ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16643.000274/2010-53
CÓPIA

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

Processo nº	16643.000274/2010-53
Recurso nº	De Ofício e Voluntário
Acórdão nº	**1301-001.756 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	04 de fevereiro de 2014
Matéria	IRPJ/CSLL
Recorrentes	Fazenda Nacional
	Eaton Ltda.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

NULIDADE - EQUÍVOCO NA APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - EXCESSO DE COMPENSAÇÃO DECORRENTE DAS INFRAÇÕES APURADAS.

Lançamento formalizado sem multa e com exigibilidade suspensa, por estar o contribuinte acobertado por provimento judicial, não pode influenciar o lançamento exigível, e com imposição de multa de ofício. A irregularidade decorrente da não observância desse fato não acarreta nulidade do lançamento, implicando tão somente afastamento da multa e determinação de suspensão da exigibilidade sobre a parcela do crédito por ela influenciado.

NULIDADE - EQUÍVOCOS NA APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A não computação do valor das antecipações, para fins de apuração do crédito lançado, não acarreta a nulidade do lançamento, implicando tão somente na redução do crédito exigível, pela consideração das antecipações declaradas.

NULIDADE DA DECISÃO - ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO - INOCORRÊNCIA.

Não configurada a alegada alteração do critério jurídico do lançamento, improcede a arguição de nulidade da decisão.

FATOS CONTABILIZADOS COM REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS - EFEITOS TRIBUTÁRIOS - DECADÊNCIA.

Na hipótese de fato que produza efeito em períodos diversos daquele em que ocorreu, a decadência não tem por referência a data do evento registrado na contabilidade, mas sim, a data de ocorrência dos fatos geradores em que esse evento produziu o efeito de reduzir o tributo devido.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VA
LMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO - AMORTIZAÇÃO - DEDUÇÃO AO AMPARO DO ART. 7º DA LEI Nº 9.532/95.

Estando provado nos autos os investimentos que geraram o ágio e que foram efetivamente adquiridas por valor superior ao seu equivalente patrimonial, bem como que essa mais valia contabilizada (ágio) tem fundamento em rentabilidade futura documentalmente demonstrada, não se sustenta a glosa das amortizações.

ÁGIO INTERNO - SIMULAÇÃO - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

A reorganização societária, para ser legítima, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. Inobstante haver a possibilidade de existência de ágios reais, efetivos, com causa, formados dentro do mesmo grupo econômico, se os aspectos fáticos do caso concreto demonstram que o único objetivo das operações efetivadas foi fazer aparecer um ágio inexistente, tem-se como configurada a simulação relativa, o que autoriza a glosa da amortização do ágio contabilizado.

DECORRÊNCIA - CSLL.

Tratando-se de tributação reflexa de irregularidades descritas e analisadas no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, o decidido em relação ao processo principal (IRPJ) aplica-se, no que couber, à CSLL.

MULTA DE OFÍCIO - QUALIFICAÇÃO.

A simulação tem ínsita no seu conceito a fraude, que se subsume à definição contida no art. 72 da Lei nº 4.502/64: A ação dolosa tendente a modificar as características essenciais da obrigação tributária, de modo a reduzir o montante do imposto devido. Aplicável a multa qualificada de 150%

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO - TAXA SELIC.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª **Câmara / 1ª Turma Ordinária** da PRIMEIRA **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso de ofício e ao recurso voluntário. Fizeram sustentação oral o advogado Paulo Sehn e o Procurador da Fazenda Nacional Dr. Marco Aurélio Zortea Marques.

(documento assinado digitalmente)

Valmar Fonseca de Menezes

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes (Presidente), Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

CÓPIA

Relatório

Em análise recursos, de ofício e voluntário, em face da decisão da 5ª Turma de Julgamento da DRJ em Juiz de Fora, que julgou procedente em parte a impugnação interposta por Eaton Ltda., apenas para afastar a qualificação da multa aplicada, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Os lançamentos tiveram origem em fiscalização que objetivava verificar o cumprimento das disposições atinentes a preços de transferência aplicáveis aos produtos importados no ano de 2005 e a regularidade da dedução de despesas resultantes da amortização de ágio originado em decorrência de reorganização societária, na apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido, relativo aos anos base de 2005 a 2008.

Este processo, conforme registra a autoridade fiscal, cuida apenas da questão do ágio, que resultou no lançamento de ofício dos valores que a fiscalização considerou indevidamente subtraídos da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da base de cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, de acordo com o quadro abaixo:

Rubrica/ano	jan a out/2005	nov a dez/2005	2006	2007	2008
Desp amort ágio	77.749.529,40	15.549.905,88	99.177.173,96	100.826.209,81	100.744.532,92
Revers realiz ágio	-51.314.689,40	-10.262.937,99	-61.577.627,28	-61.577.627,28	-61.577.627,28
Exclusão ver Lalur	51.314.689,40	10.262.937,88	61.577.627,28	61.577.627,28	61.577.627,28
Total	77.749.529,40	15.549.905,88	99.177.153,96	100.826.209,81	100.744.573,92

O Termo de Constatação aponta, ainda, a redução do saldo de prejuízos e bases negativas a compensar, nos seguintes termos:

> ***73.****A* ***EATON*** *tinha saldo de prejuízo no valor total de 65.428.574,99 e saldo de base negativa da contribuição social sobre o lucro líquido equivalente a 65.416.583,43, produzidos no período encerrado em 31/12/2005. Esses valores foram integralmente compensados pela empresa nos anos base de 2006 e 2007, conforme cópia do Livro de Apuração do Lucro Real de fls. 629 a 631 e Controle da Base Negativa da contribuição Social de fls. 632 e 633.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VA
LMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> ***74.*** *Em decorrência dos valores lançados por meio desta fiscalização, tanto nas apurações relativas às regras de preços de transferência, consubstanciadas no processo n° 16643.000277/2010-97, quanto em razão das constatações relatadas neste Termo, o prejuízo fiscal e a base negativa da contribuição social sobre o lucro líquido foram reduzidos, no período terminado em 31/12/2005, para R$ 33.805.654,06 e R$ 33.793.662,50, respectivamente, e o saldo daí resultante compensado nos períodos de 2006 e 2007.*
>
> ***75*** *Assim, os saldos de prejuízo fiscal e de base negativa da CSLL foram totalmente compensados no ano de 2006, gerando excesso de compensação nos exatos montantes abatidos pela empresa em 2007. Abaixo, resumo da situação:*
>
> *(omitido)*
>
> *Fica essa empresa ciente de que deve alterar o Livro de Apuração do Lucro Real - Lalur, de acordo com os valores resultantes deste lançamento."*

Sirvo-me do preciso relatório contido na decisão de primeira instância, quanto aos fatos julgados relevantes pela autoridade fiscal, para fins do lançamento objeto do litígio.

> "2. No presente processo foi tratada a questão da amortização de ágios decorrentes de incorporações efetuadas pela empresa nos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006 e que geraram reflexos nos anos de 2005, 2006, 2007 e 2008.
>
> 3 Em 2004, a empresa Eaton Ltda., sujeito passivo da presente autuação, era controlada exclusivamente pela empresa Eaton S.a.r.l (holding), sociedade constituída e sediada em Luxemburgo.
>
> 4 Em 21/06/2004, a holding aumenta o capital da Eaton Ltda. em uma cota que foi subscrita por outra empresa também controlada pela holding, Eaton Indústrias Ltda. (Eaton Ind.), CNJPJ 45.985.355/0001-15.
>
> 5 Em 31/10/2004, e concluída a avaliação econômica da Eaton Ltda., pela Price Waterhouse Coopers, que apurou valor de R$ 1.337.000.000,00.
>
> 6 Em 01/11/2004 é feito aumento de capital na empresa Eaton Ind. que foi integralizado pela holding, elevando o capital social de R$ 60.540.477,84 para R$ 1.304.203.027,68, através da entrega de todas as cotas já reavaliadas da empresa Eaton Ltda. e do capital da Aeroquip do Brasil Ltda. (Aeroquip), passando a Eaton Ind. ser controladora integral da Eaton Ltda..
>
> 7 Também em 01/12/2004 a Eaton Ltda. incorpora a empresa Cutler-Hammer do Brasil Serviços Ltda., aumentando o capital social da empresa Eaton Ltda. em R$ 30,00, representado por 30 cotas que

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VA
LMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

foram atribuídas a holding. No mesmo dia a empresa Eaton Ltda. incorpora sua controladora, a empresa Eaton Ind., voltando a holding a controlar diretamente a Eaton Ltda., como na situação inicial de 2004.

8 Foi carreado para a empresa Eaton Ltda., o ágio registrado na contabilidade da empresa Eaton Ind., criado em decorrência das reavaliações e reestruturações societárias, de valor de R$ 1.026.293.787,45.

9 Em 11/02/2005, foi registrado no cadastro CNPJ da Receita Federal, a criação da empresa Eaton Indústria de Transmissões Ltda. que, no dia 01/11/2005 incorporou a empresa Pigozzi S/A Engrenagens e Transmissões CNPJ 88.610.746/0001-68.

10 Também em 1/11/2005, essa empresa Eaton Indústria de Transmissões Ltda., foi incorporada pela Eaton Ltda..

11 Em 01/01/2006, a Eaton Ltda. incorporou a Eaton Filtration de Filtros Ltda., CNPJ nº 03.304.387/0001-12.

12 Todas as incorporações feitas pela Eaton Ltda. geraram ágio, a saber: R$ 1.010.743.881,57 da empresa Eaton Industrias, R$ 4.898.453,02 da Eaton Filtration Indústria de Filtros Ltda. e R$ 32.327.540,10 da Eaton Indústria de Transmissões Ltda..

13 O auditor fiscal relata que a que a empresa informou em 30/09/2010 que o ágio no valor de R$ 4.898.453,02 refere-se ao custo do valor total da compra da controladas Eaton Filtration Indústria de Filtros Ltda., uma vez que a incorporada apresentava patrimônio líquido negativo e, o ágio de R$ 32.327.540,10 refere-se à diferença que teria sido paga pela aquisição da controlada Eaton Indústria de Transmissões Ltda., entre o valor da compra (R$ 76.215.000,00) e o patrimônio líquido da incorporada em 31/12/2004 (R$ 43.887.452,15).

14 Os registros dos ágios resultantes acima descritos vem apresentando reflexos nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL sobre o lucro líquido da fiscalizada, na medida que as contrapartidas das respectivas amortizações reduziram tanto o lucro líquido quanto o lucro real.

15 O auditor fiscal relata também que os ágios reconhecidos foram quase que todas as operações provenientes de meras avaliações contábeis e econômicas de empresas do grupo Eaton. Aparentemente apenas a empresa Pigozzi pertencia a terceiros.

16 A fiscalizada alegou ter registrado o ágio de acordo com as determinações do art. 385 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99.

17 Analisando os dispositivos do citado art. 385, o auditor fiscal observou que somente o ágio registrado com fundamento na rentabilidade prevista para os resultados de exercícios futuros poderia ser amortizável, o que já vedaria o ágio proveniente da empresa Aeroquip do Brasil Ltda., cuja avaliação diz respeito apenas à expectativa de rendimentos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

18 Quanto aos ágios na incorporação da Pigozzi e da Eaton Filtration, também do ano (sic) podem ser deduzidos, pois os laudos de avaliação e balanço de fls. 387 a 395 e 470 a 480, não apontam a apuração de qualquer mais-valia e, embora requisitado, nenhum outro documento foi fornecido pela empresa

19 Relativamente ao sobrepreço registrado quando da incorporação da Eaton Ind., verificou-se que a quase totalidade do valor apropriado pela Eaton Ltda. nada mais é que a expressão numérica de um exercício prospectivo de seu próprio patrimônio.

20 O auditor fiscal discorre sobre a questão do reconhecimento contábil do ágio e em que condições a amortização desse ágio pode ser feita, para concluir que a teoria contábil e a legislação brasileira dão respaldo apenas ao ágio pago numa negociação entre comprador e vendedor não relacionados entre si. O ágio gerado internamente não está embasado em um desembolso, de modo a chancelar uma transação livre na qual o valor justo emerge de um ativo negociado entre partes independente.

21 Discorre também sobre a impossibilidade de contabilizar o ágio gerado internamente, dentro do mesmo grupo econômico.

22 O auditor fiscal comenta então sobre a legislação tributária relativa ao caso presente, citando dispositivos legais e acórdãos do antigo Conselho de Contribuintes, para caracterizar o ágio e a despesa correspondente passível de ser deduzida e concluindo que em ágios gerados internamente não há despesa a ser deduzida porque não houve qualquer dispêndio financeiro.

23 O auditor fiscal aplicou nos lançamentos a multa qualificada de 150% por considerar ter havido conduta dolosa, cujo ânimo residiu exclusivamente no indevido aproveitamento de beneficio fiscal.

24 Desse modo foram lançados os valores correspondentes ao ágio amortizado indevidamente nos anos-calendário de 2005, 2006 2007 e 2008. Relativamente ao ano calendário de 2005 foram feitos dois lançamentos separados: um relativo ao período de janeiro a outubro de 2005 e outro relativo a novembro e dezembro de 2005 que foi lançado juntamente com os anos-calendário de 2006, 2007 e 2008.

25 A situação do período de janeiro a outubro reflete a amortização de ágio do começo do ano de 2005, até a incorporação em 01/11/2005 da empresa Eaton Indústria de Transmissões Ltda. pela fiscalizada.

26 O auditor fiscal comenta sobre a amortização de prejuízos acumulados da empresa, relatando que:

(...)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VA
LMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> 27 O auditor fiscal apresenta duas tabelas das compensações de prejuízos e da base negativa da CSLL, demonstrando o excesso de compensação havido, decorrente do lançamento presente e do lançamento efetuado no Processo n° 16643.000277/2010-97 (fls. 672).
>
> 28 Também foi tributada a compensação indevida de base negativa de CSLL no ano calendário de 2007."

CÓPIA

Em impugnação tempestiva a interessada afirma que os fatos ocorridos no Brasil e objeto da fiscalização inserem-se num contexto mais amplo, envolvendo alterações ocorridas nas controladoras do grupo brasileiro. Diz que as operações ocorridas no Brasil fazem parte de uma reorganização mundial do Grupo Eaton Corporation, que tem sede nos Estados Unidos.

A partir de oito quadros demonstrativos da evolução da reorganização societária iniciada em novembro de 2003 (fls. 723 a 730), busca elucidar como se chegou à configuração final relatada pela autoridade fiscal, assim explicando cada quadro:

Quadro 1- Até novembro de 2003: (i) a Eaton Ltda. era detida pelas empresas Vickers Intl Inc., Eaton Int. Corporation e Eaton Services Ltd.; (ii) A Eaton Indústrias era detida pelas empresas Eaton Corporation e CAPCO Automotive Products; (iii) A Vicco e a Aeroquip eram detidas pela Aeroquip International Inc. e AV International Inc.

Quadro 2- Em 18 de dezembro a Eaton Int. vendeu suas quotas na Eaton Ltda. para a Eaton ETN Offshore (no Canadá), recebendo ações dessa empresa em pagamento. Em seguida, a Eaton ETN Offshore vendeu as quotas da Eaton Ltda. para a Eaton Services, recebendo em pagamento quotas dessa empresa. Assim, a Eaton Ltda. passou a ser detida somente pela Vickers Intl e pela Eaton Services.

Quadro 3- Em 22 de dezembro de 2003, com a criação no exterior da empresa Madeira IBC, todos os detentores de participação em empresas do grupo Eaton no Brasil venderam suas quotas para aquela empresa, recebendo ações em pagamento. (Com isso, todas as empresas do Grupo Eaton no Brasil, inclusive a Eaton Ltda. tornaram-se subsidiárias integrais de Madeira IBC).

Quadro 4- Em 23 de dezembro de 2003 a Madeira IBC transferiu sua participação nas empresas do grupo Eaton no Brasil para a holding Eaton Holding S.a.r.l ("Eaton Holding").

O Quadro 4 retrata a estrutura inicial analisada pela fiscalização: Madeira IBC controladora absoluta da Eaton Holding, por sua vez controladora das demais empresas do grupo Eaton no Brasil, entre elas a Eaton Ltda., a Eaton Indústrias, a Aeroquip do Brasil e a Vicco Participações.

Quadro 5- Em 21 de junho de 2004 a Eaton Holding aumentou o capital da Eaton Ltda. em uma quota, que foi subscrita pela Eaton Indústrias. Em 31 de outubro de 2004 a Vicco foi incorporada pela Aeroquip. Em 1º de novembro de 2004 o capital da Eaton Indústrias foi aumentado mediante a emissão de novas quotas, subscritas e integralizadas pela Eaton Holding mediante entrega das participações que detinha em Eaton Ltda. e em Aeroquip.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VA
LMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Quadro 6- Em 1º de dezembro de 2004 a Eaton Ltda. incorporou a Eaton Indústria e a Cutler Hammer.

Quadro 7- Em linha com o objetivo maior de expansão de suas atividades no Brasil a Eaton Ltda.: (i) criou, em 11/02/2005, nova subsidiária denominada Eaton Indústria de Transmissões Ltda. ("Eaton Transmissões"), que adquiriu as ações da empresa Pigozzi S.A. Engrenagens e Transmissões ("Pigozzi") de terceiros vendedores; (ii) adquiriu, em 31/08/2005 a maior parte das quotas de Hayward Industrial Products do Brasil Ltda., que passou a ser denominada Eaton Filtros Ltda. ("Eaton Filtration).

Quadro 8- Então, em sintonia com o objetivo de consolidação das suas diversas atividades em uma única operacional: (i) em 1º de novembro de 2005 a Pigozzi foi incorporada pela Eaton Transmissões e, em seguida, (ii) a Eaton Transmissões foi incorporada pela Eaton Ltda..

Após esses esclarecimentos, a então impugnante alegou que, essencialmente foram três as operações que deram origem aos ágios questionados pela fiscalização: i) a conferência das quotas da Eaton Ltda. e da Aeroquip pela Eaton Holding para integralização do capital da Eaton Indústrias, ii) a aquisição da Hayward pela Eaton Ltda. e iii) a aquisição da Pigozzi pela Eaton Transmissões.

Informou que a defesa administrativa não abrange o ágio relativo a Aeroquip, uma vez que essa empresa ainda não foi liquidada por razões negociais e avisou que, caso a Aeroquip seja incorporada na Eaton Ltda. no futuro, o ágio registrado será objeto de depreciação pela Eaton Ltda..

Em preliminar, alegou, em relação à redução dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL, ter ocorrido desrespeito à liminar de que é detentora no Mandado de Segurança n° 2004.64.05.08, relativamente à questão do cálculo dos preços de transferência sob o método PRL 60, uma vez que para essa redução produziu efeito, também, no lançamento fiscal lavrado com exigibilidade suspensa, objeto do Processo nº 16643.000277/2010-97, relativo ao cálculo dos preços de transferência.

Requereu a anulação dos lançamentos, alegando não haver segurança dos valores lançados, por equívoco na formalização dos lançamentos que, no seu entender, deveriam ser segregados em dois autos distintos, um para o lançamento de IRPJ e CSLL, tomando como base os valores de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL declarados na DIPJ e outro, remanescente com os lançamentos calculados com base nos prejuízos fiscais e base negativa de CSLL já deduzidos dos ajustes dos preços de transferência.

Ponderou que, em caso de decisão favorável no caso dos preços de transferência, o cálculo das exigências fiscais deveria ser baseado no prejuízo fiscal e na base negativa de CSLL declarados na DIPJ. Por outro lado, em caso de decisão desfavorável, o cálculo das exigências fiscais deveria ser baseado no prejuízo fiscal e na base negativa de CSLL já reduzidos dos ajustes dos preços de transferência.

Alegou decadência do direito de o Fisco questionar, em outubro de 2010, o ágio registrado em 2004.

Em relação aos ágios contestados pela fiscalização, apontou que a motivação da autoridade fiscal para glosar as amortizações seria, em suma a seguinte: (i) os ágios

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VA
LMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

reconhecidos na aquisição da Pigozzi e na aquisição da Hayward foram supostamente baseados em laudos que não apontam a apuração de qualquer mais valia; (ii) o ágio reconhecido pela Eaton Indústria no recebimento das quotas da Eaton Ltda., consistem em "ágio interno", que não poderia ser registrado e amortizado para fins contábeis e fiscais.

Sobre esses ágios, trouxe as seguintes ponderações:

1- Ágio na aquisição da Pigozzi:

As autoridades fiscais entenderam que o ágio não seria amortizável porque os documentos apresentados à fiscalização não seriam hábeis para demonstrar que a mais valia decorresse de expectativa de rentabilidade futura.

Disse que, se não apresentou toda a documentação requerida pela fiscalização, foi por não haver certamente compreendido a solicitação para fazê-lo, e que está trazendo, com a impugnação, o Contrato de Compra de Ações, celebrando entre a Eaton Transmissões e os sócios majoritários da Pigozzi, relação de valores pagos aos sócios da Pigozzi pela aquisição das ações, bem como os extratos bancários comprovando os pagamentos, balanço patrimonial da Pigozzi indicando o valor patrimonial, estudo com base no fluxo descontado, sobre a expectativa de rentabilidade futura dos negócios da Pigozzi (documentos 5 a 8).

Afirmou que essa documentação trazida é suficiente para que se reconheça o direito da Eaton Transmissões registrar o ágio associado à aquisição da Pigozzi e, consequentemente, da Eaton Ltda., após a incorporação da Eaton Transmissões.

Aduziu que a regularidade do registro e amortização são ratificados pela confirmação de que: (i) houve aquisição de participação societária; (ii) o custo de aquisição foi superior ao valor de PL; (iii) o ágio foi fundamentado na expectativa de resultados futuros; (iv) o investimento adquirido foi liquidado por incorporação.

2- Ágio na aquisição da Hayward (Eaton Filtration)

Alegou que, tal como no caso da Pigozzi, as autoridades fiscais entenderam que o ágio não seria amortizável porque os documentos apresentados à fiscalização não seriam hábeis para demonstrar que a mais valia decorresse de expectativa de rentabilidade futura.

Na mesma linha desenvolvida na defesa da regularidade do ágio relativo à Pigozzi, disse que, se não apresentou toda a documentação requerida pela fiscalização, foi por não haver certamente compreendido a solicitação para fazê-lo, e que está trazendo, com a impugnação, a 7ª Alteração do Contrato Social da Hayward, formalizando a cessão de 4.290.391 quotas à Eaton Ltda. e alterando a denominação social para Eaton Filtrations Indústria de Filtros Ltda., comprovantes do pagamento do preço de R$ 4.898.153,02 pela aquisição das quotas da Hayward de terceiro, balanço patrimonial da Hayward indicando patrimônio líquido negativo em R$ 682.187,07, estudo realizado pela American Appraisal Associates sobre a expectativa de resultados futuros e concluindo que o valor de mercado seria de R$ 5.886.883,00 (docs. 9 a 12). Sobre esse último documento, alegou estar providenciando a tradução, que juntaria aos autos quando obtida.

Afirmou que essa documentação trazida é suficiente para que se reconheça o direito da Eaton Ltda. registrar o ágio associado à aquisição da Hayward.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Argumentou que a regularidade do registro e amortização são ratificados pela confirmação de que: (i) houve aquisição de participação societária; (ii) o custo de aquisição foi superior ao valor de PL; (iii) o ágio foi fundamentado na expectativa de resultados futuros; (iv) o investimento adquirido foi liquidado por incorporação.

3- Ágio registrado na Eaton Indústrias no recebimento de quotas da Eaton Ltda.

Alegou que a premissa básica da fiscalização para o não reconhecimento do ágio repousa em quatro assertivas: (i) a teoria contábil e a legislação brasileira reconhecem e dão respaldo apenas ao ágio pago numa negociação entre comprador e vendedor não relacionados entre si; (ii) não houve alienação no caso concreto; (iii) há restrição na legislação tributária para a aplicação dos artigos 385 e 386 do RIR entre empresa relacionas e, (iv) o valor justo de mercado relativo às quotas da Eaton Ltda. seria totalmente subjetivo.

Contesta a conclusão da fiscalização, alegando que:

Não há restrição na legislação brasileira para aplicação dos artigos 385 e 386 do Regulamento do Imposto de Renda em operações entre empresas relacionadas, e que as operações entre as partes ligadas são válidas e devem ser respeitadas, atendendo a todos os requisitos previstos no art. 104 do Código Civil.

O recebimento de participação societária em integralização de capital consiste em uma forma de aquisição de investimento com pagamento em quotas, mencionando dispositivo da legislação tributária que a ela se refere (artigo 132 do RIR/99), doutrina (Fábio Ulhôa Canto e Modesto Carvalhosa), manifestações da Secretaria da Receita Federal do Brasil (Solução de Consulta 6ª RF 288/2006, Decisão de Consulta 8ª RF 115/2006), do STJ (REsp 22821/PE) e do Conselho de Contribuintes (Acórdãos 104-18849, 106-13435 e 106-14445).

Assevera estar claro que a Eaton Ind. realmente adquiriu participação societária na Eaton Ltda., sendo obrigatório o desdobramento do custo de aquisição em valor de patrimônio líquido e ágio se o valor atribuído à contribuição de capital for superior ao valor do patrimônio líquido das cotas contribuídas. Pondera que os arts. 385 e 386 RIR/99 não definiram a forma específica pela qual uma participação poderia ser adquirida com ágio, e assim, todas as formas legais de aquisição são válidas para fins dessa previsão legal.

Afirma que o entendimento das autoridades fiscais, no sentido de não ser admissível a geração de ágio em operações entre pessoas jurídicas relacionadas, não é acolhido pela legislação fiscal. Ressalta que se fosse verdadeira e aplicável essa premissa, todas as operações com participações societárias entre empresas relacionadas deveriam ser consideradas, para efeitos fiscais, com base no valor contábil das quotas ou ações, de forma que as transferências de participações societárias não gerariam efeitos fiscais. Com isso, chegar-se-ia à absurda situação em que a legislação sobre ganhos de capital e preços de transferência com relação a transferências de participações societárias no âmbito do mesmo grupo econômico seriam totalmente inócuas, porque seriam antes inúteis. No entanto, afirma, esse não é claramente o caso, pois as autoridades fiscais reconhecem que operações de alienação de participações societárias entre empresas relacionadas geram apuração de ganho de capital, e, ainda, estão sujeitas à aplicação de preços de transferência, se a transação envolver empresa domiciliada no exterior.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VA
LMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Assevera que o valor de mercado das cotas da Eaton Ltda. foi determinado de forma objetiva e argumenta que agiu de acordos com os ditames do art. 385 do RIR/99, que determina que o ágio fundamentado no valor da rentabilidade da investida (§ 2º, inciso II) deve estar baseado em demonstrações que devem ser arquivadas como documento comprobatório da escrituração do ágio (§ 3º).

Mencionou que o valor adotado para a aquisição das quotas da Eaton Ltda. pela Eaton Indústrias foi semelhante ao praticado nas operações anteriores realizadas no exterior (subsequentes transferências das quotas da Eaton Ltda. entre quotistas no exterior), de forma que o valor atribuído na contribuição de capital não foi arbitrário, mas sim determinado segundo critérios técnicos de avaliação econômico-financeira das quotas da Eaton Ltda..

Conclui que a regularidade do registro e amortização são ratificados pela confirmação de que: (i) houve aquisição de participação societária; (ii) o custo de aquisição foi superior ao valor de PL; (iii) o ágio foi fundamentado na expectativa de resultados futuros; (iv) o investimento adquirido foi liquidado por incorporação.

Aduz que, diante da clara aplicabilidade dos arts. 385 e 386 do RIR/99, não teria porque socorrer-se do art. 299 do mesmo Regulamento, mas já que as autoridades fiscais o mencionaram, ressalta que as despesas decorrentes da amortização de ágio são absolutamente necessárias, na medida em que com a incorporação, as operações da Eaton Ltda. passaram a contribuir para a geração de renda da empresa resultante da consolidação das atividades da empresa adquirente e adquirida, de forma que os custos da aquisição também devem ser considerados dedutíveis sob a ótica do art. 299 do RIR/99.

Acrescenta que, com o que já expôs, é possível concluir pela absoluta improcedência do lançamento fiscal, mas para afastar todos os argumentos apresentados pelas autoridades fiscais, passa a demonstra a total regularidade de seus procedimentos contábeis.

Contestação aos argumentos fiscais relacionados com a observância das regras contábeis para registro e amortização de ágio:

Faz referência aos pontos principais referidos pelas autoridades fiscais, e passa a contestá-los especificamente, como a seguir resumo:

1 - Com base na argumentação de que a Resolução CFC n° 750/93 determina que os eventos contábeis sejam feitos com a observância do Princípio do Registro pelo Valor Original, e na obrigatoriedade de valoração dos ativos e passivos pelo custo histórico, as autoridades fiscais afirmam que a Eaton Indústria não poderia ter registrado a valor de mercado um investimento em empresa (Eaton Ltda.), cujo valor contábil dos ativos líquidos era inferior ao de mercado.

Contestação:

Esse não é o contexto da Resolução CFC 750/93, porque o Princípio do Registro pelo Valor Original visa a manter o valor original dos ativos da empresa, impedindo sua alteração, exceto se expressamente permitido em lei. No caso em tela, não houve nenhuma reavaliação de ativos próprios, mas a aquisição, pela Eaton Indústrias, da participação societária na Eaton Ltda., pelo valor de mercado.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A contabilidade brasileira à época dos fatos permitia o reconhecimento contábil de operações entre partes relacionadas, pois considerava as operações praticadas pelas empresas através de uma análise individual dos balanços. A forma de reflexão dos resultados dos investimentos intra-grupos sempre foi feita simplesmente pela equivalência patrimonial, a não ser quando expressamente determinada a consolidação dos balanços. E assim foi até o advento do novo ambiente contábil (Lei 11.638/2007), aplicável gradualmente a partir de 2008, mas principalmente a partir de 2010, como a edição completa dos novos Pronunciamentos Contábeis. Vale enfatizar que não há como admitir que em 1993, época da Resolução 750, seria possível interpretá-la como impeditiva de registro a mercado de transações entre partes relacionadas.

2 - Ancorados no Pronunciamento Técnico CPC-4/2008, na Resolução CFC 1.139/2008 e no Ofício Circular CVM 1/2007, as autoridades fiscais alegam que *a teoria contábil e a legislação brasileira reconhecem e dão respaldo apenas ao ágio pago numa operação entre comprador e vendedor não relacionados entre si"*.

Contestação:

Em primeiro lugar, as normas contábeis citadas são inspiradas na Lei 11.638/2007 e posteriores aos fatos analisados. Menciona introdução da Resolução CFC 1.055/2005, que criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, e trecho da introdução do próprio CPC 4, que evidenciam não se tratar de normas interpretativas, aplicáveis retroativamente, mas de verdadeiras normas para a aplicação de novos conceitos contábeis introduzidos a partir da publicação da Lei 11.638/2007.

Assim, o Pronunciamento Técnico CPC-4/2008, na Resolução CFC 1.139/2008, posteriores aos fatos objeto da autuação, alcançam somente fatos ocorridos a partir de 28/11/2008, data da publicação da Resolução CFC 1.139/2008.

Em segundo lugar, ainda que os julgadores pudessem concluir pela aplicabilidade dos atos normativos contábeis comentados, elas não se aplicariam para fins de CSLL, por falta de previsão legal, porque as inovações contábeis, de acordo com os arts. 15 a 24 da Lei nº 11.941/2009 (RTT) não são aptas a produzir efeitos no plano fiscal.

Em terceiro lugar, ainda que possível assumir que o CPC-04 se aplicasse à época dos fatos e o RTT fosse afastado, mesmo assim o Pronunciamento não se aplicaria ao caso em tela, porque o CPC 4 e a Resolução CFC 1.139/08 tratam da impossibilidade de criação de "*ágio gerado internamente"* (avaliação de intangíveis pela própria empresa), o que não é o caso destes autos, relacionado com ágio gerado em operação de aquisição.

Além disso, o CPC 4 excepcionou de forma expressa o ágio gerado na expectativa de rentabilidade futura (goodwill).

Em quarto lugar, a expressão "*ágio gerado internamente*", no âmbito da CVM ou no meio contábil, popularizou-se com a publicação do Ofício Circular 01/2007, invocado pela Fiscalização, o qual diz respeito exclusivamente a operações específicas de "reavaliação espontânea" de sociedades controladas ou coligadas, tal como se usava fazer à luz do hoje revogado art. 36 da Lei nº 10.637/2002, ou ainda, na incorporação de ações de sociedades coligadas ou controladas a valor de mercado. Tal ato não pode ser transposto para a legislação tributária com vistas à restrição da dedução fiscal do ágio pago na aquisição de investimentos em controladas ou coligadas, eis que as regras fiscais não impõem a condição de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

pagamento de ágio em negociações com partes não relacionadas. A norma da CVM não tem o condão de estabelecer procedimentos fiscais e critérios de tributação.

No caso em análise, não se pode alegar que o ágio seja considerado "*ágio gerado internamente*", nem para fins estritamente contábeis. O reconhecimento do ágio pela Eaton Indústrias deu-se no momento em que a sociedade recebeu, de Eaton Holding, o investimento em Eaton Ltda. como contribuição em aumento de capital, a qual foi feita pelo valor (custo de aquisição) efetivamente praticado na aquisição das quotas da Eaton Ltda. pela sociedade de Luxemburgo (Eaton Holding).

Sobre a "sutil menção" à suposta falta de propósito negocial:

Afirma que a sutil menção à suposta falta de propósito negocial e as decisões do CARF que tratam de operações consideradas simuladas em planejamentos abusivos, podem dar a entender a intenção das autoridades fiscais de tachar o caso como planejamento abusivo, o que se mostra descabido, incoerente com a acusação, e carente de fundamentação e de provas fáticas. Pondera que se a intenção dos fiscais era acusá-la de ter simulado ou dissimulado algum negócio jurídico, deveria tê-lo feito às claras, com a devida fundamentação legal, sob pena de cerceamento de defesa.

Discorre sobre as razões negociais para a reorganização societária realizada pelas empresas do grupo no Brasil, e que se deu no âmbito de uma reorganização mundial visando à racionalização das participações societárias detidas pelo grupo em várias jurisdições, com redução de custos e concentração de atividades e melhor administração de caixa (através da diminuição de entidades jurídicas do grupo), mas ao mesmo tempo sem redução de percepção do valor de mercado das empresas do grupo perante terceiros investidores.

Alega que, no tocante ao Brasil o procedimento de reorganização societária teve como principais objetivos a transferência a valor de mercado das participações societárias nas empresas brasileiras para a empresa Eaton Holding, localizada em Luxemburgo e, em seguida, a consolidação das atividades das empresas brasileiras no menor número possível de entidades. O objetivo final era manter o valor econômico das empresas e ao mesmo tempo racionalizar a administração dessas empresas no Brasil, especialmente mediante redução de custos envolvidos no gerenciamento, produção e distribuição de caixa. Para isso, elegeu a estrutura negocial que lhe pareceu mais adequada, sob os pontos de vista internacional e brasileiro, e implementou-a com estrita observância à legislação.

Menciona que o fato de o grupo ter adotado série de operações intermediárias para atingir a consolidação final das empresas não altera sua validade e legalidade.

Discorre que até novembro de 2003 havia cinco empresas do Grupo Eaton no Brasil, a maioria decorrente de aquisições de terceiros ocorridas no passado (Vicco, Aeroquip, Eaton Indústrias, Eaton Ltda. e Cutler Hammer), controladas diretamente por diversas entidades do grupo Eaton, mas todas controladas indiretamente pela Eaton Corporation U.S., que a reorganização dessas empresas foi feita em duas etapas, a saber:

1ª etapa: transferência de todas as participações detidas pelas empresas no exterior para a Eaton Holding, o que foi realizado em diversas fases, determinada pelo grupo de acordo com requerimentos da legislação local dos países envolvidos, valendo ressaltar que todas as transações ocorridas no exterior se deram a valor de mercado, não somente por ser objetivo do grupo, mas também por exigência da legislação dos países envolvidos, como, por

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

exemplo, legislação de preços de transferência dos EUA. Assim, a Eaton Ltda. teve parte de suas quotas transferidas da Eaton International para a Eaton ETN Offshore e, finalmente, para a Eaton Services Barbados.

Depois disso, todas as participações societárias foram transferidas para a empresa Madeira IBC que, em seguida, contribuiu com essas participações societárias para a subsidiária Eaton Holdings em Luxemburgo. Reafirma que, por razões comerciais e fiscais estrangeiras pertinentes às partes envolvidas (localizadas nos Estados Unidos da América, Panamá, Barbados, Canadá, Holanda, Ilha da Madeira e Luxemburgo), as operações envolvendo as participações societárias das empresas brasileiras foram realizadas com base no valor justo de mercado das quotas à época das transações.

2ª etapa: Quando todas as empresas brasileiras estavam sob controle direto da Eaton Holdings, passou-se à segunda etapa, cujo objetivo final era a consolidação das atividades das empresas no menor número possível de entidades. Nesse contexto, a Vicco foi incorporada pela Aeroquip, a Eaton Ltda. e a Aeroquip foram contribuídas ao capital da Eaton Indústria e, por fim, a Eaton Ltda. incorporou a Eaton Indústrias e a Cutler Hammer. Por motivos negociais, a Aeroquip ainda não foi incorporada pela Eaton Ltda..

Informou a interessada que o intuito de consolidação das atividades continuou a ser aplicado com relação à aquisição de novas empresas, com a incorporação da Hayward e da Pigozzi pela Eaton Ltda..

Em seguida, tece comentários específicos sobre as operações realizadas, a necessidade de as operações no exterior serem realizadas a valor de mercado, não só para uma justa alocação das quotas da Eaton Holdings (Luxemburgo), mas também por exigência das legislações estrangeiras (menciona expressamente EUA e Canadá), menciona que as empresas que participaram da reorganização no Brasil foram aqui constituídas há décadas; menciona reorganização societária anterior, realizada na década de 90, da qual remanesceu a Eaton Indústrias. Faz um breve histórico da Eaton Indústrias para demonstrar que ela era uma empresa operacional, originalmente adquirida de terceiros no exterior, se sua equiparação a uma mera empresa veículo, de duração efêmera, para meros fins fiscais, deve ser de plano afastada.

Diz que a estratégia do grupo Eaton de reduzir o número de entidades das diversas jurisdições em que atua, que foi iniciada com a reorganização realizada no Brasil, passou a ser um projeto mundial clamado "Legal Entity Rationalizations", exposto no material que juntou aos autos (doc. 22).

Ressalta que, ao contrário do que alegaram os fiscais, não foi restabelecido o *"status quo ante"* após a reorganização societária, pois a Eaton Ltda. teve sua situação patrimonial e econômica alterada de forma expressiva com a incorporação da Eaton Indústrias e da Cutler-Hammer e com o recebimento das quotas da Aeroquip (já após a incorporação da Vicco), anexando balanços para demonstrá-lo (doc. 23). Bem assim, houve significativa alteração do registro de investimento estrangeiro na Eaton Ltda., conforme comparação entre o "Extrato Consolidado de Investimento Externo Direto no Brasil" emitido em 05/07/2004, antes da reorganização, e em 24/01/2005, depois da reorganização (doc. 24).

Esclarece que a opção de consolidar as atividades na Eaton Ltda. decorreu de seu maior volume de operações no Brasil, maior número de empregados, maior número de licenças de operação, maior número de contratos com clientes.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Finalmente defende a dedutibilidade do ágio gerado no cálculo da CSLL; contesta a aplicação da multa qualificada e afirma a impossibilidade de aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Requer, afinal, seja declarada a nulidade preliminar do lançamento fiscal por equívoco na determinação dos créditos tributários impugnados, e, no mérito requer a decadência do direito da autoridade fiscal em questionar o ágio registrado em 2004 e adicionalmente requer a improcedência total dos autos de infração ou, se assim não for, que seja afastada a multa qualificada de 150%.

Em 11/03/2011, a contribuinte encaminhou o Parecer Técnico de autoria de Eliseu Martins, juntado aos autos às fls. fls.1365 a 1383.

A 5ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo (SP1) julgou procedente em parte a impugnação, desqualificando a multa, e mantendo tudo o mais, em acórdão assim ementado:

> *Assunto: Processo Administrativo Fiscal*
>
> *Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008*
>
> *INCORPORAÇÕES DE SOCIEDADES. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES. FALTA DE EFETIVO PAGAMENTO. DEDUÇÃO INDEVIDA.*
>
> *A legislação fiscal somente admite a dedutibilidade da amortização do ágio proveniente de compra ou incorporação entre sociedades do mesmo grupo econômico, se efetivamente ocorre o desembolso do valor pago a este título, do mesmo modo que se exige o efetivo pagamento para toda e qualquer dedução pleiteada no âmbito fiscal, ainda que a incorporação realizada tenha observado os ditames da legislação societária.*
>
> *MULTA QUALIFICADA. CRITÉRIOS*
>
> *Se não é evidente a ocorrência de dolo, fraude ou simulação que justificasse a aplicação da multa qualificada de 150% sobre o lançamento efetuado, exonera-se o acréscimo correspondente, mantendo-se a multa de oficio de 75%.*

Foi interposto recurso de ofício.

Ciente da decisão em 06 de maio de 2011, a interessada ingressou com recurso em 07 de junho, aduzindo:

1- Nulidade da decisão de primeira instância por modificação do critério jurídico do lançamento

Inicialmente, postula a nulidade da decisão de primeira instância por modificação do critério jurídico do lançamento, especificamente no que diz respeito à glosa do ágio relativo à Eaton Ltda..

Alega que a motivação do lançamento fiscal consistiu na alegada ausência de ágio em vista das normas contábeis e, consequentemente, não havia suporte fático para

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VA LMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

aplicação das normas fiscais dos arts. 385 e 386 do RIR/99. Contudo, a decisão recorrida, nos seus parágrafos 165 e 166 teria afastado totalmente a discussão sobre a existência de ágio sob o ponto de vista contábil, e apresentou sua própria argumentação sobre a impossibilidade de registro e amortização do ágio.

2- Nulidade do lançamento por equívoco na determinação do crédito tributário.

Em seguida, reedita a preliminar de nulidade do lançamento por equívoco na determinação do crédito tributário, e refuta o enfrentamento da questão pela decisão recorrida, nos seus itens 36 a 40.

> *"36 Alegou também que, no seu entender , dever-se-ia segregar o lançamento em dois autos distintos, um para o lançamento de IRPJ e CSLL tomando como base os valores de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL declarados na DIPJ e outro, remanescente/com os lançamentos calculados com base no prejuízo fiscal e base negativa de CSLL já deduzidos dos ajustes dos preços de transferência.*
>
> *37 Em que pese a opinião pessoal dos doutos defensores da impugnante, o Fisco Federal nada mais fez que proteger o crédito tributário, lançando os valores relativos ao cálculo dos preços de transferência com exigibilidade suspensa e compensando o prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, com a base de cálculo apurada.*
>
> *38 O valor remanescente de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL utilizado no presente processo, não prejudica em nada a contribuinte pois os valores lançados estão suspensos pela impugnação apresentada e apenas no momento da cobrança dos valores lançados é que se deverá aguardar o resultado final da ação proposta pela contribuinte e que afeta diretamente o resultado do processo n° 16643.000277/2010-97 e, por consequência o resultado do presente.*
>
> *39 Assim, pode a impugnante restar tranquila pois, seja qual for o resultado final do mandado de segurança impetrado, os cálculos da cobrança obedecerão o que foi decidido pelo poder Judicial.*
>
> *40 Desse modo, o presente processo do jeito que foi lançado, não é nulo e não tem qualquer impedimento para prosseguir na lide administrativa."*.

Diz que o raciocínio das autoridades julgadoras poderia estar correto com relação ao valor principal de tributo se: (i) a parcela do presente lançamento fiscal que depende da solução da controvérsia realtiva a preços de transferência estivesse com exigibilidade suspensa vinculada à referida ação judicial (Mandado de Segurança) e, (ii) fosse absolutamente certo que o Mandado de Segurança terá decisão final transitada em julgado antes do final do presente processo.

Postula seja reconhecida desde logo a nulidade do lançamento fiscal nesse aspecto, ou, ao menos, seja determinado o saneamento deste processo visando: (i) a apartar os

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

créditos com exigibilidade suspensa em virtude do MS e, (ii) cancelar a multa de ofício sobre esses créditos, em vista da suspensão da exigibilidade.

Apresenta planilha comparativa com o fim de demonstrar os efeitos da redução dos prejuízos fiscais do ano-calendário de 2005 (em redução dos potenciais ajustes de preços de transferência ainda em discussão) no cálculo das exigências fiscais relacionadas no presente processo.

Conclui esse item afirmando que o procedimento das autoridades fiscais foi duplamente equivocado: (i) em primeiro lugar, por deixar de reconhecer a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários cuja cobrança depende do Mandado de Segurança; (ii) em segundo lugar, por ter feito incidir multa de ofício sobre crédito com exigibilidade suspensa.

Requer o reconhecimento da nulidade ou, alternativa e sucessivamente, seja feito o saneamento do processo mediante o apartamento dos autos para a segregação dos créditos tributários da seguinte forma: (i) um processo para controlar os créditos de IRPJ e CSLL calculados, respectivamente, com base no prejuízo fiscal e na base negativa da CSLL declaradas pela Recorrente em sua DIPJ, e, (ii) outro processo para controlar os créditos tributários remanescentes de IRPJ e CSLL calculados com base no prejuízo fiscal e na base negativa de CSLL reduzidos pelos potenciais ajustes de preços de transferência.

Assim, o primeiro processo poderia ter curso normal, sem qualquer incerteza quanto aos valores, e o segundo teria sua exigibilidade suspensa, condicionada às decisões finais nos casos de preços de transferência (para determinação do prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, e no primeiro auto de infração (para determinação da glosa do ágio),

Mesmo na hipótese alternativa de saneamento dos autos, requer a exclusão da multa sobre os créditos com exigibilidade suspensa.

3- Nulidade do lançamento por mais um equívoco na determinação do crédito tributário.

Refere-se a equívoco das autoridades fiscais, que se concretizou com o recebimento de cinco Despachos Decisórios (Doc. 5) de indeferimento de créditos decorrentes de saldos negativos de IRPJ relativos aos anos calendário de 2006 e 2007 e de CSLL dos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008. Alega que diante desses despachos, a Recorrente viu-se em grave situação em que está sendo exigido o pagamento de IRPJ e CSLL sobre ajustes decorrentes de amortização de ágio em duplicidade, uma vez nos autos de infração e outra nos processos administrativos decorrentes de Declarações de Compensação não homologadas.

Explica que as Declarações de Compensação estavam pendentes de análise pela Delegacia da Receita Federal de Campinas quando foi encerrado o procedimento fiscal que resultou na lavratura dos presentes autos de infração, e que os autuantes desconsideraram esse fato e lavraram as autuações com base apenas nos dados apurados no procedimento de fiscalização. Ou seja, as autoridades fiscais determinaram as exigências com base apenas no valor das amortizações de ágio glosadas, ajustadas pelos prejuízos apurados nos períodos, desconsiderando os demais elementos que compõem a base de cálculo (estimativas, retenções na fonte e demais créditos que constituem dedução do IRPJ e da CSLL).

Para ilustrar o equívoco, traz, a título exemplificativo, quadro relativo ao IRPJ do ano-calendário de 2006:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VA
LMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

	DIPJ	Auto de Infração	Reapuração
Lucro real	34.590.908,44	99.177.173,93	133.768.082,37
(-) Prejuízos fiscais	(10.377.272,53)	(23.428.231,53)	33.805.654,06
Lucro real	24.213.635,91	75.748.792,40	99.962.428,31
IRPJ	6.029.408,98	18.937.198,10	24.990.607,08
(-) IR Estimativa	(22.873.304,40)		(22.873.304,40)
(-) IR Fonte	(2.029.319,10)		(2.029.319,10)
(-) Outras deduções	(331.470,91)		(331.470,91)
Saldo apurado	(19.294.685,43)	18.937.198,10	(243.487,33)

2ª coluna: apuração na DIPJ
3ª coluna: apuração dos fiscais neste processo
4ª coluna: reapuração, com a glosa do ágio

Diante dos despachos da Delegacia da Receita Federal de Campinas, que não homologou as compensações, resta claro o equívoco cometido pelos fiscais na determinação da exigência. Diante da forma como foram lavrados os autos de infração e o indeferimento das compensações, fica evidente que as estimativas, retenções na fonte, e demais deduções legais estão sendo totalmente desconsideradas, ou seja, é como se os saldos negativos nunca tivessem existido.

Conclui esse item requerendo a nulidade do lançamento por erro na quantificação do crédito ou, alternativa e sucessivamente requer seja determinada a redução das exigências formalizadas no presente processo administrativo, mediante a apuração dos valores que efetivamente seriam devidos em virtude da glosa das despesas de amortização do ágio.

"*De qualquer forma, a Recorrente requer que o resultado da presente alegação seja coerentemente refletido nos autos dos processos administrativos decorrentes das Declarações de Compensações, de forma a afastar a cobrança indevida (em duplicidade) de valores a título de IRPJ e CSLL. Neste sentido, a Recorrente informa que apresentará Manifestações de Inconformidade contra os referidos Despachos Decisórios e solicitará suspensão daqueles casos até o desfecho do presente, bem como exporá a esperada solução para a indesejada atual situação em que já está sendo prejudicada*."

4-.Ágio relativo à aquisição da participação societária em Pigozzi.

Discorre a Recorrente que as autoridades fiscais glosaram as amortizações alegando não estar comprovado que o ágio se fundamentou na expectativa de resultados futuros, e que, não obstante tenha juntado os comprovantes neste sentido, os julgadores recusaram-nos: (i) por não estarem traduzidos ou, (ii) por serem ilegíveis, e ainda, (iii) porque os extratos comprovando os pagamentos realizados aos sócios da Pigozzi "*não identificam de que banco seria a listagem, pois a cópia xerox cortou a parte do cabeçalho do extrato e servem apenas para demonstrar a emissão de várias TED, inclusive de R$ 10,00, o que é estranho dado que transferências via TED são em geral para valores acima de R$ 5.000,00*".

Sobre a tradução, menciona que em sua impugnação registrou que a estava providenciando, e que acabou não sendo disponibilizada antes do julgamento, o que faz com o recurso (doc. 6).

Quanto aos demais documentos, esclarece que, a despeito de entender que os já juntados à impugnação são suficientes para demonstrar os fatos a que se refere, está

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

instruindo o recurso com nova cópia do balanço da Pigozzi (doc. 7) e novos extratos bancários, todos do Banco Itaú, demonstrando os pagamentos realizados aos sócios da Pigozzi (do. 8). Esclarece que os extratos não demonstram "*apenas*" a emissão de várias TEDs, mas efetivamente a emissão de todas as TEDs nos exatos valores correspondentes às aquisições das ações da Pigozzi, conforme a planilha anexada à impugnação, e que os valeres de R$ 10,00 questionados pelos julgadores não correspondem a TEDs, mas a tarifas pelo seu envio, conforme claramente se verifica na descrição desses lançamentos nos extratos, ou seja, "TAR TED".

Ressalta, novamente, que a criação da empresa Eaton Transmissões para a aquisição da Pigozzi decorreu de legítima opção negocial da empresa, atrelada à existência de muitos vendedores (diferentes sócios) na época das negociações para a aquisição, não havendo certeza de que conseguiria comprar a totalidade das ações. Por isso, optou por constituir a Eaton Transmissões para, se fosse o caso, essa empresa ser sócia da Pigozzi em eventual período de negociação com os sócios que não concordassem imediatamente com a venda de suas ações.

Em relação à insinuação da decisão recorrida, de possibilidade de conluio entre compradores e vendedores para que esses deixassem de pagar o imposto sobre ganho de capital, em operação do tipo "casa-separa", a Recorrente esclarece que, mesmo não sendo relevante para o caso em análise, porque a aquisição da participação societária na Pigozzi foi realizada por efetiva compra, e não por meio de aumentos e reduções de capital, para afastar qualquer dúvida, apresenta o contrato social da Eaton Transmissões e todas suas alterações, comprovando que as quotas da Pigozzi não foram contribuídas para o capital da Eaton Transmissões pelos antigos quotistas, e que não houve subsequente redução de capital ou cisão para entrega aos antigos quotistas da Pigozzi do valor de suas quotas na empresa (doc. 9).

5- Ágio relativo à participação societária na Hayward (Eaton Filtration).

Tal como no item anterior, relata a Recorrente que as autoridades fiscais alegaram que o ágio não seria amortizável porque não estava provada sua fundamentação na expectativa de rentabilidade futura, e que, na mesma linha relativa ao ágio da Pigozzi, foram rejeitados, e que para isso, juntou à impugnação farta documentação, que os julgadores não consideraram por não estarem acompanhados da tradução juramentada.

Também tal como no item anterior, instrui o recurso com a tradução juramentada do documento que sustenta a fundamentação do ágio (doc. 10), esclarecendo que, quando aos demais documentos em inglês, trata-se somente de alguns documentos anexados aos contratos de câmbio, e, nesse contexto, deixa de apresentar sua tradução juramentada, pois consistem em documentos acessórios que se mostram desnecessários ao desate da controvérsia. Esclarece que, de fato, o que se pretende provar é a remessa ao exterior do preço pago pela aquisição da participação societária, o que já é totalmente evidenciado com base nos contratos de câmbio, todos em português.

6- Ágio na aquisição de participação societária na Eaton Ltda.

Inicialmente, reafirma a recorrente que as autoridades fiscais e os julgadores divergiram substancialmente em relação ao fundamento para a glosa desse ágio, e embora entenda que deveria se restringir aos fundamentos elencados pelo fisco, irá evidenciar a improcedência de todos os argumentos, e a inexistência de qualquer infração, demonstrando: a decadência do direito de questionar o ágio; os equívocos cometidos pelos julgadores na análise;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

o propósito negocial; o direito ao registro e amortização do ágio para fins fiscais e, o direito ao registro do ágio para fins contábeis.

6.a) Decadência:

Argumenta que as autoridades fiscais e julgadoras convergem no sentido de questionar a possibilidade de registro do ágio, ou seja, não questionam a amortização, mas a possibilidade de existência do ágio em si. Tendo em conta essa premissa, defende que as autoridades fiscais não podem em outubro de 2014, questionar um ato realizado em novembro de 2004 e com consequências fiscais desde dezembro de 2004.

Ressalta que a Eaton Ltda. iniciou a amortização do ágio no próprio ano-calendário de 2004, de forma que não só o valor do ágio registrado foi apresentado à Receita Federal por meio da DIPJ, mas, ainda, os efeitos fiscais da dedução do ágio foram submetidos ao seu crivo já em 2004. Para prová-lo, apresenta as Fichas 05 e 45 da DIPJ do período, e os registros contábeis que lhe dão suporte (doc. 11). Prova, também, a existência de pagamento de IRPJ de 2004, na linha da jurisprudência majoritária administrativa, para fins de fixação do termo inicial da contagem do prazo decadencial (observa que apurou saldo negativo, mas realizou vultosos pagamentos a título de estimativa).

Cita jurisprudência relacionada com o tema (ajustes no passado com repercussão futura – decadência).

6.b) Das falhas da decisão de primeira instância.

Alega a Recorrente que a decisão recorrida, em alguns momentos, parece desconexa ao caso concreto e, talvez por essa razão, apresenta alguns argumentos impertinentes, e passa a comentá-los.

- Inicialmente, critica a ementa, dizendo que sua redação sugere que o lançamento foi mantido unicamente por falta de desembolso do valor, o que sequer foi objeto do relatório e voto. Depois, enumera todos os assuntos discorridos na decisão, e diz que o único deles tratado na ementa foi a redução da multa, destacando não ter sido mencionado o argumento central da decisão de primeira instância, que foi a suposta existência de abuso de direito e falta de documentação para os casos da Pigozzi e Hayward.

- O segundo ponto criticado é a menção, na decisão, a *operações de reestruturação do grupo Klabin*, que claramente não é o caso do processo.

- O terceiro ponto criticado é o fato de a decisão fazer menção à possível utilização de planejamentos condenados, o que pode criar uma atmosfera desfavorável à Recorrente. Comenta a Recorrente que, sem nada provar e aparentemente sem uma finalidade específica, a decisão faz referência: (i) no parágrafo 60, a possível existência de "casa-separa" na operação de aquisição da participação societária na Pegozzi; (ii) no parágrafo 131, a utilização de "incorporação às avessas".

Assevera ser claro que não se está diante de qualquer dessas figuras, posto que: (i) a aquisição da Pegozzi foi por compra direta; (ii) não ocorreu a incorporação de empresa superavitária por empresa deficitária e/ou dormente, para a sobrevivente continuar a compensar prejuízos acumulados, figura que a jurisprudência denomina incorporação às avessas.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- O quarto ponto criticado é a análise das normas da CVM, contida nos itens 127, 128 e 129 da decisão, que conclui que "*a Comissão de Valores Mobiliários se autocensura quanto ao procedimento de contabilização do próprio ágio, reconhecendo que lhe falta fundamento econômico.*" Retruca a recorrente, dizendo parecer ter faltado conhecimento dos julgadores sobre a legislação da CVM e seus objetivos, e que tal legislação não questionava o fundamento econômico do ágio em operações de incorporação, e sim qual seria, do ponto de vista econômico, o verdadeiro acréscimo patrimonial da empresa incorporadora, decorrente do ágio, uma vez que o efetivo valor corresponderia ao benefício fiscal decorrente de sua amortização.

Aduz a recorrente que, diante desses pontos levantados, fica a impressão de que se está diante de uma decisão genérica aplicada indistintamente a casos de ágio, sem a necessária análise das particularidades de cada caso.

6.c) Do propósito negocial para as operações realizadas no âmbito da reorganização societária do grupo Eaton e da ausência de abuso de direito.

Comenta a Recorrente que as autoridades fiscais, mediante frases esparsas, e sem profundidade teórica ou probatória, parecem ter questionado o propósito negocial das operações. Relembra que, já em sede de impugnação, destacou a impossibilidade de trazerem esse tipo de acusação, porque não levantaram a existência de ilicitude ou simulação das operações, como se vê claramente pela descrição dos fatos no auto de infração, com ausência de qualquer comentário ou questionamento sobre as razões que levaram à reestruturação societária. E que se a intenção dos fiscais era acusá-la de ter simulado ou dissimulado algum negócio jurídico, deveria tê-lo feito às claras, com a devida fundamentação legal, sob pena de cerceamento de defesa. Diz que, não obstante, em clara demonstração de boa-fé, apresentou todos os elementos para evidenciar o propósito negocial das operações realizadas no curso dos anos-calendário de 2004 a 2006.

Diz que, para sua surpresa, e em total inovação do lançamento fiscal, os julgadores decidiram adotar nova linha de argumentação, questionando a licitude das operações realizadas pelas empresas do grupo, sob o argumento de que teriam praticado abuso de direito.

Transcreve a quase totalidade do item 167 da decisão, e diz não ser verdadeira a afirmação nele contida, de que a própria fiscalizada reconhece que as operações efetuadas nos outros países não tiveram efeito sobre as operações realizadas no Brasil. Diz que, muito pelo contrário, o que se pretendeu e ainda se busca demonstrar é que as operações realizadas no Brasil fazem parte de um programa mundial de reestruturação das atividades do grupo Eaton.

Aduz que, não obstante entender que os novos argumentos e a nova perspectiva dos fatos trazidos pela decisão sequer devam ser considerados pelo CARF, tendo em vista sua clara intenção de solucionar o presente litígio, mediante a cabal demonstração de inexistência de qualquer irregularidade, mais uma vez apresenta a demonstração de que as operações realizadas no âmbito da reorganização societária do grupo, além de estarem amparadas na legislação aplicável, tiveram clara substância e propósito negocial.

Destaca que a licitude das operações e a ausência de simulação ou de qualquer intuito de fraudar o Fisco foi reconhecida, ainda que indiretamente, pelos julgadores *a quo*, mediante a desqualificação da multa.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Na sequência, repete as explanações trazidas com a impugnação, a respeito do propósito negocial das reorganizações societárias.

Encerra esse item afirmando não haver dúvida com relação às razões que motivaram as operações e à compatibilidade entre as operações e seus fins, não havendo que se falar em abuso de direito, mas em regular e efetivo gozo de direitos previstos na legislação comercial e fiscal. E novamente ressalta que os próprios julgadores expressamente reconheceram não haver simulação ou intuito de fraudar nas operações analisadas.

6.d) Da regularidade das operações da Recorrente e do ágio delas decorrente.

Afirma a Recorrente que a acusação fiscal foi fundamentada na suposta impossibilidade de caracterização de ágio em operações realizadas entre empresas do mesmo grupo, e que os julgadores calaram-se sobre essas acusações e sobre os argumentos apresentados em sede de impugnação, o que demonstra que o julgamento alterou o critério jurídico do lançamento. Contudo, diz que não lhe resta outra alternativa senão demonstrar, novamente, a improcedência da acusação fiscal. E reedita os argumentos declinados na impugnação.

6.e) Da observância das regras contábeis para registro e amortização do ágio.

Aponta a Recorrente que a decisão recorrida consignou claramente que não se questiona a regularidade dos procedimentos contábeis da Recorrente, mas os efeitos fiscais associados às operações em exame, transcrevendo seus itens 92 e 165, destacando, no segundo, a trecho que afirma que se tem certeza que a fiscalizada seguiu à risca os procedimentos contábeis, como a seguir:

> *"165. Assim, em que pese a extensa dissertação e documentações apresentadas, o fato que* ***remanesce não são os procedimentos contábeis aplicados que tem-se certeza que a fiscalizada os seguiu à risca****, e sim que a fiscalizada deduziu, durante quatro anos-calendário, ágio gerado em operações que, com j á demonstrado, foram feitas com o simples propósito de criação de ágio contábil, sem qualquer dispêndio efetuado no caso das operações com a Eaton Ltda. e Eaton Ind, e sem comprovação dos valores no caso da Pigozzi e Eaton Filtration, devendo-se portando manter os valores tributados relativos ao ágio."*

Esclarece que toda sua argumentação com relação aos aspectos contábeis, bem como a apresentação do Parecer Técnico do Professor Eliseu Martins, tiveram como objetivo demonstrar a improcedência das alegações das autoridades fiscais sobre esse assunto.

Aduz que, apesar de a decisão de primeira instância parecer sequer ter cogitado a inobservância de regras contábeis, o fato é que as autoridades fiscais tiveram uma visão diferente sobre esse aspecto, o que motivou a extensa defesa a esse respeito.

Acrescenta que, considerando o teor da decisão de primeira instância, entende estar afastada qualquer alegação no sentido de que não poderia registrar o ágio para fins contábeis. No entanto, considerando que sua intenção é que o CARF se manifeste sobre a

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

acusação consubstanciada no lançamento fiscal, e não naquele criado na decisão recorrida; volta a afirmar, como já o fez em sede de impugnação, que:

(i)- A Resolução CFC 750/93 versa sobre a obrigatoriedade de manutenção do valor original dos ativos da empresa, impedindo sua alteração, exceto se expressamente permitido em lei. Ou seja, a resolução trata da reavaliação de ativos, o que claramente não é o caso em exame, no qual houve aquisição de um ativo.

(ii)- O Pronunciamento Técnico CPC-4/2008, na Resolução CFC 1.139/2008, e o Ofício Circular CVM 1/2007 são inspiradas na Lei 11.638/2007 e posteriores aos fatos analisados. Ao contrário do que alegam os fiscais, essas normas não são meramente interpretativas, e sim, trouxeram relevantes modificações nos procedimentos contábeis aplicáveis retroativamente, mas de verdadeiras normas para a aplicação de novos conceitos brasileiros no contexto da internacionalização da contabilidade, e por isso não são aplicáveis a fatos anteriores à sua edição.

(iii) As normas indicadas, embora previstas no âmbito contábil, não são aplicáveis para fins de apuração do lucro real da base de cálculo da CSLL por expressa previsão legal nos arts. 15 a 24 da Lei nº 11.941/2009 (RTT).

(iv) Mesmo que fossem aplicáveis à operações em exame, sob o ponto de vista temporal, o CPC 4 e a Resolução CFC 1.139/08 não se referem à hipótese tratada nos autos, porque tais atos normativos visam: (a) vedar o reconhecimento espontâneo de ágio gerado pela própria empresa e, (b) vedar a reavaliação de ágios registrados em decorrência de transações anteriores. Os normativos não se relacionam a operações de aquisição, como expressamente excetuado no CPC 04 [Alcance: item 2, alínea b: *"ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (goodwill ou fundo de comércio) surgido na aquisição de investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial ou decorrente de combinação de negócios*"].

(v) A expressão "*ágio gerado internamente*", no âmbito da CVM ou no meio contábil, popularizou-se com a publicação do Ofício Circular 01/2007, invocado pela Fiscalização, o qual diz respeito exclusivamente a operações específicas de "reavaliação espontânea" de sociedades controladas ou coligadas, tal como se usava fazer à luz do hoje revogado art. 36 da Lei nº 10.637/2002, ou ainda, na incorporação de ações de sociedades coligadas ou controladas a valor de mercado, o que não é o caso em exame.

(vi) A Recorrente apresentou Parecer dos auditores independentes baseado na análise de seu balanço patrimonial de 31/12/2008 (doc. 15 da impugnação), demonstrando a ausência de ressalva por parte de seus auditores quanto ao registro e amortização do ativo relacionado ao ágio em exame, que, frise-se, ainda não foi totalmente amortizado.

Finaliza esse item dizendo esperar que não reste qualquer dúvida com relação à regularidade de seus procedimentos contábeis, tal como, inclusive, já atestado pelo Professor Eliseu Martins em seu Parecer Técnico já anexado ao processo.

7. Da dedutibilidade para fins de CSLL.

Argumenta que a decisão recorrida, no item 161, ao considerar o lançamento da CSLL procedente pelas mesmas razões apresentadas relativamente ao IRPJ, trataram de afastar a aplicação do art. 13, inciso III, da Lei nº 9.249/95, mencionado no Termo de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Constatação, e que não se refere à matéria em exame, como demonstrado na impugnação. Dessa forma, diz que, diante da dedutibilidade para fins de RPJ, deve-se atribuir o mesmo tratamento fiscal para a CSLL se impõe o reconhecimento da dedutibilidade, a despeito de apresentar as razões já declinadas na impugnação.

8. Da impossibilidade de aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

Alega que a atualização das multas com base na Selic está sendo exigida sem amparo em lei, mas no Parecer COSIT nº 28, de 02/04/98, que o art. 43 da Lei nº 9.430/96 esclarece que somente são sujeitas ao acréscimo de juros de mora as multas lançadas isoladamente, menciona jurisprudência do CARF (Ac. 9101-00.722); repudia a manifestação da decisão recorrida a respeito da matéria, dizendo que à simples análise do CARF anexo a ela revela a incidência dos juros sobre a multa, que a competência dos tribunais administrativos para apreciar a matéria já foi reconhecida pelo Conselho de Contribuintes (Ac. 104-22.507/2007).

Finalizando, defende o acerto da decisão quando reduziu a multa a 75%, dizendo-a compatível como seu entendimento quanto à legalidade das operações, exposto no item 92. Lembra que: (i) as operações foram realizadas sob amparo da legislação comercial e tributária, com observância dos princípios contábeis, e que a eventual economia fiscal foi obtida em virtude da reestruturação racional de negócios; (ii) todos os detalhes das operações realizadas foram apresentadas à Receita Federal, por meio do processo de consulta nº 10830.000557/2004-63 (doc. 26 da impugnação); (iii) a Recorrente já havia sido submetida a procedimento fiscalizatório anterior no qual havia apresentado diversos esclarecimentos sobre o ágio registrado em relação à Eaton Ltda. (doc. 27 da impugnação).

É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto

Conselheiro Valmir Sandri, Relator.

Ambos os recursos de ofício e voluntários atendem os requisitos legais que os condicionam, deles conheço, e farei analise conjuntamente.

Os lançamentos (IRPJ e CSLL) cuja legalidade é submetida ao crivo deste CARF fundamentam-se em glosa da dedução de despesas com amortização de ágios, decorrentes de incorporações efetuadas pela empresa nos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006, e que geraram reflexos nos anos-calendários de 2005, 2006, 2007 e 2008.

O ágio cuja amortização foi recusada para fins fiscais, compõe-se de três parcelas, assim identificadas no Termo de Constatação:

1) Após as reorganizações societárias levadas a efeito em 2004, no início de 2005 a Eaton Ltda. registrou em seu ativo conta de ágio no valor de R$ 1.010.743.881,57, que engloba os ágios criados durante a reestruturação societária envolvendo a Eaton Ltda. e a Aeroquip do Brasil Ltda..

2) Em 31/08/2005 o ágio foi acrescido de R$ 4.898.153,02, com justificativa na incorporação da Eaton Filtration Indústria de Filtros.

3) Em 01/11/2005 o ágio foi acrescido de R$ 32.327.540,10, como justificativa na incorporação da Eaton Indústria de Transmissões.

O Termo aponta que:

(i) O ágio envolvendo a empresa Aeroquip não diz respeito à expectativa de resultados futuros e, de plano, não pode ser aceito (item 21 do TC);

(ii) No caso dos ágios reconhecidos na incorporação de Pigozzi e da Eaton Filtration, é evidente a indedutibilidade, porque os laudos de avaliação e balanços de fls. 387 a 395 e 470 a 480 não apontam a apuração de qualquer mais valia e, apesar de requisitado, nenhum outro documento foi fornecido, apenas se afirma que decorrem da diferença entre o PL da empresa e o respectivo valor de compra (item 22 do TC);

(iii) O sobrepreço registrado na incorporação da Eaton Indústrias relaciona-se à avaliação econômica da Eaton Ltda., concluída pela Price no dia 31/10/2004, ativado como ágio na Eaton Indústrias do dia 01/11/2004, e que retornou à fiscalizada em 01/12/2004 sob a mesma rubrica. O ágio gerado internamente em operações de incorporação não possui sustentação na teoria da contabilidade e na legislação tributária (itens 23 e 24 do TC).

Feita essa síntese da acusação fiscal, passo a analisar o recurso voluntário, na ordem como apresentado.

1- Nulidade da decisão de primeira instância por modificação do critério jurídico do lançamento.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Alega a Recorrente que, especificamente quanto a glosa do ágio relativo à Eaton Ltda., a decisão recorrida alterou o critério jurídico do lançamento. Segundo a Recorrente, a motivação indicada pelos fiscais foi que, de acordo com as normas contábeis, não há formação de ágio em operações entre partes relacionadas e sem pagamento em dinheiro, e assim, não existiu ágio nas operações em que a Eaton Holding integralizou capital da Eaton Indústrias mediante entrega da participação na Eaton Ltda., e se não houve ágio, não haveria suporte fático para aplicação dos arts. 385 e 386 do RIR/99. No entanto, a decisão de primeira instância afastou totalmente a discussão sobre existência de ágio do ponto de vista contábil, e decidiu sobre a impossibilidade de registro e amortização do ágio com base em sua própria argumentação.

Não me parece que a acusação fiscal possa ser vista nessa estreiteza, com esse rigor. De fato, a fiscalização não interfere na forma como o contribuinte contabiliza suas operações, mas apenas quanto aos seus efeitos fiscais. [1] E é isso que está dito no item 24 do Termo de Constatação (TC), quando registra que "*a questão que se delineia, portanto, é quanto à repercussão tributária do ágio reconhecido a partir da produção de mais valia no âmbito interno do grupo econômico."*. A partir daí, é desenvolvido um raciocínio para defender que a o registro contábil do ágio nessa situação violaria a Teoria da Contabilidade e, em assim sendo, não poderia gerar efeitos fiscais.

Veja-se que no item 51 do TC as autoridades fiscais argumentam que o art. 386 do RIR/99 fala em *"aquisição de participação societária",* que no ágio interno não existe "*aquisição*" de participação, assim, "*a amortização do ágio interno, que não foi adquirido, não se inclui na hipótese descrita na norma autorizadora da dedutibilidade da amortização do ágio."* E no item 52 assentam que "*a legislação tributária apenas incentiva o ágio produzido em operações com terceiros, que implique o sacrifício de ativos, não abarcando* ***a produção artificial do ágio*** *pela produção de atos* ***sem nenhum propósito negocial***." E ainda, no item 53, destacam a inexistência de um requisito importante, previsto nas normas autorizadoras da amortização, que é o fato de que "***não há valor pago*** *pelo investimento*". (destaquei)

Por seu turno, a decisão recorrida registra:

> *164. Relativamente às longas explicações, amparadas com pareceres de eméritos professores, sobre o direito à contabilização dos ágios gerados, informa-se à douta fiscalizada que, obviamente a contribuinte pode contabilizar os ágios que bem entender, mas essa contabilização por mais que tenha seguido os pareceres de sumidades contábeis e do próprio Conselho de Contabilidade, pode e deve ser desprezada pelo Fisco todas as vezes que for constatado que o ágio amortizado pela fiscalizada decorreu varias operações sequenciais que, como um todo,* ***visaram apenas a sua criação****.*
>
> *165 Assim, em que pese a extensa dissertação e documentações apresentadas, o fato que remanesce não são os procedimentos contábeis aplicados que tem-se certeza que a fiscalizada os*

[1] O Parecer Normativo CST nº 347/70 já esclarecia que :
"Às repartições fiscais não cabe opinar sobre processos de contabilização, os quais são de livre escolha do contribuinte.
Tais processos só estarão sujeitos à impugnação quando em desacordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos ou que possam levar a um resultado diferente do legítimo."

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VA
LMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *seguiu à risca, e sim que a fiscalizada deduziu, durante quatro anos-calendário, ágio gerado em operações que, com já demonstrado, foram feitas com o* ***simples propósito de criação de ágio contábil, sem qualquer dispêndio efetuado*** *no caso das operações com a Eaton Ltda. e Eaton Ind., e sem comprovação dos valores no caso da Pigozzi e Eaton Filtration, devendo-se portando manter os valores tributados relativos ao ágio".* (destaquei).

Não considero que a decisão tenha alterado o critério jurídico do lançamento, e rejeito a preliminar de nulidade.

2- Nulidade do lançamento por equívoco na determinação do crédito tributário.

Esse item se relaciona com a acusação de excesso de compensação, no ano-calendário de 2007, de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, nos montantes de, respectivamente, R$ 55.051.302,45 e R$ 55.260.547,00. Esse excesso de compensação resultou da recomposição, feita pela fiscalização, com base nas infrações apuradas nos anos-calendário de 2005 e 2006, e que absorveram todo o resultado negativo originalmente apurado pelo contribuinte.

Alegou o contribuinte que o lançamento relativo a esse item deveria ser segregado em dois autos distintos para cada tributo, um tomando como base os valores de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL declarados na DIPJ e outro, remanescente, com os lançamentos calculados com base no prejuízo fiscal e base negativa de CSLL já deduzidos dos ajustes dos preços de transferência.

As ponderações da Recorrente merecem ser consideradas. De fato, tendo em conta que a infração relativa a preços de transferência está com exigibilidade suspensa e não pode gerar exigência de multa, por estar o contribuinte acobertado por provimento judicial, seu valor não pode influenciar lançamento exigível, e com imposição de multa de ofício. Nessa ordem de ideias, a apuração do excesso de compensação deveria ser feita em separado, parte com exigibilidade suspensa, e sem imposição de multa de ofício.

Não considero, contudo, que a irregularidade acarrete nulidade do lançamento, implicando tão somente afastamento da multa e determinação de suspensão da exigibilidade porventura mantida, atos que se encontram na competência do julgador.

Em princípio, a infração correspondente a excesso de compensação no ano-calendário de 2007, cujo mérito ainda não está sendo decidido, por ser dependente do que restar decidido quanto às demais infrações, se comporia de uma parcela com exigibilidade imediata e sujeita a multa, de R$ 38.978.256,58 para o IRPJ e R$ 39.187.530,95 para a CSLL. O tributo (IRPJ e CSLL) sobre a diferença (R$16.073.016,05) não se sujeitaria à multa de ofício e permaneceria com sua exigibilidade suspensa. Esses valores resultam dos cálculos a seguir explicitados.

No ano-calendário de 2005 o contribuinte apurou prejuízo fiscal (R$ 65.428.574,99), e a fiscalização apurou infração relacionada com amortização de ágio, no montante de R$ 15.549.904,88 e infração relativa a ajuste de preços de transferência no montante de R$ 16.073.016,05.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VA LMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Desconsiderando a infração relativa a preços de transferência, o saldo de prejuízos compensáveis em 2006 passa a ser (R$ 49.878.670,11).

No ano-calendário de 2006 o contribuinte utilizou R$ 10.377.272,53 para compensar o lucro apurado em sua DIPJ, e a fiscalização compensou no AI R$ 23.428.381,53 (fls. 693), remanescendo saldo a compensar no montante de R$ 16.073.016,05.

Como no ano-calendário de 2007 o contribuinte compensou prejuízos no montante de R$ 55.051.272,63, configurou-se excesso de compensação de R$ 38.978.256,58, exigível e acrescido de multa. A diferença do tributo incidente sobre entre esse valor e o excesso de compensação apurado no AI (R$ 55.051.302,45) não se sujeita à multa, e deve ter sua exigibilidade suspensa.

Para a CSLL, o raciocínio é o mesmo.

No ano-calendário de 2005 o contribuinte apurou base negativa de (R$ 65.416.583,43), e a fiscalização apurou infração relacionada com amortização de ágio, no montante de R$ 15.549.904,88 e infração relativa a ajuste de preços de transferência no montante de R$16.073.016,05.

Desconsiderando a infração relativa a preços de transferência, o saldo de bases negativas compensáveis em 2006 passa a ser (R$ 49.866.678,55).

No ano-calendário de 2006 o contribuinte utilizou R$ 10.156.036,43 para compensar a base de cálculo apurada em sua DIPJ, e a fiscalização compensou no AI R$ 23.637.626,07 (fls. 702), remanescendo saldo a compensar no montante de R$ 16.073.016,05.

Como no ano-calendário de 2007 o contribuinte compensou bases negativas no montante de R$ 55.260.547,00, configurou-se excesso de compensação de R$ 39.187.530,95, exigível e acrescido de multa. A diferença do tributo incidente sobre entre esse valor e o excesso de compensação apurado no AI (R$ 55.260.547,00) não se sujeita à multa, e deve ter sua exigibilidade suspensa.

3- Nulidade do lançamento por mais um equívoco na determinação do crédito tributário.

Nesse item o contribuinte contesta a apuração do crédito tributário exigido, apontando que as autoridades fiscais deixaram de considerar os valores das estimativas, retenções na fonte e demais deduções legais. Esclarece que só atentou para esse equívoco quando recebeu os Despachos Decisórios (Doc. 5) de indeferimento de créditos decorrentes de saldos negativos de IRPJ relativos aos anos calendário de 2006 e 2007 e de CSLL dos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008.

Tem razão a Recorrente quanto ao equívoco apontado. O quadro relativo ao IRPJ do ano-calendário de 2006, elaborado a título exemplificativo pela Recorrente para ilustrar o equívoco, confrontado com a apuração do crédito tributário lançado (fls. 693) e com Ficha 12-A da DIPJ apresentada (fls. 40), evidencia que, efetivamente, no lançamento, as autoridades fiscais não computaram as deduções correspondentes às linhas 12 a 16 da referida Ficha.

	DIPJ	Auto de Infração	Reapuração	**AUDITADO NA DCOMP**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Lucro real	34.590.908,44	99.177.173,93	133.768.082,37	133.768.082,37
(-) Prejuízos fiscais	(10.377.272,53)	(23.428.231,53)	(33.805.654,06)	(33.805.654,06)
Lucro real	24.213.635,91	75.748.792,40	99.962.428,31	99.962.428,31
IRPJ	6.029.408,98	18.937.198,10	(*) 24.990.607,08	24.966.607,08
(-) IR Estimativa	(22.873.304,40)		(22.873.304,40)	(***) (21.015.070,17)
(-) IR Fonte	(2.029.319,10)		(2.029.319,10)	(2.029.319,10)
(-) Outras deduções	(331.470,91)		(331.470,91)	(331.470,91)
Saldo apurado	(19.294.685,43)	18.937.198,10	(**) (243.487,33)	1.590.746,91

(*) soma equivocada: Valor correto 24.966.607,08.
(**) saldo equivocado em razão do equívoco anterior: Valor correto (267.487,33).
(***) estimativas efetivamente recolhidas, segundo auditoria para fins da DCOMP,
Obs. A ação fiscal se encerrou em 20/10/2010 e, conforme consta do COMPROT, a data do protocolo da DCOMP é 28/10/2010.

CÓPIA

O fato de as deduções terem sido consideradas no Despacho Decisório que decidiu sobre as compensações não regulariza o erro cometido na apuração do crédito tributário, tendo em vista os encargos (multa e juros) que incidem sobre a exigência. No exemplo acima ilustrado, para o ano-calendário de 2006 está sendo exigido imposto de R$ 18.937.198,10, acrescido de juros de mora e multa de ofício quando, mesmo mantido o auto de infração, nada seria devido naquele ano, tendo em vista as antecipações efetuadas.

Tal irregularidade, contudo, não acarreta a nulidade do lançamento, implicando tão somente na redução do crédito a ser exigido, pela consideração das antecipações declaradas.

Rejeito a preliminar de nulidade.

4 –Amortizações de Ágio

Como visto do relatório, o presente processo trata de glosa na amortização de ágios surgidos em operações de reorganizações societárias de sociedades integrantes de um mesmo grupo.

As amortizações referem-se a ágios gerados em três operações distintas:

4.1-.Ágio relativo à aquisição da participação societária em Pigozzi.

Os aspectos fáticos envolvidos são os seguintes:

Em 11 de fevereiro de 2005, a Eaton Ltda. criou uma subsidiária no Brasil denominada Eaton Indústria de Transmissões Ltda. (Eaton Transmissões), que adquiriu de terceiros vendedores as ações da empresa Pigozzi S.A. Engrenagens e Transmissões. A diferença entre o preço de aquisição pago, de R$ 72.212.000,00, e o valor patrimonial das ações, de R$ 43.887.452,15, foi registrada na adquirente (Eaton Transmissões) como ágio fundamentado na expectativa de resultados futuros (R$ 32.327.540,10).

Em 1º de novembro de 2005, a Pigozzi foi incorporada pela Eaton Transmissões e em seguida (na mesma data) a Eaton Transmissões foi incorporada pela Eaton Ltda., que passou a amortizar o ágio em consonância com as regras previstas no inciso III do art.. 7º da Lei nº 9.532/97, *verbis:*

"Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *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)".*

A dedutibilidade dessas amortizações foi recusada pela fiscalização.

O primeiro aspecto a ser destacado é que não se trata de ágio gerado em operações entre partes relacionadas, nem de incorporação inversa (investida incorporando a investidora).

No Termo de Constatação, o motivo apontado para a recusa da dedução é que os laudos de avaliação e balanços de fls. 387 a 395[2] não apontam a apuração de qualquer mais valia, e apenas se afirma que o ágio decorre da diferença entre o patrimônio líquido da empresa e o respectivo valor de compra.

Em sua impugnação a recorrente juntou: (i) Contrato de Compra de Ações celebrado entre a Eaton Transmissões e os sócios majoritários da Pigozzi (fls. 886 a 944), indicando o preço acordado de R$ 76.215.000,00 para aquisição de todas as ações ordinárias e preferenciais da sociedade; (ii) lista identificando nominalmente, e por CPF, os acionistas vendedores das ações da Pigozzi, o valor pago a cada um deles em 28/02/2005, totalizando o preço de R$ 76.215.000,00 pago, e a conta bancária debitada em função dos pagamentos (Itaú Ag. 0028 C/C 29228 e Itaú Ag 0028 C/C 18257-4); (iii) às fls. 948 a 955 extratos bancários comprovando os pagamentos realizados; (iv) às fls. 957/960 balanço patrimonial da Pigozzi indicando o valor do PL de R$ 43.887.452,15, e (v) às fls. 991 a 999, documento em inglês, correspondente a estudo com base no método de fluxo de caixa descontado, sobre a expectativa de rentabilidade futura dos negócios da Pigozzi. Sobre esse último documento, esclareceu a então impugnante que estava providenciando a tradução, que seria apresentada tão logo disponibilizada.

Ao apreciar a impugnação, os julgadores de primeira instância não tomaram conhecimento dos documentos apresentados, alegando que somente documentos apresentados no idioma pátrio e legíveis ou com tradução legível por tradutor juramentado, no caso de documentos em língua estrangeira, são aceitos na lide administrativa. Apontou que: (i) o doc. de fls. 957 é cópia xerox de péssima qualidade do demonstrativo do balanço patrimonial da empresa Pigozzi, praticamente ilegível; (ii) as cópias dos extratos bancários comprovando os pagamentos não identificam de que banco seria essa listagem, pois a cópia xerox cortou parte do cabeçalho do extrato, e servem apenas para mostrar a emissão de vários TEDs, inclusive de R$ 10,00, o que é estranho dado que as transferências via TED são em geral para valores acima

[2] O documento de fls 387 a 391 é o laudo de avaliação do patrimônio líquido da Pigozzi em 31/10 2005 e o doc. doe fls. 392 a 395 é o balanço nessa data, que serviu de base à avaliação do PL.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

de R$ 5.000,00; e (iii) estudo sobre a rentabilidade futura, não está acompanhado de tradução juramentada.

Com a devida *vênia,* aqui me parece ter havido um certo exagero dos julgadores *a quo*, principalmente em função das normas veiculadas pela Lei nº 9.784/99, aplicáveis de forma subsidiária ao processo administrativo fiscal, e que preveem que: (i) a Administração Pública obedecerá aos princípios da finalidade e da razoabilidade observando os critérios de adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público (art. 2º), e (ii) os atos de instrução que exijam a atuação dos interessados devem realizar-se do modo menos oneroso para eles.

Nessas condições, não deve o julgador furtar-se de considerar as provas documentais, a menos que tenha dúvidas sobre sua autenticidade.

Veja-se que o doc. de fls. 957 (balanço patrimonial da Pigozzi), apontado na decisão como cópia xerox de péssima qualidade e praticamente ilegível *(não obstante, com boa vontade e aumentando o "zoom" seja possível dele retirar as informações relevantes para o litígio, o valor do PL*), está em duplicidade nos autos, pois logo às fls. seguintes (958 e 959) consta uma via do mesmo documento, perfeitamente legível.

As cópias dos extratos bancários comprovando os pagamentos, que a decisão disse não identificarem de que banco seriam os extratos porque a cópia xerox cortou a parte do cabeçalho, e que servem apenas para identificar a emissão de vários TEDs, vê-se que também houve descuido na análise da prova. Os extratos bancários se complementam com a relação (fl. 947) dos pagamentos feitos em 28/02/2005, relativos à compra das ações, com indicação individual dos beneficiários, o valor pago a cada um, e com indicação do banco, agência e conta pela qual foi feito o pagamento (Banco Itaú, Ag. 0028 Conta 29228 e Banco Itaú Ag. 0028 Conta 18257-4).

Os extratos bancários que comprovam a efetividade dos pagamentos (fls. 948 a 955), são os extratos dessas contas bancárias referentes a período que contém o dia em que foi feito o pagamento (28 de fevereiro de 2005). Naturalmente, os extratos contêm todos os lançamentos feitos nessas contas nesse período, e não só as relativas aos pagamentos das ações. Embora a cópia do extrato de fl. 948 tenha realmente cortado o cabeçalho na parte que identifica a instituição financeira, não cortou a identificação da conta: Agência 0028 - C.C 18257-4 (*referida na lista de pagamentos de fl. 947*). Na parte final dessa folha iniciam-se os lançamentos do dia 28 (Cheque ordem de pagamento), que continuam na folha 949, **na qual a cópia Xerox não cortou a identificação do Banco Itaú.** Às fls. 950 a 955 encontram-se as cópias do extrato da conta que, inobstante não trazer o nome da instituição, identifica o nº da conta: Ag. 0028, conta 29228 (*referida na lista de pagamentos de fl. 947*).

Sobre o documento que indica a avaliação segundo a rentabilidade futura, apresentado em língua estrangeira, trata-se de documento (avaliação) constituído principalmente de números e termos técnicos, que, em princípio, não são de impossível entendimento por auditores fiscais da Receita Federal, ainda que não fluentes em inglês, eis que são profissionais altamente qualificados na área de auditoria. Como o art. 29 do Decreto nº 70.235/72 estabelece que na apreciação da prova a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias, e sendo assim, caso o documento em língua estrangeira oferecesse dificuldade de compreensão que não permitisse a formação de sua convicção, o julgador poderia determinar, em diligência, a apresentação da

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

tradução, mas simplesmente considerá-lo inexistente parece-me ferir os princípios que regem o processo administrativo federal.

Até porque não há nenhuma vedação, na lei que rege o processo administrativo, à aceitação de documentos em língua estrangeira, o que justificaria sua aceitação, se fosse possível compreendê-lo. É fato que ao processo administrativo se aplicam, de forma subsidiária, as normas do Código de Processo Civil, cujo art. 157 expressamente veda a utilização de "*documento redigido em língua estrangeira quando desacompanhado de versão em vernáculo, firmada por tradutor juramentado*". Contudo, além de não se tratar de norma impositiva para o processo administrativo, mesmo no processo judicial ela não tem esse rigor que lhe atribuiu a decisão recorrida. Confira-se:

> *STJ AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL AgRg no AREsp 153005 RN 2012/0064315-4 (STJ)*
>
> *Data de publicação: 16/04/2013*
>
> *Ementa: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. DOCUMENTO REDIGIDO EM LÍNGUA ESTRANGEIRA, DESACOMPANHADO DA RESPECTIVA TRADUÇÃO JURAMENTADA (ART. 157 DO CPC). ADMISSIBILIDADE. RESPONSABILIDADE CIVIL. INDENIZAÇÃO POR DANO MORAL. REDUÇÃO. INVIABILIDADE. RAZOABILIDADE NA FIXAÇÃO DO QUANTUM. SÚMULA N. 7/STJ. 1.* ***A tradução juramentada de documentos em idioma estrangeiro não é obrigatória para a eficácia e a validade da prova. No caso, o Tribunal de origem verificou que os documentos juntados apenas descrevem despesas e, portanto, concluiu pela desnecessidade da tradução****. (...)*
>
> *TRF-2 - APELAÇÃO CIVEL AC 415094 RJ 2003.51.01.500951-7 (TRF-2)*
>
> *Data de publicação: 10/07/2009*
>
> *Ementa: PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM APELAÇÃO CÍVEL. ESCLARECIMENTO. ART. 157 DO CPC . DOCUMENTO REDIGIDO EM LÍNGUA ESTRANGEIRA. TRADUÇÃO JURAMENTADA. AUSÊNCIA. ADMISSIBILIDADE. 1.Os embargos de declaração não são meio próprio ao reexame da causa, devendo limitar-se ao esclarecimento de obscuridade, contradição ou omissão. 2. Embora não seja possível vislumbrar a existência de qualquer obscuridade, contradição ou omissão a serem supridas no julgado, apresenta-se razoável a manifestação acerca de documento juntado aos autos, redigido em língua estrangeira, desacompanhado da respectiva tradução. 3. O documento em questão, no caso vertente, redigido na língua inglesa, é simplesmente um programa ou folder relativo à Sessão anual da Associação Americana de Ortodontia, realizada no ano de 1994, cuja leitura permite inferir a presença da empresa-autora no evento, na qualidade de expositora. Conquanto se admita que o folheto não veio de fato acompanhado da respectiva tradução juramentada, forçoso se mostra também concluir que tal peça*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *não constituiu obstáculo à apreciação da matéria.* ***Em se tratando de documento cuja validade não se contesta e cuja tradução não é indispensável para a sua compreensão, não é razoável negar-lhe eficácia de prova.*** *4.Embargos de declaração parcialmente providos. "*

Feitas essas considerações sobre a decisão recorrida, o fato é que, com o recurso, a interessada supriu todas as supostas falhas apontadas pela decisão recorrida, trazendo a tradução juramentada do documento que fundamenta a avaliação e novas cópias dos demais documentos.

Logo, absolutamente impertinentes os comentários contidos no item 60 da decisão, insinuando a possibilidade de conluio ou planejamento ilícito, "*verbis"*:

> *"60 Nesse caso presente, não se tem elementos nos autos para se afirmar com certeza se houve algum objetivo negocial ou o se foi utilizada alguma operação em acordo com as vendedoras para estas últimas deixassem de pagar o imposto sobre ganho de capital, na chamada operação "casa-separa" que, como nome indica , é feito um "casamento"entre duas partes que querem negociar, na figura da criação de uma empresa onde uma das partes entra com o bem a ser negociado e a outra entra com o valor acordado da transação. Imediatamente após, as partes se separam e a que trouxe o dinheiro fica com o bem e a outra parte sai levando o dinheiro. Qual a vantagem disso? Para a vendedora, do jeito que o negócio é feito, não há tributação de ganho de capital, para a compradora não haveria diferença, a não ser o fato de ter participado de uma operação que visou evadir tributos com uma venda dissimulada.".*

Num desnecessário zelo, a Recorrente trouxe provas da total impossibilidade de se tratar de "operação casa-separa". Mas o fato é que não cabe ao julgador fazer conjecturas sobre a possibilidade de comportamento ilícito do contribuinte se nada há nesse sentido na acusação fiscal, como, aliás, reconhece o julgador no item 61 da decisão:

> *"61 De todo modo, seja o que tenha acontecido, o ágio contabilizado nessa operação não pode ser amortizado, não pela criação da Eaton Transmissões e sim* ***porque a fiscalizada não logrou comprovar que o valor que contabilizou como ágio decorreu realmente de estudo com fundamento na rentabilidade futura****, pois, nem durante a fiscalização, nem durante a fase impugnatória, a fiscalizada apresentou documentação necessária e suficiente para comprovar o que alega."* (destaquei)

Estando provado nos autos que efetivamente as ações da Pigozzi foram adquiridas por valor superior ao seu equivalente patrimonial, bem como que essa mais valia contabilizada (ágio) tem fundamento em rentabilidade futura documentalmente demonstrada, não se sustenta a glosa das amortizações.

4.2- Ágio relativo à participação societária na Hayward (Eaton Filtration).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Esse item é, em tudo, análogo ao anterior, relacionado com a empresa Pigozzi.

A participação societária a que se refere (Hayward Industrial Products do Brasil Ltda., depois denominada Eaton Filtros Ltda.) foi adquirida de terceiros pela Eaton Ltda. em 31/08/2005, pelo preço de R$ 4.898.153,02, valor esse contabilizado como ágio, tendo em vista que a empresa adquirida possuía patrimônio líquido negativo. Em 02 de janeiro de 2006 a Eaton Ltda. incorporou a Eaton Filtros, e passou a amortizar o ágio, conforme previsto no inciso III do art. 7º da Lei nº 9.532/97.

Portanto, também nesse caso não se trata de ágio gerado em operação entre partes relacionada, nem de incorporação inversa (investida incorporando a investidora).

A motivação apontada pela fiscalização para glosar as amortizações foi a mesma que utilizou para glosar as referentes à empresa Pigozzi: os laudos de avaliação e balanços não apontam a apuração de qualquer mais valia, e apenas se afirma que o ágio decorre da diferença entre o patrimônio líquido da empresa e o respectivo valor de compra.

Assim como no caso da Pigozzi, com a impugnação a Recorrente juntou a 7ª Alteração do Contrato Social da Hayward, formalizando a cessão de 4.290.391 quotas à Eaton Ltda. e alterando a denominação social para Eaton Filtrations Indústria de Filtros Ltda., comprovantes do pagamento do preço de R$ 4.898.153,02 pela aquisição das quotas da Hayward de terceiro, balanço patrimonial da Hayward indicando patrimônio líquido negativo em R$ 682.187,07, estudo realizado pela American Appraisal Associates sobre a expectativa de resultados futuros.

Tais documentos permitem verificar não só a veracidade do ágio, como também sua fundamentação com base na expectativa de resultados futuros. A conferir:

O documento de fls. 1004 e seguintes comprova a cessão, feita por Hayward Industrial Products Inc. (sociedade com sede em Nova Jersey, Estados Unidos) à Eaton Ltda. de 4.290.391 quotas do capital de Hayward Industrial Products do Brasil Ltda..

Às fls. 1022 consta demonstrativo, elaborado pela interessada, da composição do valor pago na aquisição da participação societária:

Contrato de Câmbio nº 05/058370 de 31/08/2005	3.067.341,20
Contrato de Câmbio nº 05/058369 de 31/08/2005	1.278.550,00
DARF Imposto de Renda - recolhido em 31/08/2005	552.261,82
	4.898.153,02

Às fls. 1023 e seguintes cópia do contrato de câmbio nº 05/058370, de 31/08/05, referente a transferência financeira para o exterior, de valor de 1.300.271,81 dólares dos Estados Unidos, equivalentes, em moeda nacional a R$ 3.067.341,20, adquirente Eaton Ltda. e recebedor no exterior Hayward Industrial Products, natureza da operação "CELP-Inv.Dir. Brasil –Emp. N País – Transf. Titularidade".

Às fls. 1029 e seguintes cópia do contrato de câmbio nº 05/058369, de 31/08/05, referente a transferência financeira para o exterior, de valor de 541.988,13 dólares dos Estados Unidos, equivalentes, em moeda nacional a R$ 1.278.550,00, adquirente Eaton Ltda. e recebedor no exterior Hayward Industrial Products, Inc. (Beneficiary Name).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Às fls. 1035 cópia do DARF do imposto retido sobre a remessa.

Às fls. 1036 pedido de transferência bancária (*wire transfer request*) por Eaton Ltda. em favor de Hayward Industrial Products, Inc. do montante de USD 1,842,259.94, referentes à compra das ações de Hayward Industrial Products do Brasil.

Às fls. 1038 extrato da conta da Eaton no Citibank, mostrando as operações de Câmbio efetuadas.

Às fls. 1040 cópia do balanço da Hayward Industrial Products do Brasil encerrado em 31/08/2005, apontando o patrimônio líquido negativo de R$ 682.187,07.

Às fls. 1043/1063 documento de avaliação a valor de mercado, em idioma inglês, evidenciando a avaliação segundo o fluxo de caixa descontado (expectativa de resultados futuros, fls. 1053).

Tais documentos, que a meu juízo são suficientes para comprovar a dedutibilidade do ágio, não foram considerados pela decisão recorrida. Com o recurso a interessada trouxe a tradução reclamada.

Dessa forma, entendo como improcedente a glosa efetuada pela fiscalização.

4.3- Ágio na aquisição de participação societária na Eaton Ltda..

Diferentemente das parcelas de ágio tratadas nos itens 4.1 e 4.2 acima, a motivação apontada pela fiscalização para glosar as amortizações relativas a essa parcela do ágio foi de que ele teria se formado em negociações entre empresas do mesmo grupo. Trata-se de ágio oriundo da reavaliação a valor de mercado das quotas da Eaton Ltda., para serem conferidas em integralização de aumento de capital da Eaton Indústrias.

O ágio de R$ 1.026.293.77,45 corresponde à diferença entre o valor pela qual as quotas foram entregues (R$ 1.337.000.000,00, segundo avaliação da Price Waterhouse Coopers) e o respectivo equivalente patrimonial.

Os fatos descritos no Termo de Constatação e nos documentos constantes dos autos, que têm relação com a formação dessa parcela do ágio e sua escrituração na contabilidade da Recorrente são os seguintes:

Em dezembro de 2003 as empresas brasileiras do Grupo Eaton, Aeroquip do Brasil S.A., Vicco Participações Ltda., Eaton Indústrias e Eaton Ltda., eram subsidiárias integrais da empresa Eaton S.a.r.l (Eaton Holding), sociedade constituída e sediada em Luxemburgo.

Em 21/06/2004 Eaton Holding, única sócia da Recorrente (Eaton Ltda.) aumentou o capital desta em uma cota que foi subscrita por sua também controlada absoluta, a Eaton Indústrias Ltda.. O capital social passou de R$ 88.932.239,00 para R$ 88.932.240,00, sendo R$ 88.932.239,00 de titularidade da Eaton Holding e R$ 1,00 de Eaton Indústria.

Em 01/11/2004 o capital da empresa Eaton Indústrias Ltda. foi aumentado em R$ 1.207.961.100,00, passando de R$ 60.540.477,84 para R$ 1.268.501.577,84, e esse aumento foi totalmente subscrito e integralizado pela Eaton Holding (Luxemburgo), mediante

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

entrega de todas as cotas do capital da empresa Eaton Ltda. por seu valor de mercado, segundo avaliação da Price Waterhouse Coopers. [3] Com essa alteração, a titularidade do capital da Eaton Indústria passou a ser detida por Eaton Holding, em R$ 1.268.501.576,76, e por José Roberto Morato, em R$ 1,08.

Em 01/12/2004 a Eaton Indústrias foi incorporada pela controlada Eaton Ltda., e a conta de ágio registrada na incorporada foi transposta para a incorporadora, que passou a amortizá-lo.

A motivação fiscal para a glosa pode ser resumida nas seguintes assertivas contidas no Termo de Constatação:

O ágio gerado internamente em operações de incorporação não possui sustentação na teoria da contabilidade e na legislação tributária. (item 24)

O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura, gerado internamente, não deve ser reconhecido como ativo, pelo fato de não ser um recurso identificável; não ser separável nem advindo de direitos contratuais ou outros direitos legais, de modo a poder ser mensurado com segurança, com objetividade. O maior empecilho para se calcular o *goodwill* está na apuração do valor justo dos ativos líquidos, pela subjetividade que está envolvida em tal conceito. (item 37)

A teoria contábil e a legislação brasileira reconhecem e dão respaldo apenas ao ágio pago numa negociação entre comprador e vendedor não relacionados entre si. O ágio gerado internamente não está embasado em um desembolso, de modo a chancelar uma transação livre da qual emirja o valor justo de um ativo negociado por partes independentes. (item 38)

No presente caso, não houve negociação, não houve compra, não houve venda e nem tampouco mercado livre e aberto. Em suma, o ágio gerado internamente desrespeita o princípio do custo histórico e introduz elemento subjetivo na base de mensuração do patrimônio. (item 40)

Mesmo que houvesse sido pago, o ágio criado internamente é inconcebível na estrutura conceitual da Contabilidade, já que não é decorrente de um processo de compra e venda de ativos líquidos entre partes independentes e não relacionadas. (item 41)

O art. 386 do RIR/99 fala em *"participação societária adquirida",* tratando de participação societária pela qual se pode atribuir um custo de aquisição, que deverá ser desdobrado, e consequentemente, a amortização do ágio interno, que não foi adquirido, não se inclui na hipótese descrita na norma autorizadora da dedutibilidade da amortização do ágio. (item 51)

[3] Nessa mesma data oocrreu um segundo aumento do capital, que passou de R$ 1.268.501.577,80 para R$ 1.304.203.027,68, totalmente subscrito e integralizado por Eaton Holding (Luxemburgo) ., mediante a conferência de todas as suas 19.173.896 quotas representativas do capital social da Aeroquip do Brasil Ltda., pelo valor de mercado de R$ 35.701.449,84 conforme laudo de avaliação de 31 de outubro de 2004, elaborado pela empresa especializada Pricewaterhouse Coopers Auditores Independentes. Conforme esclareceu a interessada em sua impugnação, por motivos negociais, a Aeroquip ainda não foi incorporada pela Eaton Ltda.. Portanto, esse ágio não foi transposto para a Eaton Ltda, não fazendo parte do litígio)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VA LMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Permitir a amortização do ágio gerado no seio do grupo econômico, reduzindo as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL - a despeito de não ser aceita contabilmente - seria dar tratamento semelhante a situações distintas, na medida em que a legislação tributária apenas incentiva o ágio produzido em operação com terceiros, que implique o sacrifício de ativos, não abarcando a produção artificial do ágio pela produção de atos sem nenhum propósito negocial. (item 52)

As disposições legais autorizadoras da amortização de ágio evidenciam um requisito importante, que não se encontra presente nos atos societários produzidos pela Eaton. Não há valor pago pelo investimento. O ágio que não for pago em uma operação envolvendo terceiro independente não encontra respaldo contábil e legal para sua amortização. Se o próprio ágio interno não é aceitável segundo os princípios contábeis, tampouco pode sê-lo sua amortização. (item 53)

Não se trata de uma mera dedução indevida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, fruto de erro de fato ou de incorreta interpretação da legislação tributária, mas, ao contrário, de conduta dolosa, cujo ânimo residiu exclusivamente em indevido aproveitamento de benefício fiscal. (item 71)

Mesmo que se alegue que tanto o ágio interno quanto a sua amortização são passíveis de registro contábil, o que não são, a respectiva despesa de amortização lançada deve ser enquadrada como desnecessária, portanto, indedutível, porque não foi paga nem incorrida, eis que não houve assunção de um passivo ou renúncia de algum ativo. (itens 56 e 60)

Depreende-se, do Termo de Constatação, que a fiscalização apoia o auto de infração em duas premissas, quais sejam: (i) a de que o ágio gerado dentro de um mesmo grupo não pode ser registrado contabilmente e, por consequência é indedutível para fins tributários, e (ii) a de que se trata de ágio produzido artificialmente em atos sem propósito negocial, em conduta dolosa visando ao indevido aproveitamento de benefício fiscal.

Preambularmente, reafirmo minha posição, já manifestada perante este Colegiado, de que, na questão "*ágio interno*", as alegações de ausência de pagamento em dinheiro e de inadmissão, pela ciência contábil, do reconhecimento de ágio gerado em operação envolvendo empresas de um mesmo grupo econômico não são suficientes para embasar a recusa, pelo fisco, das respectivas amortizações. Reporto-me aos argumentos que apresentei no voto condutor do Acórdão 1301-001.299, no qual expressei que:

1- O ágio é conceituado na lei como a diferença entre o *custo de aquisição* e o valor do investimento segundo a equivalência patrimonial. Aquisição é meio legal de transmissão de propriedade, e a lei não define a que título se faça, nem qual a modalidade de contraprestação.

2- A tese de que, à luz da ciência contábil, é vedado o registro de ágio gerado em operações envolvendo empresas do mesmo grupo, amplamente utilizada pela fiscalização a partir da publicação de artigo produzido pelos professores Eliseu Martins e Jorge Viera da Costa, [4] também não tem sustentação, como esclarecido pelo próprio Professor Eliseu em parecer complementar[5], no qual afirma que:

[4] " A incorporação reversa com ágio gerado internamente: consequências da elisão sobre a contabilidade."
[5] Parecer que instruiu o processo que deu origem ao acórdão citado.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

2.i- Somente a partir do CPC 18 – 2010 é que surgiu a vedação do registro de ágio decorrente de operações envolvendo um mesmo grupo econômico;

2.ii- Tal vedação, porém, teve vida curta, pois em 2012 o CPC voltou atrás e passou a permitir o reconhecimento;

2.iii Também voltaram atrás a CVM e o CFC, que aprovaram a mudança;

2.iv- Passou-se a permitir o reconhecimento do resultado em todas as transações entre partes relacionadas, com a exceção de quando a controladora é que transfere os ativos para qualquer controlada;

2.v- A vedação acabou valendo tão somente para os exercícios sociais de 2010 e 2011.

Como já me manifestei em ocasiões anteriores em que enfrentei o tema, não é todo "*ágio gerado dentro do mesmo grupo*" que deve ser repudiado, pois nem todos são artificiais, sem causa, havendo ágios formados dentro do mesmo grupo que têm efetividade econômica ou significado econômico, embora considere tais causas (efetividade/significado econômico) uma criação sem qualquer amparo jurídico.

Mais uma vez deixo clara a diretriz que adoto nos meus votos: considero legítima a amortização, para fins tributários, de *ágios internos* reais, devendo ser rejeitados apenas os efeitos tributários relacionados com ágios artificialmente criados, com o único objetivo de gerar uma despesa tributária, fruto de atos viciados por dolo (fraude, simulação ou outra ilegalidade).

Em ocasião pretérita em que analisei a questão do ágio decorrente de operações entre partes ligadas (Proc. Nº 10980.725496/2005-56), anotei que sempre que uma sociedade empresária possua investimentos em coligada ou controlada, independentemente de a aquisição do investimento originar-se de negociação com parte relacionada e, também, do título a que tenha se dado, desde que o valor de aquisição seja superior ao valor patrimonial da participação adquirida, o registro do ágio não é opção da pessoa jurídica, mas imperativo legal (art. 248 da Lei nº 6.404/76).

Por essa razão, devem ser relativizadas as afirmativas, tantas vezes citadas por auditores fiscais para justificar autos de infração, de que: "(a) *em termos de Teoria da Contabilidade, a rigor, em uma transação admite-se tão-só a figura do ágio, que vem a ser um resultado econômico obtido em um processo de compra e venda de ativos líquidos (net assets), quando estiverem envolvidas partes independentes não relacionadas*"; (b) "*à luz da Teoria da Contabilidade, é inadmissível o surgimento de ágio em uma operação realizada dentro de um mesmo grupo econômico"; (c)" não é permitido contabilmente o reconhecimento de ágio gerado internamente, tampouco o lucro resultante"*. Elas têm relevância no contexto em que propostas, qual seja, no corpo de trabalho acadêmico produzido pelos Professores Jorge Vieira da Costa Junior e Eliseu Martins para apresentação em congresso de contabilidade, mas não para embasar exigências de tributários.

Como disse no parágrafo precedente, independentemente da interpretação que os doutores atribuam à teoria contábil à luz da ciência, o fato é que há lei positiva determinando o registro do ágio sempre que o valor de aquisição for superior ao valor patrimonial, não importa a que título se dê a aquisição nem quem sejam as partes alienante e

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VA LMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

adquirente. Os efeitos tributários serão vistos à luz do Direito Tributário, bem como da consideração de eventual situação de simulação relativa, objetivando albergar-se de efeitos tributários inaplicáveis à verdadeira situação.

Naquele mesmo julgamento comentei que, via de regra, o ágio gerado em operações entre partes relacionadas não se presta a instrumento de planejamento, por não gerar economia tributária, eis que a "mais valia" será objeto de tributação como ganho de capital[6] no alienante (do mesmo grupo). Contudo, quando o "*ágio interno*" decorre de operações envolvendo pessoa jurídica no exterior (não tributada no Brasil), ele se presta, sim, a servir de instrumento com o fim exclusivo de gerar economia fiscal no Brasil.

Além de defender a impossibilidade de registrar o ágio interno, a fiscalização elenca outros motivos para sustentar a glosa da dedução da amortização. Entre eles considero relevante a alegação de tratar-se de ágio artificialmente criado, por meio de atos sem propósito negocial (item 52), em conduta dolosa, cujo ânimo residiu exclusivamente em indevido aproveitamento de benefício fiscal (item 71). Porque, como acima afirmei, na questão do que se convencionou chamar "*ágio interno*" entendo que apenas devem ser rejeitados os efeitos tributários relacionados com ágios artificialmente criados, com o único objetivo de gerar uma despesa tributária, fruto de atos viciados por dolo (fraude, simulação ou outra ilegalidade). Por isso, insta definir se o caso em análise se insere nessa categoria.

Para tanto importa averiguar se o contribuinte utilizou artificiosamente de institutos de reorganização societária com o fim único de se colocar dentro do alcance de um regime tributário mais benéfico criado pela legislação para atingir outras situações. A reorganização societária praticada, para produzir os efeitos fiscais previsto na lei, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. Há que se perquirir se os atos praticados são reais, e não simulados.

A primeira indagação a ser feita é quanto à veracidade da vontade que impulsionou o aumento e integralização do capital da Eaton Indústria pela Eaton Holding mediante conferência das ações da Eaton Ltda. Qual a verdadeira intenção da Eaton Holding, detentora exclusiva das quotas de capital da Eaton Ltda. e da Eaton Indústria [7], ao proceder ao aumento de capital de uma sua praticamente subsidiária integral mediante conferência da (praticamente) integralidade das quotas da outra?

Havia um legítimo propósito negocial de unificação das empresas do grupo Eaton no Brasil (concretizável por incorporação ou fusão), mas isso não justifica o aumento de capital em uma delas antes dessa unificação para logo depois desfazer seus efeitos. E de tudo que consta dos autos, a conclusão a que se chega é que esse aumento de capital teve um fim exclusivo: possibilitar o aparecimento de um ágio amortizável.

[6] Inclusive na vigência do art. 36 da Lei nº 10.637/2002, que admitiu o diferimento da tributação do ganho de capital representado pela mais valia decorrente da reavaliação de investimento para fins de incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica. O planejamento restava inviabilizado porque a junção patrimonial de investidora e investida, em procediento de incorporação, desencadeia a tributação da mais valia diferida (realização), uma vez que a hipótese não se enquadra no § 2º do artigo (não ocorre a transferência da participação pata o patrimônio de outra pessoa jurídica, , mas desaparecimento do investimento por confusão patrimonial).

[7] A detenção de uma única cota por outro sócio é apenas formal, não tendo qualquer representatividade, eis que sua tradução em termos percentuais ultrapassa a casa dos milhonésimos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A meu ver, a reorganização societária em análise tem os contornos de uma simulação relativa. O efetivamente desejado foi exclusivamente propiciar o aparecimento de uma despesa dedutível para fins fiscais, e para isso formalizou-se um aumento de capital em Eaton Indústrias (que justificou a contabilização do ágio), cujos efeitos foram, em curto espaço de tempo, desfeitos pela extinção da empresa.

Explica Francisco Ferrara (*A simulação nos negócios jurídicos*, Campinas: Red Livros, 1999) que a falta de execução material do contrato é decisiva para caracterizar um negócio como simulado, tratando-se da "mais clara confissão" da simulação. Na execução apenas formal do negócio jurídico, este leva a mutações jurídicas que só se manifestam no campo do direito, comportando-se os contraentes, de fato, de acordo com outro negócio jurídico ou como se não tivesse negócio algum.

Havia um legítimo propósito negocial de unificação das empresas do grupo Eaton no Brasil (concretizável por incorporação ou fusão), mas isso não justifica o aumento de capital em uma delas antes dessa unificação para logo depois desfazer seus efeitos, ficando claro que esse aumento de capital teve um fim exclusivo que foi possibilitar o aparecimento de um ágio amortizável.

No negócio relativamente simulado, conforme explica Chamoun, existe algo de efetivamente desejado, que é encoberto pela criação de uma aparência ou ficção. O elemento central na definição jurídica de simulação é "*aparentar a realidade de uma intenção que não é a verdadeira, e que se disfarça por esse fingimento*." (De Plácido e Silva).

Minha convicção é, realmente, de ocorrência de simulação relativa, a dissimulação pura e simples de uma inserção de despesa artificialmente criada. Não existe mais nada além do ato dissimulado (a criação artificial de uma despesa) já que não há conteúdo material pela forma apresentada. Não houve execução material do negócio formalizado (o aumento de capital com conferência das quotas com ágio) que, num curtíssimo espaço de tempo foi desfeito pela incorporação da investidora pela investida, restando apenas o ágio que se objetivou aparecer.

Assim, se a convicção é de que ocorreu simulação relativa, ao meu sentir, não há como afastar a qualificação da multa (matéria de recurso de ofício), pois a simulação (quer absoluta, quer relativa) envolve sempre a intenção de enganar (dolo).

Por oportuno, não identifico qualquer cerceamento de defesa na acusação, conforme sugere o contribuinte quando afirma que, se a intenção dos fiscais era acusá-lo de ter simulado ou dissimulado algum negócio jurídico, deveria tê-lo feito às claras, com a devida fundamentação legal, sob pena de cerceamento de defesa.

O que assegura a ampla defesa é a perfeita descrição dos fatos, e no caso a fiscalização deixou expresso que a reorganização societária teve por objetivo a criação artificial de ágio, por meio de atos sem propósito negocial (item 52), em conduta dolosa, cujo ânimo residiu exclusivamente em indevido aproveitamento de benefício fiscal (item 71).

5. Da dedutibilidade para fins de CSLL.

Com relação a dedutibilidade do ágio para fins de CSLL, gerado na aquisição das empresas Pigozzi e Hayward (Eaton Filtration), por ter as mesmas razões que motivaram a exigência do IRPJ, as quais foram por mim afastadas, também devem ser para efeito da CSLL.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Entretanto, no caso do ágio relativo à Eaton Ltda., a procedência do lançamento relativo ao IRPJ, por trata-se de ágio artificialmente criado, o mesmo tratamento deve se dar a CSLL.

Ainda, observo que a referência ao inciso III do art. 13 da Lei nº 9.249/95, contida no item 66 do Termo de Constatação, representa um argumento adicional das autoridades fiscais para justificar a glosa da dedução para fins de CSLL, das amortizações do ágio contabilizadas, assim como nos itens 56 a 65 desenvolvem argumentação adicional para sua glosa , para fins de IRPJ, a título de despesa desnecessária.

6. Da impossibilidade de aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

Reproduzo voto que proferi em sessão de 11 de junho de 2013, condutor do Acórdão 1301-720205..

Sobre esse tema, a jurisprudência tem sido muito controvertida. Eu mesmo, por diversas vezes, tive oportunidade de enfrentá-lo, e já me posicionei no sentido da incidência dos juros de mora à taxa Selic, sobre a multa de ofício, nos casos de lançamentos referentes a tributos incidentes sobre fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997.

Após tantos debates neste CARF, que trazem a lume aspectos nem sempre considerados, convenci-me da necessidade de repensar o tema. E o revisitei, quando do julgamento do recurso objeto do processo nº 16327.001043/2009-14, com uma reflexão sobre o alcance dos dispositivos do Código Tributário Nacional e demais atos legais que tratam dos juros de mora.

Tudo gira em torno de uma relação obrigacional, que consiste num vínculo jurídico que une duas pessoas em torno de um objeto. Quando esse objeto se traduz numa prestação em dinheiro, vista pelo lado de um dos polos da relação (o do sujeito ativo), essa prestação representa um crédito, e vista pelo lado do outro polo (o do sujeito passivo), essa prestação representa um débito. Portanto, débito e crédito são dois ângulos da mesma prestação, objeto da obrigação.

O art. 161 e seu § 1º do CTN dispõem que o **crédito** não integralmente pago no vencimento é **acrescido de juros de mora**, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas em lei, e que, se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

A 1ª conclusão a que se chega é que sobre o crédito tributário não pago no vencimento incidem sempre juros de mora (exceto na pendência de consulta, conforme § 2º do mesmo artigo 161).

A pergunta que se segue a essa conclusão é: o que é crédito tributário?

O CTN não o define diretamente, mas diz, no seu art. 139. que ele "*decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta*".

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Por seu turno, o § 1º do art. 113 do Código dispõe que "a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente".

Portanto, concretizada a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador do tributo, nasce a obrigação principal (art. 114 c.c. 113, § 1º), mas não nasce o crédito dela decorrente.

Ensina Hugo de Brito Machado:

> *"A obrigação é um primeiro momento na relação tributária. Seu conteúdo ainda não é determinado e o seu sujeito passivo ainda não está formalmente identificado. Por isso mesmo a prestação não é exigível. Já o crédito tributário é um segundo momento da relação de tributação. No dizer do CTN, ele decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta (art. 139). Surge com o lançamento, que confere à relação tributária liquidez e certeza;*[8]

O crédito, que decorre da obrigação principal (ou seja, da concretização do fato gerador), surge com o lançamento, que, conforme define o art. 142 do CTN, implica identificar o sujeito passivo e calcular o montante do tributo devido e, se for o caso, aplicar a multa.

Portanto, a multa de ofício proporcional decorrente do descumprimento da obrigação principal compõe o crédito tributário (é parte dele).

Constituído o crédito tributário pelo lançamento, o montante a ele correspondente, sob a ótica do sujeito ocupante do polo passivo da relação obrigacional, constitui um *débito para com a Fazenda.*

Dispõe o artigo 61 da Lei nº 9.430/1996:

> *"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 1° 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.*
>
> *§ 1° A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subseqüente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*
>
> *§ 2° O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*
>
> *§ 3° Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3° do art. 5°, a partir do primeiro dia se refere do mês subseqüente ao*

[8] Curso de Direito Tributário, 12ª edição, Malheiros, 1997, p. 87.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento*.

Nos termos deste artigo, a multa de ofício, se não paga do vencimento (que se dá o prazo de 30 dias da ciência do lançamento), sujeita-se a juros de mora segundo a taxa Selic (§ 3° do art. 5° da Lei 9.430/96), a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Por vezes, a essa interpretação (de que expressão "débitos para com a União" contida no art. 61 da Lei 9.430/1996, alcança o tributo e a multa) é oposto o argumento de que ela implicaria concluir que os juros de mora deveriam também incidir sobre a multa de mora, o que, sabidamente, não ocorre.

Contudo, o Decreto-lei nº 1.736, de 1979, ao dispor sobre os acréscimos moratórios incidentes sobre os débitos para com a Fazenda Nacional previu expressamente que os juros de mora não incidem sobre a multa **de mora** (Parágrafo único do art. 1º) e definiu, no seu artigo 3º, valor originário, como a seguir:

> *Art. 1º Os débitos para com a Fazenda Nacional, de natureza tributária, não pagos no vencimento, serão acrescidos de multa de mora, (...)*
>
> *(...)*
>
> *Art 2º - Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do dia seguinte ao do vencimento e à razão de 1% (um por cento) ao mês calendário, ou fração, e calculados sobre o valor originário.*
>
> *Parágrafo único. Os juros de mora não são passíveis de correção monetária e não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo 1º.*
>
> *Art 3º - Entende-se por valor originário o que corresponda ao débito, excluídas as parcelas relativas à correção monetária, juros de mora, multa de mora e ao encargo previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, com a redação dada pelos Decretos-leis nº 1.569, de 8 de agosto de 1977, e nº 1.645, de 11 de dezembro de 1978)*

Ou seja, o valor originário do débito, sobre o qual incidem os juros de mora, exclui a multa de mora, mas não exclui a multa de ofício.

Portanto, nos termos da legislação transcrita, procede a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício não paga no vencimento.

Pelas razões expostas encaminho meu voto no seguinte sentido:

I- Quanto ao recurso voluntário, rejeito as preliminares, e dou-lhe parcial provimento para:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

I.i- Reduzir da matéria tributável as parcelas relacionadas com o ágio correspondente à participação societária na Hayward (Eaton Filtration) e com o ágio correspondente à participação societária na Pigozzi;

1.ii- Determinar que, caso remanesça crédito tributário relativo à exigência a título de excesso de compensação de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL após ajustada pelo decidido no item precedente, a execução do julgado seja feita em separado, parte com exigibilidade suspensa, e sem imposição de multa de ofício, e parte com exigibilidade imediata, conforme explicitado no item 2 deste voto.

I.iii- Na apuração dos valores exigíveis sejam consideradas as antecipações declaradas pelo contribuinte, conforme explicitado no item 3 deste voto.

II- Quanto ao recurso de ofício, dar-lhe provimento parcial para restaurar a qualificação da multa sobre a parcela relacionada ao ágio interno (Eaton Ltda.).

É como voto.

Sala das sessões, 04 de fevereiro de 2015.

Valmir Sandri - Relator.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 23/04/2015 por VA
LMAR FONSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 12/02/2015 por VALMIR SANDRI
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA