



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

Processo n° 16643.000142/2010-21
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 1101-001.140 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de julho de 2014
Matéria IRPJ e CSLL - Amortização de Ágio
Embargante DELEGACIA ESPECIAL DE INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS DE SÃO PAULO
Interessado BANCO SANTANDER (BRASIL) S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE.

GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS E BASES NEGATIVAS. MULTA QUALIFICADA. Afastadas as justificativas que ensejaram a qualificação da penalidade aplicada sobre todos os créditos tributários lançados, a exigência remanescente em razão das glosas de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL deve ser acrescida, apenas, da multa de ofício de 75%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, CONHECER e PROVER os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Processo nº 16643.000142/2010-21
Acórdão n.º **1101-001.140**

S1-C1T1
Fl. 3

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

CÓPIA

Relatório

Na sessão plenária de 08 de outubro de 2013 foi julgado recurso voluntário por meio do Acórdão nº 1101-000.961, assim ementado na parte que aqui interessa:

[...]

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO PARA EMPRESA VEÍCULO SEGUIDA DE SUA INCORPORAÇÃO PELA INVESTIDA. SUBSISTÊNCIA DO INVESTIMENTO NO PATRIMÔNIO DA INVESTIDORA ORIGINAL. Para dedução fiscal da amortização de ágio fundamentado em rentabilidade futura é necessário que a incorporação se verifique entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio. Não é possível a amortização se o investimento subsiste no patrimônio da investidora original. REFLEXO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. Deve ser anulada contabilmente a amortização de ágio que, após transferência mediante a utilização de empresa veículo, surge sem substância econômica no patrimônio da investida.

GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS E BASES NEGATIVAS. Deve ser afastada a glosa de compensação de base negativa oriunda de período de apuração não revisado no procedimento fiscal.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. FRAUDE. INOCORRÊNCIA. Existindo ágio pago em processo licitatório, a interpretação equivocada do sujeito passivo acerca da possibilidade de sua amortização não é suficiente para a qualificação da penalidade aplicável aos tributos que deixaram de ser recolhidos em razão da amortização daquele valor. SUCESSÃO. EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico (Súmula CARF nº 47).

[...]

Cientificada, a Procuradoria da Fazenda Nacional devolveu os autos sem manifestação (fl. 1958) e eles seguiram para a Unidade preparadora em 05/05/2014 (fl. 1965), sendo remetidos em 08/05/2014 à EQUIJU/DEINF/SP, encarregada da liquidação do julgado. Afirmando-se cientificada da decisão em 09/05/2014, a autoridade responsável opôs embargos de declaração tempestivamente em 16/05/2014, indicando obscuridade na decisão acerca dos itens 5 e 6 do acórdão, no que tange à extensão do provimento parcial conferido ao recurso voluntário.

No item 5 do acórdão foi dado *provimento parcial ao recurso voluntário relativamente às glosas de amortização de ágio, divergindo os Conselheiros José Ricardo da Silva, Marcelo de Assis Guerra e Benedicto Celso Benício Júnior*. O voto condutor do julgado explicita que assim se fez apenas para *afastar a qualificação da penalidade*.

No item 6 do acórdão foi dado *provimento parcial ao recurso voluntário relativamente às compensações de prejuízos fiscais e bases negativas*. O voto condutor do

Processo nº 16643.000142/2010-21
Acórdão n.º **1101-001.140**

S1-C1T1
Fl. 5

julgado explicita que assim se fez para *afastar a glosa de compensação de base negativa em 31/08/2006, no valor de R\$ 21.567.478,26, por ausência de motivação.*

Em exame de admissibilidade dos embargos, observou-se que as exigências decorrentes de glosa de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas também foram acrescidas de multa qualificada, ao passo que o voto condutor do julgado não foi claro quanto à aplicação, a esta infração, da redução promovida em relação à penalidade aplicada aos créditos tributários decorrentes das glosas de amortização de ágio.

Assim, caracterizada a obscuridade apontada pela embargante, os embargos de declaração opostos pela autoridade encarregada da execução do acórdão foram conhecidos com base no art. 25 e 65, §2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Conforme exposto no exame de admissibilidade dos embargos em referência, no item 5 do acórdão foi dado provimento parcial ao recurso voluntário relativamente às glosas de amortização de ágio, divergindo os Conselheiros José Ricardo da Silva, Marcelo de Assis Guerra e Benedicto Celso Benício Júnior. O voto condutor do julgado explicita que assim se fez apenas para afastar a qualificação da penalidade. Significa dizer que os créditos tributários lançados em razão da infração descrita como “Amortização – Valores não Amortizáveis” têm seu principal integralmente mantido, mas acrescido de multa de ofício no percentual básico de 75%.

Já no item 6 do acórdão foi dado provimento parcial ao recurso voluntário relativamente às compensações de prejuízos fiscais e bases negativas. O voto condutor do julgado explicita que assim se fez para afastar a glosa de compensação de base negativa em 31/08/2006, no valor de R\$ 21.567.478,26, por ausência de motivação. Significa dizer que os créditos tributários lançados em razão da infração descrita na exigência de IRPJ como “Glosa de Prejuízos Compensados Indevidamente – Saldo de Prejuízos Insuficientes” devem ser mantidos, ao passo que os créditos tributários lançados em razão da infração descrita na exigência de CSLL como “Compensação Indevida de Bases de Cálculo Negativas da CSLL de Períodos Anteriores” devem ser reduzidos mediante exclusão, do valor tributável de R\$ 72.011.096,20, da parcela de R\$ 21.567.478,26.

Nesta segunda oportunidade, porém, observou-se que estas exigências também foram acrescidas de multa qualificada, e o voto condutor do julgado não estendeu a esta infração, expressamente, a redução promovida em relação aos créditos tributários decorrentes das glosas de amortização de ágio, ensejando a dúvida suscitada pela embargante.

Ocorre que o voto condutor do julgado encerra concluindo por *DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para excluir da base tributável pela CSLL parte da glosa de compensação de bases negativas, no valor de R\$ 21.567.478,26 e afastar a qualificação da penalidade*, permitindo interpretar que toda a qualificação foi afastada. Da mesma forma, como a qualificação da penalidade decorreu da única argumentação desenvolvida no Termo de Verificação acerca da simulação nas operações que ensejaram a amortização de ágio, a desconstituição da acusação na análise daquela infração poderia repercutir nas glosas de compensação de prejuízos e de bases negativas. Apenas que a divisão da votação em tópicos fez com que o acórdão não fosse integrado pela deliberação do Colegiado acerca da qualificação da penalidade aplicada aos créditos tributários decorrentes das glosas de compensações de prejuízos fiscais e bases negativas mantidas pelo voto condutor do julgado.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 376/407 confirma-se que, depois de enunciar no tópico 3 as duas infrações apuradas (Amortização do ágio, no item 3.1, e Compensações indevidas em função dos saldos insuficientes de prejuízos fiscais e base de cálculo negativas da CSLL, no item 3.2), a autoridade lançadora desenvolve uma única

argumentação para a qualificação da penalidade em ambas infrações, nos termos do tópico 4 da acusação fiscal:

4- Da multa qualificada

Em face do lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL decorrentes da infração acima exaustivamente caracterizada, cumpre o exame da multa de ofício aplicável ao caso em questão.

A redação do art. 44, inciso II, da Lei no 9.430/96 assim dispunha:

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

(...)

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

Tal dispositivo foi alterado pela Lei no 11.488/2007, passando a vigorar com a seguinte redação (especificamente quanto h qualificadora):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei no 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei no 11.488, de 2007)

(...)

§ 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. (Redação dada pela Lei no 11.488, de 2007).

*Tanto a redação original quanto a atualmente vigente do dispositivo aplicável impõem a cominação da multa no percentual de 150% nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei no 4.502/64. Diante da presente situação concreta, deve-se dedicar especial atenção ao que prevê o art. 72 do diploma legal, *ipsis litteris*:*

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.

A situação já caracterizada indiscutivelmente se subsume à hipótese prevista na norma acima. A operação planejada entre as empresas de um mesmo grupo (uma delas controlada pela outra e ambas sob o controle da mesma pessoa jurídica sediada no exterior, qual seja, o Banco Santander Central Hispano) foi engendrada com o evidente intuito único de "criar" despesas de amortização em uma delas, diminuindo ilegalmente sua base tributável.

Há que se considerar diversos aspectos relevantes da operação que comprovam, sem nenhuma sombra de dúvida, a ilicitude das operações que almejam aproveitar o ágio aqui discutido.

Um dos aspectos importantes é o fato da Santander Holding Ltda, constituída em 25 de outubro de 2000, permanecer desde sua constituição até sua capitalização por parte do Banco Santander Central Hispano, em 28 de maio de 2001, sem qualquer atividade, como já explanado em item anterior. Seu capital social permaneceu, durante todo esse período, inalterado em R\$ 1.000,00. Além disso, não empreendeu qualquer movimentação financeira, incluindo pagamentos a funcionários ou diretoria. Ademais, não consta nas DIPJ apresentadas nenhuma

informação de empregados na empresa. Pelo que foi exposto acima, constata-se que a Santander Holding Ltda foi constituída apenas como "empresa veículo" para ilicitamente carrear o ágio gerado em empresa estrangeira para o Brasil, de forma que fosse posteriormente utilizado para redução do lucro apurado na própria empresa em que o mesmo ágio foi gerado, qual seja, o Banespa.

Pela documentação apresentada, o ágio amortizado se lastreou apenas em expectativa de rentabilidade de exercícios futuros, ignorando totalmente a inescapável parcela derivada do fundo de comércio da empresa, porquanto a parcela do ágio neste fundada não geraria amortizações dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Portanto, os valores relativos à marca "Banespa", sua penetração e notoriedade no mercado, sua carteira de clientes, sua rede de agências no Brasil e no exterior (e aqui não nos referimos apenas às instalações físicas, mas sua conveniente distribuição, visibilidade e o próprio fato de estarem disponíveis e operacionais), sua reputação de solidez, enfim, o valor de seu fundo de comércio, foi total e convenientemente substituído pela rentabilidade de exercícios futuros. Uma prova cabal da relevância do fundo de comércio foi 'o tempo decorrido entre a aquisição do Banespa e sua incorporação pelo Banco Santander (Brasil) S.A., a qual se deu apenas em 2006 (ou seja, após 5 anos), período este em que o Grupo Santander dele se beneficiou.

O fato relevante seguinte foi a simples incorporação da Santander Holding Ltda por sua controlada, o Banespa, e o início da amortização do ágio gerado na aquisição de suas ações por empresa domiciliada no exterior.

Os fatos acima descritos evidenciam a simulação de operações envolvendo 5 empresas sediadas no Brasil e uma no exterior, com a finalidade única de reduzir ilicitamente as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do Banespa. A tentativa de internalização do ágio pago restou infrutífera, porquanto ele permaneceu indiretamente sob o controle da sociedade espanhola.

Pelo exposto, haja vista os elementos narrados, fica patente a caracterização do intuito fraudulento, justificando plenamente a aplicação da multa qualificada.

Diante deste contexto, conclui-se que por vislumbrar a segunda infração como decorrente da primeira, a qualificação da penalidade foi aplicada aos créditos tributários decorrentes de ambas. Por sua vez, o voto condutor do acórdão embargado afastou a qualificação da penalidade aplicada sobre a primeira infração nos seguintes termos:

Em tais condições, as amortizações promovidas pelas empresas brasileiras são indedutíveis porque não representam despesas próprias, mas sim despesas da adquirente original do investimento, que subsiste ativa. As operações societárias realizadas, visando internalizar o valor equivalente ao ágio pago pela empresa espanhola, e criar uma incorporação para supostamente atender ao requisito do art. 7º da Lei nº 9.532/97, revelam que a contribuinte buscou, apenas, uma vantagem tributária, sem alterar o controle societário da investida no Brasil.

Assim, resta comprovada a conduta contrária à lei, intencionalmente praticada pelo contribuinte, mas que no entender da Fiscalização seria, inclusive, hábil a justificar a qualificação da penalidade. Ocorre que, se de um lado não apenas as omissões de dados e informações constituem o dolo necessário para caracterização da fraude, verificando-se esta também quando o sujeito passivo constrói um cenário falso para aparentar a presença dos requisitos legais que autorizariam a dedução por ele pretendida, não é possível afirmar que a conduta da autuada, no presente caso, tenha alcançado estes contornos. O grupo empresarial buscou usufruir do que

entendia ser um benefício fiscal constituindo empresa veículo para, a partir dela, formalizar uma incorporação que não realizou o objetivo final da lei, qual seja, a união patrimonial entre investida e investidora. De outro lado, porém, o ágio efetivamente existiu e foi pago pela empresa espanhola ao Estado Brasileiro, em procedimento licitatório, apenas não se verificando a incorporação entre investidora e investida, permanecendo o ágio representado no patrimônio da investidora espanhola.

Na medida em que somente a empresa espanhola detinha as condições necessárias para a aquisição, a impossibilidade de aproveitamento do ágio era uma desvantagem a ser considerada na decisão empresarial, não podendo ser posteriormente brandida com fundamento na igualdade entre os licitantes. Mas, interpretando de forma diversa a legislação, a contribuinte praticou os atos que reputou válidos para amortizar o ágio pago na aquisição do Banespa, atos que devem ser reprovados com a conseqüente exigência do crédito tributário. Contudo, não se vislumbra dolo suficiente à caracterização da fraude tributária, na medida em que o ágio existe e foi pago em procedimento licitatório, à semelhança de outros casos práticos que ensejaram o aproveitamento do disposto no art. 7º da Lei nº 9.532/97, a motivar a equivocada interpretação da contribuinte.

Por oportuno registre-se o destaque feito pelo Conselheiro José Sérgio Gomes durante esta sessão final de julgamento, reportando-se aos fundamentos do Conselheiro Antonio José Praga de Souza no Acórdão nº 1402-000.802 que, como já mencionado, tratou da mesma operação aqui em análise:

Voltando a situação versada no presente processo, constata-se pela DIPJ/2003, regularmente apresentada dentro prazo e posteriormente retificada, que o Banespa auferiu receitas tributáveis da ordem de 7,100 Bilhões de Reais em 2002. Por seu turno, a base de cálculo do IRPJ e CSLL foi de aproximadamente 80 Milhões de Reais, ou seja, em pouco mais de 1% da receita total, sendo que a amortização do ágio reduziu em R\$ 1,492 Bilhão de Reais. Além disso, no ajuste anual a contribuinte apurou Saldos Negativos de Recolhimentos de 4 Milhões (IRPJ).

Ora, uma empresa com esses números certamente estava sujeita ao acompanhamento especial de que trata a Portaria SRF nº 448 de 2002. Definitivamente não é crível que a dedução pudesse ser ocultada do Fisco na contabilidade ou na DIPJ da recorrente, o que em verdade não ocorreu.

Em suma, o Santander Hispano jamais abriu mão de seu controle sobre o Banespa, e manteve integralmente em seu patrimônio o investimento feito no Brasil para sua aquisição. Logo, o aporte de capital na Santander Holding, representado pelas ações detidas pelo Santander Hispano no Banespa, somente duplica o ágio que subsiste no patrimônio da investidora original. Em conseqüência, não há ágio a ser amortizado com efeitos fiscais pelas empresas nacionais, efeitos estes que somente se verificam na extinção do investimento, por alienação a terceiros ou por liquidação recíproca entre investidora e investida. Interpretando equivocadamente os dispositivos legais que tratam a matéria, a contribuinte acabou por reduzir indevidamente as bases tributáveis, de modo que regular é a exigência dos tributos não recolhidos. Todavia, não há justificativa para a qualificação da penalidade.

Assim, por estas mesmas razões, deve se entender que foi afastada a qualificação da penalidade aplicada, também, aos créditos tributários parcialmente mantidos em razão da infração de compensações indevidas em função dos saldos insuficientes de prejuízos fiscais e base de cálculo negativas da CSLL.

Processo nº 16643.000142/2010-21
Acórdão n.º **1101-001.140**

S1-C1T1
Fl. 10

O presente voto, portanto, é no sentido de ACOLHER os embargos de declaração e dar-lhes provimento para sanar a obscuridade apontada e esclarecer que também foi afastada a qualificação da penalidade aplicada sobre a infração de compensações indevidas em função dos saldos insuficientes de prejuízos fiscais e base de cálculo negativas da CSLL.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora