



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

Processo nº 16643.000392/2010-61
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1301-001.299 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de outubro de 2013
Matéria IRPJ e decorrentes
Recorrentes EMS S/A.
Fazenda Nacional

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES - EMPRESAS DO MESMO GRUPO - O registro foi expressamente admitido pelo art. 36 da Lei nº 10.637/2002, não podendo a administração tributária recusar-lhe os efeitos previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.542/97.

EFEITOS DO ART. 36 DA LEI Nº 10.637/2002 - O art. 36 da Lei nº 10.637/2002 autorizou o diferimento da tributação do ganho de capital, representado pela reavaliação de participação societária para fins de incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica, para o período-base em que a pessoa jurídica para a qual a participação societária tenha sido transferida realizar o valor dessa participação, por alienação, liquidação, conferência de capital em outra pessoa jurídica, ou baixa a qualquer título.

A incorporação, da pessoa jurídica para a qual foi transferido o investimento, pela pessoa jurídica investida, implica realização prevista no § 1º do art. 36 (baixa a qualquer título), fazendo cessar o diferimento do valor controlado no LALUR. A hipótese não se encontra abrangida pela exceção prevista no § 2º do artigo, por não ocorrer transferência da participação ao patrimônio de **outra** pessoa jurídica, mas sua extinção por confusão patrimonial entre investidora e investida.

OMISSÃO DE RECEITA - RECEITA RECEBIDA ANTECIPADAMENTE - Se o contribuinte é tributado pelo lucro real anual, o fato de não haver apropriado as parcelas mensais de receita correspondentes aos meses de janeiro a maio não pode dar ensejo a lançamento por omissão receitas se comprovado que nos meses seguintes a receita apropriada excedeu o montante apropriável no ano.

MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DAS-ESTIMATIVAS MENSAIS - Descabe exigir multa por falta ou insuficiência das estimativas mensais após o encerramento do ano- calendário.

LANÇAMENTOS DECORRENTES - CSLL, PIS e COFINS - O decidido quanto as infração à legislação do IRPJ aplicam-se aos litígios relativos aos demais tributos em cujas bases de cálculo influenciaram.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª **Câmara / 1ª Turma Ordinária** da Primeira Seção, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência a título de omissão de receitas do ano calendário de 2010 (R\$ 569.215,45). Por maioria de votos, cancelar a multa isolada. Vencidos os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães e Paulo Jakson da Silva Lucas. Pelo voto de qualidade cancelar a glosa de ágio. Vencidos os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas e Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior.

(documento assinado digitalmente)

Valmar Fonsêca de Menezes

Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Relator

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

Relatório

Contra a contribuinte EMS S/A. foram lavrados autos de infração para exigência dos tributos do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), relativos a fatos geradores ocorridos no período de outubro de 2007 a maio de 2010, com imposição de multa qualificada (150%). Foram também exigidas multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL.

As infrações apontadas estão relacionadas com irregularidade na dedução de amortização de ágio na aquisição de investimentos (que influenciou os autos de infração de IRPJ e de CSLL) e com omissão de receita não operacional (com influência nos autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS).

A fiscalização glosou, também, prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL compensados indevidamente por insuficiência de saldos, bem como lançou, para esses dois tributos, multa isolada por falta/insuficiência de recolhimentos mensais sobre base estimada.

Descrição das infrações

As infrações estão descritas no Termo de Verificação fls. 730 a 776.

1- A autoridade fiscal inicia por discorrer sobre estruturação das empresas EMS S/A. e EMS Investimentos S/A., como a seguir sintetizo para conhecimento dos meus pares:

1.1-A empresa EMS S/A. (“EMS”), sociedade por ações de capital fechado, iniciou suas atividades em 17/12/2002, tendo por sócios Carlos Eduardo Sanchez e Nanci Sanchez.

1.2- Em 04/05/2004 foi constituída a empresa Sol Collection Assessoria Empresarial Ltda. Em 15/12/2004 essa empresa foi adquirida pelas empresas Salmont Empreendimentos e Participações Ltda., através de seu sócio Carlos Eduardo Sanchez e Saltriver Empreendimentos e Participações Ltda., através de sua sócia Nanci Sanchez, tendo sido alterado sua razão social para EMS Investimentos S/A. (EMS Investimentos), e seu objeto para holdings de instituições não financeiras. Suas atividades foram encerradas em 13 de setembro de 2005, por ter sido incorporada pela EMS S/A. (durou aproximadamente oito meses).

1.4- As fichas cadastrais da JUCESP informam que Carlos Eduardo Sanchez e Nanci Sanchez figuraram como diretores nas duas empresas, EMS S/A. e EMS Investimentos, nos períodos de 2004 e 2005.

1.5- A EMS Investimentos S/A. aprovou, em assembléia geral extraordinária realizada em 29 de dezembro de 2004 (fls. 233/236), a incorporação da totalidade das ações da EMS S/A. pelo valor de R\$ 926.642.000,00, fixado com base num potencial de lucratividade futura (metodologia de fluxo de caixa futuro descontado), segundo valores de mercado em 30 de novembro de 2004, conforme laudo elaborado por empresa de consultoria (fls. 168/228);

1.6- Incorporadas as ações da EMS S/A., a EMS Investimentos S/A teve seu patrimônio aumentado em R\$ 926.642.000,00, mediante a emissão de 140.000.000 novas ações ordinárias, nominativas, sem valor nominal, ao preço de emissão total de R\$ 926.642.000,00, sendo R\$ 140.000.000,00 o valor do aumento do capital e R\$ 786.642.000,00 o valor da Reserva de Capital — Ágio na emissão de ações decorrente da incorporação das ações da EMS pelo valor de mercado, conferindo-se aos acionistas novas ações ordinárias nominativas e sem valor nominal, sendo que uma ação da EMS passou a corresponder a sete ações da EMS Investimentos, ficando assim distribuídas: Carlos Eduardo Sanchez — recebeu sete novas ações, Nanci Sanchez — recebeu sete novas ações e EMS Sigma Pharma Participações S/A. — recebeu 139.999.986 ações;

1.7- A contribuinte apresentou o Razão de novembro/2004 e o Livro Diário nº 2 de 2005 da EMS Investimentos S/A., constando naquele os registros nas contas de investimento na EMS S/A. (R\$ 145.281.215,03) e, do ágio correspondente (R\$ 781.360.784,97), embora o investimento na EMS tenha sido efetuado apenas em dezembro/2004, como atestam a Ata da Assembléia Geral, de 15 de dezembro de 2004, em que

ocorreu a compra da empresa Sol Collection e a sua transformação na EMS Investimentos S/A. (fl. 93), e a Ata da Assembléia Geral Extraordinária da EMS Investimentos S/A., de 29 de dezembro de 2004 (fls. 233 a 236);

1.8- A empresa não apresentou quaisquer motivos ou benefícios sobre a constituição da EMS Investimentos S/A., apresentando praticamente zerados todos os campos das Declarações de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica DIPJ da EMS Investimentos S/A., de 2004 e 2005 (fls. 529 a 571), registrando apenas as movimentações relativas à participação societária da EMS S/A., demonstrando a ausência de operações e empregados;

1.9- O ágio registrado quando da incorporação de ações da EMS não foi pago, conforme se observa da contabilização desse ágio na EMS Investimentos S/A:

ATIVO (R\$)			PATRIMÔNIO LÍQUIDO
Investimento	EMS	R\$	Capital R\$ 140.000.000,00
145.281.215,03			
Ágio R\$ 781.360.784,97			Reserva de Capital R\$ 786.642.000,00

1.10- Em julho de 2005, com a incorporação da controladora EMS Investimentos S/A. pela então controlada EMS S/A., o referido ágio passou a ser amortizado por esta;

1.11- A EMS S/A. informou, na linha 47 — Demais Aplicações em Despesas Amortizáveis, no Ativo (ficha 36A) da DIPJ 2006, ano calendário 2005, o valor de R\$ 788.477.711,19 (superior ao ágio surgido na incorporação, de R\$ 781.360.784,97), tendo explicado que esse valor se tratava de ágio na incorporação da EMS Investimentos e que essa contabilização se dera de acordo com o inc. II, do art. 385 do RIR/99 (fls. 13 e 14);

1.12. Pelos registros dos Razões apresentados e juntados às fls. 122 a 126, as seguintes contas do ativo diferido compuseram o valor informado na DIPJ/2006:

Conta contábil	Título	Débito/Crédito R\$
133.210.00008	Ágio Incorporação EMS Invest.. S/A	781.360.784,97
133.210.00002	Ativo Dif. SAP Implantação	7.116.926,22
Total		788.477.711,19

1.13- Depois de analisar as respostas dadas a intimações para explicar inconsistência nos valores informados em suas DIPJ's, concluiu-se que os reais valores referentes à amortização do ágio foram os seguintes:

DIPJ	Ficha/linha	Valor amortizado	
		Ficha 6-A	Ficha 9ª (Lalur)
2005/2004	Ficha 06A/linha 36	-	-

2006/2005	Ficha 05A/linha 20	78.136.078,50	-
2007/2006	Ficha 06A/linha 38- Ficha 09A/49	156.272.157,00	-
2008/2007	Ficha 06A/linha 43- Ficha 09A/46	53.132.533,38	103.139.623,62
2009/2008	Ficha 05A/linha 21- Ficha 09A/44	53.132.533,32	103.139.623,68
2010/2009	Ficha 05A/linha 21- Ficha 09A/44	53.132.533,32	103.139.623,68
2010/2010		22.138.555,55	42.974.843,20
Soma		415.944.391,07	352.393.714,18
Total R\$ 768.338.105,40			

1.14- Quanto à incorporação da EMS Investimentos S/A. pela EMS S/A., foram observados os seguintes aspectos

- O valor total do Patrimônio Líquido da sociedade é de R\$ 1.143.389.474,00;
- Em razão de ser a EMS Investimentos detentora da totalidade das ações da EMS, a incorporação acarretou aumento de capital da EMS, sem emissão de novas ações, no valor de R\$ 3.360,61;
- O valor do Patrimônio Líquido da EMS Investimentos a ser vertido para EMS representou R\$ 781.364.145,58, tendo sido deliberada a constituição de Reserva de Capital de Ágio na incorporação pelo valor de R\$ 781.360.784,97;
- Acionistas: EMS Sigma Pharma Participações S/A. (19.999.284 ações), Saltmont Empreendimentos e Participações Ltda. (500 ações), Saltriver Empreendimentos e Participações Ltda. (214 ações), Carlos Eduardo Sanchez (01 ação), Nanci Sanchez (01 ação).

1.15- Embora a possibilidade de amortização do ágio antes de ocorrida a alienação ou liquidação do investimento caracterize benefício fiscal outorgado pela Lei nº 9.532/97, ele se aplica às hipóteses reais de aquisição de investimento com ágio, não àquelas em que tenha havido uma artificial estruturação para possibilitar o aparecimento do ágio a ser amortizado em futura incorporação, com o único objetivo de criar despesas dedutíveis;

1.16- A incorporação às avessas demanda uma razão específica relevante que afaste a estranheza da operação e que mostre sua perfeita adequação à realidade fática, sendo que a contribuinte não apresentou razões para as operações societárias que não fossem a evidente finalidade de reduzir o montante de tributos devidos;

1.17- A EMS Investimentos S/A. foi introduzida ao grupo econômico para servir de veículo para "adquirir" a EMS S/A. — empresa operacional — pela incorporação da totalidade de suas ações, gerando um ágio de R\$ 781.360.784,97, para, na sequência, ser incorporada pela sua subsidiária (EMS S/A.), transmitindo-lhe o ágio e as suas próprias quotas, sendo que não houve qualquer saída de caixa (pagamento) nessa operação da qual se originou o ágio;

1.19- O surgimento de ágio com fundamento em potencial lucratividade futura, numa operação "não caixa", entre empresas do mesmo grupo, é rejeitado pela jurisprudência, pelo Conselho Federal de Contabilidade (Resolução nº 1.157/2009), pelo

Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – Ibracon, não podendo sua amortização, a luz da legislação contábil e tributária, reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;

2- Em seguida, a autoridade fiscal aponta que o contribuinte também omitiu a obtenção de receita pela cessão do direito de processamento da sua folha de pagamentos de salários, com exclusividade, ao Banco Santander por um período de 5 anos, no valor de R\$ 6.830.585,38, sendo que, ao ser intimada em **02/09/2010** a apresentar o correspondente contrato (fls. 392 e 393) apresentou "Termo de Parceria Comercial" (fls. 409 a 417), lavrado em 21 de setembro de 2010, configurando contrato pós-datado e em plena vigência da fiscalização, para justificar o mencionado valor incluso na linha 22, ficha 37A, Passivo, da DIPJ/2009-AC 2008 "outras contas";

3- A autoridade fiscal aponta que, em consequência das infrações apuradas, o prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL apurados originalmente para o ano calendário 2008, converteram-se em valores positivos (R\$ 103.874.696,75), restando indevidas as compensações, com sua utilização, dos resultados positivos apurados pelo sujeito passivo no ano calendário de 2009 e em maio de 2010;

4- O autuante apontou os seguintes procedimentos como enquadrados na hipótese de fraude prevista no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964: o registro de ágio gerado internamente, sem propósito negocial, sem pagamento, utilização de empresa veículo, com o exclusivo propósito de reduzir os tributos devidos, e o contrato com o Banco Santander, **pósdatado**, lavrado quando já se encontrava **sob ação fiscal**, e qualificou a multa, nos termos do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996;

5- Em razão da adição da receita omitida oriunda do contrato com o Banco Santander às bases de cálculo das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, verificou-se um recolhimento a menor dessas antecipações no período, fundamentando a aplicação da multa isolada de 50% sobre os valores das diferenças apuradas.

Impugnação

Em impugnação tempestiva a interessada inicia por requerer o cancelamento dos lançamentos relativos aos meses anteriores a dezembro de 2005, porque atingidos pelo instituto da decadência, uma vez que a amortização do ágio foi realizada mensalmente, conforme determina o inciso III, do art. 386 do RIR/99, e sua dedutibilidade nos meses de julho a novembro, inclusive, não mais poderia ser mais atacada pelo Fisco, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN.

Sobre a remuneração recebida do Banco Santander S/A., disse que sua origem é um contrato estabelecido em 30 de julho de 2007, em que foi conferido Direito de Exclusividade ao Banco para processamento financeiro de sua folha de pagamentos no valor de R\$ 6.830.585,38 e que previa a antecipação de recursos, cuja devolução poderia ocorrer, caso houvesse descumprimento por parte da Impugnante de suas obrigações contratuais. Por se tratar de um recurso que lhe foi entregue pelo Banco Santander, mas que pode ser a ele revertido, reconheceu-o como receita diferida.

Afirmou não ter apresentado um contrato pós-datado, mas um contrato com data de 21/09/2010 (DOC. 03), qual seja, o "Termo de Parceria Comercial" firmado com o Banco Santander, derivado de um contrato padrão (datado de 30 de julho de 2007),

contemplando um período de vigência de 60 meses, contados da data do primeiro processamento dos créditos de salários dos funcionários da empresa contratante (Cláusula 6ª).

Ressaltou que do contrato consta como Contratado o Banco Santander S/A., e como Contratante, mais de uma empresa (além da EMS), e que foi solicitado ao Banco Santander a segregação do contrato firmado entre as várias empresas e o Banco, resultando na emissão de um novo contrato separado dos demais envolvidos, repetindo neste as cláusulas e condições do contrato mãe e, como este novo instrumento foi firmado em 09/2010, a sua data seria mesmo de 09/2010. Alegou que se houvesse intuito de fraudar, o documento a ser apresentado ao fisco seria prédatado, jamais datado de 09/2010, configurando-se a boa fé das partes, e mais, o objetivo de não ocultar nenhuma informação ao fisco;

Quanto à reorganização societária da qual se originou o ágio, explicou, em síntese, o seguinte:

- O Grupo EMS, líder do setor de medicamentos genéricos no Brasil, e cujo planejamento estratégico desenvolvido passava pela necessidade de investimento na aquisição de outras empresas do setor no Brasil e no exterior, foi convidado a desenvolver o mesmo negócio no mercado europeu, em especial em Portugal, onde o Governo demonstrou interesse em implementar uma legislação semelhante à lei brasileira (Lei nº 9.787/99), que culminou com o Decreto- Lei n.º 242/2000 em Portugal;

- Neste sentido, em 24 de maio de 2004, a EMS S/A. e a GERMED FARMACÊUTICA LDA., pessoa jurídica de direito internacional, com sede em Portugal, firmaram um Memorando de Entendimentos (DOC.06), com vistas a detalhar as negociações e trocas de informações para a elaboração dos termos de um contrato definitivo para a determinação de suas respectivas responsabilidades, participações e obrigações no Projeto de Fabricação e Distribuição de Medicamentos;

- Considerando o bom resultado das negociações entre as partes e identificado o interesse mútuo, resolveram formar uma *Joint Venture*, em 05 de julho de 2004 (DOC. 08 e 08A), com a finalidade de fabricar e distribuir no território português medicamentos, cujos registros e marcas são de propriedade da EMS;

- A perspectiva de constituir a 'joint venture' com a empresa portuguesa GERMED passava pela estratégia adotada de, previamente, avaliar as duas empresas pelo valor de mercado;

- A constituição da *Joint Venture* culminou com a troca de participação acionária nas empresas EMS S/A. e GERMED, transferindo-se 9% (nove por cento) das ações da GERMED para o Grupo EMS e, 1% (um por cento) das ações da EMS S/A., para a GERMED, sendo que a razão de 9 para 1 se deveu à avaliação das duas empresas pelo valor de mercado (Laudos Anexos emitidos pela PROINVEST Consultores Associados S/C Ltda. (DOC.09), e pela GEPICONSULT Gabinete de Estudos, Investimentos e Consultoria LDA (DOC.10);

- Assim, a constituição da EMS Investimentos S/A. foi uma das etapas do processo de *Joint Venture*, objetivando a valorização a mercado das ações da EMS S/A., e a conseqüente formalização da *Joint Venture* entre a EMS e a GERMED;

- Ao ser realizada a avaliação das ações da EMS S/A., conforme Laudo de Avaliação a Valor de Mercado emitido pela empresa PROINVEST Consultores Associados S/C Ltda. (fls. 168 a 228), a EMS Investimentos S/A. recebeu a integralidade das ações que compunham o capital da EMS S/A., através do instituto jurídico da incorporação de ações (art. 252 da Lei das S/A), momento em que a EMS Investimentos S/A. foi obrigada a reconhecer, contabilmente, os efeitos da operação, observado, em especial, o disposto no art.385 do RIR/99 (desdobramento do custo de aquisição);

Aduziu não haver, no TVF, qualquer menção a irregularidades no Laudo de Avaliação, ou até mesmo na forma de contabilização e reconhecimento do ágio decorrente da operação prevista na lei societária de incorporação de ações, onde a EMS S/A. teve a totalidade de suas ações, a valor de mercado, incorporadas ao patrimônio da EMS Investimentos S/A. Neste momento a EMS S/A. passou a ser subsidiária integral da EMS Investimentos S/A., e a contabilização do Investimento no Ativo Permanente da EMS Investimentos S/A. foi:

Investimento em 100% das ações da EMS S/A. R\$ 145.281.215,03
Ágio decorrente de Rentabilidade Futura R\$ 781.360.784,97

Asseverou que, de acordo com o Protocolo e Justificação da operação de incorporação da EMS Investimentos S/A. pela EMS S/A. (fls. 133 a 135), está claro que um dos propósitos da operação seria a transferência do ágio da incorporada para a incorporadora (item 42 do TVF), procedimento este devidamente amparado pela **legislação societária e tributária**;

Ponderou que o então Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como a Câmara Superior de Recursos Fiscais, através de vários acórdãos endossam o entendimento de que é lícito ao contribuinte estruturar os negócios mediante fórmulas lícitas, que atendam a propósitos negociais que resultem em menor carga tributária, sendo que nos Acórdãos 101-84.191, de 14.10.92, e 101- 95.028, de 16.06.2005, foi reconhecida a dedutibilidade de amortização de ágio, com fundamentação econômica baseada na rentabilidade futura do investimento, mesmo quando se trate de operações realizadas entre empresas ligadas entre si;

Alegou que não haveria propósito negocial mais autêntico e legítimo para justificar a *JOINT VENTURE* com a empresa portuguesa GERMED do que o desenvolvimento dos negócios da EMS no Brasil e no exterior, bem como a reestruturação societária do Grupo EMS, nos moldes como foi desenvolvida, conforme relatado;

Informou que o objetivo negocial e empresarial foi plenamente alcançado com a efetiva realização da operação planejada, bastando algumas poucas referências para se ter idéia do desenvolvimento extraordinário que tiveram as empresas do Grupo EMS, tais como:

a) a EMS S/A. vem revezando-se, nos últimos anos, como líder no mercado de medicamentos genéricos no Brasil (DOC. 12);

b) a GERMED integrou-se em definitivo como acionista da EMS S/A., conforme ato societário já acostado;

c) a EMS Participações S/A., atual controladora da EMS S/A., integrou-se em definitivo como acionista da GERMED em Portugal (DOC.13);

d) Conforme farta documentação anexa, houve publicação, pela imprensa nacional, dos movimentos do Grupo EMS e suas aquisições e parcerias no mercado europeu, o que demonstra que a decisão empresarial tomada, foi profundamente acertada, trazendo resultados concretos para a EMS;

Refutou a exasperação da multa, alegando que ela só tem sentido nos casos de documentos ideologicamente falsos, materialmente falsos ou adulterados, o que não ocorreu e, mesmo que se entendesse ineditável a amortização do ágio, não estaria pervertido de falsidade ou ocultação de informações.

Ressaltou que todos os elementos da operação foram exibidos ao auditor fiscal, não se escondendo do Fisco, nem do público em geral, quaisquer informações, uma vez que a operação foi registrada na Junta Comercial, seus resultados foram declarados nas DIPJ, seus números informados no Balanço da Impugnante devidamente publicado no Diário Oficial, afastando-se a suspeita de que a amortização do ágio tenha sido planejada e executada com o intuito de prejudicar terceiros, pois se assim o fosse, a operação haveria de ter sido camuflada;

A título de argumentação, afirma que o máximo que se poderia admitir é o cometimento de algum "erro" de interpretação quanto à dedutibilidade do ágio, mas jamais "dolo";

Afirmou que, no caso em tela, nem a lei, nem outra razão qualquer proibiam ou inviabilizavam a amortização do ágio, nem mesmo a incorporação da EMS Investimentos S/A., de tal forma que se tornasse necessário ou conveniente dissimular a operação;

Lembrou ser praticamente unânime a Doutrina, nacional e estrangeira, e abundante a Jurisprudência, no entendimento de que é lícito ao contribuinte escolher, no planejamento de seus negócios e do seu patrimônio, o caminho que lhe proporcione menor ônus fiscal;

Disse ter efetuado seus movimentos societários observando Opinião Legal formulada pelo escritório de advocacia ARAÚJO FONTES Advocacia e Consultoria Empresarial (DOC. 15), com base nas discussões com o escritório BRAGA & MARAFON CONSULTORES JURÍDICOS E ADVOGADOS, que culminaram com a emissão a *posteriori* do parecer deste último (DOC.16), bem como no projeto de estruturação da *Joint Venture* formulado por Szymonowicz Oliveira & Associados Advocacia e Consultoria Empresarial (DOC.17);

Postulou pela impossibilidade de manter as multas isoladas relativas às estimativas do IRPJ e da CSLL, caso mantida a infração de omissão de receitas decorrente do "Termo de Parceria" firmado entre a Impugnante e o Banco Santander, alegando que haveria sobreposição com a multa incidente sobre os mesmos tributos apurados anualmente, configurando confisco.

Estendeu aos lançamentos da CSLL, do PIS e da Cofins os argumentos apresentados para o IRPJ, por decorrerem dos mesmos elementos de provas constantes do lançamento do imposto de renda pessoa jurídica.

Decisão de Primeira Instância

A 1ª Turma de Julgamento da DRJ/SP1 julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada, apenas para reduzir o percentual da multa de ofício, de 150% (cento e cinquenta por cento) para 75% (setenta e cinco por cento), exclusivamente sobre os tributos incidentes sobre a receita omitida decorrente do contrato de prestação de serviços bancários.

Em face do valor exonerado, houve recurso de ofício.

Ciente da decisão em 07 de dezembro de 2011, a interessada ingressou com recurso em 22 do mesmo mês.

Recurso Voluntário

Após narrar os fatos, a Recorrente articula suas razões de defesa em dois blocos, o primeiro dedicado a questões preliminares, e o segundo ao mérito.

Nas preliminares, inicia por discorrer sobre as reestruturações societárias, falando das principais operações ocorridas (que chama de “fotografias”), para transmitir o que chama de “filme completo”, que corresponderia à reestruturação realizada, tudo para demonstrar a existência de propósito negocial, conforme doutrina de Greco. Diz ser imprescindível analisar a totalidade das operações realizadas pelo Grupo EMS (Grupo) ao longo dos anos de 2004 a 2007, que visavam, ao final, a valorização das ações da Recorrente, que foram posteriormente permutadas, a valor de mercado, por ações da Germed Farmacêutica Lda (Germed), sociedade estabelecida em Portugal, favorecendo, dessa forma, o ingresso do Grupo no competitivo mercado de medicamentos europeu.

Organiza a cronologia dos fatos em sete momentos, descrevendo os correspondentes eventos a seguir resumidos:

i) 04/05/2004: Constituída a empresa Sol Collection Assessoria Empresarial Ltda, que teve sua denominação social alterada para EMS Investimentos S/A. em 15/12/2004. Destaca que, ao contrário do que afirmou a Fiscalização, a EMS Investimentos não foi constituída em 15/12/2004;

ii) 24/05/2004: A EMS S/A., por intermédio de sua controladora (EMS Sigma Pharma Participações S/A. - EMS Participações) firma com a Germed um “Memorando de Entendimentos”, com a proposta de criação de uma *Joint Venture* para “a fabricação e distribuição dos produtos do Anexo I, no território de Portugal e demais países da União Européia, cujo registro e marca são de propriedade da EMS...” (fls. 98 a 101 dos autos).

iii) 05/07/2005: A EMS Participações, na qualidade de sócia controladora da Recorrente, e a Germed, constituem uma *Joint Venture* (fls. 102 a 113 dos autos). A contribuição inicial das empresas (99% por parte da EMS Participações e 1% para a Germed) seria realizada mediante permuta de ações de suas controladoras (fls. 114 a 117 dos autos), observado o valor de mercado das respectivas ações e a respectiva participação indicada, sem qualquer prazo definido no contrato.

EMS S/A.			
	Ações	Reais	%
EMS Sigma Participações S/A.	19.800.000	R\$ 19.800.000	99,00%
GERMED Farmacêutica Lda.	200.000	R\$ 200.000	1,00%
TOTAL	20.000.000	R\$ 20.000.000	100,00%

GERMED			
	Quotas	Euros	%
EMS Sigma Participações S/A	01 quota	450,00 €	9,00%
Sennex Holding B.V.	01 quota	4.450,00 €	89,00%
Augusto Viseu Fernandes.	01 quota	100,00 €	2,00%
TOTAL	20.000.000	R\$ 20.000.000	100,00%

(iv) 29/12/1994: A EMS Investimentos, em Assembléia Geral Extraordinária aprova a incorporação da totalidade das ações da Recorrente (EMS S/A.), originalmente de propriedade da EMS Participações (controladora integral), para convertê-la em subsidiária integral, bem como aprova o laudo de avaliação das ações da recorrente (R\$926.642.200,00).

Como decorrência, o patrimônio da EMS Investimentos foi aumentado em R\$ 926.642.200,00, sendo R\$ 140.000.000,00 o aumento de capital e R\$ 786.642.000,00 o valor da Reserva de Capital – Ágio na emissão de ações.

(v) 25/07/2005: Realizada Reunião de Diretoria da Recorrente, na qual foi apreciada a “Proposta de Justificativa de incorporação da EMS Investimentos”, em decorrência de *“um amplo processo de reestruturação societária, que tem como empresa mais importante a própria EMS, Objetiva-se com essa operação: (i) a maximização de sinergias operacionais; (ii) redução de custos administrativos na incorporada; (iii) maior transparência ao mercado, mediante a implantação de uma estrutura societária e de capital mais eficiente.”*

(vi) 25/07/2005: Realizada AGE que aprova a proposta de incorporação, sendo a EMS Investimentos incorporada pela recorrente, que passou a registrar no seu ativo permanente o ágio apurado.

(vii) 23/07/2007; Celebrado contrato de permuta de ações entre EMS Participações e Germed pelo qual são permutadas 200.000 ações nominativas, sem valor nominal, da EMS S/A. (a Recorrente) por uma quota da Germed, após ambas as empresas terem sido regularmente avaliadas por empresas especializadas, de acordo com os laudos a valor de mercado (fls. 114 a 117 dos autos).

Reportando-se à lição de Marco Aurélio Greco, diz que a fiscalização e a Decisão recorrida se ativeram à operação de incorporação das ações da recorrente pela EMS Investimentos, que culminou com o surgimento do ágio, e a posterior incorporação reversa (da EMS Investimentos pela Recorrente), etapas preliminares da operação, deixando de analisar os demais passos da reestruturação societária levada a efeito pelo Grupo, em especial o contrato de *Joint Venture*, que tinha por objetivo favorecer o ingresso da Recorrente no mercado de medicamentos europeu (filme completo).

Afirma que a análise do “filme” permite constatar a participação da Germed - sociedade portuguesa sem qualquer vínculo societário com a Recorrente – nas negociações bem como a inexistência do ágio interno em razão das negociações entre partes independentes, afirmando que a negociação e precificação dos ativos (ações da EMS S/A. e Germed) entre o Grupo e a sociedade portuguesa aparece desde o momento inicial da constituição da *Joint Venture*, transcrevendo o item 5 do referido contrato.

Faz uma demonstração gráfica da “cronologia do filme, para visualizar sua exposição.

Ressalta que o valor correspondente à permuta final das ações foi um valor negociado em mercado (entre partes independentes) e validado por laudos de avaliação com base na expectativa de rentabilidade futura.

Transcreve trecho de Professor L. Nelson Carvalho para este processo, no qual o parecerista afirma que a presença da Germed indica que o ágio não se originou exclusivamente de uma transação entre empresas do mesmo grupo.

Finalmente, destaca ser evidente o propósito negocial: o ingresso no mercado farmacêutico europeu.

Prosseguindo nas “preliminares”, reedita o alegado em impugnação sobre a “preclusão” da possibilidade de o Fisco questionar a legalidade dos registros contábeis que deram origem ao ágio amortizado. Destaca que o ágio decorrente das operações societárias realizadas surgiu em 29/12/2004, tendo sido transferido à Recorrente em 29/12/2005, não podendo o Fisco questioná-lo em autos de infração lavrados somente em 17/12/2010. Diz que o ágio contabilizado em 2004 é dado contábil e societário e representa, na verdade, parte do custo de aquisição do ativo respectivo.

Por disposição legal específica, autoriza-se a “antecipação” do aproveitamento desse “custo” em data anterior a uma eventual alienação do ativo, por intermédio de amortização, desde que a motivação do referido ágio seja a rentabilidade futura. Se não existisse a norma da Lei nº 9.532/97 autorizando a amortização, tais valores seriam redutores de lucros futuros, quando da alienação do ativo que o gerou.

Quanto ao mérito, inicia por delimitar a aplicação da Ciência Contábil pelo Direito.

Diz que o objeto específico da Ciência Contábil é a descrição do patrimônio de uma entidade e sua mutação no tempo, e que o Direito jurisdiciza os conceitos estabelecidos por essa ciência para criação de normas jurídicas que regulamentam os interesses dos diversos usuários. Discorre sobre a divisão do Direito Contábil nos sub-ramos Direito Contábil Societário e Direito Contábil Fiscal.

Faz referência ao art. 177 da Lei nº 6.404/76, para indicar que a proximidade do Direito Contábil Societário com a Ciência Contábil, os quais não se confundem.

Destaca que, embora o Decreto-lei nº 1.598/77 tenha purificado a contabilidade societária dos efeitos da contabilidade fiscal, com a criação do LALUR, a legislação tributária continuou influenciando a elaboração das demonstrações contábeis no Brasil.

Aduz que, embora haja muitos pontos de intersecção entre Ciência Contábil, Direito Contábil Societário e Direito Contábil Fiscal, como reconheceu a Turma Julgadora, isso não permite concluir que todas as regras são coincidentes, diferentemente do afirmado pela decisão recorrida.

Acrescenta ter sido distorcida a interpretação da decisão quanto ao entendimento do Professor Eliseu Martins.

Diz que, para reforçar a suposta impossibilidade de geração do ágio interno para a Ciência Contábil, a Turma Julgadora transcreveu opinião do ilustre Professor Eliseu Martins e Jorge Vieira da Costa Júnior, mas ressalta que a decisão deixou de transcrever a conclusão dos ilustres professores quanto à efetiva legitimidade do ágio interno, sob a ótica da legislação tributária, e a transcreve:

“5. Conclusão:

O surgimento do ágio em operações de combinação de negócios, realizadas dentro de um mesmo grupo societário, não tem sentido econômico. A Contabilidade, sabiamente, expurga essa informação ao considerar o grupo societário uma entidade única, quando reporta suas demonstrações consolidadas. O correto, contabilmente, é fazer o mesmo nas demonstrações individuais também.

Entretanto, o respaldo em legislação tributária para o fenômeno - ágio gerado internamente - dá sentido econômico à operação. Há de fato riqueza sendo gerada pelo grupo societário nesses arranjos só que, no caso, está sendo transferida do Estado para o grupo via renúncia fiscal. É bem verdade que referido respaldo legal concorre, ainda que indiretamente, para o retrocesso do estágio avançado de desenvolvimento em que se encontra a Contabilidade Brasileira. A bem da verdade, pavimenta um caminho tortuoso: o fomento a indústria do ágio.”

Com isso, diz que a legitimidade do ágio gerado nessas operações não foi esquecida pelo ilustre Professor Eliseu, que se manifestou expressamente no sentido de que a legislação tributária dá respaldo para a operação. Aduz que o Professor Eliseu referendou essa posição, em parecer juntado aos autos, no qual afirma a inexistência da subordinação do Direito Tributário à Ciência Contábil no que tange ao reconhecimento do ágio entre partes relacionadas e a legalidade do ágio interno, perante o Direito Tributário, nas operações entre partes relacionadas.

Destaca que, “além de inexistir qualquer impedimento para o Direito Tributário quanto ao reconhecimento do ágio em transações entre partes relacionadas, conforme se extrai do entendimento do Ilmo. Professor”, a Fiscalização afirmou que a inexistência de ágio interno teria como fundamento a Resolução nº 1.157/09, do Conselho Federal de Contabilidade, a qual, editada com fulcro na Lei 11.638/2007, não poderia ser invocada para fundamentar a inexistência de ágio em operação ocorrida em 2004. Lembra que esse fato também foi observado pelo Professor Eliseu no seu Parecer dado para este processo. Acrescenta que também o Parecer do professor Nelson Carvalho menciona esse aspecto.

Alega que, tendo restado demonstrada, nos termos dos pareceres em questão, a legalidade do ágio gerado na operação de incorporação de ações da Recorrente pela EMS Investimentos, face à ausência de norma proibitiva, deve ser reformada a decisão recorrida.

No segundo tópico de suas razões de mérito, discorre sobre a natureza jurídica do ágio para o Direito Contábil Societário, sobre as diversas formas de aquisição e sobre a desnecessidade do pagamento para a aquisição de bens.

Argumenta (i) que o ágio resulta do desmembramento, do custo de aquisição do investimento, do seu valor avaliado pela equivalência patrimonial, (ii) que a aquisição de uma participação societária pode se dar sem a existência de pagamento, conforme a operação escolhida, (iii) que o Grupo EMS considerou adequado o negócio jurídico de incorporação de ações, o qual se assemelha a um aumento de capital com bens, apesar de resguardar algumas diferenças em relação a este instituto, (iv) que na incorporação de ações não há pagamento, pois entrega-se ações da incorporada e tem-se como contraprestação recebimento de ações da incorporadora, (v) que a própria CVM, no Ofício Circular nº 01/2007, reconhece a legalidade do ágio interno para o direito societário.

Labora em demonstrar que a Decisão se equivocou ao afirmar que: (i) o custo de aquisição das ações incorporadas não poderia ser o correspondente ao capital aumentado da EMS Investimentos e entregue aos titulares das ações incorporadas, uma vez que não foi validado por uma operação de mercado e (ii) o pagamento é condição para o reconhecimento do ágio.

Critica a Decisão quando se reporta ao art. 299 do RIR/99 para dizer que as despesas com a amortização do ágio são indedutíveis porque não foram pagas nem incorridas, argumentando que a norma que permite a dedução, art. 386, inciso III, § 2º do RR/99, é norma especial, que se sobrepõe à norma geral.

Finalmente, invoca a isonomia com o tratamento fiscal do deságio gerado em operações societárias dentro do mesmo grupo. Faz referência ao inciso IV do art. 386 do RIR/99, e diz que a Receita Federal já manifestou entendimento de que esse deságio deveria ser tributado, tendo sido objeto do Acórdão 108-07.684. Argumenta que esse aspecto é comentado pelos Professores Eliseu Martins e Nelson Carvalho, nos seus pareceres dados para o presente processo.

Discorre sobre a existência do propósito negocial, nas operações realizadas, para demonstrar que o real objetivo teria sido a simplificação da estrutura societária, valoração das ações e ingresso/consolidação no mercado europeu.

Contesta a aplicação da multa qualificada, afirmando que seria necessário que a autoridade fiscal comprovasse, por provas diretas, e não presuntivas, que houve o intuito doloso de retardar ou impedir o surgimento da obrigação tributária, o que não teria ocorrido. Destaca que as operações realizadas são lícitas e foram realizadas com evidente propósito negocial, que foram devidamente registradas contabilmente, auditadas e amplamente divulgadas em suas demonstrações financeiras, bem como levadas ao conhecimento dos órgãos competentes, a Jucesp e a Receita Federal, e foram analisadas por juristas de renome, que emitiram pareceres favoráveis sobre a legalidade da dedutibilidade da despesa com amortização do ágio (escritório Araujo Fontes, Advocacia e Consultora Empresarial, fl. 1119).

Diz que o procedimento adotado decorreu de interpretação da lei, e não de ato ilícito, e menciona o Acórdão CSRF nº 02-02896.

Contesta a adição da amortização para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, por falta de previsão legal.

Quanto à segunda infração apontada (omissão de receitas relacionada com o “prêmio por preferência bancária” recebido do Banco Santander), repete as explicações dadas na impugnação, acerca do registro contábil do valor recebido como receita diferida, e, *ad*

argumentandum, da caracterização de mera postergação. Nesse caso, invoca julgado da antiga Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, para postular a impossibilidade de aplicação da multa por lançamento de ofício.

Na sequência, defende a impossibilidade de cobrança da multa isolada em razão da suposta falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, invocando jurisprudência reiterada do Conselho.

Prosseguindo, requer a improcedência da glosa das compensações de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL dos anos calendário de 2009 e 2010, pela inexistência de saldo, em razão da conversão, em positivos, dos resultados fiscais negativos do ano-calendário de 2008. Diz que, provado que as operações societárias tiveram propósito comercial e que o prêmio recebido não deveria ser registrado em conta de resultado no momento da celebração do contrato de exclusividade, impõe-se reverter a computação das supostas infrações no Sapli.

Finalmente, contesta a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, alegando, em síntese, que esta não se enquadra no conceito de débito, conforme disposto no art. 61 da Lei nº 8.981/95.

É o relatório

Voto

Conselheiro Valmir Sandri, Relator

Ambos os recursos preenchem os requisitos previstos na legislação para sua interposição. Deles conheço.

Os lançamentos litigados alcançam fatos geradores ocorridos entre outubro de 2007 e maio de 2010, estando relacionados com amortização de ágio e omissão de receita.

O recurso de ofício se refere ao afastamento da qualificação da multa sobre a parcela lançada a título de receita omitida.

A justificativa apresentada pelos autuantes para a qualificação da multa foi de que a contribuinte, quando intimada a justificar o valor de R\$ 6.830.585,38, informado na linha 27 da Ficha 37-A, Passivo, da DIPJ/2009 - ano-calendário de 2008, apresentou um contrato pós-datado.

A decisão de primeira instância, para afastar a qualificação, observou que a data do contrato não teve nenhuma interferência no conhecimento, por parte das autoridades fiscais, da ocorrência do fato gerador ou da natureza ou circunstâncias da obrigação tributária.

Destacou o Relator que os autuantes não colocaram em dúvida a efetiva existência do negócio jurídico, reconhecendo sua materialidade, constatada a partir do valor do crédito em conta bancária de R\$ 7.200.000,00, ocorrido 05/11/2007, tendo levada à base de

cálculo dos lançamentos à proporção de 1/60 avos por mês, segundo o regime de competência, tomando como referência a cláusula do contrato que previa sua vigência por 60 meses.

Assim, mesmo que a o contrato fosse pós-datado, ele não representaria ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Com muita propriedade, a decisão recorrida destacou que uma eventual apresentação de contrato pós-datado teria relevância, para fins de caracterização de fraude capaz de exasperar a multa de ofício, se ele consubstanciasse um artil para simular a existência de um negócio jurídico, com a finalidade de prejudicar os interesses da Fazenda Nacional, o que não se verificou no caso em concreto, em que os autuantes não questionaram o negócio jurídico nele representado e tributaram seus efeitos.

Nesse passo, também entendo que a recorrente não incorreu em nenhuma das hipóteses prevista no art. 72 da Lei n. 4.502/64 que justificasse a penalidade qualificada, razão porque, nego provimento ao recurso de ofício interposto pela Turma Julgadora.

Analiso o recurso voluntário.

O fato imputado como omissão de receita relaciona-se com o valor de R\$ 6.830.585,38, recebido do Banco Santander pela cessão de direito de exclusividade de processamento de sua folha de pagamentos. O contrato que formaliza a operação “Termo de Parceria Comercial” prevê vigência de 60 meses, entre 01/10/2007 a 01/10/2012, bem como o pagamento do prêmio pela preferência concedida ao Santander, que seria restituído integralmente em caso de rescisão do contrato dentro de 36 meses ou, se ocorrida posteriormente, proporcionalmente a 1/24 avos dos meses faltantes para seu término.

A fiscalização informa que a contribuinte estaria amortizando o direito de exclusividade e creditando receitas diversas a partir de agosto de 2010, na proporção de 1/24. Porém, considerando que o valor deveria estar sendo apropriado desde o início da vigência do contrato (outubro de 2007), na proporção de 1/60 (prazo de vigência), lançou como omissão de receita o valor mensal de R\$ 113.843,09 (R\$ 6.830.585,38/60), a partir de outubro 2007 até maio de 2010.

Nos termos do art. 116, inciso II, tratando de situação jurídica, considera-se ocorrido o fato gerador e existente seus efeitos desde o momento em que esteja definitivamente constituída nos termos do direito aplicável.

A possibilidade de ter que restituir o prêmio, em caso de rescisão do contrato, é condição resolutória, e o negócio jurídico reputa-se perfeito e acabado desde o momento de sua celebração, conforme previsto no inciso II do art. 117 do CTN.

Passo a analisar a questão da aplicação do instituto da postergação, invocada pela Recorrente, relevante para os lançamentos de IRPJ e CSLL.

O auto de infração foi lavrado em dezembro de 2010. A fiscalização apurou que a contribuinte deveria estar apropriando, desde outubro de 2007, o montante mensal de R\$ 113.843,09, o que corresponderia a R\$ 341.529,27 no ano calendário de 2007 (três meses), e

R\$ 1.366.117,08 em cada um dos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010 (a empresa é tributada pelo lucro real anual).

A empresa iniciou o oferecimento à tributação em agosto de 2010, à razão de 1/24 (R\$ 284.607,73), o que significa dizer que em 2010 foi apropriado 5/24 de R\$ 6.830.585,38, ou seja, R\$ 1.423.038,63.

Sobre a inexatidão quando ao período de competência, dispõe o Decreto-lei nº 1.598/77:

Art. 6º - (...)

(...)

§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 5º - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou

b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.

§ 7º - O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.

O alcance do § 4º do art. 6º acima transcrito foi dissecado no Parecer Normativo CST nº 57, de 1979, que assentou, *verbis*::

“5-1- A análise de seus termos revela a existência de:

a) um pré-requisito : a inexatidão contábil, caracterizada pela contabilização de valores em período-base diverso daquele a que competem;

b) uma finalidade: observância do regime de competência dos exercícios envolvidos;

c) um comando; a correção, para efeitos fiscais, no lucro real do exercício em que se efetivou o registro inexato implica, obrigatoriamente, correção do lucro real do exercício competente; e

d) um destinatário: o agente da correção, que é, como veremos, a Administração do Tributo.

5.2- Assim, na hipótese de inobservância da escrituração do regime de competência (pré-requisito), a correção do lucro real do exercício da contabilização implica, de modo obrigatório, retificação do lucro real do período competente (comando) a fim de que o regime prescrito na lei seja observado em ambos os exercícios (finalidade). O comando inserido no parágrafo visa, em última análise, impedir que o regime de competência seja parcialmente aplicado, com prejuízo para o Fisco (§ 5º), ou para o contribuinte (§ 6º). Operada a retificação do lucro real (e, pois, do imposto) num exercício, impõe-se, de modo obrigatório, a correção no outro, tanto da base como do imposto.

5.3- O destinatário da disposição é a própria Administração Tributária. Com efeito, a correção do lucro real, objeto do parágrafo, não constitui um fim em si. Ela se impõe por seus efeitos tributários, o imposto e acréscimos de que se ocupam os parágrafos subsequentes. Ora, a retificação de bases de cálculo e as consequentes correções de créditos tributários são atos que, integrados, configuram lançamento, atividade privativa da Administração Tributária (art. 142 da Lei nº 5.172, de 25/10/66 – CTN). Em suma, o § 4º está a dizer que se a Administração, mediante fiscalização, direta ou indireta, ou mesmo por denúncia espontânea, apurar inexatidão quanto ao período de competência, num determinado exercício, não poderá restringir a este a correção. Ela deverá se estender também ao outro.

6- Nem toda inexatidão contábil, porém, autoriza a constituição de crédito tributário. É o que prescreve o parágrafo 5º O lançamento só se justifica quando da inexatidão decorra prejuízo para o Erário, seja através de postergação de pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido (art. 5º, a), seja por diminuição do imposto por indevida redução do lucro real em qualquer período-base (§ 5º, b). Vê-se, assim, que a inexatidão com efeitos tributários (§ 5º) tem amplitude menor que a da inexatidão contábil, na qual evidentemente se insere.

(...)

6.3- Já a contabilização de receita, rendimento ou reconhecimento de lucro em exercício posterior ao competente, bem como o registro, em exercício a ele anterior, de custo ou dedução podem gerar postergação de pagamento de imposto. Por isso, registros dessa natureza ensejam que a Administração, procedendo na forma do parágrafo 4º, recomponha os dois lucros reais e efetive o lançamento no exercício em que tenha havido indevida redução do lucro líquido, isto é, depois de compensado o imposto lançado no exercício do registro inexato

e que a revisão mostrou ser nele indevido. É a compensação criada pelo parágrafo 6º.

(...)

8. Em suma, interessa salientar que a inexatidão na contabilidade, em decorrência da inobservância do regime de competência, só tem relevância para fins de imposto sobre a renda, quando dela resulte redução do imposto ou postergação de seu pagamento para exercício posterior ao em que seria devido.”

Como deixam claros os itens 5.2 e 5.3 do Parecer Normativo, a retificação do lucro real dos períodos envolvidos não é faculdade da administração, mas seu dever. Apenas depois de recompor os períodos envolvidos e verificar os efeitos decorrentes da inexatidão pode o Fisco formalizar a exigência (de diferença de tributos ou de acréscimos moratórios).

Como visto, o auto de infração foi lavrado em dezembro de 2010, e a autoridade fiscal, mesmo reconhecendo que a contribuinte apropriou, a partir de agosto de 2010, receita no montante mensal de R\$ 284.607,73, lançou omissão, nesse ano-calendário, de R\$ 569.215,45 (de janeiro a maio).

No caso específico, configurou-se o seguinte:

Ano-calendário	2007	2008	2009	2010
Receita incorrida	341.529,27	1.366.117,08	1.366.117,08	1.366.117,08
Receita apropriada	0,00	0,00	0,00	1.423.038,63
Deficiência	341.529,27	341.529,27	341.529,27	
Excesso				56.921,55

Conforme informado pelo autuante às fls. 720/729 dos autos, a contribuinte declarou os seguintes resultados fiscais nos períodos envolvidos:

Ano-calendário	2007	2008	2009	Até 31/05/2010
Lucro real	10.736.789,86	(53.763.577,63)	38.701.356,68	22.899.747,85
Base cálculo CSLL	17.816.564,97	(53.763.577,33)	38.701.356,68	22.899.747,85

O primeiro aspecto a destacar é que a contribuinte é tributada pelo lucro real anual. Por conseguinte, inobstante tenha apropriado a receita apenas a partir de agosto de 2010, a omissão em relação aos demais meses teria comprometido apenas o recolhimento das estimativas mensais de janeiro a julho de 2010. Porém, para o lucro real anual, não se materializou a omissão de receita, visto que o valor apropriado no ano foi superior ao incorrido no período. Contudo, uma vez que o auto de infração foi lavrado antes do encerramento do ano-calendário de 2010, não é possível afirmar que parte da receita apropriada a menor em 2007 resultou em pagamento a maior em 2010.

Na questão do ágio, a Recorrente apresentou um conjunto de justificativas que atesta a existência de um motivo extratributário para a realização da operação que possibilitou a amortização do ágio, as quais serão detalhadas a seguir:

DO PROPÓSITO NEGOCIAL

Como visto do relatório, o fundamento da autuação foi no sentido da impossibilidade de amortização do ágio quando: a) não há um pagamento em dinheiro decorrente de uma operação de compra e venda e, b) quando o ágio é gerado envolvendo pessoas jurídicas de um mesmo grupo econômico, em virtude da vedação existente na “teoria contábil”.

Tem razão a Recorrente quando defende que a “ausência de pagamento em dinheiro” não é suficiente para invalidar o ágio. De fato, o ágio é conceituado na lei, *ex vi* do art. 385 do RIR/1999, como a diferença entre o *custo de aquisição* e o valor do investimento segundo a equivalência patrimonial. A aquisição é meio legal de transmissão da propriedade e a lei não define a que título se faça, nem qual modalidade de contraprestação.

Portanto, não se pode fazer uma leitura restritiva de que seja aquisição, inclusive, por ser este um vocábulo transposto da área civil, de acordo com o art. 109 do CTN, devendo, portanto, ser respeitado na sua essência. Ora, a lei tributária poderá dar efeito tributário diverso aos conceitos e princípios de outros campos do saber, mas, nunca alterar a definição do termo. Ressalte-se que, no caso, não é a lei, mas é a interpretação da douta autoridade fiscal que procura dar sentido restritivo diverso ao termo aquisição.

É o que leciona a brilhante jurista Dra. Karem Jureidini Dias:¹

“O Direito Tributário pode dar tratamento expressamente divergente a um determinado fato conceituado em outra ciência ou em outro regime jurídico. Reiteramos que a divergência é nos efeitos, como ocorre, por exemplo, com o tratamento atribuído pelo Imposto sobre a Renda ao tributo vencido e não pago em razão da suspensão da exigibilidade.

De acordo com as normas contábeis, o tributo vencido e não pago é despesa e não provisão. Se é despesa, deveria afetar negativamente a base de cálculo do Imposto sobre a renda. Direito Tributário, entretanto, expressamente excepciona, do tratamento dado à despesa, o fato do tributo vencido que não foi pago em razão de certas hipóteses de suspensão de exigibilidade.”

A forma de pagamento, como bem coloca o Prof. Eliseu Martins no Parecer acostado às fls. 1.531 e seguintes do processo, não impacta a relevância ou substância econômica da aquisição do ágio. Quando a lei fala em aquisição, ela quer dizer qualquer forma de transferência de patrimônio e não necessariamente só o pagamento em dinheiro. A aquisição poderá ser por permuta, dação em pagamento, doação etc. Não pode o aplicador querer limitar aonde a lei não limitou, até porque as formas de realizar negócios se encontram no campo da liberdade e autonomia privada.

¹ Fato Tributário: Revisão e Efeitos Jurídicos. São Paulo: Noeses, 2012, p. 161.

Aliás, recentemente, o tema foi analisado pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscal no julgamento do processo nº 13839.001516/2006-64. Na ocasião, a Turma entendeu que a expressão “*aquisição*” existente na legislação fiscal não pode ter seu significado reduzido à compra e venda de ações, bem como não há qualquer fundamento legal que enseje tal restrição de modo a excluir a subscrição de ações ou qualquer outra forma de aquisição.

Não havendo distinção na lei, não cabe ao intérprete fazê-lo. Portanto, por aquisição entende-se qualquer forma de absorção a um patrimônio jurídico de algo novo, não tendo, tal absorção, por único meio uma compra e venda. Pode-se dar pela subscrição de ações novas, o qual se insere, indubitavelmente, no conceito de “participação societária adquirida”.

Assim, sob esse aspecto, não se vislumbra nenhuma vedação no aproveitamento do ágio quando decorrente de outro meio de aquisição que não seja a exclusiva entrega de dinheiro.

Já no segundo fundamento da autuação a discussão reside na possibilidade de reconhecimento de ágio gerado em operação envolvendo empresas de um mesmo grupo econômico, matéria controvertida, não só no âmbito deste E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais como dentro da própria contabilidade. Vejamos.

Em síntese, a autuação se refere à acusação de haver dedução indevida, na apuração do lucro real, da amortização de valor de ágio interno considerado como produzido dentro do mesmo grupo econômico.

Após as grandes discussões que têm acontecido sobre este tema do chamado “*ágio interno*”, assim considerado aquele decorrente de operações dentro de um mesmo grupo, decidi me debruçar para examinar com maior profundidade a questão, eis que até o momento, meu estudo sobre o tema era incipiente.

Inicialmente, é importante salientar que o tema nada tem haver com as alterações de normas contábeis introduzidas após a Lei nº 11.638/2007 (Resolução nº CFC nº 1.157/09, CPC 15/09, CPC 18/09, ICPC 09/2009). Todavia, em razão da relevância do tema, inclusive para outros casos em julgamento nesta Turma, tratar-se-á da questão sob duas óticas: a) regramento anterior à edição da Lei nº 11.638/2007; b) regramento posterior à edição da Lei nº 11.638/2007.

A autoridade fiscal para conseguir desenvolver o seu raciocínio e criar uma possível infração a ser penalizada, no caso, teve que fazer uso da acusação da prática de fraude, entendendo ser indedutível o ágio amortizado a partir de uma fundamentação abstrata, apontando como sendo a “teoria contábil” o lastro para a impossibilidade de se reconhecer o ágio quando a operação ocorrer dentro de um mesmo grupo econômico. Para tanto, utiliza como lastro normativo os seguintes dispositivos:

Resolução CFC nº 1.157/2009

(...)

50. É importante lembrar que só pode ser reconhecido o ativo intangível do ágio por expectativa de rentabilidade futura se adquirido de terceiros, nunca o gerado pela própria entidade (ou mesmo conjunto de empresas sob controle comum). E o

adquirido de terceiros só pode ser reconhecido, no Brasil, pelo custo, vedada completamente sua reavaliação.

Resolução CFC nº 750/93

Princípio do Registro pelo Valor Original

Art. 7º Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.

Parágrafo único – Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

I – a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;

II – uma vez integrado no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;

III – o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;

IV – os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada;

V – o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos.

Por sua vez, o acórdão da DRJ ora recorrido (fl. 1.263), na tentativa de buscar um fundamento de maior substância, adicionou aos dispositivos já citados pela fiscalização o item 120 da **Resolução CFC nº 1.110/2007** (revogada pela Resolução CFC nº 1.292/2010), que prescrevia:

(...)

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

É importante consignar que a redação do art. 7º da Resolução CFC nº 750/93 (citados pela fiscalização e DRJ) foi alterada pela Resolução CFC nº 1.282/10 e a expressão “*transações com o mundo exterior*” foi suprimida do novo texto.

Constata-se, assim que a acusação imputada à recorrente tem como fundamento legal: a “teoria contábil”, normas contábeis posteriores ao ano de ocorrência dos fatos geradores - anos de 2004 e 2005 - e, a partir daí foi construído um raciocínio que levou à conclusão, pela autoridade fiscal, de que se tratava de despesa indedutível considerada como tal de acordo com o art. 299 do RIR/1999. Foram citadas, ainda, os dispositivos do art. 385 e 386 do RIR/1999 que tratam da dedução de despesa a título de ágio.

É importante esclarecer que por existir na lei previsão específica para a dedutibilidade da despesa de ágio, *ex vi* dos arts. 385 e 386 do RIR/1999, que têm como matriz legal o art. 20 do Decreto-Lei nº 1598/1977 e a Lei nº 9.532/1997, devem estes dispositivos ser observados em decorrência do princípio da legalidade fiscal, pois de outra forma macularia a ordem jurídica e jurisprudência criar exigências para limitar direitos aonde a lei não restringiu, e é com este raciocínio que irei examinar o presente caso.

Antes de adentrarmos ao exame da matéria, é importante fazer um paralelo do histórico sobre as regras contábeis e fiscais sobre a apuração de resultados envolvendo empresas de um mesmo grupo econômico, tendo em vista a interpretação da teoria contábil e o Ofício CVM 01/2007, bem como a Lei n. 11.638/2007 que introduziu no Brasil o conceito de grupo econômico. Vejamos.

A Lei nº 11.638/2007 que introduziu no Brasil o IFRS é cristalina ao separar os dois sistemas, quais sejam, o contábil e o fiscal. Esse fenômeno vem sendo observado pela doutrina contábil e fiscal e já foi, inclusive, objeto de um recente Parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional.

No brilhante Parecer PGFN/CAT/nº 202/2013, da douta Procuradoria da Fazenda Nacional, ela adverte que, em função da neutralidade preconizada na Lei nº 11.638/2007 e a existência de um Regime Tributário de Transição, há uma clara separação entre a contabilidade societária e a contabilidade tributária, conforme podem ser observados os trechos ora transcritos:

12. O professor Ricardo Mariz nos traz esclarecedora explanação sobre o advento da Lei nº 11.638, de 2007, ao afirmar que as alterações introduzidas pelas regras de convergência da lei societária nacional às normas internacionais de contabilidade já eram esperadas, “mas o momento em que a lei foi promulgada causou surpresa, eis que não restou tempo suficiente para que os órgãos públicos e as entidades privadas se preparassem para aplicar as novas regras.” Ainda explicando o impacto que a Lei nº 11.638, de 2007, traria à tributação brasileira, o mesmo autor explica:

“(…) O que se verificou, a partir da Lei nº 11.638, foi uma profunda mudança em conceitos básicos da própria contabilidade mercantil brasileira, rompendo com práticas que até então eram adotadas para a demonstração do patrimônio líquido das entidades e dos seus lucros. Tal rompimento atingiu até os Princípios Fundamentais de Contabilidade aprovados pela Resolução nº 750, de 1993, do Conselho Federal de Contabilidade, que outrora eram chamados “princípios contábeis geralmente aceitos” e assim estão referidos no art. 177 da própria Lei nº 6.404.

.....

Com efeito, desde época imemorial o lucro sujeito à incidência tributária é o apurado na contabilidade comercial, a partir do qual são feitos ajustes de natureza exclusivamente fiscal, determinados pela legislação do IRPJ (e mais recente pela da CSL) com vista à quantificação das respectivas bases de cálculo. Tais ajustes, como se sabe, são os de receitas não tributáveis ou com tributação diferida, e os de custos ou despesas não dedutíveis ou com dedução diferida, assim como os dedutíveis até certo limite de valor ou sob determinadas condições, e também aqueles que recebem algum tratamento especial, inclusive a título de incentivo fiscal, procedendo-se, por fim, à compensação de prejuízos fiscais de períodos-base anteriores.

Ocorre que as modificações na contabilidade, estribadas na lei nº 11.638, não mais permitem a partida, pura e simplesmente, do lucro líquido contábil, com vistas ao cálculo do lucro tributável.

Isto ficou assim em virtude de que tanto as normas contábeis, inclusive e especialmente as normas jurídicas sobre contabilidade refletidas na Lei nº 6.404, quanto as normas tributárias estavam construídas sobre alicerces comuns, os quais faziam com que elas caminhassem lado a lado, sem muitos conflitos, e distanciando-se apenas quando as leis tributárias determinassem algum tratamento fiscal a este ou aquele componente do lucro, diferente do que figurava na contabilidade. (...)”.

13. Tornou-se necessária a adoção de uma alternativa legal que preservasse a incidência tributária dos efeitos imprevistos e, até então, imprevisíveis, trazidos pela Lei nº 11.638, de 2007. Foi nesse cenário que veio a lume o Regime Tributário de Transição, instituído pela Lei nº 11.941, de 2009, mediante o qual se buscava neutralidade fiscal, conforme já devidamente explicitado na Nota Técnica da RFB.

*14. Com efeito, a intenção do RTT foi manter os critérios contábeis previstos na Lei nº 6.404, de 1976, antes do advento da Lei nº 11.638, de 2007, de forma a que as novas regras contábeis não influenciassem a apuração dos tributos respectivos (IRPJ, CSLL, PIS/COFINS). No que concerne ao IRPJ e CSLL, tributos mais afetados diretamente pelas referidas regras, por terem como base de cálculo o **lucro real**, o RTT determina que o lucro a ser considerado como base para a quantificação do lucro real deve **desconsiderar**, para sua composição, as regras contábeis trazidas pela Lei nº 11.638, de 2007.*

15. O RTT procurou, enfim, manter os procedimentos tributários utilizados antes do advento da Lei nº 11.638, de 2007. A partir dele, houve uma separação de mundos que até então tinham suporte comum. O RTT é o divisor de águas. A contabilidade societária tomou um rumo e a fiscal outro, sendo que tal Regime atingiu todas as disciplinas referentes à tributação. (...)

...

17. Efetivamente, os artigos 15 e 16 da Lei nº 11.941, de 2009, expressamente determinam a observância, para fins tributários, dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, até que entre em vigor lei que discipline os efeitos tributários desses novos métodos e critérios contábeis, ou seja, a legislação tributária vigente nessa época permanece aplicada não sendo considerados os efeitos dos novos critérios contábeis. Dizer diferente significa dar efeito tributário às alterações trazidas pela Lei nº 11.638, de 2007, o que não se pode admitir em face dos claros mandamentos da Lei nº 11.941, de 2009.

...

31. Assim, tendo-se em mente que as regras contábeis instituídas pela Lei nº 11.638, de 2007, não podem gerar efeitos tributários, nem servir ao cálculo de tributos, parece claro que os lucros ou dividendos não sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte são os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados segundo as normas tributárias vigentes a partir do advento do Regime Tributário de Transição (RTT), o “lucro fiscal”, e, portanto, regras societárias originais da Lei nº 6.404, de 1976, anteriores à Lei nº 11.638, de 2007.

Deste modo, verificamos que a própria Administração Tributária reconhece e aceita o que a doutrina pátria sempre defenderam em relação à convivência e intersecção entre as normas contábeis e as leis fiscais a partir do IFRS. Ou seja, há total separação dos sistemas contábil e fiscal, sob pena de os novos conceitos trazidos pelas novas regras, como a avaliação do patrimônio a valor justo, valor de mercado, etc., interferirem indiretamente na base de cálculo dos tributos com consequente redução na arrecadação tributária.

Na realidade do caso concreto, a autoridade fiscal e a autoridade julgadora, para considerarem ter havido infração e fraude, partiram de premissas equivocadas à luz da “teoria contábil, só que esta teoria está lastreada em regras contábeis editadas em períodos posteriores aos fatos ocorridos. Aceitar-se tal interpretação implicaria, de uma só vez, em macular dois princípios caros à ordem jurídica, a legalidade e a irretroatividade. Ora, se nem a lei pode retroagir, muito menos a interpretação.

Assim, somente a partir do ano de 2007, com a introdução no nosso sistema jurídico da Lei 11.638/2007, é que passou a ser exigido o resultado consolidado do grupo e foi vedada, a partir de então, apenas para fins societários, a utilização do chamado ágio gerado internamente. Tudo regulado pelos pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC.

Tal conclusão é de fácil verificação, haja vista que a Lei nº 11.941/1999 criou o RTT exatamente para reger essas separações de sistemas e, da simples leitura do texto legal constata-se que o conceito de balanço consolidado não foi aceito pela lei fiscal, bem assim, as regras de dedutibilidade do ágio continuaram plenamente em vigor, eis que, além de não existir na lei fiscal vedação ao ágio gerado internamente dentro do grupo, a lei também não exigiu que houvesse propósito comercial ou pagamento.

Portanto, se não por outros motivos, ainda que se admitisse a possibilidade de se transportar para a área fiscal a nova interpretação das regras contábeis, diga-se de passagem, não da lei societária, mas de pronunciamentos do CPC, aplicáveis a partir de 2010, ainda assim, pelo princípio da irretroatividade tal interpretação não poderia retroagir para alcançar fatos anteriores à sua existência.

Nesse sentido, são magistrais as lições da Profa. Misabel Derzi:

“E como as leis não retroagem, porque isso não é de sua natureza, das leis, não podem os Poderes Executivos, inclusive o Judiciário retroagir. O raciocínio lógico derivado será o de que os atos de tais Poderes jamais retroajam, pois jamais determinam, validamente, a invasão do passado já que a lei, à qual se vinculam, não poderá fazê-lo”. Acrescenta ainda aquela jurista, “Afim, os princípios da irretroatividade das modificações jurisprudenciais, a proteção da confiança e a boa fé objetiva são dedutíveis diretamente da Constituição da República”.²

Deve-se ressaltar ainda que, com a introdução do IFRS no Brasil e a total separação da contabilidade das regras fiscais com as Leis nºs 11.638/2007 e 11.941/2009, os entendimentos contábeis e societários não poderão ser transpostos de forma irrestrita para a interpretação das regras fiscais.

Aqui, mais uma vez, é importante se buscar o douto Parecer PGFN/CAT nº 202/20130:

ITEM I

7. Por sua vez, o RTT foi instituído pela mencionada Medida Provisória nº 449, de 2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941, de 2009, tendo como finalidade precípua promover neutralidade tributária aos efeitos contábeis decorrentes da adoção da Lei nº 11.638, de 2007 e de normas outras posteriormente editadas pela CVM com o escopo de alinhar o ordenamento normativo-contábil brasileiro aos princípios e regras contábeis já internacionalmente adotadas.

...

9. Assim, buscou-se, através do RTT, neutralizar os efeitos tributários associados à adoção do conjunto de normas contábeis de convergência, tendo sido tal neutralidade normativa operacionalizada através do estabelecimento de uma espécie de “âncora” no arcabouço contábil pregresso, fazendo com que, para fins de apuração do lucro real, permanecessem as pessoas jurídicas, quando sujeitas ao RTT, regidas pelos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. Assim dispõem o § 1º do art. 15 e o caput do art. 16 da Lei nº 11.941, de 2009, expressis verbis:

...

² DERZI, Misabel de Abreu. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses. 2009, pp. 493 e 562.

16. Dos dispositivos constantes acima reproduzidos, o que se pode entender por adoção legal da neutralidade é irretocável: Um montante de receita contábil gerado exclusivamente pelos novos métodos e critérios contábeis não deveria, sob qualquer hipótese, ser considerada para fins tributários. Analogamente, quaisquer custos e despesas decorrentes da adoção dos novos métodos e critérios contábeis não podem ser tributariamente considerados.

ITEM II

9. Esse novo modelo contábil-societário, introduzido com mais vigor, no Brasil, pela Lei nº 11.638, de 2007, além da abordagem diferenciada dos fatos - menos fiscalista, portanto, menos rígida e mais permeável a mudanças e voltada à produção de informações úteis aos usuários externos atuantes em mercados de capitais ativos - tem uma abrangência ampla, e, por isso, capaz de causar um incremento ou uma defasagem na carga fiscal das empresas. Também se colhe de Alessandro Broedel Lopes que: “ (...) o processo de convergência no caso brasileiro, possui importantes elementos distintivos. Inicialmente, as normas internacionais foram incorporadas ao nosso ordenamento por meio da emissão de pronunciamentos técnicos, orientações e interpretações pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que em seguida foram emitidos pela CVM sob a forma de deliberações, portanto, com aplicação para todas as companhias abertas e para as companhias fechadas que optaram por seguir as normas da CVM. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) também procedeu à emissão de normativos adotando normas internacionais. Tal procedimento acabou por tornar as normas internacionais, por meio dos pronunciamentos do CPC, aplicáveis a todas as sociedades brasileiras. (Aqui em destaque o pronunciamento de pequenas e médias empresas, que é a regra relevante para as sociedades que não se enquadrem na categoria de sociedade de grande porte. (nota do autor). Procedimento semelhante de convergência às normas internacionais vem sendo paulatinamente adotado pelos reguladores responsáveis pelas instituições financeiras, entidades de previdência e seguros. Ou seja, o processo de adoção das normas internacionais de contabilidade no Brasil alcança um escopo muito maior de entidades. (...)”

Daí, conclui-se que as disposições da Resolução CFC nº 1.157/2009 e Ofício CVM nº 01/2007, que tratam da vedação do ágio interno para fins contábeis, não podem ser transpostos para fins fiscais.

Nesse sentido, valo-me da crítica esposada pelo Ilustre Relator do Proc. Adm. n. 16682.720880/2011-11, Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior que, ao se referir ao Ofício-Circular CVM/SNC/SEP n. 01/2007 (que entendeu que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos - incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de “ágio, arrematou:

“Nota-se, hoje, que alguns tentam elevar tal pronunciamento da CVM a um status de norma tributária proibitiva do reconhecimento do chamado ágio interno ao grupo econômico, o que, por si só, já seria absurdo. A análise feita pela CVM é de cunho estritamente econômico, pois sequer embasa seu entendimento em qualquer norma jurídica, muito pelo contrário, afirma que, ainda que respeitada a Lei, economicamente é inconcebível o reconhecimento do ágio interno. Como já dito anteriormente, “falta de substância econômica” assim como “falta de propósito negocial” não são institutos jurídicos nacionais, logo não maculam o ato jurídico seja lá qual for o conceito que os seus aplicadores lhes deem, logicamente, desde que não se configurem como um vício do negócio jurídico, segundo o nosso ordenamento legal.”

Ademais, como leciona o Professor Eliseu Martins no parecer complementar apresentado nos memoriais, que tem sido incansavelmente citado e adotado pelas autoridades fiscais como o orientador dessa nova interpretação, para fins contábeis, leciona que somente a partir do CPC 18 – 2010 é que surgiu a vedação do registro de ágio decorrente de operações envolvendo um mesmo grupo econômico.

Porém, tal vedação possuiu vida curta, conforme relatado a seguir:

Mas, voltando à situação das normas contábeis no Brasil. Aquele intento conseguido com o Pronunciamento Técnico CPC 18 mencionado atrás, que vedou completamente o reconhecimento do lucro nas operações entre entidades do mesmo grupo, acabou tendo vida curta.

Primeiramente, ele contrariava fortemente e demasiadamente toda a cultura contábil brasileira. Em segundo lugar, contrariava a prática europeia e de tantos outros países (na verdade apenas os EUA fazem a vedação na prática conforme comentado). Em terceiro, criava problemas para os sócios minoritários das entidades que de alguma forma transferiam seus ativos para outras do mesmo grupo porque, com o não reconhecimento do lucro, ficava diferido o pagamento de dividendos sobre tais resultados a tais sócios minoritários. Em quarto, porque normatizamos no Brasil algo sobre o que o próprio IASB ainda está por se posicionar.

Assim, em 2012 o CPC voltou atrás e também voltaram atrás a CVM e o CFC. O CPC modificou completamente a situação e esses órgãos aprovaram a mudança. 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. Veja-se a redação do artigo 22A (e também do 22B) do CPC 18 (R1):

...

Ou seja, a vedação acabou valendo tão somente para os exercícios sociais de 2010 e 2011.

Concordamos com o fato de que a CVM não gosta desses ágios, e que de fato, em alguns momentos, acabou por tomar algumas atitudes nessa direção, mas a realidade é essa: mesmo que indesejadas por alguns, essas operações envolvendo participações societárias sendo negociadas entre entidades sob controle comum jamais podem, antes de 2010, e após 2011, ser dadas como infratoras de normas legais ou infralegais contábeis brasileiras.

Esse mesmo pensamento foi publicado, no ano de 2012, pelo ilustre Prof. Eliseu Martins a fim de esclarecer o verdadeiro conteúdo das suas palavras que têm sido equivocadamente interpretadas:

O Fisco tem tentado consertar, por vias discutíveis, erros do próprio governo.

Mas tal decreto só permitia a dedutibilidade do ágio apenas na baixa do investimento. Portanto, na prática nada de problema muito sério. Porém, com o objetivo de aumentar o valor de suas próprias empresas no processo de desestatização, o governo tomou a iniciativa que redundou na Lei nº 9.532 em 1997, onde passou a aceitar a dedutibilidade da amortização do ágio em cinco anos, desde que mediante processo de fusão, incorporação ou cisão (nenhuma lógica nessa subordinação - apenas trabalho adicional às empresas).

Mais recentemente, com o valor dessas dedutibilidades assumindo vultosas cifras, o Fisco começou a autuar as empresas sob os mais variados argumentos: ágio interno, ou seja, derivado de negociações de participações societárias entre empresas do mesmo grupo - mas nada na lei fiscal ou contábil jamais vedou isso até 2010; ausência de "custo" por não haver desembolso de caixa na aquisição, já que pagamento com emissão de ações às vezes - só que jamais a contabilidade subordinou "custo de aquisição" a desembolso em caixa.

(...) mas essa exigência contábil começou entre nós apenas a partir de 2010 etc. Ou seja, o Fisco vem procurando consertar, por vias na maioria das vezes muito discutíveis, os erros do próprio governo.

<http://www.valor.com.br/brasil/2805590/dedutibilidade-fiscal-da-amortizacao-do-agio#ixzz2JBHo3TBX>

E mais, ainda que se pudesse admitir tal possibilidade, ainda assim, por se tratarem de normas editadas nos anos de 2010, pelo princípio da irretroatividade das leis somente poderiam ser aplicáveis a partir do ano de 2010.

Por outro lado, mesmo na vigência do regramento contábil e societário anterior à Lei nº 11.638/2007, já existia uma separação nas regras contábeis e tributárias, tanto é que existia o LALUR exatamente para que fossem feitos os ajustes necessários das regras contábeis às leis fiscais. No caso de transações envolvendo empresas do mesmo grupo, essa separação sempre foi patente.

Conforme relatado no Parecer (complemento) do Professor Eliseu Martins, o tratamento contábil dado às transações de empresas pertencentes a um mesmo grupo sempre foi objeto de discussão na contabilidade internacional. O pano de fundo da discussão reside na necessidade ou não de apresentação de demonstração consolidadas (demonstrações individuais x demonstrações consolidadas).

Para o Prof. Eliseu, nos Estados Unidos, por exemplo, só existe a apuração de resultados por meio de demonstrações consolidadas.

Já no Brasil, a Lei nº 6.404/76, lei societária, sempre privilegiou a demonstração individualizada, tratando as demonstrações consolidadas como uma espécie de complemento às demonstrações individuais.

Aliás, com a edição do Decreto-Lei nº 1.598/77 (art. 2º), foi criado, para fins fiscais, a possibilidade de tributação em conjunto de um mesmo grupo econômico, o que levaria, necessariamente, a mudança das demonstrações individuais para as consolidadas.

Porém, tendo em vista os seus reflexos na redução do pagamento de tributos, a norma nunca chegou a ser aplicada, haja vista que foi rapidamente revogada pelo Decreto-Lei nº 1.648/1978. Ou seja, apesar da tentativa ocorrida em 1977, nunca foi possível, para fins fiscais, aplicar as mesmas regras existentes para apuração do lucro líquido envolvendo empresas de um mesmo grupo.

E é fácil se constatar qual o motivo, pois, se houvesse o acolhimento do resultado consolidado para fins fiscais no balanço do grupo, tal fato implicaria necessariamente que, por exemplo, prejuízos e créditos seriam compensados dentro do grupo o que afetaria o recolhimento de tributos.

Ressalte-se que a lei fiscal tanto não aceita o conceito de grupo econômico que não se compensam prejuízos ou créditos entre empresas do mesmo grupo, bem como não é possível excluir de tributação ganho de capital apurado em operações envolvendo um mesmo grupo econômico.

Por outro lado, para a contabilidade, tudo se computa dentro do grupo para se produzir o resultado final.

Por isso, não se pode adotar dois critérios de interpretação. Por exemplo, tratando-se de uma venda entre empresas do mesmo grupo, haverá resultado ou lucro a ser considerado para fins tributários? Com certeza sim! Sobre o ganho de capital deverá incidir tributação. Então, não se pode usar um critério de não admitir despesa de ágio e usar outro critério para fins de tributar resultado em relação a mesmos fatos e operações sob o mesmo argumento: tratar-se de operações entre empresas do mesmo grupo.

É exatamente a causa, a motivação e a finalidade que distinguem os sistemas contábil e fiscal.

Dessa forma, afrontaria a moralidade e a ética que conceitos diversos e que são distinguidos pela lei possam ser utilizados de forma idêntica ou desigual ao sabor dos desejos do interprete ou aplicador. A segurança jurídica impõe ao aplicador da norma a certeza e a uniformidade de interpretação que não pode variar na dependência de arrecadar mais ou menos sob pena de gerar insegurança jurídica.

O fato é que os sistemas contábil e tributário são elaborados a partir de critérios distintos para atender finalidades distintas. O direito tributário necessariamente não se restringe ao que ocorre na contabilidade ou vice-versa. São sistemas diferentes.

Tome-se como exemplo a valoração de bens: a contabilidade exige que bens sejam avaliados a valor de mercado, preço justo, etc. e isto tem impacto sobre o resultado contábil, o patrimônio da empresa e na depreciação de bens, por exemplo. Por outro lado, a lei fiscal continua a exigir que os bens sejam considerados pelo custo de aquisição e que a despesa de depreciação somente será dedutível para fins do IRPJ e da CSLL em relação a esse valor, devendo tudo ser ajustado no LALUR.

Por seu turno, o Decreto-Lei nº 1.598/1977, que trata da forma em que o ágio deve ser reconhecido, ainda continua vigente para fins fiscais e não foi revogado. Não obstante, em nenhum momento ele trouxe qualquer previsão, exigência ou restrição ou impediu o reconhecimento do ágio gerado intra-grupo.

Neste ponto, não cabe ao intérprete criar restrições não expressas na lei para impedir o uso do ágio onde o próprio legislador não estabeleceu.

Noutro prisma, o fundamento apontado pela autoridade fiscal para não aceitar o ágio gerado entre empresas do mesmo grupo é que por serem partes relacionadas estaria maculada a independência de avaliação, e por isso, a mensuração dos valores da transação não seria confiável. Mais uma vez, aqui se valeu de regras contábeis posteriores aos fatos (Resolução CFC nº 1303/2010 que aprovou o NBC TG 04).

Nesse passo, entendo que não há na legislação fiscal qualquer vedação ao ágio gerado internamente dentro de um mesmo grupo econômico. Ao contrário, foi autorizado pelo art. 36 da Lei n. 10.637/02 (que revogou a postergação do ganho), art. 21 da Lei n. 9.249/95 (único fundamento p/ágio – expectativa de rentabilidade futura) e art. 8º. da Lei n. 9.532/97 (admitiu sua dedutibilidade na incorporação reversa).

ÁGIO DERIVADO DA EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA (GOODWILL) GERADO INTERNAMENTE

Outro fundamento adotado pela autoridade lançadora para glosar o ágio foi no sentido de que o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo.

Neste diapasão, é relevante, também, examinar que a Instrução CVM nº 247/1996 que foi citada pela autoridade fiscal como fundamento normativo que impedia o uso do ágio, mormente porque ela não veda a utilização do ágio interno, mas simplesmente não aceita o ágio sem fundamento econômico, como se pode ver:

Art. 14 - O ágio ou deságio computado na ocasião da aquisição ou subscrição do investimento deverá ser contabilizado com indicação do fundamento econômico que o determinou.

...

§ 5º O ágio não justificado pelos fundamentos econômicos, previstos nos parágrafos 1º e 2º, deve ser reconhecido imediatamente como perda, no resultado do exercício, esclarecendo-se em nota explicativa as razões da sua existência.

Entretanto, é importante lembrar que a lei fiscal nada traz sobre isso, e sendo assim, de se registrar que o contribuinte não pode ser compelido a pagar uma obrigação pecuniária que não esteja prevista na hipótese de uma lei tributária, ou, de forma contrária, ser punido por se aproveitar de redução da base de cálculo de uma obrigação tributária que esteja prevista na hipótese legal criadora de uma desoneração.

De fato, a lei em nenhum momento determinou que o ágio não possa surgir entre empresas de um mesmo grupo econômico, nem tampouco exige que a aquisição do investimento seja feita com desembolso em dinheiro (art. 20 do Dec. 1.598/77), bem como, não trouxe qualquer impedimento quanto a sua amortização. Ao contrário, expressamente a autorizou (art. 7º., da Lei 9.532/97).

Ocorre que, ainda que as normas contábeis pudessem ser aplicadas no presente caso, superando-se questões insuperáveis como a legalidade fiscal e a irretroatividade, mesmo assim, do exame das robustas provas do processo pode-se concluir que aqui não se aplicam tão somente os argumentos da “teoria contábil” para a não aceitação do chamado ágio interno, mas também o propósito negocial da operação, tendo em vista que na operação está presente uma empresa estrangeira que é um terceiro independente, a qual teria o maior interesse em ser rigorosa com a concretude da operação e, o mais importante, toda operação foi acompanhada por laudos de empresas idôneas e não impugnados pela autoridade fiscal, ou seja, quer contabilmente quer pela lei fiscal, todas as operações realizadas pela empresa foram e são consideradas verdadeiras, eis que foram públicas, registradas e efetivas.

Como se não bastasse, o propósito negocial da operação em questão é claro. A empresa pretendia se associar a uma empresa estrangeira, e dela se associou; adentrar ao mercado externo, fato que se realizou; aumentar os seus lucros com base nos laudos de rentabilidade futura procedido, o que de fato ocorreu; os laudos e documentos da empresa em nenhum momento foram questionados pela autoridade fiscal, e sendo assim, patente que o propósito negocial também ocorreu.

Logo, mesmo à luz da teoria contábil não se poderia refutar tal operação, pois nesta se identifica perfeitamente qual o propósito negocial decorrentes dos contratos formalizados e legalmente perfeitos, quais os resultados advindos da operação e a confiabilidade do respectivo custo.

Em sendo assim, somente assistiria razão à autoridade fiscal se ela comprovasse que efetivamente os valores envolvidos não mereceriam fé. Porém, nesse ponto, haveria a necessidade de questionar o laudo e seus critérios de avaliação, o que, de fato, não aconteceu no curso da fiscalização.

Portanto, se a autoridade fiscal que dirigiu o longo procedimento fiscal, teve acesso a todos os documentos, inclusive podendo utilizar o seu poder de intimar terceiros para obter informações, se aquela autoridade examinou detidamente os critérios do laudo e nada impugnou, ela certamente ratificou os valores constantes do mesmo. Isto é, houve comprovadamente a expectativa de rentabilidade futura como exige a lei, nos valores informados naquele laudo, tanto que ela se tornou real e foi até superada, pois, segundo as

declarações – DIPJs – entregues à RFB e que se encontram nos autos, está provado que o faturamento que era esperado efetivamente se realizou.

Aliás, a prova de que as operações entre empresas do mesmo grupo são aceitas e reconhecidas pela lei fiscal é que foram editadas as Leis nº 9.430/96 e 12.249/2010, que disciplinam respectivamente os preços de transferência e os empréstimos efetuados entre empresas de um mesmo grupo.

Logo, é falacioso dizer que não existe essa possibilidade. Ora, se a lei contém previsão que aceita para fins fiscais como limitar despesas, reconhecer receitas (ganho de capital), cobrar tributos sobre deságios, não é possível concluir, com base em simples interpretação, pela impossibilidade de se reconhecer um ágio decorrente de aquisição envolvendo empresas de um mesmo grupo econômico.

Vale ressaltar, também, que na operação estava envolvida uma terceira empresa estrangeira que, apesar de iniciar as tratativas no ano de 2004 e já começar a realizar negócios como projetado no plano de negócios, somente no ano de 2007, com a realização integral do plano de negócios iniciado em 2003, ingressou formalmente como acionista da Recorrente.

Portanto, nem mesmo pode-se afirmar que a operação se deu apenas entre empresas de um mesmo grupo, pois, no propósito negocial objetivado pelo plano de negócios, existia a necessidade de que houvesse uma nova avaliação das empresas, brasileira e estrangeira para que se pudesse realizar a permuta de ações negociada entre elas.

Ao que parece, a autoridade fiscal tenta desenvolver um raciocínio no sentido de que as regras contábeis já traziam a vedação do reconhecimento do ágio intra-grupo antes do ano de 2007, quando cita a Deliberação CVM nº 29 do ano de 1996 e Resolução CFC 750/1993. Da leitura de tais diplomas podem ser retirados vários raciocínios, porém, além de se tratar de regras contábeis, elas nada contém que diga respeito diretamente à impossibilidade de consideração de operações intra-grupos de empresas e à vedação do ágio interno.

Pelo contrário, até então, apenas o art. 250 da Lei das S/A é que tratava do balanço consolidado entre empresas do mesmo grupo (veja-se a redação original e suas posteriores alterações):

Art. 250. Das demonstrações financeiras consolidadas serão excluídas:

I - as participações de uma sociedade em outra;

II - os saldos de quaisquer contas entre as sociedades;

III - as parcelas dos resultados do exercício, dos lucros ou prejuízos acumulados e do custo de estoques ou do ativo permanente que corresponderem a resultados, ainda não realizados, de negócios entre as sociedades.

III – as parcelas dos resultados do exercício, dos lucros ou prejuízos acumulados e do custo de estoques ou do ativo não circulante que corresponderem a resultados, ainda não realizados, de negócios entre as sociedades. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 1º A participação dos acionistas controladores no patrimônio líquido e no lucro líquido do exercício será destacada, respectivamente, no balanço patrimonial e na demonstração consolidada do resultado do exercício.

§ 1º A participação dos acionistas não controladores no patrimônio líquido e no lucro do exercício será destacada, respectivamente, no balanço patrimonial e na demonstração do resultado do exercício. [\(Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997\)](#)

§ 2º A parcela do custo de aquisição do investimento em controlada, que não for absorvida na consolidação, deverá ser mantida no ativo permanente, com dedução da provisão adequada para perdas já comprovadas, e será objeto de nota explicativa.

§ 2º A parcela do custo de aquisição do investimento em controlada, que não for absorvida na consolidação, deverá ser mantida no ativo não circulante, com dedução da provisão adequada para perdas já comprovadas, e será objeto de nota explicativa. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 3º O valor da participação que exceder do custo de aquisição constituirá parcela destacada dos resultados de exercícios futuros até que fique comprovada a existência de ganho efetivo.

§ 4º Para fins deste artigo, as sociedades controladas, cujo exercício social termine mais de 60 (sessenta) dias antes da data do encerramento do exercício da companhia, elaborarão, com observância das normas desta Lei, demonstrações financeiras extraordinárias em data compreendida nesse prazo.

Saliente-se que a lei fiscal tentou introduzir também essa sistemática, mas o regramento foi rapidamente revogado como já anteriormente citado. Veja-se a redação do Decreto-Lei nº 1.598/1977:

Decreto-Lei 1.598/1977

Art 2º - Duas ou mais sociedades com sede no País podem optar pela tributação em conjunto, desde que satisfaçam aos seguintes requisitos: [\(Revogado pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978\).](#)

...

Art 7º - O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais.

...

§ 5º - As sociedades tributadas em conjunto (art. 2º) deverão elaborar, além das demonstrações financeiras de que trata o § 4º, e com observância das disposições da lei comercial e das

normas expedidas pelo Ministro da Fazenda, demonstrações consolidadas. [\(Revogado pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978\).](#)

...

Art. 30 - A base de cálculo do imposto das sociedades tributadas em conjunto (art. 2º) será determinada de acordo com as seguintes normas e a regulamentação expedida pelo Ministério da Fazenda: [\(Revogado pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978\).](#)

I - o lucro real do conjunto será o lucro líquido do exercício apurado na consolidação dos resultados de todas as sociedades (art. 7º, § 5º), ajustado nos termos do disposto no artigo 6º; [\(Revogado pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978\).](#)

II - não serão modificadas, pelo fato da consolidação, as deduções admitidas em cada sociedade, cujos limites sejam fixados na lei em função de elementos do seu patrimônio ou das suas operações; [\(Revogado pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978\).](#)

III - o limite de dedução de contribuições e doações poderá ser calculado com base no lucro líquido do conjunto; [\(Revogado pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978\).](#)

IV - na determinação do lucro real poderão ser compensados os prejuízos de qualquer das sociedades do conjunto, observado o prazo previsto no artigo 65. [\(Revogado pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978\).](#)

Parágrafo único - O imposto incide à alíquota de 32% sobre o lucro real das sociedades tributadas em conjunto. [\(Revogado pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978\).](#)

...

Art 64 - A pessoa jurídica poderá compensar o prejuízo apurado em um período-base com o lucro real determinado nos quatro períodos-base subsequentes.

§ 5º - A sociedade resultante de fusão e a que incorporar outra sucedem as sociedades extintas no seu direito a compensar prejuízos no prazo previsto neste artigo.

§ 5º - O Conselho Monetário Nacional pode autorizar a compensação do prejuízo de uma pessoa jurídica com o lucro real de outra, do mesmo grupo ou sob controle comum, quando a medida atender a interesses de segurança e fortalecimento da empresa nacional. [\(Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979\) \(Vigência\) \(Revogado pelo Decreto-lei nº 1.870, 1981\)](#)

§ 6º - O disposto no parágrafo anterior se aplica, nos termos dos atos da operação, às sociedades resultantes de cisão e à que incorporar parcela do patrimônio de sociedade cindida. [\(Revogado pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979\)](#)

A propósito, são pertinentes os comentários do Prof. René Izoldi Ávila³ sobre essa modalidade de apuração do lucro até então vigente na época:

³ ÁVILA, René Izoldi. **Imposto de Renda Pessoa Jurídica – D.L. 1598 – comentado e aplicado**. 1977, 2ª edição, p.61.

Capítulo II

Tributação de sociedades em conjunto - (arts. 2º a 4º; 7º § 5º; 30 e 64 § 8º)

2.1.1. Entre as muitas novidades criadas pela Lei nº 6.404/76, estão os grupos de sociedades (arts. 265 e seguintes) e as sociedades que, embora sem formarem grupos, mantêm relações de interdependência de coligação ou controle (arts. 243 e seguinte).

...

2.1.2. Enfrentando esse novo regime jurídico de sociedades que, embora continuem a constituir pessoas jurídicas independentes, caracterizam relações patrimoniais e de resultados interdependentes, o Decreto-Lei nº 1.598/77 criou um regime especial de “tributação em conjunto”, objeto dos dispositivos a que o título faz remissão, e que serão analisados neste capítulo.

...

2.6.2. A leitura do artigo 30 e seus incisos revela que, em linhas gerais, a apuração do resultado do conjunto é a soma dos resultados líquidos de cada uma das sociedades que o integram. O que poderá determinar, como já enfatizado o número 2.4.2 acima (ao cuidar do § 2º do artigo 4º) uma comunicação de prejuízos.

Cada sociedade continuará com o direito às deduções próprias, em função do seu patrimônio e de suas operações (inciso II). Não obstante, como medida de favorecimento, as deduções e contribuições (que têm limite percentual calculado sobre resultados) poderão ter por base o resultado do conjunto (inciso III).

Porém, como já mencionado, tais dispositivos do Decreto-Lei nº 1.598/1977 foram expressamente revogados pelos Decretos-Lei nºs 1.648, de 1978 e 1.730 de 1979.

Com isso, pode-se concluir que inicialmente era desejo do legislador fiscal pátrio introduzir a consolidação dos resultados do grupo da Lei Societária para fins fiscais, porém, posteriormente, esse mesmo legislador optou por não considerar tais disposições para fins fiscais.

É cristalino, portanto, que quaisquer regras da lei societária que disponham sobre registros, raciocínios ou consolidação dos resultados ou lançamentos de operações relativos a grupos de empresas que são aplicáveis para fins societários ou contábeis não poderão ser trazidas ou aplicáveis para fins fiscais.

Assim, diante da impossibilidade, para fins fiscais, da aplicação das regras contábeis que tratam da escrituração e apuração envolvendo empresas de um mesmo grupo, sobretudo após as alterações promovidas pelas Leis nºs 11.638/2007 e 11.941/2009, bem pode-se concluir que o reconhecimento do ágio mesmo se tratando do chamado “ágio interno” está de acordo com os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 e devem gerar todos os efeitos fiscais deles decorrentes.

E também pela teoria do propósito negocial, eis que havia de fato um interesse da contribuinte ingressar no mercado externo, e para isso, fazia-se necessário trazer seu patrimônio a preço de mercado, e mesmo que toda a operação fosse tão somente a economia de impostos, também é um propósito negocial, admitido pelo Direito, eis que dentre as alternativas por ele admitidas, é não ser obrigado a escolher a mais onerosa, mesmo que essa seja a sua única finalidade.

Como leciona Humberto Ávila:

“... a liberdade exercida pelos Contribuintes está assegurada pela Constituição e pela legislação tributária antes referida, sendo a capacidade contributiva revelada nos termos em que foram celebrados os negócios jurídicos. Não pode a autoridade fiscal negar nem a aplicação da lei tributária, nem a validade dos negócios jurídicos”.

“não sendo caso dissimulação, se o particular utiliza-se de determinadas formas de Direito Privado, sem abusar da forma jurídica, isto é, sem destruir os seus elementos essenciais, essa utilização não pode ser desconsiderada, mesmo que a sua finalidade seja justamente a de pagar menos tributo. Mas por que isso? Simplesmente porque o princípio da liberdade de exercício da atividade econômica e o princípio da liberdade de iniciativa estão postos na Constituição, e como direitos fundamentais que são não podem ser restringidos no seu núcleo.”

Sendo assim, no meu entender, não há como questionar as despesas decorrentes da amortização de ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, oriundas de operações societárias ocorridas entre empresas do mesmo grupo e com conferências em ações, quando todos os requisitos legais foram devidamente obedecidos, conforme o presente caso, ainda que também tenha havido o propósito de economia de tributos.

Nesse sentido, vale novamente transcrever parte do voto do Ilustre Conselheiro Alberto quando assevera que *“O propósito negocial pode ser, exatamente, o de realizar uma reorganização societária para se valer das normas permissivas criadas pelo Estado. O entendimento de que o contribuinte pode se reorganizar desde que não seja exclusivamente para reduzir carga tributária (causa extra-tributária) é apenas uma teoria sem amparo no Direito posto”.*

Mas não é só isso.

Ainda que se parta da premissa adotada pela fiscalização, de que o reconhecimento contábil do “ágio interno” não encontra respaldo nos princípios da ciência contábil, só sendo verdadeiros os ágios gerados em aquisições de participações societárias em negócios entre partes independentes, ainda assim o lançamento não se sustentaria.

É que, com ou sem respaldo na Ciência Contábil, o fato é que no período de 1º de janeiro de 2003 a 31/12/2005, esse ágio pôde ser registrado para retratar situação prevista em norma tributária específica, *in casu*, o art. 36 da Lei nº 10.637/2002⁴, revogado pela Lei nº 11.196, de 2005, e que dispunha:

⁴ Fruto da conversão do art. 99 da MP 66, de 2002

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

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

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

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

§ 2º Não será considerada realização a eventual transferência da participação societária incorporada ao patrimônio de outra pessoa jurídica, em decorrência de fusão, cisão ou incorporação, observadas as condições do § 1º.

Assim, o ágio “interno” registrado no período em que vigorou a Lei nº 10.637, de 2002, não obstante em desacordo com os princípios contábeis, não pode ser impugnado pelo Fisco, por estar amparado em norma legal expressa.

O ágio registrado com base nesse comando da legislação tributária tem como único efeito fiscal aquele previsto na própria norma que justificou sua contabilização. Ou seja, o diferimento da tributação do valor correspondente à reavaliação da participação societária conferida na integralização de capital subscrito.

No caso concreto, em 29/12/2004, a EMS Sigma Pharma Participações era controladora absoluta da EMS S/A. (99%). Nessa data, ocorreu a incorporação da totalidade das ações da EMS S/A. ao patrimônio da EMS Investimentos, pelo valor de R\$ 926.642.000,00, enquanto seu valor patrimonial era de R\$ 145.281.215,03. Com isso, na EMS Investimentos, o valor da participação em EMS S/A. ficou desdobrado em valor patrimonial de R\$ 145.281.215,03 e ágio de R\$ 781.360.784,97.

Nos estritos termos da norma fiscal veiculada pelo art. 36 da Lei nº 10.637, na EMS Sigma Pharma Participações, essa diferença entre o valor pelo qual o investimento em EMS S/A. estava registrado em sua contabilidade e o valor do investimento em EMS Participações que o substituiu, e que corresponde ao valor do ágio registrado nesta última, não é computada na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, devendo ser controlada na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), para ser tributada quando da ocorrência de um dos eventos previstos nos incisos I e II do § 1º.

Logo, em julho de 2005, quando ocorreu a incorporação da EMS Investimentos pela EMS S/A., concretizou-se o evento previsto no inciso I do § 1º do art. 36 (baixa do investimento), tornando obrigatória, para a EMS Sigma Pharma Participações, a tributação da valorização diferida, controlada no LALUR.

Ressalte-se que não é aplicável, no caso, a exceção prevista no § 2º (“não será considerada realização a eventual transferência da participação societária incorporada ao patrimônio de outra pessoa jurídica, em decorrência de fusão, cisão ou incorporação...”), uma vez que não ocorreu transferência da participação (EMS S/A.) ao patrimônio de **outra** pessoa jurídica, mas sua extinção por confusão patrimonial entre investidora e investida.

Assim, quando da incorporação da EMS Investimentos pela EMS S/A., caberia ao Fisco exigir de EMS Sigma Pharma Participações os tributos diferidos controlados no LALUR. Não procede, portanto, glosar as amortizações do ágio realizadas por EMS S/A nos termos dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/92, a pretexto de que tal ágio não é verdadeiro, porque sua escrituração foi expressamente autorizada pela Lei nº 10.637/96.

O fato concreto é que, o registro do ágio (gerado internamente) decorre de disposição expressa e específica da legislação tributária, com o efeito tributário previsto no dispositivo legal, qual seja, o diferimento da tributação da reavaliação da participação conferida.

Por fim, peço *vênia* novamente ao Ilustre Conselheiro Alberto para transcrever suas considerações no sentido de que “*Os julgadores do CARF prestarão um grande serviço ao Estado e a sociedade brasileira se imprimirem segurança jurídica e isonomia ao sistema, evitando que suas decisões fiquem ao sabor lotérico do entendimento de cada conselheiro sobre conceitos vagos não positivados como, por exemplo, “falta de propósito negocial”, que não passa de uma construção jurisprudencial alienígena sem respaldo no ordenamento jurídico pátrio. Da mesma forma, não me impressiona os efeitos tributários que se tenta dar a um mero pronunciamento técnico da CVM sobre ágio gerado em operações interna”*”.

Isto posto, entendo que não há como prosperar a glosa das despesas com ágio efetuada pela fiscalização e, sendo assim, improcedente a glosa, perde o objeto a discussão sobre a qualificação da multa de ofício.

Com relação à multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, reiteradamente tenho me manifestado de que ela só se justifica quando exigida dentro do próprio período de apuração das antecipações que deixaram de ser recolhidas, vez que, encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, prevalecendo à exigência apurada com base no balanço patrimonial encerrado ao final do ano- calendário.

Por conseguinte, desaparece o bem jurídico tutelado pela norma sancionadora, no caso, as antecipações que deveriam ter sido recolhidas por estimativas, não havendo, portanto, base para sua exigência.

Na verdade, o dispositivo legal previsto no inciso IV, do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, tem como objetivo obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um *provável* imposto de renda e contribuição social que poderá ser devido ao final do ano calendário.

Assim, sendo inerente ao dever de antecipar a exigência da obrigação cujo cumprimento se antecipa, a penalidade só poderá ser aplicada durante o ano- calendário. Não sendo esse o caso, deve a multa ser cancelada.

Quanto aos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício não paga no vencimento, transcrevo os diversos dispositivos legais que trataram e tratam da incidência e sua cobrança, para logo após, tecer minhas considerações que me levaram pela procedência de sua exigência.

Vejamos os dispositivos legais:

Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991

CAPÍTULO VII – Das Multas e dos Juros de Mora

Art. 59 – Os **tributos e contribuições** administrados pelo Departamento da Receita Federal, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de um por cento ao mês-calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.

§ 1º - A multa de mora será reduzida a dez por cento, quando o débito for pago até o último dia útil do mês subsequente ao do vencimento.

§ 2º - A multa incidirá a partir do primeiro dia após o vencimento do débito; os juros, a partir do primeiro dia do mês subsequente.

.....

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

Art. 84 – Os **tributos e contribuições sociais** arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I – juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;

.....

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 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 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

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

Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002

Art. 29. Os *débitos de qualquer natureza* para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de UFIR, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.

§ 2º Para fins de inscrição dos débitos referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.

§ 3º Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal – UFIR, instituída pelo art. 1º da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento. (g.n)

Da leitura dos dispositivos legais ora transcritos, depreende-se claramente que os legisladores definiram, como base de incidência de juros de mora ora, exclusivamente, “tributos e contribuições” (até o advento da Lei 8.981/95), e posteriormente estendendo sobre os “*débitos de qualquer natureza* para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União” (a partir da Lei n. 9.430/96) e, débitos de qualquer natureza, no meu entender, esta incluída a multa de ofício.

De acordo com o art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Portanto, compreendem-se no crédito tributário o valor do tributo e o valor da multa.

Por sua vez, o art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da sua falta, ressalvando apenas a pendência de consulta formulada dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Por seu turno, o § 1º do mesmo artigo determina que, se a lei não dispuser de forma diversa, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

No caso de multa por lançamento de ofício, seu vencimento é no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração. Assim, o valor da multa lançada, se não paga no prazo de impugnação, sujeita-se aos juros de mora calculados com base na taxa Selic acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.

Na verdade, o que se extrai de toda essa legislação é que o legislador, cessada a correção monetária, quis fazer incidirem os juros de mora também sobre a multa por lançamento de ofício, eis que sua cobrança representa uma compensação pela não disponibilização do valor do débito não recolhido no devido tempo.

De forma genérica, correspondem a uma compensação por um empréstimo ou pela utilização do capital de terceiros, os quais, no caso de demora no pagamento de obrigações de natureza tributária têm a mesma natureza, a mesma finalidade: compensar, atualizar, equilibrar, ressarcir as perdas sofridas pelo Fisco, ou seja, seu objetivo é reparar, com pecúnia, o Erário, pelo atraso no recolhimento do débito tributário.

Dessa forma, entendo como procedente a aplicação da taxa Selic incidente sobre a multa de ofício não paga no seu vencimento.

Quando aos lançamentos decorrentes – CSLL, PIS e COFINS -, o decidido quanto as infração à legislação do IRPJ, aplicam-se aos litígios relativos aos demais tributos em cujas bases de cálculo influenciaram, tendo em vista a causa e efeito que os unem.

Pelas razões expostas, NEGOU provimento ao recurso de ofício e DOU provimento PARCIAL ao recurso voluntário, para: a) CANCELAR integralmente as exigências decorrente da glosa do ágio; b) CANCELAR a parcela de exigência a título de omissão de receitas do ano-calendário de 2010, na importância de R\$ 569.215,45 e, c) cancelar a multa isolada sobre a falta ou insuficiência dos recolhimentos das estimativas mensais.

É como voto.

Sala das Sessões, em 09 de outubro de 2013.

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri