



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

Processo n° 16561.720205/2012-31
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-002.169 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de maio de 2018
Matéria Glosa de amortização de ágio
Recorrente TERRA NETWORKS BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

REEXAME DE PERÍODO FISCALIZADO.

Não caracteriza reexame de período fiscalizado a autuação relativa a períodos diversos e fundada em constatações que não respaldaram o encerramento do procedimento fiscal anterior.

INCORPORAÇÃO - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO - NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE "EMPRESA VEÍCULO".

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica sem substância econômica ou finalidade comercial, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, transferido pela original controladora e adquirente do investimento, mormente se verificado que não houve alteração na relação societária inicial.

POSTERGAÇÃO DE IMPOSTO. AMORTIZAÇÃO FISCAL.

A glosa de despesas decorrentes de amortização de ágio pago com fundamento na rentabilidade futura da investida não configura inexatidão quanto a período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções. A amortização ocorre na medida em que os resultados projetados da investida se confirmam, sendo inaplicáveis as regras de postergação de pagamento de imposto.

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

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

MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

O não reconhecimento pelo Fisco do ágio gerado em operações realizadas dentro do mesmo grupo econômico, com a conseqüente glosa de sua amortização, não enseja, por si só, a aplicação da multa qualificada, quando os atos praticados revelam interpretação equivocada por parte do contribuinte quanto à legislação de regência.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A solução dada ao litígio principal, em relação ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, aplica-se ao litígio decorrente ou reflexo relativo à Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar a multa qualificada de 150% para 75%, vencidos os conselheiros Ester Marques Lins de Sousa (relatora), Eva Maria Los e José Carlos de Assis Guimarães, que lhe negaram provimento; vencidos também os conselheiros Gisele Barra Bossa e Eduardo Morgado Rodrigues, que lhe deram provimento integral. Designado para redigir o voto vencedor, quanto à desqualificação da multa de ofício, o conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente e Relatora

(assinado digitalmente)

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, Eva Maria Los, Gisele Barra Bossa, José Carlos de Assis Guimarães, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado em substituição à ausência do conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado), Breno do Carmo Moreira Vieira (suplente convocado em substituição à ausência do conselheiro Rafael Gasparello Lima), Eduardo Morgado Rodrigues (suplente convocado em substituição à ausência do conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli). Ausentes, justificadamente, os conselheiros Luis Fabiano Alves Penteado, Rafael Gasparello Lima e Luis Henrique Marotti Toselli.

Relatório

Por economia processual e bem descrever os fatos adoto o Relatório da decisão recorrida, e-fls.2.849/2888, que transcrevo a seguir:

Em ação fiscal empreendida junto ao contribuinte acima identificado, originada pelo MPF nº 08.1.71.002010002676, foram lavrados Autos de Infração de IRPJ Imposto de Renda Pessoa Jurídica e de CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, resultantes da glosa de despesas de amortização de ágio na aquisição de investimento, nos períodos base de 2007 e de 2008.

Descrição dos fatos e enquadramento legal a fls. 989, do Auto de Infração de IRPJ:

“0001AMORTIZAÇÃO.

VALORES NÃO AMORTIZÁVEIS.

Amortização indedutível em função da natureza do bem ou do direito ou da despesa, que não é amortizável, conforme relatório fiscal em anexo.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Tributável ou Imposto</i>	<i>Multa (%)</i>
<i>31/12/2007</i>	<i>R\$ 77.416.265,60</i>	<i>150,00</i>

Enquadramento legal:

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

Art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 249, inciso I, 251, 299, 324, §§ 2º e 4º, e 325, do RIR/99.

0002 – EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. EXCLUSOES INDEVIDAS.

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Apurado (R\$)</i>	<i>Multa (%)</i>
<i>31/12/2008</i>	<i>R\$ 67.026.895,03</i>	<i>150,00</i>

Enquadramento legal:

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

Art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247 e 250 do RIR/99.”

A matéria tributável do ano calendário de 2007 foi compensada com prejuízos de períodos anteriores de R\$ 23.224.879,68 e bases negativas de CSLL de períodos anteriores de R\$ 23.224.879,68, conforme demonstrativos de compensação de fls. 997 e 1.003.

A matéria tributável do ano calendário de 2008 foi compensada com prejuízos e bases negativas de CSLL do próprio período, no

valor de R\$ 25.838.835,61, e com prejuízos e bases negativas de CSLL de períodos anteriores, de R\$ 12.356.417,83, conforme demonstrativos de fls. 998 e 1.004.

Os créditos tributários apurados em R\$, incluídos os juros calculados até 12/2012 e as multas de ofício, perfazem os totais de:

	IRPJ	CSLL
PRINCIPAL	20.731.756,88	7.472.072,47
JUROS DE MORA	9.387.875,35	3.382.873,39
MULTA PROPORCIONAL	31.097.635,32	11.208.108,71
TOTAL	61.217.267,55	22.063.054,57

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

Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 1.012/1.048:

DA PESSOA JURÍDICA FISCALIZADA

- O fiscalizado **TERRA Networks Brasil S/A faz parte do grupo espanhol** Telefônica que, em 1999, adquiriu empresas de internet locais no Brasil, México, Chile e Espanha, lançando, naquele mesmo ano, a marca **TERRA** simultaneamente na América Latina e na Europa.

- O portal hoje conhecido como **TERRA Brasil** tem uma longa história, iniciada com a antiga **Nutec Informática S.A**, fundada no ano de 1987 em Porto Alegre. A **Nutec Informática** era, inicialmente, uma revendedora de softwares e integradora de sistemas.

- Em outubro de 1995, a **Nutec** criou a **NutecNet**, objetivando ingressar no mercado da internet. Em 1996, a empresa foi adquirida pelo Grupo **RBS**, criando-se o canal interativo **ZAZ**, sendo este um dos primeiros canais de entretenimento e lazer via internet no Brasil.

- Em junho de 1999, iniciou-se o processo de aquisição da **NUTEC INFORMÁTICA SA** (que passou a se chamar **TERRA Networks Brasil S/A**) pela **TIB (Telefônica Interactiva do Brasil Ltda)**, ao que se seguiu uma série de operações societárias que são alvo da presente fiscalização.

- Em 14 de novembro de 2008, ocorreu a incorporação da **TELEFÔNICA INTERACTIVA BRASIL LTDA** pelo fiscalizado (incorporação por dentro), conforme atos societários apresentados pelo fiscalizado em resposta aos itens 1 e 2 da Intimação N° 6, de forma que a empresa **SP TELECOMUNICAÇÕES HOLDING LTDA** passou a deter o controle direto, com 99,97% das ações do fiscalizado, conforme DIPJ 2009.

DAS INFRAÇÕES APURADAS.

Amortização de ágio sobre investimento

• A empresa NUTEC INFORMÁTICA SA (hoje denominada Terra Networks Brasil SA) foi adquirida pelo grupo espanhol Telefônica, através da Telefônica Interactiva do Brasil Ltda., por meio de subscrição de ações com ágio (15.06.1999) e posterior retirada dos demais acionistas (05.08.1999);

• Embora não sejam alvo da fiscalização dos autos, as operações que originaram o ágio relativo à aquisição da fiscalizada na contabilidade da TIB foram consideradas ilícitas pela fiscalização, conforme consta do PAF 11080.008088/2001-71, referente ao Auto de Infração lançado sobre o contribuinte RBS ADMINISTRAÇÃO E COBRANÇAS LTDA;

• Em 27 de dezembro de 2000, a recém criada empresa ABCD 0011 Participações Ltda. recebeu investimento da TIB (Telefônica Interactiva do Brasil Ltda) que teve seu Capital Social elevado de R\$ 100,00 para R\$ 387.081 mil, montante composto por:

a) R\$ 75.400 mil referentes a mútuo pactuado entre a TIB (Telefônica Interactiva do Brasil Ltda) e a Terra Networks Brasil SA (autuada);

b) R\$ 311.681 mil referentes à transferência das ações da Terra Networks SA, representado monetariamente pelo valor contabilizado na rubrica de Investimento na TIB.

• Em 29 de dezembro de 2000, apenas dois dias depois da operação de integralização do capital social da empresa ABCD 0011 Participações Ltda., que passou a ser, por dois dias, controladora da Terra Networks Brasil SA (fiscalizado), houve a incorporação da empresa ABCD 0011 Participações Ltda. pelo fiscalizado, caracterizando a operação societária conhecida como incorporação reversa ou "às avessas";

• A criação da empresa ABCD 0011 Participações Ltda. foi planejada pelo grupo Telefônica para ser utilizada como empresa veículo; foi constituída e extinta em curto lapso temporal (dois dias de vida jurídica), com o evidente intuito de transferir o ágio sobre investimento constante da contabilidade da investidora (TIB) para a investida (Terra), por meio da integralização de capital social da empresa veículo ABCD 0011 Participações Ltda., a partir do valor da conta Investimento (mais ágio) relativo a Terra Networks e da conta Empréstimo, também relativa a Terra Networks, e posterior (dois dias depois) incorporação reversa (Terra Networks incorpora empresa veículo);

• Observou-se um conjunto de simulações com o intuito de fazer crer o Fisco de que a hipótese prevista no artigo 386 do RIR/99 havia ocorrido no mundo dos fatos. O resultado da simulação foi um patrimônio líquido inflado pela capitalização da reserva de ágio criada, por ficção, como contrapartida ao

surgimento indevido da conta de ágio sobre investimento (Terra Networks) no balanço da própria Terra Networks;

- *O montante de R\$ 354.807 mil, que representa 91% do total de ágio a amortizar registrado na contabilidade em 30/11/03, é resultante do plano de reestruturação societária iniciado em abril de 2000. Esta reestruturação foi realizada com o intuito de aproveitar fiscalmente o ágio da aquisição da Nutec Informática SA (posteriormente denominada Terra Networks SA) fazendo com que o mesmo se tomasse dedutível;*

- *A empresa ABCD 0011 teve por endereço a Rua da Consolação nº 247 6º andar, conforme contrato social, sendo que ambos os endereços pertenciam ao escritório de advocacia Machado Meyer Sendacz Opice que, não por coincidência, foi o escritório responsável pela impugnação ao Auto de Infração lançado contra o fiscalizado no tocante aos anos de 2005 e 2006 (processo nº 16643.000425/2010-73);*

- *No curso da fiscalização, a contribuinte não deu justificativa econômica plausível ou propósito negocial para os atos societários envolvendo a empresa ABCD 0011, evidenciando que a mesma não passou de uma “empresa de prateleira” criada, desde o início, para integrar o planejamento tributário abusivo perpetrado pelo grupo Telefônica;*

- *A justificativa de que “as operações envolvendo a empresa ABCD 0011 tiveram como objetivo imediato sanear a situação patrimonial da TERRA visando à expansão de suas atividades e implantação de projeto de expansão do Grupo Telefônica no ramo da internet” surgiu após a fiscalizada ter sido autuada em relação aos anos de 2005 e 2006 e confronta-se com as demais evidências documentais, além de estar desvinculada de qualquer suporte probatório;*

- *A incorporação da ABCD não implicou efetivo aumento do patrimônio da fiscalizada, por ter sido criada a respectiva conta de reserva de ágio, de modo que “qualquer hipotético parceiro econômico/negocial (que sequer foi apontado) perceberia primo ictu oculi que parcela do patrimônio líquido seria composta pela conta de reserva de ágio, de forma que tal operação não poderia viabilizar nem deixar de viabilizar esse ou aquele negócio, uma vez que não envolveu qualquer substância negocial. Ademais, não há qualquer elemento de prova ou registro à época que possa relacionar as operações envolvendo a incorporação da empresa veículo ABCD 0011 com a viabilização de qualquer projeto de expansão.”*

- *A fiscalizada não respondeu ao item 8 da intimação fiscal, confirmando que a empresa ABCD 0011 jamais exerceu qualquer atividade econômica, jamais teve funcionários contratados, jamais efetuou contratos de qualquer ordem, ou negociou, intermediou negócios, jamais adquiriu participações em outras sociedades, jamais geriu ou comercializou bens próprios ou alheios, que seriam o objeto social da empresa;*

• Sendo o fiscalizado uma empresa de capital fechado, não se vislumbra quem teriam sido os destinatários das demonstrações financeiras supostamente saneadas com o cômputo do "ágio de si mesmo" dentre as contas de ativo e, por outro lado, da reserva de ágio dentre as contas do patrimônio líquido

• no subitem 1.3 do item "Justificação do Protocolo de Incorporação e Instrumento de Justificação entre Terra Networks Brasil SA e ABCD 0011 Participações Ltda." (fl. 274), o fiscalizado afirma: "13 Considerando que ABCD é detentora do **ágio relativo ao investimento na TERRA**, o qual **poderá ser aproveitado fiscalmente pela TERRA após a incorporação da ABCD**, nos termos da legislação em vigor" (grifo da autoridade fiscal);

• do ponto de vista da TBI (investidora), não houve absolutamente nenhuma alteração patrimonial, mas tão somente a alteração da conta de ágio sobre a Terra Networks (originalmente mantida em separado do valor do investimento avaliado pelo MEP), que passou a integrar a própria conta de investimento em decorrência das já citadas operações societárias com a empresa ABCD 0011, as quais transferiram o ágio da contabilidade da investidora (TBI) para a contabilidade da investida (Terra Networks).

• Não houve acréscimo ou diminuição no ativo ou no patrimônio líquido da empresa TBI, de forma que "a capacidade econômica e de investimento do Grupo Telefônica" não sofreu qualquer alteração.

Irregularidade quanto ao cômputo dos mútuos no valor do ágio

• Mesmo que a amortização de ágio pretendida fosse autorizada pela legislação pertinente, o valor de R\$ 75.400 mil mostra-se indedutível e sua apropriação como despesa deve ser glosada, porque correspondente a mútuos pactuados entre a TIB e o fiscalizado, que jamais poderiam ser transformados em ágio.

• A fiscalizada apresentou os contratos de mútuo, sendo o primeiro no valor de R\$ 8.550.000,00, datado de 24/03/2000, o segundo no valor de R\$ 43.123.000,00, datado de 27/03/2000, e o terceiro no valor de R\$ 10.744.800,00, datado de 28/04/2000, totalizando o valor original de R\$ 62.417.800,00.

• A fiscalizada esclareceu que, por meio de contribuição em aumento de capital social da ABCD 0011, o valor do mútuo feito entre a TIB e a TERRA foi transferido pela TIB para a ABCD 0011. Ato contínuo, a ABCD subscreveu novas ações da TERRA, as quais foram integralizadas mediante capitalização dos créditos em comento;

- *Essas operações de subscrição de ações primeiro da ABCD 0011 Participações Ltda., integralizadas com o crédito devido pela TIB contra a Terra Networks Brasil SA, e depois da Terra Networks Brasil SA, integralizadas com o mesmo crédito, que passou a ser devido pela ABCD 0011 Participações Ltda. não poderiam gerar ágio na aquisição de investimento, pela simples razão de que não houve investimento adquirido;*

- *Nem constou nos atos societários qual seria o custo de aquisição (e qual seria o ágio) das ações subscritas da empresa Terra Networks Brasil SA, integralizadas por meio dos créditos decorrentes dos mútuos, até porque a empresa ABCD 0011 Participações Ltda. já era a detentora de 99,99% das ações da Terra Networks Brasil SA, de forma que não haveria nexa no pagamento de ágio para si mesmo.*

Da origem do ágio na aquisição da TERRA pela TIB

As operações societárias que envolveram a aquisição da fiscalizada TERRA pelo grupo espanhol Telefônica caracterizam o conhecido movimento “casa e separa” entre o grupo Telefônica e o grupo RBS, utilizado para que o ganho de capital na venda do investimento não fosse tributado, simulando a entrada de novo sócio (com seu investimento mais ágio) e, em seguida, a saída dos sócios anteriores;

- *O próprio fiscalizado explicitou os objetivos dessas operações, por meio do arquivo intitulado "histórico ágio ABCD.doc" “O montante de R\$ 354.807 mil, que representa 91% do total de ágio a amortizar registrado na Contabilidade em 30/11/ 03, é resultante do plano de reestruturação societária iniciado em abril de 2000. Esta reestruturação foi realizada com o intuito de aproveitar fiscalmente o ágio da aquisição da Nutec Informática SA (posteriormente denominada Terra Networks SA) fazendo com que o mesmo se tornasse dedutível.” (grifo da autoridade fiscal)*

Dos lançamentos contábeis que comprovam o aproveitamento das despesas de amortização

- *Os lançamentos contábeis que comprovam o aproveitamento de tais valores no cômputo total das despesas do período de 2007, cujos resultados foram efetivamente afetados pela manobra tributária em pauta, foram efetuados a débito da conta de resultado "31212.15.0275121 Amort. Agio cfe Laudo" e a crédito da conta "133701.920.027 Amort.agio laudo/2003", redutora de ativo, no valor total de R\$ 153.071.792,32, no ano calendário de 2007, conforme Anexo I Razão 2007 da Conta 133701.920.027 AMORT.AGIO LAUDO/2003.*

- *No tocante ao ano calendário de 2008 (DIPJ 2009), não houve lançamentos contábeis de despesas, haja vista que todo o ágio contabilizado pelo fiscalizado, no valor de R\$ 387.081.328,00 já havia sido deduzido contabilmente. Entretanto, foi lançada exclusão na apuração do Lucro Real no valor de R\$ 77.416.265,60 (folhas 13 e 15 do LALUR 2008),*

que é exatamente o limite de 20% (ou 12/60) do valor do ágio considerado pelo fiscalizado. VERIFICAR

• O fiscalizado considerou indevidamente, na parte B do LALUR 2007, crédito de R\$ 85.887.189,97, sendo o correto o valor de R\$ 83.706.868,58. (ti 14), de forma que o fiscalizado fica intimado a efetuar esta correção, bem como a controlar na parte B do LALUR, de forma apartada e específica, o ágio alvo da presente fiscalização;

• No tocante ao ano calendário de 2007, cabe adicionar, de ofício, o valor de R\$ 77.416.265,60 ao lucro líquido para fins de apuração do Lucro Real que, ao final, corresponde justamente à quinta parte (20%) do valor total do ágio (R\$ 387.081.328,00) contabilizado pela incorporação da ABCD 0011;

• Quanto ao ano calendário de 2008, considerado o direito à dedução fiscal das despesas de amortização de ágio nos meses de novembro e dezembro de 2008, por conta da incorporação da TBI (controladora) pelo fiscalizado (controlada), em 14 de novembro de 2008, o fiscalizado poderia deduzir, para fins fiscais, o montante de R\$ 10.389.370,57 (R\$ 311.681.117,00 multiplicado por dois sessenta avos (2/60));

• **Portanto, cabe glosar, de ofício, relativamente ao ano calendário de 2008, o excesso de exclusão no valor de R\$ 67.026.895,03 (R\$ 77.416.265,60 R\$ 10.389.370,57)**

Qualificação da multa

• O procedimento adotado pelo fiscalizado está compreendido na hipótese prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/64, o qual define fraude, mostrando-se aplicável a duplicação do percentual de multa disposta no § 1º do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007;

• Ao descrever as etapas do planejamento tributário abusivo no documento "histórico ágio ABCD.doc", que na realidade reproduz o que já constou claramente dos documentos que ampararam as operações societárias (atas, alterações do contrato social, Protocolo de Incorporação), a fiscalizada evidenciou sua total consciência da falta de propósito comercial das operações societárias em pauta e do intuito único de evitar o pagamento dos tributos devidos;

• Os eventos societários que culminaram na amortização fiscal do ágio correspondem a uma seqüência de atos meramente formais, sem conteúdo econômico ou propósito comercial, com intuito único de evitar o pagamento dos tributos devidos, o que configura abuso de forma, simulação e fraude;

Dos efeitos futuros da incorporação reversa ocorrida em 2008

- *A partir da incorporação da TIB pelo fiscalizado (14.11.2008), demonstrado o propósito comercial dessa incorporação, o fiscalizado passou a ter o direito de amortizar o ágio decorrente da aquisição da Nutec Informática SA (R\$ 311.681 mil, e não R\$ 387.081 mil.*

Da possibilidade de postergação de pagamento

- *Não se trata de inobservância do regime de competência ou de inexatidão quanto ao período base de escrituração das despesas, mas de atos simulados com o objetivo de "fabricar" despesas sem qualquer lastro com a realidade;*
- *Além disso, não houve, nem em tese, a postergação de pagamento;*
- *As despesas de amortização de ágio diferem completamente das despesas em geral, cujo registro contábil e fiscal ocorrem obrigatoriamente em um determinado ano calendário, por imposição do regime de competência. Dentro do limite legal de 10 anos e na fração máxima de 1/60 ao mês, é o contribuinte quem determina o quantum que deseja abater na apuração do lucro real;*
- *Nos anos calendários de 2009, 2010 e 2011, mesmo remanescendo saldo de ágio a ser amortizado, o fiscalizado optou por não utilizar o saldo de ágio ainda não computado para fins de exclusão do Lucro Real, o que afasta a hipótese de postergação de pagamento;*
- *Essa opção do contribuinte foi evidenciada também na resposta ao item 10 da Intimação N° 5 (em anexo), referente à fiscalização em curso (MPF 08.1.85.002010002676), quando, instado a "Justificar a opção do contribuinte por não lançar a amortização de ágio na apuração do Lucro real do ano de 2009 no valor do saldo de R\$ 50.917.693,17 (Parte B do LALUR 2009 folha 14), tendo optado pela dedução de apenas R\$ 24.054.325,00", respondeu (resposta em anexo) que o montante anual a ser amortizado é determinado a partir da projeção de resultados, e que por isso o valor do ágio efetivamente amortizado foi inferior ao saldo disponível, embora pudesse ter amortizado integralmente o saldo passível de amortização, pois era inferior ao limite máximo (1/60 ao mês);*
- *No ano calendário de 2009, o fiscalizado optou por excluir do lucro real apenas R\$ 24.054.325,00, valor inferior ao limite legal de 20% ao ano e inferior ao total de R\$ 50.917.693,17, passível de utilização em razão do excesso de ágio em anos anteriores;*
- *No ano de 2010, o fiscalizado apurou Lucro Real de R\$ 39.000.548,48 (após compensação de prejuízos anteriores), e optou por não utilizar o valor de R\$ 26.863.368,17 que o fiscalizado ainda teria, sob sua ótica, para excluir do Lucro Real*

em razão do excesso de ágio em anos anteriores, controlado na Parte B do LALUR 2010 (fl. 14);

- *No ano de 2011, o fiscalizado apurou Lucro Real de R\$ 32.428.706,76 (após compensação de prejuízos anteriores), e optou novamente por não utilizar o valor de R\$ 26.863.368,17 que o fiscalizado ainda teria, sob seu ponto de vista, para excluir do Lucro Real em razão do excesso de ágio em anos anteriores, controlado na Parte B do LALUR 2011 (fl 14).*

- *A fiscalização não poderia, de ofício, impor a exclusão de valor superior ao delimitado pelo próprio contribuinte, que tem a discricionariedade de computar as despesas com amortização de ágio no limite de 10 anos e na fração máxima de 1/60 ao mês;*

Irresignada com a autuação, da qual tomou ciência em 29/12/2010, a interessada apresentou, em 28/01/2011, a IMPUGNAÇÃO de fls. 427/493, na qual apresenta as alegações e pretensões abaixo sintetizadas:

O AUTO DE INFRAÇÃO.

- *0 Auto de Infração objeto dos presentes autos está intimamente relacionado à autuação vinculada ao processo administrativo nº 16643.000425/2010-73, lavrada pelo mesmo agente fiscal e que se refere à glosa das despesas com ágio pago na aquisição da Impugnante deduzidas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL nos anos de 2005 e 2006;*

- *A autoridade fiscal expressamente reconheceu a existência e a validade do ágio amortizado pela Impugnante, tendo admitido que o montante registrado a título de ágio foi efetivamente pago na aquisição do investimento e que esse valor sempre esteve justificado na expectativa de rentabilidade futura da Impugnante;*

- *Apesar de também reconhecer a validade jurídica dos atos societários realizados, a autoridade lançadora discordou da operação de incorporação que permitiu a amortização do ágio para fins fiscais, sem, porém, demonstrar qualquer prejuízo ao Fisco ou qualquer vantagem escusa experimentada pela Impugnante no procedimento adotado;*

OS FATOS.

- *A fim de viabilizar um projeto de expansão dos negócios envolvendo o portal Terra, mediante a aquisição de 60 outros provedores de acesso brasileiros e a realização de investimentos em marketing, conteúdos e tecnologias, a impugnante ingressou no grupo Telefônica, em junho de 1999, quando a Telefônica Interactiva do Brasil Ltda. ("TIB") subscreveu novas ações emitidas pela Nutec Informática S.A. ("Nutec"), sua antiga denominação. Essa subscrição foi realizada com ágio, o qual foi*

pago integralmente em razão das perspectivas de rentabilidade futura do investimento;

- *Em 2000, ano seguinte ao ingresso da Impugnante no grupo Telefônica, a TIB contribuiu dois valores ao capital de uma outra sociedade, a ABCD 0011 Participações Ltda. ("ABCD"): (i) o investimento que detinha na Impugnante pelo valor contábil registrado pela TIB, equivalente a R\$ 311.681.116,81 e (ii) créditos decorrentes de mútuos havidos pela TIB contra a Impugnante, que totalizavam R\$75.400.110,76 e que, em seguida, foram utilizados para subscrição de novas ações emitidas pela Impugnante para aumento de seu capital social com ágio no mesmo valor;*
- *Posteriormente, a Impugnante incorporou a ABCD, passando a registrar em conta de ativo diferido o valor que outrora era registrado pela ABCD como ágio (R\$387.081.227,57), conforme determinavam a legislação e as regras contábeis então vigentes;*
- *A incorporação da ABCD teve por principal objetivo viabilizar a implantação de seu projeto de expansão, por meio do saneamento da situação patrimonial da Impugnante, que se encontrava negativa porque os relevantes investimentos realizados ainda não haviam começado a retornar;*
- *Além disso, a incorporação da ABCD não foi uma operação isolada, mas integrou uma longa reorganização societária realizada pelo grupo e pela divisão de negócios do qual a Impugnante era parte;*
- *As evidências do alegado ilícito fiscal não possuem qualquer correlação com os efeitos fiscais supostamente pretendidos pela Impugnante, vez que, apesar de alguns eventos societários terem sido implementados de maneira célere em dezembro de 2000, a amortização do ágio objeto de questionamento pelo Auto de Infração não se iniciou logo em seguida à incorporação da ABCD, mas somente 3 anos depois, em 2003.*

Da fiscalização realizada em 2001 sobre a reorganização societária

- *O lançamento mostra-se inconsistente com as conclusões atingidas pela fiscalização realizada em 2001, a qual homologou as amortizações realizadas pela Impugnante nos anos 2003 e 2004 e foi encerrada sem que qualquer questionamento quanto à validade, fundamentação ou mensuração do ágio fosse oposto pelo Fisco;*

O DIREITO

Preliminarmente

Nulidade por inobservância da postergação no pagamento dos tributos

- *A autoridade fiscal incorreu em erro no critério jurídico adotado, por deixar de aplicar os ajustes decorrentes da*

postergação no pagamento do imposto, conforme Parecer Normativo COSIT nº 2/96, embora tenha reconhecido que as despesas de amortização de ágio poderiam ser validamente deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL em períodos posteriores à incorporação da TIB, realizada em 2008;

- *O recolhimento dos tributos nos exercidos que se seguiram é comprovado pelas anexas Declarações de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica ("DIPJ"), devidamente acompanhadas dos comprovantes de pagamento dos tributos (doc. 14);*

- *Em atendimento à regra do artigo 273 do RIR e ao PN 2/96, a autoridade lançadora deveria (i) adicionar as despesas com amortização do ágio ao lucro líquido dos anos de 2007 e 2008, (ii) excluir esse montante do lucro líquido dos exercícios posteriores à incorporação da TIB (2009 e seguintes) e, finalmente, (iii) apurar as eventuais diferenças entre os valores pagos e os devidos a título de IRPJ e CSLL. Vale dizer, jamais poderia o agente fiscal ter simplesmente glosado as despesas apropriadas nos anos de 2007 e 2008, já que o artigo 273 do RIR determina que o lançamento seja feito exclusivamente para exigir **eventual diferença** na apuração do IRPJ e da CSLL.*

- *Aliás, nos termos do parágrafo único do artigo 100 do CTN, nem mesmo os acréscimos moratórios poderiam ser exigidos da Impugnante, vez que todos os atos relevantes foram examinados e validados quando da fiscalização realizada em 2001 e que culminou na homologação das amortizações realizadas nos anos de 2003 e 2004.*

- *os ágios amortizados pela Impugnante nos anos de 2009 a 2011 referiam-se a outras aquisições que não relacionadas à operação que deu origem ao ágio objeto do Auto de Infração aqui discutido. O saldo de ágio no valor de R\$ 26.863.368,17 a que a autoridade fiscal se refere está relacionado quase que integralmente a essas outras aquisições realizadas pela Impugnante, na medida em que o saldo do ágio pago pela ABCD quando da aquisição do investimento na Impugnante foi integralmente amortizado para fins fiscais no início de 2009;*

- *A planilha anexa, apresentada durante a fiscalização, lista essas outras aquisições e indica que o valor total do ágio pago nessas outras operações era de R\$ 27.910.685,55 (doc. 16)*

- *“69. Nesse contexto, deve ser considerado que a amortização fiscal do ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura é determinada de maneira consistente com o laudo que demonstra a justificativa econômica do ágio e de acordo com os índices de lucratividade projetados para o período.” – REPRODUZIR.*

Nulidade por alteração do critério jurídico

- *O lançamento impugnado apresenta flagrante alteração do critério jurídico até então adotado pela Administração.*

- *É evidente a boa fé da Impugnante e descabida a caracterização de fraude ou simulação, vez que a Impugnante amortizou o ágio ora combatido pautada pelos parâmetros jurisprudenciais vigentes na época no Conselho de Contribuintes existentes, pelo entendimento majoritário da doutrina existente mas, sobretudo, em razão de o Fisco ter fiscalizado, previamente ao início das amortizações, todos os aspectos da reorganização levada a efeito e ter validado a origem, registro e fundamentação do ágio aqui analisado.*

- *As operações com a finalidade de promover a amortização do ágio pago na aquisição de investimento eram comuns e usuais e seu questionamento jamais havia sido cogitado pelo Fisco, sob pena de se verem frustrados os programas de privatização realizados naquela época, tais como os do sistema Telebrás e Eletrobrás, de bancos públicos e empresas do ramo de infraestrutura.*

- *O Fisco não está proibido de alterar o critério jurídico adotado anteriormente para realização do lançamento. O que lhe é vedado é fazê-lo com efeitos que retroajam ao momento em que manifestada a alteração no critério adotado, conforme dispõe o artigo 146 do CTN e corrobora o artigo 2º, parágrafo único, XIII, da Lei nº 9.784/98.*

Nulidade por violação ao artigo 906 do RIR – reexame de período já fiscalizado.

- *Na parte relativa à amortização de ágio, é nulo o Auto de Infração, face à inexistência de expressa autorização para reexame dos fatos envolvidos, expedida pelo Delegado da Receita Federal, nos termos do artigo 906 do RIR/99, a qual não pode ser suprida pelo MPF;*
- *Nem se alegue que o Auto de Infração está relacionado aos anos de 2007 e 2008 e que a fiscalização realizada no passado teria ficado adstrita ao ano calendário 2000. Apesar de a exigência fiscal consubstanciada se referir a amortizações realizadas pela Impugnante nos anos de 2007 e 2008, a operação que originou as deduções realizadas nesse período ocorreu em 2000 e esta operação que deu origem e teve efeitos nos exercícios de 2003 a 2008 já foi fiscalizada e validada pelo Fisco. São esses os fatos que ora se reexaminam e se lhes requalificam juridicamente, para deles se extrairam outros efeitos.*

Decadência do lançamento

- *Ao Fisco é defeso desconsiderar a amortização do ágio executada pela Impugnante, porque, embora seus efeitos sejam percebidos somente nos anos de 2007 e 2008, o ágio decorre de fatos (aquisição do investimento e incorporação) ocorridos num passado já acobertado pela decadência, nos termos do § 4º, do artigo 150 do CTN.*

Decadência do lançamento – argumento subsidiário amortização mensal do ágio

• Como a impugnante adotou, em 2007 e 2008, a sistemática de apuração por suspensão e redução do recolhimento do IRPJ e da CSLL, segundo a qual a glosa das despesas de amortização de ágio registradas pela impugnante mensalmente apenas poderia ter sido levada a efeito em até cinco anos contados de cada apuração mensal, todas as amortizações efetuadas até 31/11/2007 foram objeto de homologação tácita pela Fiscalização, restando inadmissível sua glosa em dezembro de 2012.

Mérito.

Legitimidade para amortização do ágio.

• No momento em que recebeu o investimento na Impugnante em integralização de capital, nos termos do artigo 385 do RIR/99, a ABCD desdobrou o custo de aquisição na Impugnante (representado pelo valor aportado, cuja contraprestação foi a emissão e entrega à ABCD de novas ações representativas do capital da Impugnante) em patrimônio líquido e ágio, o qual foi fundamentado economicamente na rentabilidade futura da Impugnante, conforme refletido no laudo acostado aos autos;

• A **proximidade temporal** entre os atos societários e a ausência de **propósito comercial**, elementos suspeitos suscitados pela autoridade fiscal, não são suficientes para a conclusão pela inoponibilidade ao Fisco dos atos praticados no presente caso;

• Apesar de os eventos da reorganização terem sido levados a efeito durante o mês de dezembro de 2000, o ágio objeto de questionamento pelo Auto de infração somente foi amortizado 3 anos depois do evento de incorporação. E não se tratou de simples opção da Impugnante, mas decorreu de fato antecipado pelo próprio laudo de avaliação econômica que fundamentou o ágio elaborado à época da aquisição do investimento, o qual projetava a geração de lucros somente a partir do ano de 2004;

• De fato, as operações envolvendo a ABCD tiveram por objetivo imediato sanear a situação patrimonial da Impugnante visando a viabilizar a desejada expansão de suas atividades, mediante o registro integral da contrapartida ao ágio pago na aquisição de investimentos em reserva especial de ágio, conforme determinava o artigo 6º, §1º da Instrução Normativa CVM nº 319/1999.

• Ao contrário do quanto sustentado pela autoridade fiscal, as operações analisadas tiveram efetivo reflexo positivo na situação patrimonial da intimada, pois a reserva de ágio, conforme depreendese da leitura do artigo 182, § 1º, “a”, da Lei 6.404/76,

é classificada como reserva de capital e, portanto, é parte integrante do patrimônio líquido.

- *Contrariamente ao afirmado pela Fiscalização, que alega que as demonstrações contábeis da Impugnante não teriam destinatários em razão de a Impugnante ser uma sociedade de capital fechado, o que se verifica na teoria e na prática é que as demonstrações contábeis desempenham importantes funções nas relações internas e externas da sociedade, seja ela de capital aberto ou fechado*

Inexistência de simulação, abuso de forma e fraude

- *A multa aplicada deve, no mínimo, ser reduzida para 75%, visto que não houve qualquer conduta dolosa com vistas a modificar ou ocultar a ocorrência do fato gerador. A controvérsia aqui posta reside em mera divergência quanto à interpretação das normas aplicáveis, lembrando-se que o procedimento adotado pela Impugnante era aceito pelas autoridades fiscais e corroborado pela jurisprudência do CARF à época dos fatos;*

- *Inexiste a figura do abuso de forma no caso presente, já que a Impugnante quis e se sujeitou a todos os efeitos dos negócios jurídicos realizados;*

- *Também não há qualquer indício de simulação nos termos do artigo 102 do Código Civil de 1916, vigente à época dos fatos e, se houvesse, seria uma simulação **inocente**, tal como disposta no artigo 103 do mesmo diploma, vez que os efeitos tributários da incorporação da TIB pela Impugnante (ou viceversa) seriam exatamente os mesmos verificados na incorporação da ABCD pela Impugnante, ou seja, não se verifica qualquer prejuízo ao Fisco;*

- *Nem tampouco ocorreu fraude à lei, por meio da qual o infrator vale-se de uma autorização legal sem violar diretamente outra norma, para atingir um resultado que o conjunto das normas proíbe.*

A jurisprudência do E. CARF sobre o tema

- *Foram atendidos os três requisitos básicos eleitos pelo CARF para que seja reconhecido o direito à amortização do ágio:*

(i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; (ii) a realização das operações originais entre partes não ligadas; (iii) a demonstração da fundamentação econômica do ágio pago com base na expectativa de rentabilidade futura.

Do saldo dos contratos de mútuo.

- *Quando da entrega das ações da Intimada em aumento de capital da ABCD, a TIB também contribuiu ao capital da ABCD créditos decorrentes de mútuos havidos pela TIB contra a Impugnante, no montante de R\$ 75.400.110,76, que foram*

utilizados pela ABCD para subscrição de novas ações emitidas pela Impugnante para aumento de seu capital social; • A aquisição dessa nova parcela do investimento também levou ao desdobramento do custo de aquisição das novas ações nos termos do artigo 385 do RIR, o que implicou o registro do valor de R\$75.400.110,76 a título de ágio, haja vista a posição negativa do patrimônio líquido da Impugnante.

Amortização do ágio e seus reflexos em relação à CSLL.

- Não havendo qualquer disposição legal que impeça a dedutibilidade do ágio da base de cálculo da CSLL, tampouco qualquer norma que estenda a esta contribuição as disposições relativas ao IRPJ, resta concluir que não existe qualquer óbice ou limitação quanto à amortização do ágio para a dedutibilidade dos valores pagos a título de ágio quanto à contribuição em tela;*
- Além disso, a Instrução Normativa nº 390/04, que compila as normas relativas à contribuição, traz em seu artigo 75 disposição que, a exemplo do inciso III do artigo 386 do RIR, autoriza a amortização do ágio pago na hipótese de incorporação da sociedade investidora pela investida.*

Excesso na constituição do crédito tributário – juros e multa

- Ao menos parte do Auto de Infração deveria ser cancelada por esta. C.Turma de Julgamento em razão do **excesso na constituição do crédito tributário**, seja porque desrespeitado o parágrafo único do artigo 100 do seja porque aplicada a multa majorada de 150% indevidamente*
- Eventual exigência fiscal não poderia ser acompanhada da aplicação de multa punitiva e juros moratórios, haja vista que todos os atos relevantes foram validados quando da fiscalização realizada em 2001 e as amortizações realizadas nos anos de 2003 e 2004 foram homologadas;*

A ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa

- não há previsão legal para a cobrança de juros de mora sobre a multa lançada de ofício nos casos que não foram abrangidos pelo artigo 43 da Lei nº 9.430/96.*
- A impugnante protesta ainda pela produção de todas as provas em Direito admitidas e pela oportuna sustentação oral de suas razões de defesa.*

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento (5ª Turma/ DRJ/São Paulo I/SP, mediante o Acórdão nº 16-50.552, de 19 de setembro de 2013, julgou improcedente a impugnação.

O Acórdão recorrido está assim ementado:

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

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica sem substância econômica ou finalidade negocial, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, transferido pela original controladora e adquirente do investimento, mormente se verificado que não houve alteração na relação societária inicial.

POSTERGAÇÃO DE IMPOSTO. AMORTIZAÇÃO FISCAL.

A glosa de despesas decorrentes de amortização de ágio pago com fundamento na rentabilidade futura da investida não configura inexistência quanto a período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções. A amortização ocorre na medida em que os resultados projetados da investida se confirmam, sendo inaplicáveis as regras de postergação de pagamento de imposto.

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

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

A suspensão ou redução do pagamento de tributos por meio de balancetes mensais é opção dos contribuintes no regime de apuração do lucro real anual, cujo fato gerador ocorre em 31 de dezembro de cada ano.

REEXAME DE PERÍODO FISCALIZADO.

Não caracteriza reexame de período fiscalizado a autuação relativa a períodos diversos e fundada em constatações que não respaldaram o encerramento do procedimento fiscal anterior.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A operação consistente em constituir pessoa jurídica desprovida de atividade operacional, por breve período de tempo, sem propósito negocial justificado a não ser o de servir de veículo para o recebimento de ágio e sua posterior transferência àquela que lhe deu causa, caracteriza fraude, qualificando a conduta infracional e motivando o agravamento da multa de ofício.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano calendário: 2007, 2008

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A solução dada ao litígio principal, em relação ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, aplica-se ao litígio decorrente ou reflexo relativo à Contribuição Social sobre o Lucro.

A contribuinte tomou ciência da referida decisão de 1ª instância, em 21/11/2013, conforme o Termo de Ciência (e-fl.2.895), e protocolizou Recurso Voluntário em 05/12/2013 (e-fls.2.896/2.952).

Consta dos autos, contrarrazões da PFN (e-fls.3.043/3.097)

No recurso voluntário a autuada, alega, no essencial, os mesmos argumentos trazidos na impugnação.

Conclui a Recorrente que:

(i) Apesar de reconhecer que as despesas glosadas poderiam ser validamente deduzidas a partir do ano de 2008, quando a Recorrente incorporou a TIB, o agente fiscal desconsiderou os efeitos da postergação no pagamento dos tributos, violando o artigo 273 do RIR e o procedimento do PN 2/96 e ensejando a nulidade do Auto de Infração;

(ii) A lavratura do Auto de Infração representa afronta direta ao artigo 906 do RIR, já que pretende promover reexame dos fatos já analisados pelo procedimento de fiscalização realizado em 2001 sem respaldo em autorização expressa do Delegado da Receita Federal, o que também leva à nulidade da autuação;

(iii) O Auto de Infração tem por objeto período já atingido pela decadência, já que no ano de 2010 não caberia mais às autoridades fiscais requalificar as operações societárias realizadas em 2000 e cuja amortização iniciou-se em 2003, ainda que o Auto de Infração abranja os anos de 2007 e 2008;

(iv) A amortização do ágio realizada pela Recorrente é válida, já que preenchidos os requisitos dos artigos 385 e 386 do RIR, teve origem em atos que obedeceram a forma válida, que tiveram objeto lícito e que foram respaldados em legítimos propósitos negociais e operativos, motivo pelo qual são plenamente oponíveis ao Fisco;

(v) O registro do ágio pela aquisição do novo investimento é legítimo, uma vez que se trata de aquisição de novas ações da Recorrente cujo pagamento se deu com o saldo dos contratos de mútuo que a ABCD tinha contra a Recorrente;

(vi) As operações societárias envolvendo a ABCD tiveram como objetivo o saneamento da situação patrimonial da Recorrente com vistas a viabilizar a implantação do projeto de expansão de suas atividades, já que permitiu que as demonstrações financeiras da Recorrente refletissem os vultosos investimentos realizados pelo Grupo Telefônica;

(vii) Os atos jurídicos praticados pela Recorrente não se caracterizam como simulação sob os seguintes fundamentos: (a) a Recorrente quis e se sujeitou a todos os efeitos dos negócios jurídicos realizados, tendo todos os atos sido praticados às claras, (b) a constituição e incorporação da ABCD respeitou a

causa jurídica típica do negócio implementado e (c) não houve prejuízo à Administração em decorrência dos atos praticados;

(viii) Também não houve caracterização de fraude à lei, uma vez que a incorporação da ABCD levou ao atendimento da norma veiculada pelos artigos 385 e 386 do RIR ao permitir a confluência entre ágio e capacidade de geração de lucros;

(ix) Inexiste dispositivo legal que impeça a dedutibilidade do ágio da base de cálculo da CSLL, tampouco qualquer norma que estenda a essa contribuição às disposições relativas ao IRPJ, motivo pelo qual não há qualquer óbice ou limitação quanto à amortização do ágio para a CSLL;

(x) O Auto de Infração exigiu indevidamente multa punitiva e acréscimos moratórios, haja vista que todos os atos relevantes para esta parte da autuação foram realizados sob a chancela do próprio Fisco, seja porque validados quando da fiscalização realizada em 2001, seja pela homologação das amortizações realizadas nos anos de 2003 e 2004, violando frontalmente o artigo 100, § único do CTN e

(xi) O Auto de Infração aplicou a multa majorada de 150% indevidamente, já que em momento algum se demonstrou a prática de atos fraudulentos pela Recorrente; pelo contrário, todos os atos foram praticados às claras e foram inclusive chancelados no passado pelo Fisco.

Aduz no final que, é ilegal a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Finalmente requer o provimento do recurso voluntário.

A Recorrente requer que todas as intimações relativas ao presente processo administrativo sejam feitas aos cuidados do **DRA. RAQUEL NOVAIS**, com escritório à Av. Brigadeiro Faria Lima, nº 3.144, 11º andar, 01451-000, São Paulo, SP, enviando de tudo cópia à Recorrente no endereço constante dos autos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ester Marques Lins de Sousa - Relatora

O recurso voluntário apresentado pela contribuinte/autuada é tempestivo, preenche os requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

O recurso voluntário versa sobre a glosa de despesas de amortização de ágio na aquisição de investimento, nos períodos-base de 2007 e de 2008.

Como destacado no Relatório, por meio do processo administrativo fiscal de nº **16643.000425/2010-73**, foram lavrados Autos de Infração de IRPJ e CSLL contra a fiscalizada, relativos aos mesmos ágios tratados nos presentes autos, cujos encargos de amortização foram deduzidos das bases dessas exações nos anos-calendário precedentes (2005 e 2006).

Assim, no presente feito são tratadas, exclusivamente, as amortizações desses ágios deduzidos nos anos-calendário de 2007 e 2008, tendo em vista que as amortizações iniciais já foram objeto de outra fiscalização, que culminou na lavratura de Autos de Infrações, os quais encontram-se materializados no processo supra citado.

Quanto à amortização do ágio, a Recorrente alega, em síntese, nulidade do auto de infração em razão do **reexame de período** já fiscalizado; nulidade do auto de infração em razão da alteração no **critério jurídico**; **decadência** do direito de lançar o crédito tributário; nulidade do auto de infração em decorrência da não observância da **postergação no** pagamento dos tributos; legitimidade para amortização do ágio no caso presente; legitimidade no registro do ágio referente ao saldo dos contratos de mútuo; inexistência de disposição legal que imponha qualquer vedação de amortização do ágio para fins de apuração da CSLL; indevida aplicação da multa de 150%, e ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa

Tendo em vista que as situações fáticas examinadas nestes autos são exatamente as mesmas afetas ao processo nº 16643.000425/2010-73, julgado nessa mesma sessão, adoto os mesmos fundamentos do voto proferido por esta relatora, que a seguir transcrevo:

- nulidade do auto de infração em razão do reexame de período já fiscalizado, e, em razão da alteração no critério jurídico.

A Recorrente alega que o Fisco já tinha fiscalizado toda a operação em ação fiscal que examinou todos os detalhes relativos à origem do ágio registrado na Recorrente a partir da reorganização societária combatida nos presentes autos.

Diz que, apesar de naquele momento o ágio ainda não havia impactado as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL da Recorrente, *mas a concordância do Fisco com o procedimento adotado fica evidente ao se constatar que, em coerência com as conclusões fiscais da ação fiscal de 2001, as amortizações realizadas pela Recorrente nos anos 2003 e 2004 foram integralmente homologadas.*

Como bem esclarecido na decisão recorrida, o lançamento de ofício tratado nos presentes autos não configura revisão de lançamento em relação ao procedimento fiscal a que a Recorrente foi submetida em 2001, tampouco mudança de critério jurídico, porque *sequer se referem aos mesmos exercícios*, hipótese contemplada pelo invocado artigo 906 do RIR/99.

Explica a DRJ:

No tocante à amortização do ágio pago na sua própria aquisição, a impugnante sustenta que o lançamento seria nulo por incorrer em alteração no critério jurídico adotado e reexame de exercício já fiscalizado sem autorização da autoridade competente.

Segundo a impugnante, a amortização de ágio ora combatida foi pautada pelos parâmetros jurisprudenciais vigentes à época no Conselho de Contribuintes, pelo entendimento majoritário da doutrina existente e, sobretudo, em razão de o Fisco ter fiscalizado, previamente ao início das amortizações, todos os

aspectos da reorganização levada a efeito e ter validado a origem, registro e fundamentação do ágio aqui analisado.

A mudança de critério jurídico, nos termos do artigo 146 do CTN abaixo reproduzido, ocorre em duas situações distintas: uma primeira consiste na substituição, pelo órgão de aplicação do direito, de uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer delas seja incorreta; uma segunda consiste na substituição de um critério por outro que, alternativamente, a lei faculta ao órgão do Fisco, como sucede no caso de arbitramento da margem de lucro das pessoas jurídicas:

"Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

No tocante ao suposto respaldo jurisprudencial e doutrinário invocado, cabe esclarecer que tais elementos não refletem, nem mesmo em caráter geral, o critério jurídico adotado pela Administração. Pelo contrário, a alegada existência de decisões do Conselho de Contribuintes que pudessem respaldar a conduta do contribuinte indica que o Fisco (Administração) vinha atuando em direção oposta àquela corte. Por sua vez, entendimentos doutrinários não vinculam a Administração e nem tampouco se confundem com o critério jurídico adotado por aquela.

Sobre a alegação de reexame de período já fiscalizado, cumpre esclarecer, preambularmente, que o presente lançamento não configura revisão de lançamento em relação ao procedimento fiscal a que a impugnante foi submetida em 2001, porque nem sequer se referem aos mesmos exercícios, hipótese contemplada pelo invocado artigo 906 do RIR/99.

O encerramento da fiscalização levada a efeito no ano de 2001, a despeito da análise efetuada sobre os atos societários relevantes à autuação ora combatida, não poderia concretizar mudança de critério jurídico, nos termos do artigo 146 do CTN:

Isso porque, naquele ano de 2001, não havia ocorrido qualquer fato gerador de tributos devidos em virtude de amortização de ágio cujos efeitos fiscais já pudessem ser contestados pela autoridade fiscal.

As conclusões consignadas pela autoridade fiscal nem mesmo justificariam uma expectativa de direito em relação ao aproveitamento fiscal do ágio contabilizado, visto que a contabilização de um ágio evidencia um sacrifício que, via de regra, será recuperado nos termos do artigo 391 do RIR, reduzindo-se o ônus tributário na apuração de ganho de capital; e excepcionalmente, nos termos do artigo 386, mediante amortização com efeitos fiscais, como se verá adiante.

Com efeito, à época em que o impugnante esteve submetida à noticiada fiscalização, não havia amortização fiscal de ágio já realizada pela contribuinte que pudesse ser convalidada pela

autoridade fiscal, a qual não aplicou, e nem poderia, qualquer interpretação a respeito do artigo 386 do RIR/99 no ano em que empreendida aquela fiscalização, 2001.

Bem assim, as conclusões da fiscalização anterior não têm o condão de afastar a imposição de penalidades e a cobrança de juros de mora nos termos do artigo 100 do CTN, uma vez que não convalidaram as amortizações fiscais rejeitadas pela autoridade fiscal.

De acordo com o artigo 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento se constitui no procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do **fato gerador da obrigação tributária**. Portanto, sem a materialização no campo da existência de qualquer hipótese de incidência tributária prevista em lei, não há que se falar em constituição de crédito fiscal, o que, por sua vez, afasta a possibilidade de qualquer homologação. Em resumo, **não havendo fato gerador, não há o que ser homologado**.

Com efeito, uma vez demonstrado que, em razão do procedimento de fiscalização realizado no ano de 2001, a Receita Federal não tinha o que lançar e homologar com relação ao ágio registrado pela interessada (autuada) no ano de 2000, conclui-se que **não houve qualquer alteração no critério jurídico ou reexame de período já fiscalizado pelo presente lançamento**.

Nessa ordem de idéia, inexistente qualquer afronta ao artigo 906 do RIR/99, e, não caracteriza reexame de período fiscalizado a autuação relativa a períodos diversos e fundada em constatações que não respaldaram o encerramento do procedimento fiscal anterior. Tampouco há que se falar em mudança de critério jurídico tendo como base a apuração de outros fatos geradores.

Nulidades rejeitadas.

- decadência do direito de lançar o crédito tributário.

A Recorrente alega que, o *Auto de Infração* tem por objeto período já atingido pela decadência, já que no ano de 2010 não caberia mais às autoridades fiscais requalificar as operações societárias realizadas em 2000 e cuja amortização iniciou-se em 2003, ainda que o *Auto de Infração* abranja os anos de 2005 e 2006.

É dizer, alega a recorrente que o direito de a Fazenda fiscalizar a operação que deu origem ao ágio aqui discutido (ocorrida no ano de 2000) já estava decaído quando da sua ciência do auto de infração, ocorrida em 29/12/2010.

Conforme assentado no item anterior, a **obrigação tributária** e, conseqüentemente, o início do prazo para o Fisco constituir o crédito tributário através do lançamento, **surge apenas com a ocorrência do fato gerador** que, no caso em tela, é a dedução das despesas de ágio, nos anos calendário de 2007 e 2008.

Indubitavelmente, o prazo decadencial para a constituição dos efeitos da amortização de um ágio somente pode ser contado a partir de cada fato gerador ocorrido e na proporção que a dedução do ágio influencia na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Somente quando o contribuinte deduz o ágio na apuração lucro real, o Fisco tem algo a homologar (no presente caso, o lucro real apurado pelo sujeito passivo nos anos de 2007 e 2008). No caso dos presentes autos, embora o ágio tenha surgido de operações societárias realizadas no ano 2000, os seus efeitos tributários se prolongaram de 2003 a 2009. Aqui se discute esses efeitos ocorridos nos anos-calendário de 2007 e 2008. Assim, se o sujeito passivo utilizou seu ágio criado em 2000 para reduzir a sua tributação nos anos de 2007 e 2008, inexistente vício no **lançamento ocorrido** no ano de 2012.

Sobre o assunto, registros contábeis referentes a ágio decorrente da aquisição de participação societária, com repercussão tributária futura, registra-se o Acórdão nº. 1101-000.961, de 08 de outubro de 2013, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) o qual conclui que a verificação de registros contábeis pela Autoridade Fiscal não se submete ao prazo decadencial tributário:

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

Portanto, não merece qualquer reparo à decisão da DRJ, cujos fundamentos também adoto como razão de decidir, *verbis*:

Ocorre que a obrigação tributária e, conseqüentemente, o início do prazo para o Fisco constituir o crédito tributário através do lançamento, surge apenas com a ocorrência do fato gerador que, no caso em tela, é a dedução das despesas de ágio, nos anos calendário de 2007 e 2008.

O momento do surgimento ou da contabilização do ágio amortizado pela contribuinte não pode ser levado em conta para imposição de qualquer limite temporal à atuação do Fisco, visto que eventual direito ao aproveitamento fiscal do ágio inicia-se com o evento de incorporação e o efetivo exercício desse direito (esse sim, aspecto de relevância para eventual lançamento) pode ser iniciado mesmo após cinco anos do surgimento do ágio.

De fato, os efeitos decadenciais devem ser considerados em face da autonomia de cada período-base de incidência do IRPJ. Cada evento ou cada período de apuração em que ocorre a amortização parcial do ágio pago na aquisição de investimento constitui fato jurídico autônomo, a partir do qual se inicia nova contagem decadencial, exclusivamente relativa ao tributo incidente naquela amortização.

Há que se observar que a dedução fiscal de ágio amortizado, mesmo quando considerada cabível, consiste em uma faculdade do contribuinte, e não um dever, de modo que o seu não aproveitamento nos limites percentuais e temporais da legislação não gera qualquer direito adicional ao contribuinte, mesmo em exercícios posteriores.

Com efeito, o inciso III do artigo 386 do RIR/99 estabelece que o ágio pago com fundamento em rentabilidade futura do investimento poderá ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração, nos casos que estabelece.

Para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do artigo 173, inciso I do CTN; tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do artigo 150 do CTN, conforme entendimento da Procuradoria da Fazenda Nacional, exarado no Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008 (alíneas “d” e “e” do item 49), sobre a fixação do termo a quo de prazos de decadência e prescrição, em face da publicação da Súmula Vinculante nº 8 do STF:

“49. (...)

(...)

d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;

(...)” (grifei).

Os supracitados artigos do CTN dispõem que (grifos meus):

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

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

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

(...)”.

Considerando que a periodicidade de apuração do lucro real é anual, o fato gerador da glosa de despesas indedutíveis contabilizadas a título de amortização de ágio e de perdas com créditos ocorreu em 31/12/2007 e 31/12/2008.

Tendo ou não havido pagamento antecipado de tributos, o lançamento não se afigura decaído, uma vez que os possíveis dias a quem do prazo decadencial seriam 31/12/2010 (nos termos do artigo 150, § 4º) e 01/01/2012 (nos termos do artigo 173, inciso I).

No caso presente, o lançamento efetuado não foi atingido pela decadência, uma vez que a impugnante, no período autuado, apurou prejuízo e base negativa de contribuição, mostrando-se aplicável o artigo 173, inciso I do CTN, segundo o qual o prazo decadencial se encerra em 01/01/2016.

Não procede, portanto, a alegação de decadência apresentada pela impugnante.

- nulidade do auto de infração em decorrência da não observância da postergação no pagamento dos tributos.

Consta do TVF (parte integrante do Auto de Infração):

Da possibilidade de postergação de pagamento

Cabe ressaltar que não se trata aqui da observância ou não do regime de competência ou de inexistência quanto ao período-base de escrituração das despesas, mas de atos simulados com o objetivo de "fabricar" despesas sem qualquer lastro com a realidade.

Para se constatar a hipótese de postergação de pagamento, seria imprescindível que houvesse o efetivo pagamento de imposto a maior em período posterior, o qual não teria sido pago caso determinada despesa - lançada indevidamente em período anterior — fosse lançada corretamente, de acordo com o regime de competência.

No caso concreto, o primeiro período com Lucro Real positivo do fiscalizado foi o ano de 2009 (DIPJ 2010), no valor de R\$

45.823.604,63 (após compensação de prejuízos anteriores). No ano de 2009 foi excluído do Lucro Real o valor de R\$ 24.054.325,00 (valor inferior ao limite legal de 20% ao ano) a título de "Agio excedente em anos anteriores", conforme registros na Parte A e B do LALUR 2009 (fls. 13 e 14). Isso demonstra que o fiscalizado utilizou as despesas com amortização do ágio em pauta na apuração do Lucro Real de 2009, e, portanto, não houve, nem em tese, a postergação de pagamento. Ou seja: embora o fiscalizado tenha apurado lucro em 2009, o lucro seria maior, evidentemente, se não houvesse excluído do Lucro Real o referido valor a título de "Agio excedente em anos anteriores".

Ademais, o fiscalizado teria, sob sua ótica, um total de R\$ 50.917.693,17 para excluir do Lucro Real em razão do excesso de ágio em anos anteriores, controlado na Parte B do LALUR, e optou, a seu arbítrio, dentro dos limites legais, excluir apenas o montante de R\$ 24.054.325,00. Dessa forma, jamais a fiscalização poderia, de ofício, impor a exclusão de valor superior ao delimitado pelo próprio contribuinte, que tem a discricionariedade de computar as despesas com amortização de ágio no limite de 10 anos e na fração máxima de 1/60 ao mês.

No ano de 2010, o fiscalizado apurou Lucro Real de R\$ 39.000.548,48 (após compensação de prejuízos anteriores), e optou por não utilizar o valor de R\$ 26.863.368,17 que o fiscalizado ainda teria, sob sua ótica, para excluir do Lucro Real em razão do excesso de ágio em anos anteriores, controlado na Parte B do LALUR 2010 (fl 14).

No ano de 2011, o fiscalizado apurou Lucro Real de R\$ 32.428.706,76 (após compensação de prejuízos anteriores), e optou novamente por não utilizar o valor de R\$ 26.863.368,17 que o fiscalizado ainda teria, sob seu ponto de vista, para excluir do Lucro Real em razão do excesso de ágio em anos anteriores, controlado na Parte B do LALUR 2011 (fl 14).

Portanto, não há como contemplar a hipótese de que o imposto devido nos anos calendários anteriores tenha sido pago quando da apuração do Lucro Real de 2009 ou posteriores, como se as despesas lançadas indevidamente nos anos calendários anteriores fossem, pelo regime de competência, do ano de 2009 ou posteriores, e, portanto, o lucro apurado no ano de 2009 ou posteriores teria sido inferior ao efetivamente apurado pelo fiscalizado.

...

A Recorrente sustenta que apesar de reconhecer que as despesas glosadas poderiam ser validamente deduzidas a partir do ano de 2008, quando a Recorrente incorporou a TIB, o agente fiscal desconsiderou os efeitos da postergação no pagamento dos tributos, violando o artigo 273 do RIR e o procedimento do PN 2/96 e ensejando a nulidade do Auto de Infração.

Portanto, entende que, a Fiscalização não deveria ter glosado todas as despesas de ágio deduzidas nos anos de 2007 e 2008, mas sim apurado eventual diferença com base nos valores que deixaram de ser deduzidos a partir de novembro de 2008.

Conforme mencionado pela Recorrente, a postergação no pagamento de tributos encontra-se disciplinada pelo artigo 273 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, que tem como base legal o artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977, e pelo Parecer Normativo COSIT nº 02/1996 que assim dispõem:

Artigo 273 do RIR/99

Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):

I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 6º).

§ 2º O disposto no parágrafo anterior e no § 2º do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 7º, e Decreto-Lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16).

Parecer Normativo COSIT nº 02/96

...

*6. O § 5º, transcrito no item 5, determina que a inexatidão de que se trata, somente constitui fundamento para o lançamento de imposto, diferença de imposto, inclusive adicional, correção monetária e multa **se dela resultar postergação do pagamento de imposto** para exercício posterior ao em que seria devido ou redução indevida do lucro real em qualquer período - base.*

6.1 - Considera - se postergada a parcela de imposto ou de contribuição social relativa a determinado período - base, quando efetiva e espontaneamente paga em período - base posterior.

6.2 - O fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente, em período-base posterior, ao pagamento dos valores do

imposto ou da contribuição social postergados deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido pagas, deve ser efetuado para exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte já não os tenha pago.

6.3 - A redução indevida do lucro líquido de um período-base, sem qualquer ajuste pelo pagamento espontâneo do imposto ou da contribuição social em período-base posterior, nada tem a ver com postergação, cabendo a exigência do imposto e da contribuição social correspondentes, com os devidos acréscimos legais. Qualquer ajuste daí decorrente, que venha ser efetuado posteriormente pelo contribuinte não tem as características dos procedimentos espontâneos e, por conseguinte, não poderá ser pleiteado para produzir efeito no próprio lançamento.

(GRIFEI)

Sobre a postergação aventada pela Recorrente, a DRJ com escora na legislação acima, pormenorizadamente teceu substanciaosas considerações para demonstrar que resta improcedente a alegação de nulidade fundada em inobservância de postergação de pagamento, cujos fundamentos também adoto como razão de decidir, razão pela qual transcrevo os termos do voto condutor da decisão (fls.21/24), conforme faculta o art.50, § 1º, da Lei nº 9.784/99, *verbis*:

Como se pode depreender mediante a leitura atenta dos trechos reproduzidos acima, a pretensão a que o lançamento seja efetuado apenas pela diferença, diminuído do tributos que supostamente tenham sido recolhidos a maior em períodos posteriores, depende do pressuposto de que (i) a irregularidade observada configure “inexatidão quanto ao período base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução” e, também, do preenchimento da condição de (ii) ter havido efetiva postergação do pagamento do imposto devido.

Ocorre que, consoante observou a autoridade fiscal, a conduta apresentada, fundamentalmente, não caracteriza “inobservância do regime de competência ou de inexatidão quanto ao período base de escrituração das despesas”, nos termos do art. 273 do RIR, hipótese que possibilitaria a ocorrência de uma postergação de pagamento.

Ao apreciar essa questão nos autos do processo fiscal que resultou da mesma fiscalização, porém relativo aos anos calendário de 2005 e 2006, foi consignado o entendimento no sentido de que inadmissibilidade dos efeitos fiscais da amortização do ágio nos termos do artigo 386, nos anos de 2005 e 2006, não implicaria o desfazimento da amortização do ágio na contabilidade da empresa, mas sim a adição do ágio amortizado para apuração do lucro real, nos termos do artigo 391 do RIR.

Contudo, da leitura do Termo de Verificação Fiscal que integra o presente lançamento, depreende-se que a autoridade fiscal

admite o restabelecimento do saldo de ágio a ser amortizado a partir de 2008 nos registros contábeis da impugnante, conforme tabela de fl.1.034, e observando-se os limites legais de percentual (máximo de 1/60 ao mês) e tempo (até 10 anos contados dessa incorporação).

*Com efeito, o reconhecimento da subsunção da incorporação da TIB à hipótese prevista no artigo 386 do RIR/99 indubitavelmente aplicado no presente lançamento **na medida em que não foram objeto de glosa as amortizações fiscais efetuadas nos meses posteriores à cotejada incorporação** afasta a possibilidade de a impugnante obter a recuperação do ágio nos termos do artigo 391 do RIR/99, ou seja, no momento em que ocorresse a alienação ou baixa do investimento.*

A despeito disso, ainda há que se ter em conta que a amortização do ágio fundado em rentabilidade futura, como se depreende de seu próprio fundamento, deve ser realizada na medida em que confirmada essa rentabilidade.

Como asseverou a própria impugnante no item 69 de suas razões de defesa, “Nesse contexto, deve ser considerado que a amortização fiscal do ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura é determinada de maneira consistente com o laudo que demonstra a justificativa econômica do ágio e de acordo com os índices de lucratividade projetados para o período.”

*Além de a amortização do ágio nos termos do artigo 386 do RIR/99 **restringir-se ao ágio fundado em expectativa de rentabilidade futura da investida**, não alcançando ágios pagos com outros fundamentos, essa expectativa deve estar demonstrada em laudo que contenha a projeção de lucratividade para os períodos em que realizadas as amortizações nos termos do artigo 386, no caso em apreço, nos períodos de 2007 e 2008.*

Ocorre que, conforme verificou a autoridade fiscal, após a incorporação da TIB, a impugnante, por discricionariedade, não computou as despesas com amortização de ágio no limite de 10 anos e na fração máxima de 1/60 ao mês, de modo que eventual reconhecimento de efeitos de postergação configuraria imposição de exclusão de valor superior ao delimitado pelo próprio contribuinte.

Na realidade, a discricionariedade da contribuinte quanto ao montante de despesa de amortização apropriada em cada período está sujeita aos limites da norma geral (máximo de 10 anos e 1/60 ao mês) e também à efetiva lucratividade da investida, ou seja, à confirmação dos resultados projetados conforme laudo que fundamentou a aquisição do investimento com ágio.

Assim, o fato de a impugnante não ter deduzido dos lucros apurados em 2009 a 2011 as amortizações de ágio no valor máximo permitido pela norma geral, mesmo remanescendo saldo amortizável, indica, salvo demonstração em contrário, que os resultados decorrentes da lucratividade da investida justificaram somente os montantes efetivamente deduzidos a título de ágio (fundado em rentabilidade futura) amortizado.

Como o restabelecimento do ágio pago na aquisição da impugnante ao saldo de ágio existente em 2008 não tem o condão de alterar os resultados apurados naqueles períodos, subseqüentes aos do lançamento, seria incoerente admitir que nesses períodos (2009 a 2011) a impugnante deduziria o ágio cuja amortização fiscal foi glosada de ofício em períodos anteriores.

Seria incoerente, inclusive, com a resposta dada pela impugnante ao item 10 da Intimação nº 5, que a instou a "Justificar a opção do contribuinte por não lançar a amortização de ágio na apuração do Lucro real do ano de 2009 no valor do saldo de R\$ 50.917.693,17 (Parte B do LALUR 2009 folha 14), tendo optado pela dedução de apenas R\$ 24.054.325,00", no sentido de que o montante anual a ser amortizado é determinado a partir da projeção de resultados, e que por isso o valor do ágio efetivamente amortizado foi inferior ao saldo disponível, embora pudesse ter amortizado integralmente o saldo passível de amortização, pois era inferior ao limite máximo (1/60 ao mês).

De fato, a fiscalização não poderia, de ofício, impor a exclusão de valor superior ao delimitado pelo próprio contribuinte.

Mostra-se irrelevante, outrossim, a informação apresentada pela impugnante, de que o ágio não amortizado nos anos de 2009 a 2011 seria resultante de outras aquisições societárias pois, como observado, a amortização nos termos do artigo 386 do RIR está atrelada aos resultados positivos da impugnante projetados em laudo específico.

De qualquer forma, caso se pudesse reconhecer na hipótese a mera inexatidão de período base de escrituração das despesas, caberia à impugnante, como ressaltado inicialmente, demonstrar que essa inexatidão resultou em postergação de pagamento de tributo, ou seja, demonstrar que a impugnante efetivamente pagou (e em que medida) os tributos devidos em período base posterior.

Verifica-se, contudo, que, além de não restar configurada a hipótese de postergação de pagamento, a impugnante não demonstrou ter efetivamente pago o imposto devido em período base posterior.

Diante de todas as considerações acima, resta improcedente a alegação de nulidade fundada em inobservância de postergação de pagamento, não havendo reparos a fazer no lançamento em análise.

- legitimidade para amortização do ágio, legítimos propósitos negociais, e, legitimidade no registro do ágio referente ao saldo dos contratos de mútuo.

Sobre o assunto a Recorrente sustenta, em síntese, que:

- a amortização do ágio realizada é válida, já que preenchidos os requisitos dos artigos 385 e 386 do RIR, teve origem em atos que obedeceram a forma válida, que

tiveram objeto lícito e que foram respaldados em legítimos propósitos negociais e operativos, motivo pelo qual são plenamente oponíveis ao Fisco;

- o registro do ágio pela aquisição do novo investimento é legítimo, uma vez que se trata de aquisição de novas ações da Recorrente cujo pagamento se deu com o saldo dos contratos de mútuo que a ABCD tinha contra a Recorrente;

- as operações societárias envolvendo a ABCD tiveram como objetivo o saneamento da situação patrimonial da Recorrente com vistas a viabilizar a implantação do projeto de expansão de suas atividades, já que permitiu que as demonstrações financeiras da Recorrente refletissem os vultosos investimentos realizados pelo Grupo Telefônica.

O tratamento tributário do ágio de investimentos foi introduzido pelo Decreto-Lei nº 1.598, de 26/12/1977, incorporado no RIR/99 pelo art. 385, que prevê a necessidade de desdobrar o custo de aquisição dos investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial, de forma a separar o valor do patrimônio líquido e o ágio. Esse dispositivo vem a confirmar o conceito de ágio, como sendo a diferença entre o valor pago pela sociedade **investidora** na aquisição de investimento e o valor patrimonial contábil atribuído a ele na sociedade **investida**. O Decreto-lei também impõe a necessidade de indicação do fundamento econômico do ágio, que pode ser de três espécies: i) valor de mercado dos bens do ativo da coligada, quando este for superior ao custo registrado em sua contabilidade; ii) valor da rentabilidade futura da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros; iii) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

De acordo com o predito Decreto-Lei, a contrapartida da amortização do ágio não é despesa dedutível para fins de apuração do lucro real, conforme art. 25 (art. 391 do RIR/99). O ágio somente é dedutível na ocasião de posterior alienação da participação societária, quando deverá ser acrescido ao custo de aquisição do investimento na apuração do ganho de capital (art. 426 do RIR/99).

Com o advento da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, a amortização do ágio de investimentos com fundamento em perspectivas de rentabilidade futura passou a ser dedutível na apuração do IRPJ e CSLL, à razão de (1/60) um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração, em operações de incorporação, fusão ou cisão, conforme redação do art. 7º. De acordo com o art. 8º, a dedução vale mesmo em caso de investimento não avaliado pelo valor do patrimônio líquido, ou quando a sociedade investida incorpora a investidora, operação esta denominada de “incorporação às avessas”.

Enfim, o artigo 25 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 (base legal do art. 391 do RIR de 1999), com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, não autoriza a dedução da amortização direta do ágio apurado na aquisição de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido, razão pela qual **a possibilidade de dedução do encargo com a amortização do ágio restringe-se à hipótese prevista na Lei nº 9.532, de 1997.**

Para melhor compreensão sobre a dedutibilidade da amortização do ágio com fundamento econômico em rentabilidade futura, faz-se mister trazer à lume a legislação que rege a matéria.

Assim dispõem os artigos 7º, inciso III, e 8º da Lei nº 9.532, de 1997 (base legal do art. 386 do RIR de 1999):

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:

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(Grifou-se)

A alínea “b” do § 2º do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, a que se refere o inciso III do referido artigo 7º, diz respeito ao ágio com fundamento econômico em valor de rentabilidade futura da coligada ou controlada:

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.

(...)

§ 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.

GRIFOU-SE

Logo, o encargo com amortização do ágio verdadeiro, ou seja, com substância econômica e não gerado artificialmente, somente será dedutível na apuração do lucro real se forem atendidas, concomitantemente, as seguintes condições: (i) fundamento econômico em valor de rentabilidade futura; (ii) a pessoa jurídica absorve o patrimônio de outra – na qual detenha participação societária adquirida com ágio – em virtude de incorporação, fusão ou cisão (inciso III do art. 7º), ou quando a empresa incorporada, fusionada ou cindida é aquela que detinha a propriedade da participação societária (alínea “b” do artigo 8º).

Sintetizamos a seguir, os principais movimentos promovidos pelas sociedades envolvidas, que culminaram na constituição do ágio.

- **15/06/1999** - a empresa Telefônica Interativa do Brasil Ltda (**TIB** - pertencente ao Grupo espanhol TELEFÓNICA) subscreve, em dinheiro, novas ações emitidas pela empresa Nutec Informática S/A pelo valor de R\$ 411.848.000,00. Em face dessa operação, **a TIB registra um ágio referente a NUTEC no valor de R\$ 343.272.000,00**. A TIB adquire participação da Nutec (atual TERRA Networks Brasil S/A) mediante subscrição de ações com ágio.

- **05/08/1999** - O Grupo brasileiro RBS, antigo controlador da NUTEC, se retira da sociedade **mediante o resgate de ações no valor de R\$ 339.788.000,00** (com uma retirada de caixa - TVF fl.334). Os demais acionistas da Nutec se retiram da sociedade, remanescendo a TIB no controle da TERRA.

- **27/12/2000** - a **TIB** adquire participação na empresa ABCD 0011 PARTICIPAÇÕES LTDA e aumenta o seu capital **de R\$ 100,00 para R\$ 387.081.000,00** mediante a entrega de R\$ 75.400.110,76 referente a um crédito de mútuo que a TIB detinha em face da TERRA, e R\$ 311.681.116,81 relacionado à **transferência das ações da TERRA (investimento + ágio)**. Ato contínuo, a ABCD0011 utiliza o crédito que recebeu para a subscrição com ágio de novas ações da TERRA. **Em decorrência dessas operações, a ABCD0011 passa a registrar um ágio de rentabilidade futura referente a TERRA no valor de R\$ 387.081.227,57 (R\$ 311.681.116,81 + R\$ 75.400.110,76).**

- **29/12/2000** - a TERRA incorpora a ABCD0011 e absorve o ágio referente a suas próprias ações. A TERRA inicia a amortização e dedução desse ágio no ano - calendário de 2003.

- **14/11/2008** - a TERRA incorpora a TIB

Em 14 de novembro de 2008, ocorreu a incorporação da TELEFÓNICA INTERACTIVA BRASIL LTDA pelo fiscalizado (incorporação por dentro), conforme atos societários apresentados pelo fiscalizado em resposta aos itens 1 e 2 da Intimação N° 6, de forma que a empresa SP TELECOMUNICAÇÕES HOLDING LTDA passou a deter o controle direto, com 99,97% das ações do fiscalizado, conforme DIPJ 2009.

A interpretação literal para a formação da norma conduz ao entendimento de que o ágio a ser amortizado é aquele surgido nos termos do que previu o artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77. Isto é, somente a empresa que "detenha participação societária adquirida" naqueles moldes poderá figurar como incorporadora ou incorporada no evento que resultará no encontro do seu patrimônio com o da empresa investida.

Em termos econômicos, tal como era antes regulado no âmbito do artigo 34 daquele mesmo Decreto Lei, trata-se de permitir, em razão da confusão patrimonial estabelecida, a dedução da perda de capital que era do investidor (só que, agora, garantindo-se sua expressão na totalidade do ágio contabilizado). Por isso, há que se exigir a presença do real investidor no evento da incorporação, melhor dizendo, quem efetivamente suportou a perda de capital.

Quanto à compreensão dos fatos, deve-se deixar claro que o negócio jurídico essencial para o deslinde da questão é justamente aquele que proporcionou a geração do ágio que foi objeto do aproveitamento. Ou seja, a operação de aquisição da participação societária pela ABCD 0011 PARTICIPAÇÕES LTDA.

Passemos, então, à análise dessa operação.

Consta do Termo de Verificação Fiscal:

...

Portanto, tal empresa ABCD 0011 Participações Ltda, a partir da integralização de capital social pela Telefônica Interactiva do Brasil Ltda - que utilizou para isso o valor de seu investimento (mais ágio) na Terra Networks Brasil SA e o valor de um mútuo entre a Telefônica Interactiva do Brasil Ltda e a Terra Networks Brasil SA-, passou a ser a controladora da Terra Networks Brasil S/A. Em seguida, a empresa ABCD 0011 Participações Ltda. integralizou, com o valor do empréstimo (R\$ 75.400 mil) supramencionado no capital social da Terra Networks Brasil SA, transferindo o valor da conta de "Empréstimos" para a conta de "Investimentos", na contabilidade da ABCD 0011 Participações Ltda.

...

E importante verificar que esse conjunto de operações não teve qualquer impacto na contabilidade da Telefônica Interactiva do Brasil Ltda (investidora detentora original do ágio). No dia 27 de dezembro de 2000, houve a transferência do valor contabilizado nas rubricas de "Ágio Sobre os Investimentos" e "Empréstimos e Financiamentos" (Ativo), referentes à Terra Networks Brasil SA, para a conta de Investimentos (ABCD 0011). Dois dias depois, no dia 29 de dezembro de 2000, em razão da operação de incorporação reversa da ABCD 0011 Participações Ltda pela Terra Networks Brasil SA, a conta Investimento (ABCD 0011) passou novamente a representar o investimento original (Terra Networks), agora somado com o valor do mútuo (R\$ 75.400 mil).

O presente caso não demanda da fiscalização maiores esforços para provar a falta de propósito negocial das operações societárias em pauta, as quais promoveram a transferência do ágio decorrente da aquisição da Nutec Informática SA pela TIB para a contabilidade do próprio fiscalizado, com o único objetivo de tornar o ágio dedutível, uma vez que o próprio

fiscalizado delineou com clareza todas as 8 (oito) etapas do planejamento tributário abusivo que levou a cabo, conforme demonstra o supramencionado documento intitulado "Histórico Ágio ABCD" e resposta do fiscalizado - entregues no curso da fiscalização relativa aos anos de 2005 e 2006 (fls. 32 e 40 a 42 do PAF N° 16643.000425/2010-73, cópia em anexo), com destaque para o subitem 1.3 do item Justificação do Protocolo de Incorporação e Instrumento de Justificação entre Terra Networks Brasil SA e ABCD 0011 Participações Ltda. (fl. 274), que afirma:

"1.3 Considerando que ABCD é detentora do ágio relativo ao investimento na TERRA, o qual poderá ser aproveitado fiscalmente pela TERRA após a incorporação da ABCD, nos termos da legislação em vigor;" (grifo meu).

Não obstante as evidências documentais de que a empresa veículo ABCD 0011 Paricipações Ltda. tenha sido adquirida pelo grupo Telefônica e extinta (em dois dias) com o propósito de participar de operações societárias com o único objetivo de economia tributária, o fiscalizado foi intimado a esclarecer, conforme Intimação N° 5, qual seria a justificativa econômica e/ou propósito negocial para os seguintes atos societários (itens 4 a 7):

...

Em relação à resposta do fiscalizado, o primeiro fato que chamou a atenção foi a utilização de resposta em bloco para os itens 4 a 8 da referida Intimação.

O fiscalizado poderia ter explicado porque razão teria adquirido uma empresa de nome ABCD 0011, de capital social no valor de R\$ 100,00, das advogadas Sra. Maria Cristina Cescon Avcdissian e Sra. In Hee Choa, ambas residentes e domiciliadas na Rua da Consolação n° 247 — 4° andar. A empresa ABCD 0011 teve por endereço a Rua da Consolação n° 247 — 6° andar, conforme contrato social, sendo que ambos os endereços pertenciam ao escritório de advocacia Machado Meyer Sendacz Opice, que, não por coincidência, foi o escritório responsável pela impugnação ao Auto de Infração lançado contra o fiscalizado no tocante aos anos de 2005 e 2006 (PAI' N° 16643.000425/2010-73). O fiscalizado optou por não dar qualquer explicação ao que fora indagado no item 4, pois é notório que a empresa ABCD 0011 não passou de uma "empresa de prateleira" criada, desde o início, para integrar o planejamento tributário abusivo perpetrado pelo grupo Telefônica.

...

Segundo se extrai dos documentos e das respostas entregues pelo fiscalizado, a criação, aquisição, aumento e integralização de capital, e posterior incorporação reversa da empresa ABCD0011 Participações Ltda não revelaram qualquer substância econômica ou propósito negocial, e não poderiam, em hipótese alguma, criar direitos oponíveis ao Fisco.

...

Dos limites do planejamento tributário lícito

O contribuinte pode planejar suas atividades econômicas buscando evitar, postergar ou diminuir o valor devido ao Fisco, de forma a evitar, postergar ou diminuir a concretização do fato jurídico-tributário - o que, no mundo jurídico, é denominado de elisão fiscal. Mas, caso o contribuinte tome medidas visando pagar menos tributos, a despeito da ocorrência do fato jurídico-tributário, ficará caracterizada uma fraude fiscal, também denominada de evasão fiscal, sujeitando-se às penalidades legais cabíveis.

Há casos de elisão fiscal induzidos pelo próprio ente tributante como instrumento de política econômica, e outros provenientes de "brechas" que o legislador cria ao elaborar as leis.

Como exemplo do primeiro caso, temos os artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97, que permite a dedução da amortização fiscal do ágio na cisão, fusão ou incorporação de empresas, desde que a empresa incorporadora ou incorporada já tenha participação acionária adquirida com ágio.

No presente caso, teríamos a ocorrência da permissão legal (art. 386 do RIR/99) para deduzir o ágio decorrente da aquisição da Terra Networks Brasil SA pela Telefônica Interactiva do Brasil Ltda (TIB), caso a TIB (controladora) tivesse incorporado a Terra Networks (controlada) ou mesmo que a Terra Networks tivesse incorporado a TIB, porque a legislação permite o aproveitamento fiscal do ágio em casos de incorporação reversa.

Entretanto, no caso concreto, o grupo Telefônica, por meio da TIB, em uma sequência de operações societárias sem nenhuma substância econômica ou propósito negocial:

- planejou a criação de uma típica empresa veículo (ABCD 0011), constituída e extinta em curto lapso temporal (dois dias de vida jurídica), com o evidente intuito de transferir o ágio sobre investimento constante da contabilidade da investidora (TIB) para a investida (Terra);

- efetuou a integralização do capital social da empresa veículo ABCD 0011 Participações Ltda, pela TIB, utilizando-se dos valores da conta Investimento (mais ágio) relativo a Terra Networks e da conta Empréstimo (tomado pela Terra Networks), constantes da contabilidade da TIB;

- e posteriormente (dois dias depois), promoveu a incorporação reversa (Terra Networks incorpora empresa veículo).

Apreciando a sequência de operações, verifica-se que não houve qualquer alteração de riqueza do grupo, nem mesmo qualquer mudança na relação entre as empresas, mantendo-se o mesmo status de empresa controladora (TIB) e empresa controlada (Terra).

...

Como visto, a norma em análise, acima reproduzida (Lei nº 9.532/97) se dirige à pessoa jurídica investidora originária, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, coordenou e comandou os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição, e à pessoa jurídica investida.

A autoridade fiscal bem explicou o permissivo legal para que pudesse se dar **a legitimidade para amortização do ágio no caso presente:**

No presente caso, teríamos a ocorrência da permissão legal (art. 386 do RIR/99) para deduzir o ágio decorrente da aquisição da Terra Networks Brasil SA pela Telefônica Interactiva do Brasil Ltda (TIB), caso a TIB (controladora) tivesse incorporado a Terra Networks (controlada) ou mesmo que a Terra Networks tivesse incorporado a TIB, porque a legislação permite o aproveitamento fiscal do ágio em casos de incorporação reversa.

Entretanto, não foi isso que ocorreu. A Terra Networks, no período sob análise, não incorporou nem foi incorporada pela TIB, cuja contabilidade registrava o ágio decorrente da aquisição da Nutec Informática SA (hoje denominada Terra Networks Brasil SA).

No caso sob análise tem-se que o real investidor que adquiriu as ações da TERRA não fora a empresa ABCD, mas sim a empresa TIB. Isso porque, fora **a TIB a empresa que adquiriu as ações da TERRA de terceiros**, por meio da subscrição de ações realizada no dia 15/06/1999, assim como **a empresa que era detentora dos créditos utilizados na subscrição de ações** realizada no dia 27/12/2000. Portanto, a TIB fora a empresa que suportou as duas parcelas do ágio que fora registrado pela ABCD.

Para fins fiscais, não há nenhuma previsão para que o ágio contabilizado na pessoa jurídica A (investidora), em razão de reorganizações societárias empreendidas por grupo empresarial, possa ser considerado "transferido" para a pessoa jurídica C, e a pessoa jurídica C, ao absorver ou ser absorvida pela pessoa jurídica B, possa aproveitar o ágio cuja **origem** deu-se pela aquisição da pessoa jurídica A da pessoa jurídica B.

É o que se depreende do Acórdão nº9101-002.186, de cuja ementa se extrai:

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. IMPOSSIBILIDADE.

A subsunção aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos artigos 385 e 386 do RIR/99, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material. Exclusivamente no caso em que a investida adquire a investidora original (ou adquire diretamente a investidora de fato) é que haverá o atendimento a esses aspectos, tendo em vista a ausência de normatização própria que amplie os aspectos pessoal e material a outras pessoas jurídicas ou que preveja a possibilidade de intermediação ou de interposição por meio de outras pessoas jurídicas.

Não há previsão legal, no contexto dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e dos artigos 385 e 386 do RIR/99, para transferência de ágio por meio de interposta pessoa jurídica da pessoa jurídica que pagou o ágio para a pessoa jurídica que o

amortizar, que foi o caso dos autos, sendo indevida a amortização do ágio pela recorrida.

Para sedimentar o que se afirma acima, vale ainda reproduzir, os termos das Contrarrazões apresentadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional (página 28/29):

A intenção da Lei n.º 9.532/1997 foi estimular as aquisições societárias seguidas da confusão patrimonial entre a real investidora e a investida; foi beneficiar o real adquirente de uma participação societária; e não transformar o potencial direito à dedução dessa despesa em uma “moeda” que pudesse ser transferida a quem o seu detentor quisesse. Se assim não fosse, haveria uma norma expressa que autorizaria a transferência da “mais valia” por meio de operações intragrupo.

Nesse diapasão, registra - se o teor do Acórdão n.º 1302-00.834:

Ementa (...)

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Em virtude da absoluta ausência de previsão legal, o ágio, supostamente incorrido na aquisição de particip

ação societária de pessoa jurídica domiciliada no exterior, não pode ser transferido por meio de aumento de capital e quitação dívida.

(...)

Voto condutor

(...)

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

(...)

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

Portanto, à evidência, o ágio registrado e amortizado pela TERRA (Recorrente) com a incorporação da ABCD0011, é indedutível nos termos do artigo 386 do

RIR/99, pois não há como aplicar a presunção de perda de investimento preconizada na Lei nº 9.532/1997.

A Recorrente argúi, **legítimos propósitos comerciais**, e, **legitimidade no registro do ágio referente ao saldo dos contratos de mútuo**.

Consta do Termo de Verificação Fiscal (página 16):

Conforme afirmou o próprio fiscalizado, o valor de R\$ 75.400.110,76 foi transferido pela TIB para a ABCD 0011 Participações Ltda, por meio de contribuição em aumento de capital social da ABCD 0011 Participações Ltda. Ou seja: o mutuante — que era a empresa TBI - passou a ser a empresa ABCD 0011 Participações Ltda. Ato contínuo, a empresa ABCD 0011 Participações Ltda subscreveu novas ações da Terra Networks Brasil SA, as quais foram integralizadas mediante a capitalização dos créditos detidos pela acionista ABCD para com a Terra Networks Brasil SA.

É evidente que essas operações de subscrição de ações — primeiro da ABCD 0011 Participações Ltda., integralizadas com o crédito detido pela TIB contra a Terra Networks Brasil SA, e depois da Terra Networks Brasil SA, integralizadas com o mesmo crédito, que passou a ser detido pela ABCD 0011 Participações Ltda. - não poderiam gerar ágio na aquisição de investimento, pela simples razão de que não houve investimento adquirido.

Ainda que, por absurdo, fosse possível raciocinar em termos de ágio interno, não constou nos atos societários qual seria o custo de aquisição (e qual seria o ágio) das ações subscritas da empresa Terra Networks Brasil SA, integralizadas por meio dos créditos decorrentes dos mútuos, até porque a empresa ABCD 0011 Participações Ltda. já era a detentora de 99,99% das ações da Terra Networks Brasil SA, de forma que não haveria nexo no pagamento de ágio para si mesmo

Sobre o assunto, a decisão recorrida, traz em seu bojo os fundamentos com os quais concordo, pelo que transcrevo seus termos (fls.34 e seguintes) conforme faculta o art.50, § 1º, da Lei nº 9.784/99, e, os adoto como razão de decidir:

Do crédito originado em mútuo tido contra a Impugnante.

Além de transferir o ágio da contabilidade da TIB para a do fiscalizado, o valor total dos mútuos pactuados entre a TIB e o fiscalizado foram transformados em ágio (R\$ 75.400 mil) e conseqüentemente somado ao valor de R\$ 311.681 mil para totalizar os R\$ 387.081 mil que o fiscalizado deduziu da base de cálculo do IRPJ e da CSLL a partir de 2003.

A constatação de que o surgimento e a validade do ágio pago na aquisição da impugnante seriam irrelevantes para a lide apresentada também se aplica ao ágio que teria surgido na subscrição de ações da Terra mediante a contribuição de créditos havidos em mútuo entre a TIB e a TERRA. Ainda que fosse válida essa parcela do ágio contabilizado pela impugnante, sua amortização fiscal não seria admitida em razão da

desconsideração da criação e incorporação da empresa ABCD 0011.

No tocante a essa parcela do ágio amortizado, a autoridade fiscal apresenta como motivação da glosa não somente a descaracterização do evento de incorporação previsto no artigo 386 do RIR/99, mas também impossibilidade de se transformar um crédito de mútuo em ágio sobre aquisição de investimento.

Apreciado anteriormente o primeiro motivo (desconsideração de empresa veículo) da glosa, cabe esclarecer que também a impossibilidade de créditos de mútuo com a investida serem transformados em ágio configura óbice ao aproveitamento fiscal dessa parcela.

Com efeito, entendo que a subscrição de novas ações emitidas por uma empresa não tem o condão de originar ágio ao adquirente dessas ações, já que não houve efetiva aquisição de nova parcela de investimento (a ABCD já se apresentava como controladora da impugnante).

Logo, o valor de R\$ 75.400.110,76, decorrente de contratos de mútuo tido originalmente pela TIB contra a Impugnante também não pode ser admitido, o que impede a amortização fiscal pretendida pela impugnante em sua integralidade.

DO PROPÓSITO NEGOCIAL DA ABCD. Empresa de passagem.

A questão fundamental para a apreciação da parte do lançamento relativa às despesas com amortização de ágio repousa no propósito comercial da ABCD, vez que o nascimento e a justificativa do ágio amortizado foram irrelevantes para a glosa efetuada pela autoridade fiscal, que assim agiu por entender que referida empresa foi criada e extinta com o único propósito de permitir à impugnante o aproveitamento fiscal previsto no artigo 386 do RIR/99.

A fiscalização consignou que, após o nascimento desse ágio, as operações societárias atinentes à criação da empresa ABCD 0011 Participações Ltda. e sua incorporação reversa pela Terra Networks Brasil SA possuíram o único intuito de criar um ágio sobre investimento, na contabilidade do fiscalizado, que teria, por origem, a aquisição da própria Terra Networks Brasil SA (TERRA) pela Telefônica Interactiva do Brasil Ltda (TIB).

Com efeito, em 27 de dezembro de 2000, a recém criada empresa ABCD 0011 Participações Ltda. teve seu Capital Social elevado de inexpressivos R\$ 100,00 para R\$ 387.081 mil, mediante recebimento de investimento e créditos de mútuo da TIB.

Em 29/12/2000, apenas dois dias depois da operação de integralização do capital social da empresa ABCD 0011 Participações Ltda., que figurou durante esses dois dias como controladora da Terra Networks Brasil SA (impugnante), houve a incorporação da empresa ABCD 0011 Participações Ltda. por

sua então controlada, caracterizando a operação societária conhecida como incorporação reversa ou "às avessas".

Do relatório fiscal, *cumpra extrair importante constatação no confronto entre a situação anterior e a situação posterior à participação da empresa ABCD 0011 na dinâmica societária do grupo Terra:*

É importante verificar que esse conjunto de operações gerou, na contabilidade da Telefônica Interactiva do Brasil Ltda, no dia 27 de dezembro de 2000, a transferência do valor contabilizado nas rubricas de "Ágio Sobre os Investimentos" e "Empréstimos e Financiamentos" (Ativo), referentes à Terra Networks Brasil SA, para a conta de Investimentos (ABCD 0011). Dois dias depois, no dia 29 de dezembro de 2000, em razão da operação de incorporação reversa da ABCD 0011 Participações Ltda. pela Terra Networks Brasil SA, não houve alteração contábil na Telefônica Interactiva do Brasil Ltda, a não ser pela alteração do Investimento (ABCD 0011) para novamente representar o Investimento (Terra Networks). Em resumo, a única operação real foi o aumento de capital social da Terra Networks Brasil SA pela integralização do valor de "Empréstimos e Financiamentos" (crédito da Telefônica para com a Terra Networks) no capital social da Terra Networks Brasil SA.

...

Apreciando a sequência de operações, verifica-se que não houve qualquer alteração de riqueza do grupo, nem mesmo qualquer mudança na relação entre as empresas, mantendo-se o mesmo status de empresa controladora (Telefônica) e empresa controlada (Terra).

...

No mais, a criação e posterior incorporação reversa da empresa ABCD 0011 Participações Ltda. não revelou qualquer substância econômica ou propósito negocial, e não poderia, jamais, criar direitos oponíveis ao Fisco.

...

Observa-se que, para a desconsideração dos atos analisados, foram determinantes: (i) a constatação de que não houve alteração na riqueza do grupo e nem na relação entre a fiscalizada TERRA e sua controladora TIB; (ii) a falta de substância econômica e de propósito negocial da empresa ABCD, corroborada por sua efêmera existência jurídica (apenas dois dias).

O retorno à mesma relação de controle entre a TIB e a TERRA, bem como a falta de substância econômica da empresa ABCD, que teria sido utilizada como veículo de um planejamento fiscal, foram aspectos não contestados diretamente pela impugnante.

Apesar de admitir que os atos societários tiveram como objetivo o aproveitamento fiscal do ágio pago na aquisição da empresa TERRA, a impugnante sustenta que também havia um propósito econômico para a criação e extinção da ABCD, consistente no

saneamento da situação patrimonial negativa da fiscalizada TERRA, mediante o registro integral da contrapartida ao ágio pago na aquisição de investimentos em reserva especial de ágio, conforme determinava o artigo 6º, §1º da Instrução Normativa CVM nº 319/1999.

Por valer-se dessa regra de contabilização, a impugnante alega que teve saneada sua situação patrimonial e assim pôde viabilizar a desejada expansão de suas atividades.

De fato, o artigo 6º, §1º da Instrução Normativa CVM nº 319/1999 determina que a incorporadora deverá registrar o ágio fundado em expectativa de resultado futuro originado na aquisição de seu controle em conta do ativo diferido, em contrapartida a reserva especial de ágio, conta do patrimônio líquido.

Ocorre que o registro de uma nova conta – reserva especial de ágio não pode ser admitido como propósito imediato da incorporação da ABCD, porque não implica efetivamente aumento de riqueza e, além disso, poderia no máximo justificar a incorporação, mas não a própria criação da ABCD, que também foi considerada uma operação artificial.

Ademais, não é crível que esse tratamento contábil fosse determinante para atribuir credibilidade à impugnante no mercado e viabilizar seu plano empresarial de expansão, considerando que a norma da CVM é genérica e, sempre que aplicada, gera esse “efeito positivo” na situação patrimonial da investida/incorporadora.

Se não houve efetiva alteração na condição econômica da impugnante o que não se pode negar, já que a ABCD surgiu e foi extinta sem qualquer substância e atuação econômica não é crível que o aventado “saneamento patrimonial” pudesse realmente convencer terceiros de que sua situação patrimonial estaria efetivamente recuperada.

De toda forma, a impugnante não trouxe aos autos elementos que demonstrassem, em concreto, a relação de causa e efeito entre o registro da referida conta de reserva especial de ágio e a suposta abertura para implementação de seu plano de expansão no mercado.

Assim, em que pese o esforço da impugnante em atribuir à existência da ABCD 0011 um propósito extrafiscal, observo que a alegada relevância das alterações contábeis determinadas pelo evento da incorporação não se mostra plausível.

No tocante à celeridade dos atos apontada pela autoridade fiscal, a impugnante contrapõe o fato de a amortização do ágio objeto do questionamento ter sido iniciada apenas três anos após o evento da incorporação. Essa espera teria sido determinada pelo próprio laudo de avaliação econômica que fundamentou o ágio elaborado à época da aquisição do investimento, o qual projetava a geração de lucros somente a partir do ano de 2004.

Não obstante, além do fato de a efetiva amortização fiscal ter-se iniciado em 2003, e não em 2004, ano em que os lucros começariam a ser gerados, segundo laudo de avaliação econômica invocado, há que se considerar que o exercício do aproveitamento fiscal do ágio depende não somente da projeção de lucros da investida, mas de outros aspectos de conveniência empresarial da própria impugnante.

Assim, o fato de não ter a impugnante iniciado a amortização fiscal do ágio imediatamente após o evento de incorporação não indica necessariamente a existência de propósito comercial diverso do aproveitamento fiscal discutido.

A alegação da defesa de que os efeitos da incorporação da TIB pela Impugnante (ou viceversa) na apuração do resultado tributável da Impugnante seriam exatamente os mesmos verificados na incorporação da ABCD pela Impugnante mostra-se impertinente aos eventos analisados nos autos, simplesmente porque tal hipótese (incorporação da TIB pela impugnante ou vice versa) não ocorreu antes dos períodos abrangidos pelo lançamento.

A amortização do ágio e seus reflexos em relação à CSLL

A Recorrente alega que, inexistente dispositivo legal que impeça a dedutibilidade do ágio da base de cálculo da CSLL, tampouco qualquer norma que estenda a essa contribuição às disposições relativas ao IRPJ, motivo pelo qual não há qualquer óbice ou limitação quanto à amortização do ágio para a CSLL.

Quanto a exigência da CSLL, após a vigência do art. 28 da Lei 9430/1996, “*Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei*”, ou seja, as mesmas normas aplicáveis ao IRPJ.

Os julgamentos do CARF tem reiterado esse entendimento, a exemplo do acórdão CSRF 01-04.686.

CSLL, aplicam-se as mesmas conclusões em relação ao lançamento principal, por decorrerem dos mesmos fatos.

DECORRÊNCIA - CSLL - Em se tratando de contribuição que tem por base os mesmos fatos que ditaram o lançamento do imposto de renda, o lançamento para sua cobrança é reflexivo e, assim, a decisão de mérito prolatada no processo principal constitui prejudgado na decisão do processo decorrente.

Portanto, cabe manter a exigência da CSLL sobre a glosa da amortização do ágio em comento.

Multa qualificada

A multa de ofício do lançamento em relação à indevida amortização do ágio, foi qualificada, sob o argumento de fraude, e conseqüentemente alçada ao percentual de 150%.

A Recorrente aduz que o Auto de Infração aplicou a multa majorada de 150% indevidamente, já que em momento algum se demonstrou a prática de atos fraudulentos pela

Recorrente; pelo contrário, todos os atos foram praticados às claras e foram inclusive chancelados no passado pelo Fisco.

Os fatos que conduzem à aplicação da multa qualificada estão bem delineados, acima, no tópico "**DO PROPÓSITO NEGOCIAL DA ABCD. Empresa de passagem.**" também sintetizados no Termo de Verificação Fiscal (fls.342/343) parte integrante do Auto de Infração, vejamos:

Especial atenção deve ser dedicada ao que dispõe o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, acima transcrito. Nele citado, o art. 72 da Lei nº 4.502/64 assim define fraude:

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

O procedimento adotado pelo fiscalizado está compreendido na hipótese prevista na norma acima. Não cabe à companhia invocar desconhecimento ou prática de erro escusável: nem quando foi criado o ágio na contabilidade do fiscalizado, nem quando ele começou a ser amortizado, nem em qualquer outro momento anterior ou posterior.

A fiscalizada estava perfeitamente consciente da falta de propósito comercial das operações societárias em pauta e do intuito único de evitar o pagamento dos tributos devidos, e evidencia essa condição ao descrever as etapas do planejamento tributário abusivo, descrito no documento "histórico ágio ABCD. doe" (fls. 40 a 42 do PAF Nº 16643.000425/2010-73), na verdade, reproduzindo o que já consta claramente dos documentos que amparam as operações societárias (Atas, alterações do contrato social, Protocolo de Incorporação), como se extrai do subitem 1.3 do item Justificação do Protocolo de Incorporação e Instrumento de Justificação entre Terra Networks Brasil SA e ABCD 0011 Participações Ltda. (fl. 274 do PAF Nº 16643.000425/2010-73), que afirma:

"1.3 Considerando que ABCD é detentora do ágio relativo ao investimento na TERRA, o qual poderá ser aproveitado fiscalmente pela TERRA após a incorporação da ABCD, nos termos da legislação em vigor;" (grifo meu)

A multa prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 é cabível nos casos de "falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata". Não há como olvidar-se de que o caso concreto envolve um conjunto de atos muito distintos do que a mera falta de pagamento ou de declaração. Não há como equiparar a hipótese de omissão do contribuinte - ao não efetuar o pagamento ou a declaração ou fazer a declaração de forma inexata, sem o devido zelo - com a postura notoriamente proativa da Terra Networks Brasil SA e do grupo Telefônica que a controla, que promoveu a criação de uma

empresa veículo (ABCD 0011) por meio das advogadas Sra. Maria Cristina Cescon Avedissian e Sra. In Hee Choa (conforme já explicado anteriormente), adquiriu suas quotas por R\$ 100,00 para em seguida subscrever novas quotas, subscrevê-las e integralizá-las por meio de ações da Terra Networks Brasil SA (ex-Nutec), para depois de dois dias extinguir a empresa veículo (ABCD 0011) por meio da operação de incorporação reversa, fazendo com que a Terra Networks Brasil SA voltasse a ser controlada direta da TIB, após ter passado dois dias como controlada indireta.

É evidente que esse conjunto de iniciativas e, sobretudo, ao fato consumado de, intencionalmente, reduzir ou evitar o pagamento do imposto devido nos anos-calendário em pauta, não pode receber a mesma punição prevista para os casos em que o contribuinte tão-somente deixa de realizar o pagamento ou a declaração.

Haveria outra forma, essa, sim, lícita, de tornar dedutível o ágio sobre investimento (decorrente da aquisição da Nutec), que seria a efetiva incorporação do fiscalizado pela sua controladora (TIB) ou a incorporação de sua controladora (TIB) pelo fiscalizado, o que veio a ocorrer apenas no ano de 2008, quando o fiscalizado já tinha deduzido praticamente todo o ágio. Entretanto, o contribuinte optou pela simulação, pela seqüência de atos apenas formais, sem conteúdo econômico ou propósito negocial, com intuito único de evitar o pagamento dos tributos devidos, o que configura abuso de forma, simulação e fraude. Pelo exposto, fica patente a caracterização do intuito fraudulento, justificando-se plenamente a aplicação da multa qualificada.

Nesse contexto, portanto, foi utilizada a empresa ABCD0011. Após ter sido adquirida pelo Grupo TELEFÓNICA no dia 27/12/2000 com capital social de R\$ 100,00, nesse mesmo dia ela recebeu, a título de aumento de capital, todas as ações da TERRA antes detidas pela TIB. Em face dessa operação, a ABCD registrou o ágio que fora originalmente pago pela TIB. Por fim, em 29/12/2000 (dois dias depois), a ABCD elabora o laudo que justifica o fundamento econômico do ágio registrado na rentabilidade futura da TERRA, é incorporada pela recorrente, e, nos termos da Lei nº 9.532/1997 (pelo menos de forma aparente), absorve o ágio e passa a ter o direito de deduzi-lo, haja vista que incorporou a “adquirente” de suas ações.

A fiscalização destaca que, a empresa ABCD0011 foi adquirida pelo grupo TELEFÓNICA com o único propósito de servir de canal de passagem de um patrimônio, sem que tivesse efetivamente outra função dentro do contexto, com o intuito de economia tributária indevida reduzindo o pagamento de tributos, sem nenhuma fundamentação econômica.

Como se vê, nessa reorganização societária, a " ABCD0011" figura como interposta pessoa, servindo de "empresa passagem" para a atuada com propósito de geração do ágio para o subsequente aproveitamento e como resultado reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por ocasião da amortização do referido ágio.

Em suma, do exame do conjunto das diversas etapas da operação, constato que a finalidade econômica da incorporação realizada pela interessada restou desfigurada, distorcida, ainda que tenha sido observada a legislação societária.

Constata-se, com nitidez, **a construção artificial do suporte fático**, para que se pudesse amoldar à hipótese de incidência de despesa de amortização do ágio. Movimentações em datas próximas, utilização de empresas sem nenhuma substância, com o deliberado intuito de fabricar uma despesa com repercussão na base tributável do IRPJ e da CSLL.

De fato, não há como aceitar que a amortização do ágio interno, fabricado com emprego de empresa-veículo possa reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Da análise dos fatos e documentos trazidos aos autos, denota-se que cada etapa planejada visou tão somente a geração do ágio fictício. Foram promovidas operações sequencialmente planejadas cujo único objetivo era o de escapar da regular carga tributária.

No caso sob exame, não há causa econômica a não ser a economia fiscal para o aproveitamento de ágio criado dentro do mesmo grupo societário e através de empresa-veículo. Tampouco há essência econômica na operação em que a **fiscalizada** incorpora a empresa veículo "ABCD0011" para absorver o ágio de si mesma.

O artifício engendrado carrega subjacentemente a intenção de realizar supostos negócios entre as mesmas pessoas, artifícios estes que não podem produzir os efeitos fiscais planejados. Fica, assim, clara, a intenção de lesar o Fisco.

As operações realizadas não podem legitimar consequências tributárias, visto que são procedimentos legais apenas no seu aspecto formal, mas ilícitas na medida em que objetivaram unicamente reduzir a carga tributária a que estava sujeita a fiscalizada.

Não merece reparo à decisão de primeira instância ao concluir que:

No caso presente, o negócio formal realizado compôs-se de duas operações societárias, a subscrição das ações da impugnante com ágio na empresa ABCD e, dois dias após, a incorporação desta pela própria impugnante.

Entendo que a circunstância qualificadora está demonstrada nos autos, porque não se vislumbra propósito comercial na constituição da ABCD a não ser o de servir de "veículo" para permitir a transferência do ágio contabilizado na real investidora TIB e, posteriormente, com a sua incorporação, a autorização da amortização desse ágio pela própria investida TERRA, sem que nenhuma das empresas do grupo (TIB e TERRA) tivessem que ser extintas.

Diversamente do quanto sustentado pela defesa, é possível verificar, em uma mesma conduta, a ocorrência tanto de simulação quanto de fraude à lei. Constatando-se a utilização da empresa ABCD como empresa veículo de ágio pago na aquisição de investimento, tem-se configurada a simulação na forma de "pura mentira", porque, apesar de não se prestar a acobertar um negócio real, o negócio aparente deve ser desconsiderado (ignorado) para fins tributários.

A seqüência de atos societários também se enquadra no conceito de fraude à lei, vício que ocorre quando o infrator vale-se de uma autorização legal sem violar diretamente outra norma, para atingir um resultado que o conjunto das normas proíbe.

A norma contornada pelo comportamento rejeitado pelo Fisco, nesse caso, foi a que determina a incidência tributária sobre os valores que foram afastados da tributação por conta da dedução indevida. Isso porque o par de eventos “criação e incorporação” da ABCD prestou-se a mascarar a indedutibilidade do ágio e a criar artificialmente a hipótese do artigo 386 do RIR.

Em conclusão, é acertada a análise fiscal sobre a intenção fraudulenta da impugnante, pois de fato constata-se que a impugnante perpetrou um conjunto de simulações com o intuito de fazer crer o Fisco de que a hipótese prevista no artigo 386 do RIR/99 havia ocorrido no mundo dos fatos. Por meio de uma aparente seqüência de operações societárias, o que a impugnante realmente procurou foi uma redução indevida de sua carga tributária, sendo inevitável a aplicação da multa de ofício.

A autuada agiu dolosamente de forma que fosse beneficiada com a amortização de ágio gerado artificialmente, resultando na redução indevida do IRPJ e da CSLL no período compreendido de 2007 e 2008. O procedimento adotado pela fiscalizada está compreendido na hipótese de fraude descrita no artigo 72 da Lei 4.502/64, transcrito acima.

Para melhor entendimento, transcreve-se, a seguir, o art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores (com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007):

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

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

(...)

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

[...]

Conforme se observa, nos termos do parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, só é admitida a aplicação da multa no percentual de 150%, nos casos de evidente intuito de fraude/sonegação, como previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que assim dispõem:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente;

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

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

A multa de ofício qualificada, foi aplicada no percentual de 150%, porque a Fiscalização entendeu que a conduta engenhosa do contribuinte, notadamente, pelas operações realizadas sem propósito negocial e o uso de empresa-veículo nos atos constitutivos, caracterizam a fraude como definido na Lei nº 4.502, de 1964, art. 72 e necessário à qualificação da multa.

Com efeito, a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, num propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, ou retardar uma obrigação tributária. Assim, ainda que o conceito de fraude seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, onde, utilizando-se de subterfúgios escamoteia-se a ocorrência do fato gerador ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento, dificultando o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

Diante disso, é cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430, de 1996, uma vez que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses definidas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Juros de mora sobre a multa de ofício

A Recorrente requer que, caso seja não seja reformada a decisão recorrida, quando da cobrança do crédito tributário constituído, não sejam exigidos juros de mora sobre a multa de ofício lançada, em razão do disposto no artigo 161, do Código Tributário Nacional, conforme já decidido pela Iª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento do recurso especial interposto nos autos do processo administrativo nº 10680.002472/2007-23, realizado na sessão do dia 09/11/2010.

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

O artigo 142 do CTN, descreve, na verdade, o fato de que, no mesmo auto de infração, pode ocorrer o lançamento tributário, em que se exige o tributo devido pelo contribuinte, e a aplicação da penalidade pelo fato de este contribuinte ter deixado de recolher o tributo. Portanto reunidos em um único lançamento, e, devidamente discriminados, a cobrança do tributo e a aplicação da multa pela infração, resta constituído o **crédito tributário** que deve ser exigido com os acréscimos legais (juros de mora).

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

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

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

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

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

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

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

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

Partilho do entendimento expresso no Parecer MF/SRF/Cosit/Coope/Senog nº 28, de 02 de abril de 1998, segundo o qual, considerando o disposto no art.161 do CTN, é possível concluir que mencionada norma legal autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa em caráter geral, nada impedindo que a lei específica disponha de forma diferente, determinando que os juros de mora devam incidir apenas sobre os tributos e as contribuições.

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

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

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

Art.61.Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

...

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

(Grifei)

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

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

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

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

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

I - Os juros de mora incidentes sobre as multas pecuniárias proporcionais, aplicadas de ofício, terão como termo inicial de contagem o mês seguinte ao do vencimento do prazo fixado na

intimação do auto de infração ou da notificação de lançamento e serão calculados, à razão de 1% (um por cento) ao mês-calendário ou fração, sobre o valor corrigido monetariamente.

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

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

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

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

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

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

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

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2002

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

LANÇAMENTO REFLEXO – CSLL. Decorrendo a exigência da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada a mesma decisão

proferida para o imposto de renda, na medida em que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

A Recorrente requer que todas as intimações relativas ao presente processo administrativo sejam feitas aos cuidados do **DRA. RAQUEL NOVAIS**, com escritório à Av. Brigadeiro Faria Lima, nº 3.144, 11º andar, 01451-000, São Paulo, SP, enviando de tudo cópia à Recorrente no endereço constante dos autos.

Sobre o assunto, a Súmula CARF nº 9, é suficiente para o indeferimento do pleito, vejamos:

Súmula CARF nº 9: É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário.

O domicílio fiscal da pessoa jurídica é o constante do Cadastro da Pessoa Jurídica. Assim, razão não há para que as intimações sejam encaminhadas para outros endereços que não seja o domicílio fiscal eleito pelo contribuinte indicado no CNPJ.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Redator designado.

Multa qualificada.

Com a devida vênia da i. relatora, as operações realizadas pela atuada e que levaram o fisco à glosa da amortização do ágio não podem, no caso dos autos, dar ensejo à qualificação da multa de ofício.

Pelo que se verifica do contido nos autos, não restou caracterizada uma situação de simulação ou fraude por parte da recorrente. O que se percebe é uma interpretação equivocada do real alcance das normas tributárias que disciplinam a amortização do ágio nas reorganizações societárias.

Não é possível afirmar que o processo de reorganização societária empreendido de nada tenha servido aos objetivos empresariais da recorrente.

Também, há que se considerar toda a gama de interpretações divergentes acerca dos limites para a dedução do ágio nas aquisições de investimentos por parte das empresas ao se estipular a penalidade decorrente da glosa das amortizações que não se amoldam ao texto legal.

Ao tempo da reorganização societária que deu ensejo ao lançamento de que tratam os autos, a recorrente fazia interpretação das normas aplicáveis de forma diversa da que veio a prevalecer posteriormente. No recurso foi alegado:

241. A controvérsia aqui reside em mera divergência quanto à interpretação das normas aplicáveis, já que o procedimento adotado pela Recorrente era aceito pelas autoridades fiscais e corroborado pela jurisprudência do CARF à época dos fatos. Além disso, a Recorrente sempre atendeu a todas as intimações que as autoridades fiscais lhe dirigiram, dando publicidade de todos os atos praticados.

Relativamente a essa alegação, trouxe a recorrente a jurisprudência administrativa abaixo transcrita:

"MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - INEXISTÊNCIA - IMPROCEDÊNCIA - Nos chamados "planejamentos tributários", constituídos de atos devidamente registrados, feitos às claras e cumpridas todas as obrigações acessórias, quando é dado ao fisco conhecer, sem dificuldade alguma, toda a extensão dos negócios engendrados, não cabe a qualificação da penalidade, quando não provada presença de alguma das figuras delituosas." (ACÓRDÃO 107-09.169, Relator Luiz Martins)

Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para reduzir o percentual da multa de ofício aplicada de 150% para 75%.

(assinado digitalmente)

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar

Processo nº 16561.720205/2012-31
Acórdão n.º **1201-002.169**

S1-C2T1
Fl. 29
