE AÇÕES. ÁGIO. NASCIMENTO. EXTINÇÃO.

O ágio nasce com uma aquisição e se transfere por uma incorporação reversa, cisão ou fusão. A transferência das ações não implica em transferência de ágio, mas em extinção do ágio que havia na alienante e surgimento de novo ágio na adquirente. A disciplina legal a que se submete o novo ágio é decorrente de suas características, e não das características do ágio que existia na alienante.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ELISÃO. EVASÃO.

Em direito tributário não existe o menor problema em a pessoa agir para reduzir sua carga tributária, desde que atue por meios lícitos (elisão). A grande infração em tributação é agir intencionalmente para esconder do credor os fatos tributáveis (sonegação).

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. NEGÓCIOS JURÍDICOS. ATOS JURÍDICOS. LICITUDE.

0 fato dos atos praticados visarem economia tributária não os torna ilícitos ou inválidos. O fato dos negócios praticados visarem economia tributária não os torna ilícitos ou inválidos.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MOTIVO DO NEGÓCIO. CAUSA DO NEGÓCIO. LICITUDE.

Motivo do negócio é a razão subjetiva pela qual o contribuinte faz o negócio

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

jurídico. Causa do negócio ou sua função econômica é o efeito que o negócio produz nas esferas jurídicas dos participes. O motivo ilícito implica em nulidade, quando declarada por um Juiz. Se a motivação do negócio é economia tributária, não se pode falar em motivo ilícito.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MOTIVO DO NEGÓCIO. CONTEÚDO ECONÔMICO. PROPÓSITO NEGOCIAL. LICITUDE.

Não existe regra federal ou nacional que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas economia tributária. Não tem amparo no sistema jurídico a tese de que negócios motivados por economia fiscal não teriam "conteúdo econômico" ou "propósito negocial" e poderiam ser desconsiderados pela fiscalização. O lançamento deve ser feito nos termos da lei.

SIMULAÇÃO. ABUSO DE DIREITO. FRAUDE A LEI.

A fiscalização não precisa (e nem pode) recorrer às figuras de direito civil, utilizadas por juizes imparciais para soluções de litígios entre as pessoas. 0 Fisco não precisa (e nem pode) recorrer ás figuras da simulação, abuso de direito, fraude a lei ou demais previstas no Código Civil, que são utilizadas pela Justiça para resolver litígios. A fiscalização tem poderes específicos e disciplinados na legislação tributária.

PODERES DO FISCO. LANÇAMENTO.

A fiscalização pode apontar os fatos que entende ocorridos, pode afastar os que entende não ocorridos ou falseados, pode aplicar o direito que entende aplicável aos fatos verificados, e pode cobrar o tributo conforme sua convicção, sem ter de recorrer a qualquer figura do Código Civil. A única exigência da lei é que o Fisco comprove os fatos que confirmam o direito que

aplica.

LANÇAMENTO.

O lançamento é atividade vinculada à lei.

SEGURANÇA JURÍDICA. TRIBUTAÇÃO.

A segurança jurídica, ao lado da justiça, é um dos pilares do sistema jurídico. A previsibilidade da tributação é um dos seus aspectos fundamentais.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

AUDITORIA FISCAL. PERÍODO DE APURAÇÃO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. VERIFICAÇÃO DE FATOS, OPERAÇÕES, REGISTROS E ELEMENTOS PATRIMONIAIS COM

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

REPERCUSSÃO TRIBUTARIA FUTURA. POSSIBILIDADE. LIMITAÇÕES.

O fisco pode verificar fatos, operações e documentos, passíveis de registros contábeis e fiscais, devidamente escriturados ou não, em períodos de apuração atingidos pela decadência, em face de comprovada repercussão no

futuro, qual seja: na apuração de lucro liquido ou real de períodos não atingidos pela decadência. Essa possibilidade delimita-se pelos seus próprios fins, pois, os ajustes decorrentes desse procedimento não podem implicar em alterações nos resultados tributáveis daqueles períodos decaídos, mas sim nos posteriores. Em relação a situações jurídicas, definitivamente constituídas, o Código Tributário Nacional estabelece que a contagem do prazo decadencial para constituição das obrigações tributárias, porventura delas inerentes, somente se inicia após 5 anos, contados do período seguinte ao que o lançamento do correspondente crédito tributário poderia ter sido efetuado (art. 173 do CTN). (Processo Administrativo n. 10469.721945/2010-03; Acórdão n. 1101-000.841;

Afastadas as citadas e falaciosas considerações no sentido da impossibilidade do registro do ágio em tela, tem-se que igualmente não se sustentam as assertivas da autoridade autuante no que tange à pretensa ausência de propósito negocial na operação.

Deveras, desde a fiscalização, assim como em sede de impugnação e no vertente Recurso Voluntário, o sujeito passivo trouxe à balha as razões pelas quais a operação foi entabulada, oportunidades em que o contribuinte logrou externar que, desde 1996, o grupo econômico em apreço estava progressivamente se movimentando pela expansão de suas atividades, assim como era nítida a busca por novos investidores.

Nesse contexto, especificamente em relação ao surgimento da Sardinelle no seio do grupo econômico, afirma o sujeito passivo o seguinte, *litteris*:

A criação da Sardinelle, por sua vez, teve por objetivo receber as ações da Recorrente a valor de mercado, o que foi imprescindível para a atração de novos investidores. Procedeu-se à reavaliação do valor da Recorrente de acordo com os parâmetros de mercado.

Dessa forma, foi contratada a empresa Gallo Engenharia e Consultoria Empresarial Ltda., que reavaliou as ações da Recorrente, com base em expectativa de rentabilidade futura, tendo concluído que "para a data-base de 31 de dezembro de 2005, o valor econômico estimado da empresa é de R$ 246.835 mil no Cenário I e R$ 246.372 mil no Cenário II".

Portanto, como exposto, fato é que a Sardinelle cumpriu a função para a qual foi, desde sempre, constituída, qual seja: recebeu as ações da Recorrente a valor de mercado, atribuindo-lhe maior potencial de atração de novos investidores! (fl. 1389)

Ora, tendo em vista o mencionado contexto em que o grupo econômico *sub examen* estava a buscar novos investidores, parece-me que a operação de capitalização da

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Sardinelle com as ações emitidas pela ora Recorrente agora reavaliadas a valor de mercado mostra-se verdadeiramente essencial ao desiderato macroeconômico que conglomerado perseguia.

De fato, especialmente tendo em vista que – na esteira do jamais impugnado Laudo de Reavaliação – **as ações da Recorrente avaliadas pelo custo contábil representam meros 5% (cinco por cento) do valor real desse investimento**, sustentar que o grupo devesse permanecer com esse ativo registrado a valor absolutamente defasado em relação à sua substância econômica efetivamente não faz sentido, é óbvio que a reavaliação que culminou com o surgimento do ágio deveria ser empreendida com vistas a engendrar essa tão buscada maior atratividade de investimentos.

Não se olvide, ainda, que a própria Lei das S/A estabelece em seu art. 154 que *O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.*

Importante pontuar que o fato de a Sardinelle ter existido por breve intervalo de tempo e não ter realizado operações por si só é absolutamente irrelevante; verdadeiramente, olhar somente essa fotografia – que, frise-se, em momento algum representou ofensa a qualquer preceito legal – em detrimento de todo o filme é proceder que não se sustenta e que não tem lastro normativo algum.

Acerca do controvertido propósito negocial, é interessante trazer à balha uma passagem da r. decisão recorrida, em que se lê, *litteris*:

> *17. Com relação a estas alegações, analisando os arranjos societários que foram feitos e o período em que ocorreram, entre os dias 03/11/2005 e 09/11/2005, fica difícil aceitar essa versão dada pela Impugnante. Os fatos colidem totalmente com a versão dada pela Impugnante, para os procedimentos adotados relativos a organização societária.*
>
> *18. Fica claro que houve a tentativa de realização de um planejamento fiscal. Além de proceder a uma reavaliação patrimonial da Impugnante, sem que houvesse incidência tributária, visou realizar a amortização do ágio criado intragrupo, acarretando uma redução indevida da base tributável da Impugnante nos anos subsequentes. Este foi o objetivo principal, ou seja, atualização patrimonial e economia de impostos.* ***A alegação de que houve a preparação para o recebimento de novos investidores, pode até ser aceita, porém, ela é marginal****.* (fls. 1272-1273; sem grifos no original)

A leitura do trecho grifado acima é reveladora da imprestabilidade da noção de propósito negocial para fins de definição da legitimidade ou ilegitimidade da formação e ulterior amortização do ágio.

Com efeito, o que consubstanciava uma operação absolutamente desprovida de propósito negocial para a autoridade autuante revelou-se uma operação dotada de propósito negocial pela Colenda instância *a qua*: de fato, o trecho acima explicita que a r. DRJ recorrida

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

vislumbrou a presença de propósito negocial na operação, **só que esse propósito negocial foi tido como *marginal***.

Ora, a partir dessas considerações constantes do acórdão recorrido, se já não bastasse a completa subjetividade que permeia a noção de propósito negocial, percebe-se que tal propósito negocial ainda assume graus, devendo os contribuintes demonstrarem a existência de um propósito negocial que ostente a qualidade de ser *nuclear*!

Essas observações inequivocamente demonstram a equivocidade da noção de que se cuida, desprovida que é de qualquer *controlabilidade* baseada em parâmetros objetivos.

A respeito dessa imprestabilidade da noção de propósito negocial para desconsideração de operações como a aqui examinada, é preciso o escólio do Professor Eliseu Martins no Parecer mencionado linhas acima, do qual são extraídos os seguintes excertos, *verbis*:

> *A codificação recente do conceito de business purpose nos Estados Unidos ilustra os problemas da aplicação de um conceito tão amplo e aberto. As dificuldades supramencionadas tendem a ser ainda maiores em um país com a tradição jurídica brasileira – especialmente no direito tributário com suas características de tipicidade cerrada.*
>
> *Dito isso, não nos parece fazer nenhum sentido estender o conceito de propósito negocial para descaracterizar a contabilização do ágio. As normas contábeis em nenhum momento usam esse instituto com essa finalidade específica. O ágio somente poderá ser reconhecido se estiver ligado à efetiva expectativa, na hora de sua formação, da rentabilidade futura das transações.*
>
> *O uso de um conceito, reconhecidamente inconsistente em sua aplicação, para definir o critério de amortização do ágio é algo que não encontra respaldo nas normas contábeis.* (fls. 1576-1577)

Destarte, tendo em vista que, para além de a noção de propósito negocial ser imprestável para os fins vislumbrados pela autoridade autuante, restou demonstrado que a operação de que resultou o ágio inseria-se no desiderato econômico maior do grupo econômico integrado pela ora Recorrente, é inquestionável que ambos os sustentáculos das autuações para a desconsideração do registro e da amortização do ágio em apreço caíram por terra, razão pela qual deve o Recurso Voluntário ser acolhido neste ponto, com o cancelamento das glosas aqui discutidas.

Na remotíssima hipótese de tal entendimento não prevalecer, então deve ser enfrentada a questão da multa qualificada, que, consoante dito no Relatório, apenas recai sobre os créditos tributários derivados das glosas cujo exame acabou de ser realizado.

Também não pode prevalecer a qualificação da multa em destaque, ante a completa fragilidade da constatação fiscal quanto ao cometimento de dolo e fraude, pretensa constatação essa que repousa aos fls. 200-220, integrantes do Termo de Verificação Fiscal.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Com efeito, é certo que o sujeito passivo jamais agiu com vistas a ocultar fatos geradores de tributo ou a evitar a sua materialização, tendo atendido a todas as intimações que lhe foram dirigidas e revelando às autoridades fiscais todo o substrato da operação *ab initio*.

Assim, percebe-se que, se restar plasmada a premissa de que a minoração da base de cálculo dos tributos em testilha pela contrapartida da amortização do ágio em referência não se revela autorizada por este Colegiado, mostra-se mandatório o entendimento de que referida redução da matéria tributável decorreu de mero equívoco na interpretação dispensada à legislação fiscal e societária, o que não justifica a majoração da penalidade de ofício.

As considerações da autoridade fiscal no sentido de que a *Sardinelle não seria uma empresa* pelo fato de não ter realizado operações são completamente despropositadas: tratava-se de sociedade regularmente registrada em Junta Comercial, com o preenchimento de todos os requisitos previstos na legislação comercial para a criação dessa entidade, com capital integralizado, sócios e administrador, o que revela quão forçadas são as conclusões externadas pela autoridade fiscal para sustentar a sua acusação de fraude e dolo.

De mais a mais, as outras questões levantadas – tais como a falta de comprovação do pagamento da cifra de mil reais aos antigos sócios da Larimus e Sardinelle e o pretenso endereço equivocado da Sardinelle na DCTF que apresentara – são igualmente jocosas e foram pontual e precisamente espancadas pelas postulações do contribuinte, o que pode ser constatado a partir da leitura dos fólios n. 1410-1419.

Pelo exposto, quando menos não deve prevalecer a qualificação da multa de ofício, que deve retornar ao seu patamar de 75%.

Da Reorganização Societária do Grupo Folha – Questão da Provisão para Pagamento de Dividendos

Conforme dito no Relatório, também se relaciona com a operação delineada e examinada acima o tópico das autuações relativos à Provisão para Pagamento de Dividendos.

A solução para a controvérsia em apreço parece-me simplória, sendo que o sujeito passivo tem razão, de modo que deve ser julgada improcedente a autuação neste tópico.

Com efeito, o Fisco vislumbrou a infração à legislação do IRPJ e da CSLL o fato de a contribuinte ter excluído do lucro contábil as receitas registradas em contrapartida à reversão da Provisão em apreço – entre os anos-calendários 2006 a 2010 –, forte no entendimento de que, por ocasião da constituição da Provisão, a correlata despesa não teria sido adicionada à mesma grandeza em apreço.

Eis o trecho do Termo de Verificação Fiscal que encerra as assertivas do Fisco quanto ao ponto, *litteris*:

> *238. <u>Provisão para garantia de dividendos</u> Conforme o "Demonstrativo da provisão para a garantia dos dividendos" (Doc. 47) em resposta ao Termo de Intimação de 29/11/2011 (Doc. 46), a FOLHA informou sobre a criação da referida*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

provisão cujo saldo em 31/12/2005 era de R$ 152.045.773,00 e as baixas mensais dessa provisão. Ocorre que conforme livro LALUR nº 14 de A/C 2005 (doc. 16), não houve a adição da despesa que criou essa provisão. Dessa forma, são indevidas todas as exclusões das baixas mensais realizadas entre 01/2006 a 12/2010, pois as mesmas diminuíram a base de cálculo do IR e da CSLL nesse período. (fl. 221)

A provisão em apreço foi criada em obediência à expressa determinação da Comissão de Valores Mobiliários, que determina a constituição da provisão em análise em casos em que controlada incorporará controladora que detém participação societária na referida investida adquirida com ágio.

Nada obstante, percebe-se que o raciocínio empreendido pela autoridade fiscal até teria sentido – abstraída a questão atinente a quem deveria ter procedido à adição das despesas registradas em contrapartida à constituição da provisão –, mas que se não sustenta no caso concreto.

Com efeito, o que levou a autoridade autuante a entender indevida a exclusão das receitas apropriadas por ocasião da reversão da discutida provisão foi a compreensão de que a constituição e a reversão dessa provisão deveriam ser fiscalmente neutras: **deveras, o fundamento que a levou a julgar indevida a exclusão da receita foi a falta de adição da despesa por ocasião da constituição da provisão**.

Assim, de acordo com o entendimento do Sr. Auditor Fiscal, a Receita atinente à reversão da provisão até poderia ser excluída – é dizer, a exclusão até poderia ter neutralizado o impacto tributário da reversão da provisão –, **desde que a constituição da provisão, que gera uma despesa, também tivesse sido fiscalmente neutra – o que se leva a efeito a partir da adição da despesa ao resultado**.

Ocorre que, no particular caso concreto, a constituição da provisão desacompanhada da adição da despesa acabou por ser fiscalmente neutra, razão pela qual não há qualquer problema em ser a receita relacionada à reversão da provisão excluída do resultado tributável dos anos-calendários 2006 a 2010. Explico.

Com efeito, apesar de efetivamente a Sardinelle não ter adicionado a despesa que surgiu com a constituição da provisão em discussão – constituição essa que teve lugar em novembro de 2005 –, verifica-se que a Sardinelle apurou prejuízos no período **em monta equivalente à despesa aqui questionada**.

Ou seja, apesar de a despesa não ter sido adicionada ao resultado, percebe-se que essa falta de adição não gerou qualquer economia no pagamento de tributo, eis que a Sardinelle não teria tributo a pagar ainda que tivesse procedido à referida adição.

É óbvio que a falta de adição da despesa acabou por fazer com que a Sardinelle apurasse expressivo prejuízo. No entanto, é certo que esse prejuízo jamais foi aproveitado – seja pela Sardinelle, que foi imediatamente incorporada após a constituição da provisão, seja pela ora Recorrente, tendo em vista que a legislação tributária expressamente veda o aproveitamento, por parte da incorporadora, de prejuízos fiscais apurados pela sucedida.

Ou seja: a constituição da provisão para pagamento de dividendos foi fiscalmente neutra, de modo que não há que se falar que a receita que vem à balha com a

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

reversão da provisão devesse impactar o resultado para que referida neutralização fosse atingida, razão pela qual se revela correto o procedimento do sujeito passivo no sentido de excluir esses lançamentos a crédito em conta de resultado.

Destarte, dou provimento ao Recurso Voluntário neste ponto, com o cancelamento dos créditos tributários derivados da glosa da exclusão da receita de reversão da provisão em testilha.

Consequentemente, revela-se prejudicado o pedido do sujeito passivo no que tange à impossibilidade de ser responsabilizado por multa em caso de sucessão.

CÓPIA

Da Provisão Tributária – Suspensão IR

No que tange às provisões em testilha (R$90.064.474,03), a douta DRJ afirma que (fl. 1291/1293):

> *"EXCLUSÕES INDEVIDAS DE PROVISÕES NO LUCRO REAL*
>
> *I Provisão Tributária-Suspensão IR*
>
> *72. Conforme apurado pela fiscalização a Impugnante no ano-calendário de 2006 excluiu, indevidamente, a realização da "Provisão Tributária-Suspensão IR" no valor de R$90.064.474,03 da base de cálculo do lucro real. Esta exclusão foi feita indevidamente, pois não houve o encerramento das ações judiciais que motivaram a constituição da provisão.*
>
> *73. A Impugnante alega que até 2006 todos os valores de eventuais contingências tributárias foram registrados como provisões, compondo esta conta. Porém, após analisar estas provisões verificou que parte delas deveria ser registrada como obrigação legal, sendo plenamente dedutível do lucro real apurado, que foi, inclusive, sugerido em parecer dado pela PricewaterhouseCoopers.*
>
> *74. Informa que a CVM editou a Deliberação nº 489/05 definindo que no caso de situações em que os valores dos tributos são perfeitamente quantificados e fatos geradores ocorridos, não se trata de provisão, mas sim, de um passivo. Razão pela qual a Impugnante procedeu à mudança do critério de contabilização, reclassificando estas obrigações de provisão para passivo e excluindo o valor de R$90.064.474,03 de tributos devidos para apuração do lucro real do ano-calendário de 2006.*
>
> ***75. A explicações dadas pela Impugnante somente podem ser aceitas quanto aos aspectos contábeis e não tributários, pois no caso, tratam de processos judiciais contestando leis e os recolhimentos de certos tributos (Pis, Cofins, etc.). Logo, estamos diante de tributos com exigibilidade suspensa que têm natureza para fins fiscais de provisões e não despesas incorridas, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.***

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

76. O §1º do artigo 344 do RIR/99, veda a dedução de tributos e contribuições, na determinação do lucro real, que estejam com a exigibilidade suspensa, nos seguintes termos:

Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41).

§1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966, haja ou não depósito judicial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, §1º).

[...]

§6º A partir de 1º de janeiro de 1997, o valor da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL, não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real (Lei nº 9.316, de 1996, art. 1º). (g.m.)

77. Consequentemente está correto o entendimento da fiscalização de que a realização desta provisão, para efeitos fiscais, somente poderia ser excluída para apuração do lucro real quando do encerramento das ações e se as decisões fossem contrarias à Impugnante."

De outro lado, o contribuinte afirma, em síntese, que:

"(...) a Recorrente comprovou, já em fase de fiscalização (...), que todos os valores de eventuais contingências tributárias foram registrados em suas demonstrações financeiras em conta de provisões.

Nas referidas respostas, a Recorrente também registrou que, a partir de 31/12/2006, após análise de todos os valores registrados na conta da provisão 'tributária-suspensão (IR)', verificou que parte desse passivo deveria ser registrado como ***obrigação legal****, sendo, portanto, plenamente dedutível do lucro real apurado, o que foi, inclusive, sugerido em parecer elaborado pela PricewaterhouseCoopers (...) Nesse contexto, cabe esclarecer que foram excluídos da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL da Recorrente, o total de R$90.064.474,03"* ***(fl. 1432)*** *e*

"Ainda, os valores das provisões excluídos do lucro real pela Recorrente, que foram acima enumerados, também não podem ser reconhecidos como uma mera contingência passiva, pois não se caracterizam como uma possível obrigação, mas sim uma efetiva obrigação surgida com a ocorrência do fato gerador de cada uma das exações questionadas nas ações judiciais correspondentes, e no momento em que o contribuinte deixou de efetuar o pagamento dos referidos tributos no prazo estabelecido pela legislação." ***(fl. 1439)***

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em seguida, prossegue o contribuinte, *"ainda que este E. CARF não reconheça que a 'Provisão Tributária Suspensão (IR)' é dedutível por não se caracterizar como provisão, mas sim como despesas efetiva decorrente de obrigação legal"*, a glosa não poderia se manter, por conta da *"situação de cada um dos processos à data da lavratura dos autos de infração originários do presente processo"* (fl. 1443).

Penso que tem parcial razão o contribuinte no ponto. Explico.

Com efeito, a jurisprudência desse Colendo CARF sedimentou-se em sentido diametralmente oposto ao propugnado pelo sujeito passivo, sendo que, em outras oportunidades, já ratifiquei o entendimento prevalecente.

Assim sendo, é importante trazer à balha o seguinte julgado, prolatado pela Colenda Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, *litteris*:

> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL*
>
> *Exercício: 1998, 1999, 2000*
>
> *Ementa: CSLL. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA.* ***Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão****. Assim, a dedutibilidade de tais rubricas somente ocorrerá por ocasião de decisão final da justiça, desfavorável à pessoa jurídica.* (Processo Administrativo n. 16327.000670/2001-72; Acórdão n. 9101-00.592; Rel. Cons. Claudemir Malaquias; j. 18.5.2010; sem grifos no original)

Do voto condutor desse aresto – voto esse que foi acompanhado pela totalidade dos membros desse Egrégio Colegiado –, extraem-se as seguintes passagens, *verbis*:

> *A recorrente alega que a natureza da conta contábil em que os tributos foram escriturados é de contas a pagar e não de provisão. Entende a recorrente que o fato das referidas contribuições estarem com a sua exigibilidade suspensa, não significa que o crédito tributário correspondente não era devido, identificável ou mensurável, mas tão somente que o seu efetivo desembolso está postergado para o momento do término da ação judicial e que, portanto, até que não seja proferida decisão na ação judicial, são totalmente devidos.*
>
> ***O entendimento que tem se filmado neste Conselho é de que os tributos que estejam com sua exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, devem ser provisionados contabilmente, não se confundindo, portanto, com o registro de despesas incorridas.*** *Os tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por uma das hipóteses previstas no*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

citado art. 151 devem ser contabilizados pelo regime de caixa, ou seja, considerados como despesa somente por ocasião de seu efetivo pagamento. Enquanto provisão, está vedada a sua dedução na apuração da base de cálculo de qualquer tributo, devendo, portanto, neste caso, serem integralmente adicionadas à base de cálculo da CSLL. Afinal, este é disciplinamento previsto no art. 41, § 1º da Lei nº 8.981/95 e no art. 13, inciso I da Lei nº 9.249/95.

(...)

*Nesta linha de argumentação, **deve-se asseverar ainda que não encontra guarida no melhor direito a alegação da recorrente (fl.s 369) no sentido de que a indedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa aplicar-se-ia, exclusivamente, à determinação do lucro real, base de cálculo do IRPJ, e não à CSLL**. Com efeito, pelo disposto no art. 13, inciso I da Lei n2 9.249/95, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro restou vedada a dedução de quaisquer provisões. Nestas estão incluídas aquelas constituídas em função de tributo com exigibilidade suspensa, excetuando-se apenas as provisões para pagamento de férias e décimo-terceiro salário e as provisões técnicas exigidas pela legislação especial de determinadas instituições. (fólios n. 5 e 6; sem grifos no original)*

Por isso, os tributos com exigibilidade suspensa consubstanciam inequívocas provisões (passivo de prazo ou valor incertos), cuja dedução – à exceção de espécies de provisões relacionadas em rol taxativo – é vedada para fins de apuração do lucro real do IRPJ.

No entanto, no caso concreto, a despeito de a ora Recorrente ter lançado mão de despesas indedutíveis para fins da apuração do seu resultado do ano-calendário 2006, verifico que muitas dessas ações já tiveram trânsito em julgado, ocasião em que

(i) em caso de êxito na demanda, deveria ocorrer a reversão dos valores da provisão;

(ii) em caso de julgamento desfavorável ao contribuinte, estaria então definitivamente reconhecida a obrigação legal da empresa de recolher o tributo discutido.

Nesse sentido, parece-me razoável entender que, naqueles processos em que o litígio acerca dos tributos provisionados já transitaram em julgado em desfavor do sujeito passivo, o procedimento adotado pelo sujeito passivo deve ser entendido como mero reconhecimento antecipado de despesa, se e somente comprovar a quitação do tributo – tendo em vista que, na esteira do precedente acima colacionado, o fato de o tributo em testilha ter tido, em um dado momento, a sua exigibilidade suspensa faz com que o reconhecimento da correlata despesa seja realizado pelo regime de caixa.

Para a configuração da postergação acima citada, é ainda essencial a comprovação de que o sujeito passivo (**i**) apurou resultados positivos nos anos-calendários subsequentes; e (**ii**) não lançou mão das referidas "despesas" em duplicidade.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Diversamente, nos casos em que o sujeito passivo sagrou-se vencedor nos litígios em que estava envolvido, tem-se que a glosa das despesas aqui controvertidas apenas não poderia subsistir nas hipóteses em que a reversão da respectiva provisão engendrou lançamentos a crédito em conta de resultado que foram oferecidos à tributação – do que decorre a neutralidade fiscal das vestibulares apropriações de despesas havidas no ano-calendário de 2006.

Tratando da primeira das situações delineadas acima – feitos em que o sujeito passivo não se sagrou vencedor –, entendo que, em primeiro lugar, não há dúvidas quanto à apuração de resultados positivos nos anos subsequentes, o que se depreende a partir da rasa leitura das DIPJs pertinentes.

Em segundo lugar, penso que não é autorizada a conclusão no sentido de que o sujeito passivo teria que comprovar a não utilização do lançamento contábil que minorou os resultados tributáveis em duplicidade, tendo em vista que tanto consubstanciaria descabida distribuição do ônus probatório, eis que se trata de exigir prova negativa, *diabólica*. Nessa senda, uma vez que jamais houve qualquer acusação fiscal no sentido de que o contribuinte tomou despesa por ocasião da constituição das provisões e também no átimo em que os tributos questionados passaram a materializar efetivas obrigações, parece-me inquestionável que não poderia levar em conta tal premissa, razão pela qual entendo que não há que se falar na discutida duplicidade de aproveitamento.

Assim sendo, passemos à análise específica das ações judiciais, com vistas a verificar se são procedentes as razões que motivaram o entendimento das autoridades fiscais quanto à ilegitimidade do respectivo impacto no lucro real do sujeito passivo, sendo de rigor trazer a lume que foram mantidas as glosas nos casos em que as ações judiciais ainda estão em curso. Frise-se

> **(i) Processo n. 009130-62.1999.4.03.6100 (R$26.070.073,93)**
> ***Tema em debate****: Ação ordinária versando sobre a exigência de PIS/COFINS nos moldes da Lei n. 9.718/98 e da EC n. 20/98.*
> ***Status****: Trânsito em julgado em 31/08/2010, após* ***(i)*** *renúncia quanto à majoração de alíquota e* ***(ii)*** *negativa de provimento à Apelação da União em relação ao alargamento da base.*
> ***Efeitos****: (i) Reconhecimento de que o valor relativo à majoração da alíquota da COFINS possui natureza de obrigação legal; e (ii) reversão contábil da parcela relativa ao alargamento da base de cálculo da provisão que estava no passivo, registrando uma receita, que foi oferecida à tributação.*
> **Consequência para o presente P.A.**: Cancelamento da glosa atinente ao alargamento da base de cálculo e manutenção da glosa relativa à majoração da alíquota, ante a falta de comprovação do pagamento do tributo.
>
> ***(ii) Processo n. 95.00.00054-7 (R$227.562,66)***
> ***Tema em debate****: Ação declaratória versando sobre a exigência de recolhimento do PIS nos moldes do Decreto-Lei n. 2.445/88 e n. 2.449/88.*
> ***Status****: Trânsito em julgado em 30/11/2010 de decisão parcialmente favorável ao contribuinte.*
> ***Efeitos****: a Recorrente reconheceu uma receita em razão da reversão contábil desta parcela da provisão, que foi oferecida à tributação por ocasião do trânsito em julgado.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Consequência para o presente P.A.: Cancelamento da glosa atinente à parcela em que o sujeito passivo sagrou-se vencedor na ação e manutenção da fração remanescente, ante a falta de comprovação de quitação do tributo.

(iii) Processo n. 56532-42.1999.4.03.6100 (R$25.278,81)
***Tema em debate**: Ação declaratória versando sobre a contribuição ao SAT nos termos da Lei n. 7.787/89 (posteriormente regulada pela Lei n. 8.212/91.*
***Status**: Pedido de renúncia, em 17/02/2010, do direito sobre o qual se fundava a ação para fins de adesão ao REFIS IV (Lei n. 11.941/2009).*
***Efeito**: Reconhecimento definitivo da obrigação legal da empresa de recolher o tributo discutido antes da lavratura do auto de infração.*
Consequência para o presente P.A.: Cancelamento da glosa, ante a adesão ao parcelamento.

(iv) Processo n. 96.05.22279-5 (R$19.052.538,16)
***Tema em debate**: Execução fiscal de débitos relativos ao FGTS.*
***Status**: Autos sem decisão definitiva (pende de julgamento de agravos contra decisão de inadmissibilidade de recurso especial e recurso extraordinário).*
Consequência para o presente P.A.: Manutenção da glosa.

(v) Processo n. 97.00.50995-8 (R$5.292.042,92)
***Tema em debate**: Ação ordinária que discute a contribuição social do salário educação à alíquota de 2,5% desde abril/89.*
***Status**: Trânsito em julgado desfavorável à Recorrente em 03/07/2006*
***Efeito**: Reconhecimento definitivo da obrigação legal da empresa de recolher o tributo discutido.*
Consequência para o presente P.A.: Manutenção da glosa, ante a falta de comprovação de quitação do tributo.

(vi) Processo n. 98.05.21444-3 (R$2.005.599,59)
***Tema em debate**: Execução fiscal visando à cobrança de dívida relativa a contribuições previdenciárias, contra a qual foram apresentados embargos à execução, que foram jugados favoravelmente ao contribuinte.*
***Status**: Trânsito em julgado favorável à Recorrente em 31/07/2009.*
***Efeito**: Reversão dos valores contabilmente, tendo como contrapartida o registro de uma receita, que foi oferecida à tributação.*
Consequência para o presente P.A.: Cancelamento da glosa.

(vii) Processo n. 95.05.02135-6 (R$3.699.843,53)
***Tema em debate**: Execução fiscal para cobrança de valores devidos a título de juros de mora TRD que incidiram sobre o IRPJ.*
***Status**: Pedido de desistência da ação em 02/06/2010. A despeito da determinação de conversão em renda em 24/08/2010, há discussão nos autos sobre a aplicação dos redutores previstos na Lei n. 11.941/2009.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

***Efeito**: Reconhecimento definitivo da obrigação legal da empresa de recolher o tributo discutido.*
Consequência para o presente P.A.: Cancelamento da glosa, ante a conversão do depósito em renda.

CÓPIA

(viii) Processo n. 91.02.02939-1 (R$198.275,48)
***Tema em debate**: Mandado de segurança visando o recolhimento de IPI na importação nos termos do art. 10, inc. II, da Lei n. 8.032/1990.*
***Status**: Após decisões favoráveis ao contribuinte nas instâncias ordinárias, pende de julgamento agravo contra decisão de inadmissibilidade do recurso especial da União.*
Consequência para o presente P.A.: Manutenção da glosa.

(ix) Processo n. 2.396.661 – Embargos à execução n. 00.0482363-0 (R$198.275,48)
***Tema em debate**: Execução fiscal para cobrança de FGTS incidente sobre serviços prestados por agências de publicidade entre Jan/1967 e Nov/1972.*
***Status**: Decisão final favorável ao contribuinte.*
***Efeito**: A provisão correlata foi revertida pela Recorrente, gerando uma receita levada à tributação.*
Consequência para o presente P.A.: Cancelamento da glosa.

(x)Processo n. 2.251.680 – Embargos à execução n. 4.571.592 (R$31.077,70)
***Tema em debate**: Execução fiscal ajuizada para cobrança de FGTS do período de maio/1970 a dezembro/1970.*
***Status**: Aguarda-se julgamento de recurso especial da Recorrente no STJ.*
Consequência para o presente P.A.: Manutenção da glosa.

(xi) Processo n. 2001.61.00.025246-8 (R$2.317.115,25)
***Tema em debate**: Mandado de segurança impetrado buscando reconhecimento de não submissão ao recolhimento das contribuições de custeio do FGTS instituídas pela Lei complementar n. 110/2001.*
***Status**: Aguarda-se julgamento de recursos excepcionais apresentados pela Recorrente no tocante ao ano-calendário 2001. Em relação aos valores referentes ao ano-calendário 2002, houve parcelamento do débito, com confissão de dívida.*
Consequência para o presente P.A.: Haveria possibilidade de cancelamento parcial da glosa, mas, por não ter sido possível a esse conselheiro identificar com precisão qual seria esse valor, julgo pela manutenção da glosa.

(xii) Processo n. 1999.61.00.026911-3 (R$23.429.148,58)
***Tema em debate**: Mandado de segurança buscando reconhecimento do direito de não sofrer retenção de CPMF em razão de inconstitucionalidade do art. 75 do ADCT.*
***Status**: Homologação de desistência do feito em 15/12/2006.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

***Efeito**: Reconhecimento definitivo da obrigação legal da empresa de recolher o tributo discutido.*
Consequência para o presente P.A.: Manutenção da glosa, ante a falta de comprovação de quitação do tributo.

CÓPIA

(xiii) Processo n. 2004.61.82.052596-6 (R$2.357.074,95)
***Tema em debate**: Execução fiscal ajuizada para cobrar créditos tributários de IRPJ (1997/1999) e de COFINS (julho/1999).*
***Status**: Os autos foram arquivados com decisão favorável à Recorrente em 18/02/2010.*
***Efeito**: Reversão dos valores contabilmente, tendo como contrapartida o registro de uma receita, que foi oferecida à tributação.*
Consequência para o presente P.A.: Cancelamento da glosa.

(xiv) Processo n. 2004.61.82.046927-6 (R$1.764.177,50)
***Tema em debate**: Execução fiscal ajuizada para cobrança de IRPJ, PIS, COFINS e demais valores relacionados ao ano-calendário 1999.*
***Status**: Há pedido de desistência expresso em relação ao débito de COFINS de junho de 1999, no valor de R$417.336,62, o qual foi homologado em sentença proferida em 14/11/2012. Contudo, o processo permanece tramitando em relação aos demais valores.*
***Efeito**: Reconhecimento definitivo da obrigação legal da empresa de recolher o tributo anteriormente discutido em relação ao qual pediu a desistência*
Consequência para o presente P.A.: Manutenção da glosa, já que não houve comprovação de recolhimento do tributo na parte em que houve desistência, e que remanesce discussão quanto ao mais.

(xv) Processo n. 95.06.08161-1 (R$104.896,14)
***Tema em debate**: Mandado de segurança impetrado para ver reconhecido direito de desembaraçar mercadorias importadas com alíquota zero, nos termos da Portaria MF 219/1995.*
***Status**: Os autos foram arquivados em 02/02/2011, após pedido de renúncia ao processo para fins de adesão ao REFIS IV apresentado em 24/02/2010.*
***Efeito**: Reconhecimento definitivo da obrigação legal da empresa de recolher o tributo discutido.*
Consequência para o presente P.A.: Cancelamento da glosa, ante a adesão ao parcelamento.

(xvi) Processo n. 95.02.08724-0 (R$794.608,48)
***Tema em debate**: Mandado de segurança impetrado para ver reconhecido direito a imunidade ao Imposto de Importação.*
***Status**: A recorrente apresentou pedido de desistência nos termos da Lei n. 11.941/2009 e os autos encontram-se arquivados desde 05/06/2012.*
***Efeito**: Reconhecimento definitivo da obrigação legal da empresa de recolher o tributo discutido.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Consequência para o presente P.A.: Cancelamento da glosa, ante a adesão ao parcelamento.

(xvii) Processo n. 95.0048732-2 (R$1.105.519,59)
Tema em debate: *Mandado de segurança impetrado para ver reconhecido direito a imunidade ao Imposto de Importação e ao Imposto sobre Produtos Industrializados.*
Status: *A recorrente apresentou pedido de desistência nos termos da Lei n. 11.941/2009 em 20/09/2010. Autos arquivados desde 19/04/2011.*
Efeito: *Reconhecimento definitivo da obrigação legal da empresa de recolher o tributo discutido.*
Consequência para o presente P.A.: Cancelamento da glosa, ante a adesão ao parcelamento.

(xviii) Processo n. 2000.61.19.007605-8 (R$240.031,88)
Tema em debate: *Mandado de segurança impetrado para ver reconhecido direito a imunidade ao ICMS devido na importação de mercadorias.*
Status: *Após desprovimento de apelação da ora Recorrente, foi certificado decurso de prazo e o processo foi encaminhado à origem para arquivamento, que ocorreu em 22/11/2011.*
Efeito: *Reconhecimento definitivo da obrigação legal da empresa de recolher o tributo discutido.*
Consequência para o presente P.A.: Manutenção da glosa, ante a falta de comprovação de quitação do tributo.

(xix) Processo n. 198.847 (R$59.254,21)
Tema em debate: *Execução fiscal municipal.*
Status: *O valor foi incluído em parcelamento em 21/10/2009 e já foi quitado pela Recorrente.*
Efeito: *Reconhecimento definitivo da obrigação legal da empresa de recolher o tributo discutido.*
Consequência para o presente P.A.: Cancelamento da glosa, ante a adesão ao parcelamento.

(xx) Processo n. 6.391.770 (R$73.702,55)
Tema em debate: *Execução fiscal ajuizada para exigir contribuições previdenciárias.*
Status: *A execução já foi há muito extinta (1998) de forma favorável ao contribuinte.*
Efeito: *Reversão dos valores contabilmente, tendo como contrapartida o registro de uma receita, que foi oferecida à tributação.*
Consequência para o presente P.A.: Cancelamento da glosa.

(xxi) Processo n. 63/95 (R$23.813,60)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

***Status**: Em 13/04/2007, a ação foi extinta em razão do pagamento do débito tributário pela Recorrente.*
***Efeito**: Reconhecimento definitivo da obrigação legal da empresa de recolher o tributo discutido.*
Consequência para o presente P.A.: Cancelamento da glosa.

(xxii) Processo n. 287/95 (R$27.506,17)
***Status**: Em 25/04/2006, a ação foi extinta em razão do pagamento do débito tributário pela Recorrente.*
***Efeito**: Reconhecimento definitivo da obrigação legal da empresa de recolher o tributo discutido.*
Consequência para o presente P.A.: Cancelamento da glosa.

(xxiii) Processo n. 2001.61.19.001147-0 (R$280.245,10)
***Tema em debate**: Mandado de segurança impetrado para ver reconhecido direito à imunidade do ICMS incidente sobre mercadorias importadas.*
***Status**: Após julgamento de provimento da apelação da Recorrente, a União interpôs recurso extraordinário.*
Consequência para o presente P.A.: Manutenção da glosa.

(xxiv) Processo n. 2002.61.00.021928-7 (R$36.376,08)
***Tema em debate**: Ação ordinária para ver reconhecido direito à restituição de valores realizados a maior a título de FGTS.*
***Status**: Aguarda-se julgamento de recurso de apelação interposto pela Recorrente.*
Consequência para o presente P.A.: Manutenção da glosa.

(xxv) Processo n. 95.00.00852-1 (R$580.840,62)
***Tema em debate**: Ação ajuizada para ver reconhecido o direito de proceder à compensação do prejuízo acumulado em período-base anterior para efeito de apuração da CSLL.*
***Status**: Trânsito em julgado em 07/08/2009 em desfavor da Recorrente.*
***Efeito**: Reconhecimento definitivo da obrigação legal da empresa de recolher o tributo discutido.*
Consequência para o presente P.A.: Manutenção da glosa, ante a falta de comprovação da quitação do tributo.

(xxvi) Processo n. 2005.61.00.020433-9 (R$26.572,28)
***Tema em debate**: Ação anulatória ajuizada para ver anulado débitos de IPI e II.*
***Status**: Em 18/02/2010, a Recorrente apresentou pedido de renúncia do caso para adesão ao REFIS IV (Lei n. 11.941/2009).*
***Efeito**: Reconhecimento definitivo da obrigação legal da empresa de recolher o tributo discutido.*
Consequência para o presente P.A.: Cancelamento da glosa, ante a adesão ao parcelamento.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(xxvii) ***Processo n. 92.0066496-2 (R$12.715,24)***
Tema em debate*: Ação ordinária ajuizada para ver reconhecida a inexistência de relação jurídica entre si e a União que a obrigue a se submeter à Lei Complementar n. 70/91 (PIS).*
Status*: Trânsito em julgado em desfavor do contribuinte em 07/07/2009.*
Efeito*: Reconhecimento definitivo da obrigação legal da empresa de recolher o tributo discutido.*
Consequência para o presente P.A.: Manutenção da glosa, ante a falta de comprovação de quitação do tributo.

(xxviii) ***Processo n. 94.0001795-2 (R$3.579,05)***
Tema em debate*: Mandado de segurança para ver afastada a exigência do IPMF em operações realizadas por empresa jornalística.*
Status*: Trânsito em julgado em desfavor do contribuinte em 05/11/2012.*
Efeito*: Reconhecimento definitivo da obrigação legal da empresa de recolher o tributo discutido.*
Consequência para o presente P.A.: Manutenção da glosa, ante a falta de comprovação de quitação do tributo.

(xxix) ***Processo n. 1999.61.82.045194-8 (R$191.809,81)***
Tema em debate*: Execução Fiscal ajuizada para cobrança de IR fonte incidente sobre rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, relativamente ao período de janeiro a abril de 1996.*
Status*: Os embargos do devedor foram julgados improcedentes na primeira instância e aguardam julgamento de apelação.*
Consequência para o presente P.A.: Manutenção da glosa.

Por fim, tendo em vista a manutenção parcial de créditos tributários decorrente das razões acima elencadas, é necessário examinar o pedido sucessivo da ora Recorrente, quanto à impossibilidade de incidência de juros sobre a multa de ofício.

Da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

Em relação à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, tenho me posicionado no sentido do descabimento dessa exigência, ante a manifesta ausência de previsão legal.

Nessa linha, já foram proferidos diversos julgados no âmbito deste Conselho Administrativo. Menciono, a título de exemplo, o Acórdão n° 103-23428, de 17/04/2008, da 1ª Turma da Câmara Superior, bem como o acórdão n° CSRF/02-03133, de sua 2ª Turma, proferido em 06/05/2008.

Em setembro do ano passado, porém, fui vencido na 1ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção em relação à matéria (Processo n° 10980.722071/201276, Acórdão n° 1101-000.942, Sessão de 13/09/2013). Na oportunidade, o voto vencedor da I. Conselheira Relatora Edeli Pereira Bessa adotou como fundamentos as razões do Acórdão n° 9101-00.539 da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no qual se entendeu que a autorização legislativa para aplicação dos juros sobre a multa mencionada seria revelada pela leitura sistemática do artigo 61 da Lei 9.430. Confira-se:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

"Uma interpretação literal e restritiva do caput do artigo 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'.

(....)

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 o 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."

(Transcrição parcial do voto vencedor da Conselheira Viviane Vidal Wagner no Acórdão n° 9101-00.539, Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 11/03/2010).

Não vejo, contudo, como aceitar tal entendimento. O mencionado artigo 61 da Lei n° 9.430/96 é claro ao afirmar que apenas se sujeitam à incidência de juros os débitos referentes a tributos devidos pelo contribuinte. O parágrafo terceiro do dispositivo, por sua vez, esclarece que a SELIC incide "*sobre os débitos a que se refere este artigo*", isto é, sobre os tributos somente. *In verbis*:

"*Art. 61. **Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições** administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica**, serão acrescidos de multa de mora**, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*
(...)
*§3º **Sobre os débitos a que se refere este artigo** incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o§3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*"

Forte na convicção de que o artigo indicado não necessita de interpretação extensiva ou sistemática, ante a clareza do propósito legislativo, examinei a votação da referida lei na Câmara dos Deputados, a qual entendo que ratifica minha posição sobre o tema. A propósito, veja-se o trecho do relatório que aborda o mencionado artigo 61 (cuja numeração inicial era 63), aprovado pelo plenário na sessão de 20/11/1996 (sem destaques ou emendas em relação ao dispositivo tratado):

"*16. O art. 62 sujeita as entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência às normas de incidência dos impostos e das*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

contribuições de competência da União aplicáveis às pessoas jurídicas em geral.
17. O art. 63 altera o critério de incidência da multa de mora incidente sobre tributos e contribuições federais, não pago nos prazos estabelecidos, cujos fatos geradores ocorram a partir de 1 de janeiro de 1997. Os juros de mora, incidentes sobre os débitos cujos fatos geradores venham a ocorrer a partir de 1 de janeiro de 1997, continuação incidindo segundo os mesmos critérios estabelecidos no art. 84 da Lei nº 8.981/95, combinado com o art. 13 da Lei nº 9.065/95
18. O art. 64 altera o critério de incidência dos juros de mora sobre o saldo do imposto a pagar das pessoas físicas (art. 14, III, da Lei 9.250/95), vem como sobre o saldo a restituir (art. 16 da Lei n° 9.250/95). O parágrafo único do artigo define com mais propriedade o critério de incidência dos juros sobre o ITR (de que trata o art. 14 da Lei n° 8.847, com as alterações do art. 6° da Lei n° 8.825, do art. 90 da Lei n° 8.981/95, e do art. 1° da Lei n° 9.065/95)" (Transcrição parcial do relatório apresentado na sessão plenária de 20/11/1996, para a votação do Projeto de Lei n° 2.448/96, que deu origem à Lei 9.430. Publicado no Diário Oficial da Câmara dos Deputados de 21/11/1996, página 30.365 – grifo meu)

Ora, entendo que tal trecho fulmina a pretensão do fisco. Em primeiro lugar, porque esclarece que os juros moratórios incidem "*sobre os débitos **cujos fatos geradores** venham a ocorrer"*, o que indica que os débitos a que se refere o dispositivo são tributos.

Em segundo lugar, porque o referido relatório esclarece que a intenção do dispositivo era rigorosamente a de reproduzir os critérios do art. 84 da Lei 8.981/95, o qual afirma de forma ainda mais clara a incidência de juros de mora sobre **tributos** apenas:

"*Art. 84. **Os tributos e contribuições sociais** arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária **serão acrescidos de**: (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*
*I - **juros de mora**, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna; (Vide Lei nº 9.065, de 1995*"

Em terceiro lugar, o relatório elaborado na Câmara dos Deputados demonstra que não há, no artigo 61 da Lei 9.430/96, um sentido oculto que transcenda sua interpretação literal, ou uma vontade implícita da lei de fazer incidir juros sobre multa. Há, em verdade, uma ingerência criativa do fisco sobre o patrimônio do contribuinte, a qual é certamente nociva ao Estado Democrático de Direito.

Entendo, portanto, que os fundamentos que têm prevalecido nesta 1ª Turma estão equivocados e que devem ser revisados.

Concluindo, registro, que não desconheço os precedentes do Superior Tribunal de Justiça, segundo os quais os artigos 113 e o art. 161 do CTN não vedam a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, tais como o REsp 1.129.990/PR (Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJ de 14/9/2009) e REsp 834.681/MG (Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJ de 2/6/2010).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Os julgados do tribunal se referiam, contudo, ao confronto de leis estaduais com o Código Tributário Nacional, não guardando qualquer relação com a situação em exame, no qual a controvérsia é acerca da interpretação da lei que define a fluência de juros moratórios no âmbito da União Federal, o que torna irrelevantes a exegese do art. 113 do referido código, bem como regra subsidiária de seu o art. 161.

Improsperável, portanto, a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Por todo o exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, nos termos das razões acima declinadas.

É como voto.

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR - Relator

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

A autoridade lançadora glosou as amortizações de ágio escrituradas nos anos-calendário de 2006 a 2010 porque elas não resultariam de atos societários materialmente verdadeiros, na medida em que o ágio foi gerado dentro do mesmo grupo econômico, sem alteração do controle das sociedades envolvidas; com utilização de "empresa veículo" e sem importar no ingresso de recursos novos mediante pagamento do ágio. Assim, houve a utilização de um artifício contábil sem suporte econômico para geração de riqueza e que visou unicamente o posterior aproveitamento do ágio. Em síntese, sem a intervenção de terceiros, mediante operações realizadas entre 03 e 09/11/2005, surgiu no patrimônio da autuada parcela classificada como ágio, no valor de R$ 234.277.000,00, que veio a reduzir seu lucro tributável nos períodos fiscalizados.

A recorrente defende que buscava atrair investidores, e *isso demandou não apenas que fosse efetivada uma adequada valorização* da empresa, *como também que sua estrutura fosse preparada para receber investimentos que pudessem segregar atividades e operações,* permitindo-lhe *escolher em qual nível de holding seria feita o investimento*. A reavaliação a valor de mercado seria *imprescindível para a atração de novos investidores*, e embora ao final *as tratativas com os investidores não* tenham se concretizado, houve ampliação das atividades e surgiu a necessidade de simplificação de sua estrutura societária, ensejando a incorporação de Sardinelle pela autuada.

A reestruturação societária, portanto, *não teve por finalidade a economia tributária, mas, sim a expansão dos negócios do Grupo Folha*. De outro lado, a legislação não vedaria o registro do ágio em tais circunstâncias, nem exigiria seu pagamento.

Não tem razão a recorrente em seus argumentos.

O art. 7º da Lei nº 9.532/97 é expresso quanto à possibilidade de redução do lucro tributável por amortização de ágio, apenas, quando uma pessoa jurídica *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*, como abaixo transcrito:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Lei 9.532, de 10 de dezembro de 1997

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

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

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

III ***- poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração****; (Redação dada pela Lei 9.718, de 27/11/98)*

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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."

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

*Art. 20 - 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:*

*I - valor de patrimônio líquido **na época da aquisição**, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e*

*II - **ágio ou deságio na aquisição**, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.*

§ 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

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

b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

§ 4º - As normas deste Decreto-lei sobre investimentos em coligada ou controlada avaliados pelo valor de patrimônio líquido aplicam-se às sociedades que, de acordo com a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, tenham o dever legal de adotar esse critério de avaliação, inclusive as sociedades de que a coligada ou controlada participe, direta ou indiretamente, com investimento relevante, cuja avaliação segundo o mesmo critério seja necessária para determinar o valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada.

[...]

Art. 23. .....

[...]

*§ 5º - Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da **amortização de 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.* (negrejou-se)

Os dispositivos transcritos somente se referem ao ágio formado na **aquisição** de investimentos e, ainda, o art. 7º da Lei nº 9.532/97 frisa que deve ser ele *apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977*, o qual, por sua vez, trata do ágio formado entre *o custo **de aquisição** do investimento* e o *valor do patrimônio líquido na época **da aquisição***. E somente há **aquisição** quando há intervenção de terceiro e efetiva transmissão de propriedade do direito.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Neste sentido, inclusive, é a interpretação veiculada no Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2007:

> ***"20.1.7 "Ágio" gerado em operações internas***
>
> *A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de "ágio".*
>
> *Uma das formas que essas operações vêm sendo realizadas, inicia-se com a avaliação econômica dos investimentos em controladas ou coligadas e, ato contínuo, utilizar-se do resultado constante do laudo oriundo desse processo como referência para subscrever o capital numa nova empresa. Essas operações podem, ainda, serem seguidas de uma incorporação.*
>
> *Outra forma observada de realizar tal operação é a incorporação de ações a valor de mercado de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.*
>
> *Em nosso entendimento ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge única e exclusivamente, quando o **preço (custo) pago** pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial supera o valor patrimonial desse investimento. E mais preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim não há do ponto de vista econômico geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.*
>
> *Não é concebível, econômica e contabilmente o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como "arm's length".*
>
> *Portanto é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes para que seja passível de registro. mensuração e evidenciação pela contabilidade." (Os grifos constam do original).*

Este ato limita-se a reforçar o que consta da lei desde sua edição: é necessário que haja ***preço (custo) pago*** *pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial*, superior ao valor patrimonial desse investimento. E

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

somente há preço e, por conseqüência, aquisição, quando a operação se realiza entre partes independentes.

E, não bastasse esta evidência para sua caracterização como ato interpretativo, aplicável a qualquer tempo, cabe também destacar o que expresso em sua introdução:

> *A CVM vem, ao longo dos anos da sua atuação, buscando aperfeiçoar e manter atualizado o seu arcabouço normativo contábil, sempre com a participação de segmentos interessados do mercado ou da profissão contábil. Cumpre destacar a importante colaboração recebida da Comissão Consultiva de Normas Contábeis da CVM, que conta com representantes da ABRASCA, APIMEC, CFC, IBRACOM, FIPECAFI/USP e colaboradores especialmente nomeados pela CVM, além dos professores Ariovaldo dos Santos (USP), José Augusto Marques (UFRJ) e Natan Szuster (UFRJ) e, agora, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, recentemente instalado.*

Isto porque o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, elaborado pela referida FIPECAFI (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras) afirma o mesmo entendimento no âmbito doutrinário, expondo com clareza o conceito contábil de ágio nos termos a seguir transcritos:

> *11.7.1 — **Introdução e Conceito***
>
> *Os investimentos, como já vimos, são registrados pelo valor da equivalência patrimonial e**, nos casos em que os investimentos foram feitos por meio de subscrições em empresas coligadas ou controladas, formadas pela própria investidora, não surge normalmente qualquer ágio ou deságio**. Veja-se, todavia, caso especial no item 11.7.6.***
>
> *Todavia, no caso de uma companhia **adquirir** ações de uma empresa já existente, pode surgir esse problema.*
>
> ***O conceito de ágio ou deságio, aqui, não é o da diferença entre o valor pago pelas ações e seu valor nominal, mas a diferença entre o valor pago e o valor patrimonial das ações**, e ocorre quando adotado o método da equivalência patrimonial.*
>
> *Dessa forma, **há ágio quando o <u>preço de custo</u> das ações for maior que seu valor patrimonial**, e deságio, quando for menor, como exemplificado a seguir.*
>
> *11.7.2 **Segregação Contábil do Ágio ou Deságio***
>
> *Ao **comprar** ações de uma empresa que serão avaliadas pelo método da equivalência patrimonial, deve-se, já na ocasião **da compra**, segregar na Contabilidade o preço total de custo em duas subcontas distintas, ou seja, o valor da equivalência patrimonial numa subconta e, o valor do ágio (ou deságio) em outra subconta(..)*
>
> *11.7.3 **Determinação do Valor do Ágio ou Deságio***

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

a) ***GERAL***

Para permitir a determinação do valor do ágio ou deságio, é necessário que, na data-base da ***aquisição das ações****, se determine o valor da equivalência patrimonial do investimento, para o que é necessária a elaboração de um Balanço da empresa da qual se compraram* ***as ações****, preferencialmente na mesma data-base* ***da compra*** *das ações ou até dois meses antes dessa data. Todavia, se* ***a aquisição*** *for feita com base num Balanço de negociação, poderá ser utilizado esse Balanço, mesmo que com defasagem superior aos dois meses mencionados. Ver exemplos a seguir.*

b) ***DATA-BASE***

Na prática, esse tipo de negociação é usualmente um processo prolongado, levando, às vezes, a meses de debates até a conclusão ***das negociações****. A data-base da contabilização* ***da compra*** *é a* ***da efetiva transmissão dos direitos de tais ações aos novos acionistas*** *a partir dela, passam a usufruir dos lucros gerados e das demais vantagens patrimoniais.(..)*

11.7.4 ***Natureza e Origem do Ágio ou Deságio***

(...)

c) ***ÁGIO POR VALOR DE RENTABILIDADE FUTURA***

Esse ágio (ou deságio) ***ocorre quando se paga pelas ações um valor maior (menor)*** *que o patrimonial, em função de expectativa de rentabilidade futura da coligada ou controlada adquirida.*

Esse tipo de ágio ocorre com maior frequência por envolver inúmeras situações e abranger diversas possibilidades.

No exemplo anterior da Empresa B, os $ 100.000.000 ***pagos a mais na compra das ações*** *representam esse tipo de ágio e devem ser registrados nessa subconta especifica.*

Sumariando, no exemplo anterior, a contabilização ***da compra das ações*** *pela Empresa A, por $ 504.883.200, seria (...).*

11.7.5 ***Amortização do Ágio ou Deságio***

a) ***CONTABILIZAÇÃO***

I - Amortização do ágio (deságio) por valor de rentabilidade futura

O ***ágio pago*** *por expectativa de lucros futuros da coligada ou controlada deve ser amortizado dentro do período pelo* ***qual se pagou*** *por tais futuros lucros, ou seja, contra os resultados dos exercícios considerados na projeção dos lucros estimados que justifiquem o ágio.* ***O fundamento aqui é o de que, na verdade, as receitas equivalentes aos lucros da coligada ou controlada não representam um lucro efetivo, já que a investidora pagou***

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*__por eles antecipadamente__ devendo, portanto, baixar o ágio contra essas receitas. Suponha que uma empresa tenha pago pelas ações **adquiridas um valor adicional ao do patrimônio liquido de $ 200.000,** correspondente a sua participação nos lucros dos 10 anos seguintes da empresa adquirida. Nesse caso, tal ágio deverá ser amortizado na base de 10% ao ano. (Todavia, se os lucros previstos pelos quais se **pagou o ágio** não forem projetados em uma base uniforme de ano para ano, a amortização deverá acompanhar essa evolução proporcionalmente).(...)*

*Nesse sentido, a CVM determina que o ágio ou o deságio decorrente da diferença entre **o valor pago na aquisição do investimento** e o valor de mercado dos ativos e passivos da coligada ou controlada deverá ser amortizada da seguinte forma (...).*

*11.7.6 **Ágio na Subscrição***

(...)

*b) por outro lado, vimos nos itens anteriores ao 11.7 **que surge o ágio ou deságio __somente__ quando uma empresa __adquire__ ações ou quotas de uma empresa já existente, pela __diferença entre o valor papo a terceiros__ e o valor patrimonial de tais ações ou quotas adquiridas dos antigos acionistas ou quotistas.***

*Poderíamos concluir, então, que não caberia registrar um ágio ou deságio na subscrição de ações. Entendemos, todavia, que quando da subscrição de novas ações, em que há diferença **entre o valor de custo do investimento** e o valor patrimonial contábil, o ágio deve ser registrado pela investidora.*

*Essa situação pode ocorrer quando os acionistas atuais (Empresa A) de uma empresa B resolvem admitir **novo acionista** (Empresa X) não, pela venda de ações já existentes, mas pela emissão de novas ações a serem subscritas, pelo **novo** acionista. Ou quando um acionista subscreva aumento de capital no lugar de outro.*

***O preço de emissão das novas ações, digamos $ 100 cada, representa. a negociação pela qual o acionista subscritor está pagando o valor, patrimonial contábil da Empresa B, digamos $ 60, acrescido de uma mais-valia de $ 40,** correspondente, por exemplo, ao fato de o valor de mercado dos ativos da Empresa B ser superior a seu valor contabilizado. Tal diferença representa, na verdade, uma reavaliação de ativos, mas não registrada pela Empresa B, por não ser obrigatória.*

*Notemos que, nesse caso, não faz sentido lógico que o novo acionista ou mesmo o antigo, ao fazer a integralização do capital, registre seu investimento pelo valor patrimonial das suas ações e reconheça a diferença como perda não operacional. Na verdade, nesse caso, **o valor pago a mais tem substância econômica bem fundamentada e deveria ser registrado como***

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> ***um ágio, baseado no maior valor de mercado dos ativos da Empresa B."*** *(negrejou-se)*

Observe-se que não se diz, aqui, que a alienação de uma participação societária somente se dá mediante pagamento, em sentido estrito. O que se exige é uma alteração substancial no patrimônio do alienante, a qual somente se verifica se ele passar a dispor de algo que antes não possuía, condição ausente neste caso, em que, como bem relatado pela autoridade julgadora de 1ª instância, em 09/11/2005 retorna-se à *situação societária do dia 03/11/2005, ou seja: (i) Pessoas Físicas com 100% do capital da Folha Participações; (ii) a Folha Participações com 99,9% do capital da Larimus; (iii) que controla em 99,9% a Folha da Manhã.*

Acrescente-se que no artigo publicado por Jorge Vieira da Costa Júnior e Eliseu Martins ("A incorporação reversa com ágio gerado internamente: consequências da elisão fiscal sobre a contabilidade, *in* "http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos42004"), citado no voto condutor do julgado proferido no processo administrativo nº 10469.721945/2010-03, referenciado pelo I. Relator, vislumbra-se que a lei fiscal admite que o ágio surja em outras circunstâncias, em razão do que dispunha o art. 36 da Lei nº 10.637/2002.

Referido trabalho acadêmico, no que importa à área de especialização de seus autores, conclui que ***definitivamente****, à luz da teoria da contabilidade é inadmissível o surgimento de ágio em uma operação realizada dentro de um mesmo grupo econômico. Não é permitido contabilmente o reconhecimento de ágio gerado internamente, tampouco o lucro resultante.* E, para assim arrematarem, argumentam que:

> *Em síntese, o ágio (ou, por vezes, o deságio) surge do confronto entre o valor justo* ***(fair value)*** *de uma dada entidade (valor de saída), precificado por intermédio de uma transação envolvendo terceiros independentes, e o valor contábil (valor de entrada) do patrimônio líquido dessa mesma entidade (considerando, é claro, a participação acionária adquirida).*
>
> *Logo, em termos de Teoria da Contabilidade, a rigor, em uma transação admite-se tão só a figura do ágio, que vem a ser um resultado econômico obtido em um processo de compra e venda de ativos líquidos* ***(net assest)****, quando estiverem envolvidas partes independentes não relacionadas. Enfim, quando o ágio for resultado de um processo de barganha negocial não viciado, que concorra para a formação de um preço justo dos ativos líquidos em apreço.*
>
> [...]
>
> *Não faz sentido algum reconhecer, numa boa e sadia contabilidade, o resultado derivado de transações entre entidades sob o mesmo controle, ou seja, sob a mesma vontade. Isso é, na realidade, geração artificial de resultado.*

Contudo, adentrando à seara tributária, referidos autores limitam-se a concluir que *o respaldo em legislação tributária para o fenômeno – ágio gerado internamente – dá sentido econômico à operação. Há de fato riqueza sendo gerada pelo grupo societário nesses arranjos só que, no caso, está sendo transferido do Estado para o grupo via renúncia fiscal.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Analisando exclusivamente um dos efeitos da operação interna, concernente ao diferimento da tributação do ganho de capital reconhecido pela parte que aliena a participação societária, tratado no art. 36 da Lei nº 10.637/2002, os autores expõem que:

> *Elucidando o **caput** do artigo 36, tem-se que caso uma dada companhia "A" possua participação societária em outra companhia "B", e resolva constituir uma terceira companhia "C", integralizando ações subscritas de "C" com a participação societária em "B" avaliada economicamente, o lucro apurado por "A" na integralização das ações subscritas de "C" não será tributado de imediato, para fins de IRPJ e CSLL.*

Mais à frente, ao mencionar que *o ágio carreado de "C" para "B" será dedutível tanto na apuração do lucro real quanto na base de cálculo da CSLL a ser apurado em "B"*, os autores não explicitam qual dispositivo legal autorizaria a classificação daquela parcela como ágio.

Diz a Lei nº 10.637/2002, nesta parte já revogada, desde a edição da Lei nº 11.196/2005:

> *Art. 36. Não será computada, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da pessoa jurídica, **a parcela correspondente à diferença entre o valor de integralização de capital, resultante da incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica que efetuar a subscrição e integralização, e o valor dessa participação societária registrado na escrituração contábil desta mesma pessoa jurídica**.*
>
> *§ 1º O valor da diferença apurada será controlado na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e somente deverá ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido:*
>
> *I - na alienação, liquidação ou baixa, a qualquer título, da participação subscrita, proporcionalmente ao montante realizado;*
>
> *II - proporcionalmente ao valor realizado, no período de apuração em que a pessoa jurídica para a qual a participação societária tenha sido transferida realizar o valor dessa participação, por alienação, liquidação, conferência de capital em outra pessoa jurídica, ou baixa a qualquer título.*
>
> *§ 2º Não será considerada realização a eventual transferência da participação societária incorporada ao patrimônio de outra pessoa jurídica, em decorrência de fusão, cisão ou incorporação, observadas as condições do § 1º.*

Ocorre que a lei apenas difere a tributação do ganho de capital verificado no momento em que o direito da pessoa jurídica converte-se em outro de maior valor, **por ação única e exclusiva do titular deste direito**, e sem que tal direito deixe, efetivamente, seu patrimônio. Na prática, a lei apenas equivale a situação fiscal do sujeito passivo que assim age àquela na qual permanece o sujeito passivo que não promove qualquer transferência de seu

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

investimento para outra pessoa jurídica sob seu controle. E, somente por esta razão, já seria possível afastar o outro efeito aventado para esta operação, qual seja, a formação do ágio. Isto porque inexiste ganho real por parte da pessoa jurídica que transfere seus investimentos para outra pessoa jurídica, mas continua a deter sua titularidade de forma indireta. O diferimento da tributação, assim, não representa qualquer benefício, mas apenas a anulação de uma incidência que se materializaria por ato exclusivo do titular do direito.

De outro lado, em momento algum o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 admite que na nova investida este direito reavaliado tenha a sua mais-valia reconhecida contabilmente como ágio, nem cogita que esta mais-valia seja amortizável. Os autores também não se reportam a qualquer ato normativo, solução de consulta ou julgamento administrativo que assim tenha concluído. Interpretação naquele sentido somente é possível olvidando-se dos elementos conceituais de uma aquisição, quais sejam, partes independentes e preço.

Veja-se que estes elementos integram um conceito uniforme tanto na esfera contábil (na redação da Lei nº 6.404/76, ao menos até sua alteração pela Lei nº 11.638/2007) como na esfera tributária (art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77), determinante do que representa o custo de aquisição de um investimento. De outro lado, o ágio nada mais é do que a diferença entre o custo de aquisição e a equivalência patrimonial da participação societária, e no presente caso o primeiro restou majorado por conta do valor que lhe foi atribuído pelo seu titular ao subscrever capital na sociedade intermediária que passou temporariamente a deter o controle direto da investida. Assim, somente olvidando que custo de aquisição é o valor efetivamente despendido em transações com o mundo exterior (art. 7º da Resolução CFC nº 750/93), é possível construir o ágio amortizado pela recorrente.

Do disposto no art. 36 da Lei nº 10.637/2002 infere-se que o legislador instituiu ali um mecanismo para evitar a tributação do ganho escriturado em razão da transferência de participação societária por valor superior ao patrimonial, na medida em que, verificando-se esta transferência em sede de integralização de capital de outra sociedade, aquela participação pertenceria ao mesmo titular que inicialmente a detinha, mas agora de forma indireta. Diferiu, assim, sua tributação para momento futuro, no qual esta participação indireta deixasse de existir e o ganho se tornasse real.

E, se esta transferência se dá sem a participação de terceiros, ou seja, de forma que a titularidade da participação societária, ao final, permaneça com as mesmas pessoas que inicialmente as detinham, há, tão só, reavaliação do investimento, e não ágio por expectativa de rentabilidade futura. Neste sentido, inclusive, são as lições de Hiromi Higuchi et alli, em sua obra Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e prática (Editora IR Publicações, 29ª edição, p. 360) ao tratar da reavaliação de participações societárias:

> *O art. 438 do RIR/99 dispõe que será computado na determinação do lucro real o aumento de valor resultante de reavaliação de participação societária que o contribuinte avaliar pelo valor de patrimônio líquido, ainda que a contra partida do aumento do valor do investimento constitua reserva de reavaliação.*
>
> *Se a pessoa jurídica reavaliar investimento avaliado pela equivalência patrimonial não poderá diferir a tributação da contrapartida. O diferimento da tributação só é possível na reavaliação de participação societária avaliado pelo custo de aquisição. Neste caso, após a reavaliação se o investimento*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

passar a ser avaliado pela equivalência patrimonial, o diferimento cessará.

A Receita Federal teve a infelicidade de incluir o art. 39 da MP nº 66, de 29-08-2002, convertido no art. 36 da Lei nº 10.637, de 30-12-2002, dispondo:

[...]

A aplicação daquele artigo dá ensejo a planejamento tributário para aumentar o patrimônio líquido nas duas empresas, para cálculo de juros sobre o capital próprio. A empresa A que tem investimento na empresa B transfere o investimento como integralização de capital na empresa C, por valor bem superior ao contábil. A empresa A escritura a contrapartida da mais valia no resultado mas faz exclusão na determinação do lucro real e base de cálculo da CSLL, aumentando o patrimônio líquido com diferimento da tributação. A empresa C também aumentou o seu patrimônio líquido sem tributação.

A única forma de a Receita Federal corrigir a infelicidade é, por ato normativo, dizer que o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 é aplicável somente para os investimentos avaliados pelo custo de aquisição. Isso porque, para os investimentos avaliados pela equivalência patrimonial existe a vedação do art. 438 do RIR/99, que por ser lei específica não foi revogado.

Mas, também relevante neste caso, é atentar para o fato de que a controladora não apenas integraliza capital em uma empresa recentemente agregada ao mesmo grupo societário, nela aportando ações de empresa controlada por valor maior que o patrimonial, fazendo surgir o que se denominou ágio, o qual passou a ser amortizado depois de a controlada incorporar a pessoa jurídica intermediária, cuja existência se prolongou por menos de uma semana. Mais que isso, o **resultado final desta operação** é que, em razão da mencionada incorporação, **a controladora restabelece o controle direto sobre aquela controlada**, de modo que tudo volta a ser como era antes, embora com uma "novidade": o surgimento, no patrimônio da investida, de um item classificado como ágio, no valor de R$ 234.277.000,00 que se presta a reduzir seu lucro tributável nos cinco anos subsequentes, tendo como fundamento, justamente, a expectativa da controladora de que este lucro fosse auferido.

A operação, nestes termos, busca atribuir à participação societária um **valor futuro**, que não reúne qualquer materialidade como justificativa para o incremento patrimonial. Distingue-se, assim, essencialmente do que se verifica nos verdadeiros casos de aquisição, quando um terceiro **paga** pela expectativa de rentabilidade futura e antecipa no patrimônio da investidora esta realidade.

É possível concluir, assim, que a integralização de capital com participação societária por valor maior que o patrimonial somente é possível quando existam razões passadas que justifiquem esta diferença. Neste sentido, inclusive, é o texto de autoria de Edison Carlos Fernandes (*Imposto sobre a renda, planejamento tributário, o revogado artigo 36 da Lei nº 10.637/02 e a extinta correção monetária de balanço*. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 129 (jun/2006), p. 27):

À luz do exposto, entendemos que o artigo 36 da Lei nº 10.637, de 2002, revogado pela Lei nº 11.196, de 2005, veio

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

corrigir a legislação tributária no sentido de adequar as oportunidades de atualização dos bens, direitos e do patrimônio líquido, incluindo, nesse rol, os investimentos permanentes relevantes. Dessa forma, resgatava-se, após o artigo 4º da Lei nº 9.249, de 1995, "uma certa correção monetária de balanço", porque estaria garantindo o diferimento da tributação incidente sobre o ganho gerado pela avaliação de investimento relevante, sujeito ao método de equivalência patrimonial (assim como já ocorre no caso dos bens do ativo imobilizado e do investimento não relevante, avaliado pelo método do custo de aquisição).

Sendo assim, estaria plenamente justificada a conduta de contribuintes pessoas jurídicas que criaram, previamente, as condições necessárias para aproveitamento dos benefícios concedidos pelo referido artigo revogado. Não se configura, dessa forma, o abuso de direito, porque o procedimento do artigo 36 da Lei nº 10.637, de 2002, foi o único meio previsto pelo legislador, seja por qual motivo for, para a reavaliação de investimento relevante, com a tributação sobre o ganho gerado diferida."

Por meio desta reavaliação a pessoa jurídica atribui valor atualizado a itens de seu patrimônio que não mais se sujeitam a correção monetária de balanço, e o resultado positivo daí decorrente não tem tributação imediata, sendo diferido para o momento em que esta riqueza se materializar com a efetiva alienação daquele direito a terceiros. De outro lado, esta operação não gera o tão almejado "ágio fundamentado em rentabilidade **futura**", realidade que somente pode ser **antecipada** no patrimônio de uma pessoa jurídica quando um terceiro, parte independente, reconhece sua viabilidade e por ela remunera o titular do investimento.

Inadmissível, portanto, a redução das bases tributáveis pelos motivos alegados pela recorrente. Nenhum óbice legal existiria, à época, em o grupo societário buscar meios para atribuir ao patrimônio da empresa operacional seu valor real, presente. Inadmissível é antecipar resultados com base em meras projeções estatísticas, sem a chancela de um terceiro/parte independente, e ainda, no âmbito tributário, denominar esta mais-valia de ágio apenas para construir o cenário que, na presença de verdadeiro ágio, permitiria a amortização com efeitos na apuração do lucro tributável.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente às glosas de amortização de ágio.

Por sua vez, a aplicação de juros de mora incidentes sobre a multa de ofício se impõe consoante 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, ouso discordar do ilustre relator no tocante à questão da incidência de juros de mora sobre a multa de oficio.

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 oficio.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei n° 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 oficio.

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 do inadimplemento.

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 oficio 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 oficio proporcional.

A multa de oficio é prevista no art. 44 da Lei n° 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 oficio, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 n° 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei n° 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 n° 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 §3° do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n° 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 n° 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de oficio.

> Art. 950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação especifica 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 subseqüente 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 oficio.

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 n° CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

> JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO PR1NICIPAL — 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 oficio proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de oficio proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Nesse sentido, ainda, a Súmula Carf n° 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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELI O PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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, corno 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 declaraçã o 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 n° 4, nos seguintes termos:

> Súmula **CARFn°** 4: A partir de 1° 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 oficio, devidos à taxa Selic.

Ademais, recentemente, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça manifestou-se neste sentido, como exposto na ementa do acórdão proferido em sede de AgRg no REsp 1.335.688-PR (Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012):

> *PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMA QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. 1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min.Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. 2. Agravo regimental não provido.*

Colhe-se do respectivo voto condutor:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> [...] *Quanto ao mérito, registrou o acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região à fl. 163: '... os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, é possível a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento.'"*

Assim, também deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 16/06/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/06/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 17/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA