



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 16643.000421/2010-95
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.427 – 1ª Turma
Sessão de 17 de agosto de 2016
Matéria Dedutibilidade de despesas de amortização de ágio gerado internamente.
Qualificação da multa de ofício.
Recorrente PLANOVA PLANEJAMENTO E CONSTRUÇÕES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

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

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na "mais valia" do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição.

Inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienante e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito negocial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio que pretendeu criar.

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

A constatação de evidente intuito de fraudar o Fisco, pela intencional prática de atos simulados, enseja a qualificação da multa de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

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

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Sendo a tributação decorrente dos mesmos fatos, aplica-se à CSLL o quanto decidido em relação ao IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões quanto ao ágio interno os conselheiros Luís Flávio Neto, Nathalia Correia Pompeu e Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Aurelio Pereira Valadão – *Presidente em exercício.*

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - *Relator.*

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO (Presidente em Exercício), ANDRE MENDES DE MOURA, ADRIANA GOMES REGO, RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, MARCOS ANTÔNIO NEPOMUCENO FEITOSA, LUIS FLÁVIO NETO, NATHÁLIA CORREIA POMPEU.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela contribuinte PLANOVA PLANEJAMENTO E CONSTRUÇÕES S/A em 02/01/2015, com fundamento nos arts. 64, inciso II, e 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009 (RICARF/2009), em que se alega a existência de divergências jurisprudenciais acerca de matérias relacionadas à lide.

A recorrente insurge-se contra o Acórdão nº 1101-000.913, por meio do qual os membros da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiram: 1) por maioria de votos, rejeitar o incidente de impedimento da participação no julgamento de Conselheiro que tenha assinado o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF que originou o lançamento em debate; 2) por unanimidade de votos, rejeitar as arguições de nulidade do lançamento e da decisão recorrida; 3) por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário relativamente ao principal exigido; 4) por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário relativamente à qualificação da multa aplicada; e 5) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário relativamente aos juros sobre a multa de ofício.

No que tange ao ponto central do mérito, a decisão recorrida manteve os autos de infração lavrados pela Fiscalização. As autuações se fundamentaram no entendimento de que a contribuinte deduziu indevidamente, entre junho de 2005 e dezembro de 2009, de seu lucro real e da sua base de cálculo da CSLL, despesas relativas à amortização de ágio contabilizado em operação societária que foi considerada sem propósito negocial e sem substrato econômico.

Tal operação envolveu a recorrente e a HOLPLAN PARTICIPAÇÕES S/A, pessoas jurídicas que compartilhavam os mesmos sócios e o mesmo endereço. Em 31/05/2005, a HOLPLAN incorporou a totalidade das ações da PLANOVA, reavaliadas a valor

de mercado, o que gerou um ágio de R\$ 246.300.338,00. Na mesma data, a controlada PLANOVA incorporou sua controladora HOLPLAN, trazendo para a sua contabilidade o ágio que passou então a ser aproveitado para a redução do IRPJ e da CSLL devidos, sob o argumento de que tal prática estaria albergada pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e pelos arts. 385 e 386 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999) - RIR/1999.

Por entender que tal dedução não tinha base legal, a Fiscalização lavrou autos de infração relativos ao IRPJ e à CSLL referentes ao período em que durou a dedução entendida como indevida. A autuação fora mantida em sede de julgamento administrativo de primeira instância e, posteriormente, também pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara, em julgamento que culminou na prolação do acórdão contra o qual ora se insurge a recorrente.

Registre-se que, embora conste da própria decisão recorrida que seu número de identificação seria 1101-000.913, pesquisa realizada junto ao sítio do CARF na internet revela que é 1101-000.912 a numeração correta do acórdão proferido em sede de julgamento de recurso voluntário nos autos do processo administrativo fiscal nº 16643.000421/2010-95. O Acórdão nº 1101-000.913 foi prolatado no processo nº 10380.010250/2007-69, totalmente estranho à lide discutida nos presentes autos.

O acórdão recorrido foi assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

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

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

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

Devidamente intimada acerca do acórdão em 27/09/2013, a contribuinte opôs embargos de declaração à decisão, de forma tempestiva. Arguiu a existência de omissões, contradições e obscuridade de demandariam a retificação do julgado.

Em despacho de 15/12/2014, o Presidente da 1ª Turma da 1ª Câmara rejeitou os embargos manejados pela contribuinte, por entender inexistente qualquer contradição, omissão ou obscuridade a ser sanada no Acórdão nº 1101-000.912 (numeração correta do julgado).

A contribuinte foi cientificada em 17/02/2015 a respeito da rejeição de seus embargos e interpôs, em 02/03/2015, recurso especial tempestivo insurgindo-se contra o acórdão que apreciou seu recurso voluntário, sob a alegação de que ele teria dado à lei tributária interpretação diversa da que tem sido adotada em outros processos julgados no âmbito do CARF.

O recurso especial apresentado pelo contribuinte contesta a interpretação adotada pelo acórdão recorrido em relação a três matérias: 1) irrelevância da forma de pagamento para a substância econômica da aquisição do ágio gerado na incorporação de ações;

2) possibilidade de aproveitamento do "ágio interno" gerado na incorporação entre empresas de um mesmo grupo; 3) qualificação da multa de ofício.

Em atendimento aos requisitos de admissibilidade do recurso especial, então previstos nos arts. 67 e seguintes do Anexo II do RICARF/2009 (requisitos que basicamente foram mantidos nos arts. 67 e seguintes do Anexo II da versão atualmente vigente do Regimento, aprovada pela MF nº 343, de 09/06/2015 - RICARF/2015), a recorrente apontou acórdãos de turmas de câmara do CARF que teriam dado aos temas combatidos interpretação diversa daquela esposada pelo acórdão recorrido.

Por razões de clareza, serão separadamente analisadas as alegações perfiladas pela recorrente a respeito de cada uma das matérias combatidas.

1) Irrelevância da forma de pagamento para a substância econômica da aquisição do ágio

A contribuinte reitera algumas alegações que constaram de seu recurso voluntário, no sentido de que a Lei nº 9.532/1997 trouxe ao ordenamento jurídico brasileiro a novidade da possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio. Antes de tal lei, explica, o ágio somente repercutia no campo tributário no momento da alienação ou da baixa do investimento cuja aquisição lhe deu origem, para fins de apuração de eventual ganho ou perda de capital.

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, incorporados ao RIR/1999 por meio de seu art. 386, teriam introduzido a possibilidade de aproveitamento tributário do ágio em hipóteses de incorporação, fusão ou cisão que envolvessem empresas investidora e investida.

Relata a recorrente que o acórdão recorrido teria ignorado tais previsões legais ao não reconhecer a dedutibilidade da amortização do ágio levada a efeito por ela, fundamentando tal conclusão no argumento de que tal ágio teria sido formado por meio de operações internas, sem a intervenção de terceiros não-relacionados e sem o pagamento de preço.

Ao adotar tal discurso, a decisão recorrida estaria em conflito com o Acórdão nº 1301-001.299. O voto vencedor de tal acórdão, em trecho transcrito na peça recursal, afirma que a ausência de pagamento em dinheiro não é suficiente para invalidar o ágio e seu posterior aproveitamento fiscal.

A decisão indicada como paradigma afirma que o conceito de ágio, trazido pelo art. 385 do RIR/1999, é a diferença entre o custo de aquisição e o valor do investimento segundo a equivalência patrimonial. A "aquisição", termo utilizado em tal definição, consistiria de qualquer meio legal de transmissão de propriedade, não sendo legítimo ao Fisco adotar uma interpretação restritiva em relação à modalidade de contraprestação requerida.

A mencionada aquisição, defende o acórdão paradigma, pode se dar mediante pagamento em dinheiro, permuta, dação em pagamento, doação etc. A forma escolhida para o pagamento, qualquer que seja ela, não impactaria a relevância ou a substância econômica da aquisição do ágio. Diante de tal posicionamento, a recorrente afirma estar configurada a divergência jurisprudencial em face do acórdão recorrido.

Por fim, a recorrente traz ainda uma segunda decisão administrativa, **consubstanciada no Acórdão nº 9101-001.657, que abraçaria entendimento diverso daquele exposto no acórdão recorrido, ao defender que a expressão "aquisição" não pode ter seu**

significado reduzido à compra e venda de ações e que a subscrição de ações é uma modalidade de aquisição tão válida quanto as demais.

2) Possibilidade de aproveitamento de "ágio interno"

O recurso especial prossegue com o relato de que o acórdão recorrido não reconhece a possibilidade de aproveitamento tributário, nos termos previstos no art. 386 do RIR/1999, do ágio gerado em operações realizadas entre empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, conhecido como "ágio interno".

Na fundamentação de sua decisão em relação a este tema específico, o acórdão recorrido afirma que não se poderia falar em atualização de participação societária a valor de mercado sem a participação de uma parte independente que demonstrasse interesse em adquiri-la pelo valor apontado como reavaliado. Além disso, utilizou-se como subsídio a "teoria contábil", conforme exposta no Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2007 e no Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, no sentido de ser inadmissível o aproveitamento do ágio entre empresas de um mesmo grupo econômico.

A recorrente alega que tal posicionamento divergiria do adotado pelo Acórdão nº 1301-001.299, mesmo paradigma indicado para a primeira matéria contestada. A decisão paradigma minimiza a importância da teoria contábil para a discussão acerca do tema do aproveitamento fiscal do ágio, argumentando que a legislação tributária conta com previsões específicas a respeito do assunto (arts. 385 e 386 do RIR/1999, art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e Lei nº 9.532/1997), não tendo que se submeter a pronunciamentos de cunho contábil desprovidos de força legal.

3) Qualificação da multa de ofício

A última matéria contestada pela recorrente diz respeito à aplicação da multa de ofício em sua modalidade qualificada, no percentual de 150%.

A autoridade lançadora qualificou a multa de ofício com base no entendimento de que a contribuinte teria atuado com dolo ao praticar atos societários de forma simulada. Tais operações foram tidas como artificiais, por serem desprovidas de substância econômica e terem como único intuito a redução da tributação nos períodos fiscalizados.

O acórdão recorrido, ao cancelar a conclusão construída pela Fiscalização, estaria em desacordo com a interpretação dada ao tema pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, por ocasião da prolação do Acórdão nº 1401-00.155. Nesta decisão indicada como paradigma, teria prevalecido o entendimento de que, não restando comprovado o dolo específico necessário à configuração da simulação ou da fraude abordadas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964, não há que se falar em aplicação de multa de ofício qualificada.

O voto condutor do acórdão paradigma aduz que, ainda que os atos societários tenham sido praticados sem intenção negocial e com simulação, só se poderia cogitar de qualificação da multa de ofício se o contribuinte tivesse agido para encobrir os negócios efetivamente realizados. Se ficar patente nos autos que o contribuinte acreditava estar praticando um negócio jurídico indireto, de forma pública, respaldado por entendimentos abalizados de que o negócio estaria abarcado pela chamada elisão fiscal, não restaria caracterizado o dolo específico requerido pelos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964.

A recorrente alega que seu caso concreto é semelhante ao abordado na decisão paradigma, uma vez que todos os atos praticados foram registrados e informados ao Fisco e todas as obrigações acessórias foram devidamente cumpridas. Assim, pede que se aplique ao seu caso o entendimento exposto no acórdão paradigma, no sentido de que somente seria aplicável a multa de ofício no percentual de 75%.

Além de defender a existência de divergência jurisprudencial entre os acórdãos recorrido e paradigmas em relação às matérias indicadas, a recorrente apresenta também uma série de alegações que deveriam, sob seu ponto de vista, provocar a reforma da decisão recorrida. Em suma, argumenta-se que:

- Somente com o advento da Lei nº 12.973/2014 é que passou a existir vedação legal ao aproveitamento tributário do ágio gerado em operações praticadas entre empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico ("ágio interno"). A aprovação da regra jurídica proibitiva é indicativo indubitável de que, antes dela, condutas como a praticada pela recorrente estavam em conformidade com o ordenamento vigente;

- Todos os atos societários praticados pela recorrente tiveram ampla publicidade, foram devidamente registrados nos órgãos competentes e tempestivamente informados à Receita Federal, o que demonstra sua boa-fé e a inexistência de dolo apto a propiciar a qualificação da multa de ofício;

- O Supremo Tribunal Federal já se pronunciou acerca da inconstitucionalidade da aplicação de multa em valor superior a 100% do tributo cobrado.

O contribuinte encerra seu recurso especial com o pedido de que este seja conhecido, diante da demonstração das divergências jurisprudenciais alegadas, sendo posteriormente remetido à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) e provido mediante a uniformização da jurisprudência administrativa.

A irresignação da contribuinte foi submetida a juízo de admissibilidade, a fim de se verificar o atendimento aos requisitos regimentalmente exigidos dos recursos especiais. As conclusões foram expostas em despacho de 20/04/2015.

O aludido despacho analisou de forma conjunta as duas primeiras matérias contestadas pela recorrente ("irrelevância da forma de pagamento para a substância econômica da aquisição do ágio gerado na incorporação de ações" e "possibilidade de aproveitamento do "ágio interno" gerado na incorporação entre empresas do mesmo grupo"), concluindo pela existência de divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o Acórdão nº 1301-001.299. Acerca da última matéria guerreada, qual seja, a "qualificação da multa de ofício", também concluiu-se pela configuração de dissídio jurisprudencial, desta vez entre o acórdão paradigma e o Acórdão nº 1401-00.155. Assim, o Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção deu seguimento total ao recurso especial interposto pela contribuinte.

Em 13/05/2015, os autos foram eletronicamente remetidos para a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para fins de ciência da interposição de recurso especial pela contribuinte, assim como de sua admissão, nos termos dos arts. 70 e 81, §3º, do Anexo II do RICARF/2009. Em resposta, foram apresentadas, ainda em 13/05/2015, **contrarrrazões às alegações da recorrente.**

No documento, a PGFN adotou o mesmo critério utilizado no despacho de exame de admissibilidade do recurso especial, analisando de forma conjunta as duas matérias que dizem respeito à legalidade do aproveitamento tributário do ágio nos moldes adotados pela contribuinte. Assim podem ser resumidas as contrarrazões opostas às alegações apresentadas pela recorrente:

a) Do aproveitamento do ágio pago na incorporação de ações da PLANOVA - impossibilidade de dedução

- A criação de um ágio fictício, simulado, sem qualquer propósito negocial ou substrato econômico, como o verificado nos autos, não permite, ao contrário do alegado pela recorrente, a dedução da despesa com sua amortização nos termos previstos na legislação tributária;

- Para que determinada empresa possa gozar da dedutibilidade prevista no art. 386 do RIR/1999, não basta que ela simplesmente incorpore uma controlada na qual detenha participação societária adquirida com ágio. Entre as condições exigidas para tal gozo, encontram-se: a necessidade de que a pessoa jurídica tenha efetivamente suportado o ágio registrado; a existência de propósito negocial (aquisição de um investimento); a verificação de substrato econômico a justificar a origem do ágio (transação comercial); o fundamento econômico de expectativa de rentabilidade futura da controlada;

- Por propósito negocial entende-se a razão negocial que leva uma empresa a adquirir um investimento por valor superior àquele que originalmente custou ao alienante;

- Para fins de fazer jus ao benefício fiscal previsto pelo art. 386 do RIR/1999, o ágio deve ser originado em um negócio comutativo, onde as partes contratantes, independentes entre si e ocupando posições opostas, tenham interesse em assumir direitos e obrigações correspondentes e proporcionais;

- A operação que dá origem ao ágio deve ainda ter substrato econômico, com o dispêndio de um gasto (econômico ou patrimonial) pelo adquirente e o respectivo ganho (também econômico ou patrimonial) pelo alienante;

- A exigência do cumprimento de tais requisitos é reconhecida pela Comissão de Valores Mobiliários, por meio do Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, e pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, nos termos da Orientação Técnica OCPC nº 02/2008;

- A aquisição de um investimento por meio de mera escrituração artificial, sem a real materialização no mundo econômico, não é apta a gerar ágio que possa ser objeto de aproveitamento tributário, pois carece de propósito negocial e substrato econômico que justifique seu surgimento;

- O ágio gerado em operações societárias que tiveram o propósito de aumentar o valor do capital social da PLANOVA (para fins, segundo a própria, de qualificação para participação em certames licitatórios) não é passível de aproveitamento tributários nos moldes previstos pelo art. 386 do RIR/1999, uma vez que este dispositivo expressamente requer que o ágio tenha sido pago com fundamento na previsão de rentabilidade futura do investimento adquirido;

- No caso concreto, também evidencia a ausência de propósito negocial o fato de a empresa HOLPLAN ter permanecido com o expressivo investimento na PLANOVA (R\$246.300.388,00) por apenas cinco horas, o que demonstra não houve a realização de investimento com fundamento em expectativa de produção futura de resultados positivos;

- O ágio que a recorrente pretende amortizável não apresenta, portanto, qualquer propósito negocial que permita tal utilização do ponto de vista fiscal. Aliás, tal aproveitamento tributário é, em si, o propósito final perseguido pela recorrente;

- O laudo de avaliação em que a recorrente se baseou para promover o ajustamento de seu valor de mercado antes da incorporação pela HOLPLAN foi elaborada por empresa constituída exclusivamente para esta finalidade (V CONSULTING SERVIÇOS DE CONSULTORIA CONTÁBIL E EMPRESARIAL LTDA.);

- Conforme reconhecido pela própria recorrente, o "investimento" que deu origem ao ágio não implicou em gasto para a HOLPLAN (adquirente) ou em ganho para a PLANOVA (alienante), não tendo ocorrido a circulação de riquezas necessária à caracterização do substrato econômico, condição para a dedutibilidade de despesas decorrentes da amortização do ágio;

- Como PLANOVA e HOLPLAN tinham os mesmos acionistas, não houve a participação de terceiros não-relacionados na operação de aquisição do investimento. O mesmo sujeito ocupava simultaneamente as posições de alienante e de adquirente. Não houve variação patrimonial no grupo econômico. Não houve efetivo dispêndio por parte de nenhum dos envolvidos. A operação não foi realizada em um ambiente de livre iniciativa. Assim, mais uma vez resta demonstrado que as operações realizadas carecem de substrato econômico;

- Ao cabo das operações sequenciadas perpetradas pelo grupo econômico, não se verificou qualquer mudança na titularidade das ações. As ações pertenciam à PLANOVA antes do início das operações e voltaram ao seu controle direto ao final delas;

- O ágio absorvido e posteriormente utilizado pela PLANOVA não existiu de fato, pois foi criado de forma artificial. Assim, configura-se justamente a hipótese que os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 objetivavam evitar, de acordo com a Exposição de Motivos referente a tal diploma legal;

- O ágio gerado por meio de negócios sem fins econômicos e/ou sem o efetivo dispêndio do preço de aquisição do investimento não pode dar ensejo ao benefício previsto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e nos arts. 385 e 386 do RIR/1999.

b) Da simulação e da qualificação da multa de ofício

- O ágio registrado pela recorrente fora criado de forma simulada, por meio de sonegação, fraude e conluio;

- Embora a recorrente tenha alegado que o ágio por ela amortizado decorre de aquisição de investimento, restou demonstrado que não houve investimento algum e que o ágio foi artificialmente criado com o único intuito de gozo de um benefício fiscal indevido;

- A simulação praticada pela recorrente é comprovada pela ausência de propósito negocial e de substrato econômico nas operações realizadas, bem como pela

confissão de que não houve dispêndio financeiro e de que seu intuito era aumentar seu próprio capital;

- No caso concreto, a vontade declarada pela recorrente (aumento de capital social da HOLPLAN, mediante incorporação de todas as ações do capital da PLANOVA, precedida de pertinente reavaliação, seguido da incorporação da primeira pela segunda) diverge da vontade real, apurada pela Fiscalização (criação de um investimento artificial a fim de gerar um ágio que seria utilizado pela PLANOVA para reduzir sua tributação). Assim, estaria caracterizada a simulação;

- O evidente intuito doloso da conduta da recorrente restaria comprovado diante do fato de que já se sabia desde o início das operações societárias que o investimento originalmente realizado seria extinto pela futura incorporação da HOLPLAN pela PLANOVA. Portanto, o único objetivo real era a geração artificial de ágio para fins de redução de carga tributária;

- Também demonstrou o intuito de fraude da recorrente a utilização de laudo de avaliação, elaborado por empresa de consultoria constituída especificamente para este fim, para dar aparência de legalidade a uma operação não prevista na legislação. Assim, pretendeu a recorrente ludibriar a Fazenda Nacional;

- Na engenharia societária praticada pelo grupo econômico de que faz parte a recorrente, a empresa HOLPLAN atuou como verdadeira "sociedade veículo", com utilização efêmera e específica para os fins de criação do ágio artificial;

- A recorrente, como consequência das incorporações promovidas, considerou como perdido o lucro incerto que ela própria esperava auferir no futuro e promoveu a amortização do ágio decorrente de tal expectativa, desvirtuando a intenção da legislação aplicável;

- Houve sonegação no caso analisado por ter a recorrente retardado parcialmente o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador de obrigação tributária;

- Houve fraude no caso analisado porque a recorrente utilizou laudo que sabidamente não atestava o real propósito comercial da operação que originou o ágio amortizado e adquiriu um investimento com ágio que sabia que seria cancelado em seguida;

- Finalmente, houve conluio no caso analisado em razão de a reorganização societária ter envolvido outras pessoas jurídicas que compunham o grupo econômico da recorrente, o que permitiu a simulação levada a termo;

- A aplicação da multa de ofício em sua modalidade qualificada é, portanto, inevitável diante de todas as constatações relacionadas.

Por conta de tudo que expôs, a PGFN pede, ao final, que seja negado provimento ao recurso especial da contribuinte, mantendo-se o lançamento fiscal.

Os autos seguiram para a CSRF para o julgamento do recurso especial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Não tendo sido apresentadas, pela PGFN, por ocasião da exposição de suas contrarrazões, alegações preliminares de não conhecimento da peça recursal apresentada pela contribuinte PLANOVA PLANEJAMENTO E CONSTRUÇÕES S/A, adoto as razões expostas no despacho que examinou a admissibilidade do recurso especial, para dele CONHECER, passando à análise de seu mérito.

Conforme já foi mencionado, a recorrente arguiu a existência de divergência jurisprudencial em relação a três matérias: irrelevância da forma de pagamento para a substância econômica da aquisição do ágio gerado na incorporação de ações; possibilidade de aproveitamento do "ágio interno"; e qualificação da multa de ofício. Assim como foi feito no despacho de admissibilidade do recurso, as duas primeiras matérias serão examinadas em conjunto, por conta da sua proximidade temática, deixando-se para o final a análise referente ao cabimento ou não da aplicação da multa de ofício qualificada.

1) Aspectos relativos à amortização do ágio e seus reflexos tributários

O ponto central do debate desenvolvido ao longo dos autos diz respeito à regularidade do procedimento adotado pela recorrente (e condenado pela Fiscalização) de deduzir, nos anos-calendário de 2005 e 2009, do lucro real e do resultado ajustado positivo do exercício financeiro, despesas com amortização do ágio registrado em sua contabilidade.

Tal ágio decorreu de operações societárias celebradas entre a recorrente e a empresa HOLPLAN, constituída em 18/04/2005 pelos mesmos sócios e administradores da PLANOVA. As empresas também informaram o mesmo endereço de funcionamento.

Na manhã de 31/05/2005, a HOLPLAN incorporou a totalidade das ações da recorrente, transformando-a em sua subsidiária integral. A operação teve o objetivo declarado de promover "a majoração lícita e sustentável do Capital Social da PLANOVA, com base na valoração de suas ações a valor de mercado".

Tal avaliação foi embasada em laudo elaborado pela empresa V CONSULTING SERVIÇOS DE CONSULTORIA CONTÁBIL E EMPRESARIAL LTDA., aparentemente constituída apenas para a prestação deste serviço específico (foi constituída em 24/04/2005, registrada na Junta Comercial em 25/05/2005 e extinta em 2008, sendo que a única receita declarada em toda a sua existência foi a decorrente da elaboração do laudo para a PLANOVA).

Na contabilidade da HOLPLAN, o valor das ações incorporadas foi desmembrado: valor patrimonial, de R\$89.496.682,00, e ágio na aquisição de investimentos, quantificado em R\$246.300.388,00.

Na tarde do mesmo dia em que a HOLPLAN incorporou a PLANOVA (31/05/2005), houve a incorporação reversa: a então controlada absorveu a totalidade do

patrimônio da sua controladora. A operação foi justificada com a afirmação de que os acionistas de ambas as empresas concluíram que não mais se justificaria a manutenção da PLANOVA como subsidiária integral da HOLPLAN.

Assim, o ágio de R\$246.300.388,00 ingressou no patrimônio da recorrente, que, considerando fazer jus ao direito de deduzir as despesas decorrentes da sua amortização, com base nas disposições constantes dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e dos arts. 385 e 386 do RIR/1999, passou a utilizá-lo para fins de redução dos valores apurados de IRPJ e de CSLL devidos ao Fisco.

A respeito da figura do ágio, há que se dizer que seu conceito tributário foi introduzido no ordenamento brasileiro pelo Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. A época dos fatos discutidos nestes autos, dispunha o art. 20 do Decreto-Lei, antes de ter sua redação alterada pela Lei nº 12.973, de 13/05/2014:

Art 20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

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

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

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

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

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

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

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

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

O art. 385 do RIR/1999 é basicamente uma cópia do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977. Em ambos os dispositivos, encontra-se a determinação de que contribuintes que avaliam investimentos em sociedade controlada ou coligada pelo valor do patrimônio líquido registrem o ágio apurado na aquisição de participação societária em subconta separada daquela que registra o valor do patrimônio líquido da investida na época da aquisição.

Além disso, os dispositivos também prevêm que tal ágio deve ser fundamentado em pelo menos um dos três fatores: a) valor de mercado dos bens do ativo da investida superior ao registrado na contabilidade; b) expectativa de resultados positivos da investida nos exercícios futuros ou; c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

Quando o art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e o art. 385 do RIR/1999 afirmam que o destinatário das regras ali expostas é o contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido, estão se referindo ao método da equivalência patrimonial. Segundo tal método, as variações observadas nos patrimônios líquidos das sociedades coligadas ou controladas provocam reflexos nos valores dos investimentos registrados na investidora.

Observe-se o que dispõem os arts. 387 a 389 do RIR/1999, a respeito do método de equivalência patrimonial:

Art. 387. Em cada balanço, o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, de acordo com o disposto no art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976, e as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 21, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso III):

I - o valor de patrimônio líquido será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação da coligada ou controlada levantado na mesma data do balanço do contribuinte ou até dois meses, no máximo, antes dessa data, com observância da lei comercial, inclusive quanto à dedução das participações nos resultados e da provisão para o imposto de renda;

(...)

Art. 388. O valor do investimento na data do balanço (art. 387, I), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo anterior, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 22).

(...)

Art. 389. A contrapartida do ajuste de que trata o art. 388, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).

(...)

O art. 389 do RIR/1999 é explícito ao determinar que os resultados auferidos pelas empresas coligadas ou controladas não devem ser computados na determinação do resultado da investidora. Assim, lucros apurados em uma investida devem ser objeto de tributação somente no âmbito daquela empresa. Embora tenham o reflexo de majorar o valor do investimento registrado na investidora, os lucros da investida não devem integrar a base tributável da pessoa jurídica que nela detém participação societária, sob pena de configurar-se hipótese de dupla tributação.

Caso a investidora tenha registrado, em sua contabilidade, ágio decorrente da expectativa de rentabilidade futura da investida, conclui-se que a causa do pagamento a maior efetivamente se concretizou, mas foi tributada somente na coligada ou controlada. Sendo assim, não há que se cogitar de amortização do ágio na investidora, uma vez que não ocorre, nesta pessoa jurídica, tributação do resultado positivo da investida.

Somente seria lógico falar em amortização daquele ágio caso a concretização do motivo que lhe deu causa, qual seja, a lucratividade futura da investida, tivesse reflexos tributários na pessoa jurídica que pagou a "mais valia". Dessa forma, o dispêndio a maior poderia ser gradativamente recuperado sob a forma de despesas dedutíveis, se os lucros que o motivaram provocassem um maior recolhimento de tributos nos períodos posteriores à aquisição do investimento.

Como, por determinação legal, não é esta a hipótese que se verifica no método de equivalência patrimonial, pode-se concluir que a regra geral é a da impossibilidade de utilização fiscal do ágio registrado na investidora. É o que reza expressamente o art. 391 do RIR/1999:

Art. 391. As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso III).

Parágrafo único. Concomitantemente com a amortização, na escrituração comercial, do ágio ou deságio a que se refere este artigo, será mantido controle, no LALUR, para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento (art. 426).

Existem, contudo, duas exceções a tal regra. A primeira delas é indicada pelo próprio art. 391, quando ressalva o disposto no art. 426 do mesmo RIR/1999:

Art. 426. O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso V):

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real;

III - provisão para perdas que tiver sido computada, como dedução, na determinação do lucro real, observado o disposto no parágrafo único do artigo anterior.

A primeira exceção à regra da impossibilidade de aproveitamento tributário do ágio tratado pelo art. 385 do RIR/1999 diz respeito, portanto, à apuração de ganho ou perda de capital. Se o investimento que deu causa à "mais valia" for alienado ou liquidado, o ágio ou deságio registrados na contabilidade da controladora devem compor o custo de aquisição considerado no cálculo do resultado tributável da operação, sobre o qual incidirão IRPJ e CSLL.

Já a segunda exceção, que interessa mais diretamente à discussão desenvolvida nos presentes autos, refere-se às transformações societárias envolvendo investidoras, investidas e o ágio associado aos investimentos.

A respeito da evolução histórica das previsões legais que contemplaram a possibilidade de aproveitamento tributário do ágio em hipóteses de transformações societárias, remeto-me ao irretocável apanhado feito pelo nobre Conselheiro André Mendes de Moura no recente Acórdão nº 9101-002.301:

"Primeiro, o tratamento conferido à participação societária extinta em fusão, incorporação ou cisão, atendia o disposto no art. 34 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:

Art 34 - Na fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituir será computado na determinação do lucro real de acordo com as seguintes normas: (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I - somente será dedutível como perda de capital a diferença entre o valor contábil e o valor de acervo líquido avaliado a preços de mercado, e o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, optar pelo tratamento da diferença como ativo diferido, amortizável no prazo máximo de 10 anos; (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

II - será computado como ganho de capital o valor pelo qual tiver sido recebido o acervo líquido que exceder o valor contábil das ações ou quotas extintas, mas o contribuinte poderá, observado o disposto nos §§ 1º e 2º, diferir a tributação sobre a parte do ganho de capital em bens do ativo permanente, até que esse seja realizado. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º O contribuinte somente poderá diferir a tributação da parte do ganho de capital correspondente a bens do ativo permanente se: (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

a) discriminar os bens do acervo líquido recebido a que corresponder o ganho de capital diferido, de modo a permitir a determinação do valor realizado em cada período-base; e (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

b) manter, no livro de que trata o item I do artigo 8º, conta de controle do ganho de capital ainda não tributado, cujo saldo ficará sujeito a correção monetária anual, por ocasião do balanço, aos mesmos coeficientes aplicados na correção do ativo permanente. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 2º - O contribuinte deve computar no lucro real de cada período-base a parte do ganho de capital realizada mediante alienação ou liquidação, ou através de quotas de depreciação, amortização ou exaustão deduzidas como custo ou despesa operacional. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

O que se pode observar é que o único requisito a ser cumprido, como perda de capital, é que o acervo líquido vertido em razão da incorporação, fusão ou cisão estivesse avaliado a preços de mercado. Contudo, para que se consumasse a perda de capital prevista no inciso I, o valor contábil deveria ser maior do que o acervo líquido avaliado a preços de mercado, e tal

situação se mostraria viável, especialmente, quando, imediatamente após à aquisição do investimento com ágio, ocorresse a operação de incorporação, fusão ou cisão.

Ocorre que tal previsão se consumou em operações um tanto quanto questionáveis por vários contribuintes, mediante aquisição de empresas deficitárias pagando-se ágio, para, em logo em seguida, promover a incorporação da investidora pela investida. As operações ocorriam quase simultaneamente.

E, nesse contexto, o aproveitamento do ágio, nas situações de transformação societária, sofreu alteração legislativa. Vale transcrever a Exposição de Motivos da MP nº 1.602, de 1997¹, que, posteriormente, foi convertida na Lei nº 9.532, de 1997.

11. O art. 8º estabelece o tratamento tributário do ágio ou deságio decorrente da aquisição, por uma pessoa jurídica, de participação societária no capital de outra, avaliada pelo método da equivalência patrimonial.

Atualmente, pela inexistência de regulamentação legal relativa a esse assunto, diversas empresas, utilizando dos já referidos "planejamentos tributários", vem utilizando o expediente de adquirir empresas deficitárias, pagando ágio pela participação, com a finalidade única de gerar ganhos de natureza tributária, mediante o expediente, nada ortodoxo, de incorporação da empresa lucrativa pela deficitária.

Com as normas previstas no Projeto, esses procedimentos não deixarão de acontecer, mas, com certeza, ficarão restritos às hipóteses de casos reais, tendo em vista o desaparecimento de toda vantagem de natureza fiscal que possa incentivar a sua adoção exclusivamente por esse motivo.

Não vacilou a doutrina abalizada de LUÍS EDUARDO SCHOUERI² ao discorrer, com precisão sobre o assunto:

Anteriormente à edição da Lei nº 9.532/1997, não havia na legislação tributária nacional regulamentação relativa ao tratamento que deveria ser conferido ao ágio em hipóteses de incorporação envolvendo a pessoa jurídica que o pagou e a pessoa jurídica que motivou a despesa com ágio.

O que ocorria, na prática, era a consideração de que a incorporação era, per se, evento suficiente para a realização do ágio, independentemente de sua fundamentação econômica.

(...)

Sendo assim, a partir de 1998, ano em que entrou em vigor a Lei nº 9.532/1997, adveio um cenário diferente em matéria de dedução fiscal do ágio. Desde então, restringiram-se as hipóteses em que o ágio

¹ Exposição de Motivos publicada no Diário do Congresso Nacional nº 26, de 02/12/1997, pg. 18021 e segs, <http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?datSessao=01/12/1997&tipDiario=2>. Acesso em 15/02/2016.

² SCHOUERI, Luís Eduardo. Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários). São Paulo : Dialética, 2012, p. 66 e segs.

seria passível de ser deduzido no caso de incorporação entre pessoas jurídicas, com a imposição de limites máximos de dedução em determinadas situações.

Ou seja, nem sempre o ágio contabilizado pela pessoa jurídica poderia ser deduzido de seu lucro real quando da ocorrência do evento de incorporação. Pelo contrário. Com a regulamentação ora em vigor, poucas são as hipóteses em que o ágio registrado poderá ser deduzido, a depender da fundamentação econômica que lhe seja conferida.

Merece transcrição o Relatório da Comissão Mista³ que trabalhou na edição da MP 1.609, de 1997⁴:

O artigo 8º altera as regras para determinação do ganho ou perda de capital na liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor do patrimônio líquido, quando agregado de ágio ou deságio. De acordo com as novas regras, os ágios existentes não mais serão computados como custo (amortizados pelo total), no ato de liquidação do investimento, como eram de acordo com as normas ora modificadas.

O ágio ou deságio referente à diferença entre o valor de mercado dos bens absorvidos e o respectivo valor contábil, na empresa incorporada (inclusive a fusionada ou cindida), será registrado na própria conta de registro dos respectivos bens, a empresa incorporador (inclusive a resultante da fusão ou a que absorva o patrimônio da cindida), produzindo as repercussões próprias na depreciação normal. O ágio ou deságio decorrente de expectativa de resultado futuro poderá ser amortizado durante os cinco anos-calendário subsequentes à incorporação, à razão de 1/60 (um sessenta avos) para cada mês do período de apuração. (...)

Percebe-se que, em razão de um completo desvirtuamento do instituto, o legislador foi chamado a intervir, para normatizar, nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, sobre situações específicas tratando de eventos de transformação societária envolvendo investidor e investida.

Inclusive, no decorrer dos debates tratando do assunto, chegou-se a cogitar que o aproveitamento do ágio não seria uma despesa, mas um benefício fiscal.

Em breves palavras, caso fosse benefício fiscal, o próprio legislador deveria ter tratado do assunto, como o fez na Exposição de Motivos de outros dispositivos da MP nº 1.607, de 1997 (convertida na Lei nº 9.532, de 1997).

Na realidade, a Exposição de Motivos deixa claro que a motivação para o dispositivo foi um **maior controle sobre os planejamentos tributários abusivos**, que descaracterizavam o ágio por meio de analogias completamente desprovidas de sustentação jurídica. E deixou claro que se trata de uma **despesa de amortização.**"

³ Relatório da Comissão Mista publicada no Diário do Congresso Nacional nº 27, de 03/12/1997, pg. 18494,

Documento assinado digitalmente em 03/10/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADA
<http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?datSessao=01/12/1997&tipDiario=2>. Acesso em 15/02/2016.

Autenticado digitalmente em 23/09/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADA

⁴ Na realidade, o número da Medida Provisória abordada é 1.602.

Depreende-se da retrospectiva transcrita que os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 (produto da conversão da Medida Provisória nº 1.602/1997) foram erigidos pelo legislador com a específica finalidade de coibir a prática de planejamentos tributários abusivos em que empresas superavitárias adquiriam com ágio empresas deficitárias para serem em seguida incorporadas por elas. Tal incorporação reversa, também denominada de incorporação "às avessas", não tinha nenhum propósito negocial que não fosse a simples geração de ganhos de natureza tributária.

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 foram integralmente incorporados ao RIR/1999 por meio de seu art. 386. Como este artigo faz referência expressa a dispositivos do art. 385 (cópia do já reproduzido art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977), transcrevem-se ambos a seguir:

Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

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

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

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

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

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

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º).

Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do §2º do artigo anterior, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso III do §2º do artigo anterior, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do §2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do §2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §1º).

§2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §2º):

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

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

§3º O valor registrado na forma do inciso II (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §3º):

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

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

§4º Na hipótese do inciso II do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos ou contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §4º).

§5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, §5º).

§6º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, quando (Lei nº 9.532, de 1997, art. 8º):

I - o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor do patrimônio líquido;

II - a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

§7º Sem prejuízo do disposto nos incisos III e IV, a pessoa jurídica sucessora poderá classificar, no patrimônio líquido, alternativamente ao disposto no §2º deste artigo, a conta que registrar o ágio ou deságio nele mencionado (Lei nº 9.718, de 1998, art. 11).

Verifica-se que os arts. 385 e 386 do RIR/1999 guardam uma relação indissociável entre si, uma vez que requisitos à aplicação do segundo artigo são extraídos diretamente da redação do primeiro.

O art. 385, conforme já mencionado, estabelece duas regras principais. A primeira determina que o ágio apurado em uma aquisição de participação societária em sociedade controlada ou coligada seja registrado em subconta separada daquela que registra o valor do patrimônio líquido da investida na época da aquisição. Já a segunda fixa os possíveis fundamentos econômicos do ágio pago na aquisição da participação societária (valor de mercado dos bens do ativo da investida superior ao registrado na contabilidade; expectativa de resultados positivos da investida nos exercícios futuros; fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas). Por fim, o artigo ainda prevê que o ágio fundamentado em valor de mercado dos bens do ativo da investida ou na expectativa de resultados futuros deve ser baseado em documentação comprobatória, devidamente arquivada.

Já o art. 386 trata, entre outras coisas, da possibilidade de aproveitamento tributário do ágio decorrente do fundamento econômico previsto no inciso II do §2º do artigo anterior (valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros).

O *caput* do art. 386 traz o primeiro requisito que deve ser cumprido para que seja possível o aproveitamento do ágio: uma pessoa jurídica deve absorver o patrimônio de uma segunda, em que detenha participação societária adquirida com ágio. A respeito deste primeiro requisito exigido pela norma, recorro novamente ao Acórdão nº 9101-002.301, pela assertividade da análise ali desenvolvida:

"Percebe-se claramente, no caso, que o suporte fático delineado pela norma predica, de fato, que investidora e investida tenham que integrar uma mesma universalidade: A **pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão**, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio.

A conclusão é **ratificada** analisando-se a norma em debate sob a perspectiva da hipótese de incidência tributária delineada pela melhor doutrina de GERALDO ATALIBA⁵.

Esclarece o doutrinador que a hipótese de incidência se apresenta *sob variados aspectos, cuja reunião lhe dá entidade*.

Ao se apreciar o aspecto **pessoal**, merecem relevo as palavras da doutrina, ao determinar que se trata da *qualidade que determina os sujeitos da obrigação tributária*.

E a norma em análise se dirige à pessoa jurídica **investidora originária, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição**, e à pessoa jurídica **investida**.

Ocorre que, em se tratando do ágio, as reorganizações societárias empreendidas apresentaram novas pessoas ao processo.

Como exemplo, podemos citar situação no qual a pessoa jurídica A adquire com ágio participação societária da pessoa jurídica B. Em seguida, utiliza-se de uma outra pessoa jurídica, C, e integraliza o capital social dessa pessoa jurídica C com a participação societária que adquiriu da pessoa jurídica B. Resta consolidada situação no qual a pessoa jurídica A controla a pessoa jurídica C, e a pessoa jurídica C controla a pessoa jurídica B. Em seguida, sucede-se evento de transformação societária, no qual a pessoa jurídica B absorve patrimônio da pessoa jurídica C, ou vice versa.

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

Da mesma maneira, encontram-se situações no qual a pessoa jurídica A realiza aportes financeiros na pessoa jurídica C e, de plano, a pessoa jurídica C adquire participação societária da pessoa jurídica B com ágio. Em seguida, a pessoa jurídica C absorve patrimônio da pessoa jurídica B, ou vice versa, a passa a fazer a amortização do ágio.

Mais uma vez, não é o que prevê o aspecto pessoal da hipótese de incidência da norma em questão. A pessoa jurídica que adquiriu o investimento, que acreditou na mais valia e que desembolsou os recursos para a aquisição foi, de fato, **a pessoa jurídica A (investidora)**. No outro pólo da relação, a pessoa jurídica adquirida com ágio foi a pessoa jurídica B. Ou seja, o aspecto pessoal da hipótese de incidência, no caso, autoriza o aproveitamento do ágio a partir do momento em que a pessoa jurídica A (investidora) e a pessoa jurídica B (investida) passem a integrar a mesma universalidade.

São as situações mais elementares. Contudo, há reorganizações envolvendo inúmeras empresas (pessoa jurídica D, E, F, G, H e assim por diante).

Vale registrar que goza a pessoa jurídica de liberdade negocial, podendo dispor de suas operações buscando otimizar seu funcionamento, com desdobramentos econômicos, sociais e tributários.

Contudo, não necessariamente todos os fatos são recepcionados pela norma tributária.

A partir do momento em que, em razão das reorganizações societárias, **passam a ser utilizadas novas pessoas jurídicas (C, D, E, F, G, e assim**

sucessivamente), pessoas jurídicas distintas da investidora originária (pessoa jurídica A) e da investida (pessoa jurídica B), e **o evento de absorção não envolve mais a pessoa jurídica A e a pessoa jurídica B**, mas sim pessoa jurídica distinta (como, por exemplo, pessoa jurídica F e pessoa jurídica B), a subsunção ao art. 386 do RIR/99 torna-se impossível, vez que o fato impositivo (suporte fático, situado no plano concreto) deixa de ser amoldar à hipótese de incidência da norma (plano abstrato), por incompatibilidade do aspecto **pessoal**.

Em relação ao aspecto **material**, há que se consumir a **confusão de patrimônio** entre investidora e investida, a que faz alusão o *caput* do art. 386 do RIR (*A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio...*). Com a confusão patrimonial, aperfeiçoa-se o encontro de contas entre investidor e investida, e a amortização do ágio passa a ser autorizada, com repercussão direta na **base de cálculo** do IRPJ e da CSLL.

Na realidade, o requisito expresso de que investidor e investida passam a compor o mesmo patrimônio, mediante evento de transformação societária, no qual a investidora absorve a investida, ou vice versa, encontra fundamento no fato de que, com a confusão de patrimônios, o lucro auferido pela investida passa a integrar a mesma universalidade da investidora. SCHOUER⁶, com muita clareza, discorre que, antes da absorção, investidor e investida são entidades autônomas. O lucro auferido pela investida (que foi a motivação para que a investidora adquirisse a investida com o sobrepreço), é tributado pela própria investida. E, por meio do MEP, eventual acréscimo no patrimônio líquido da investida seria refletido na investidora, sem, contudo, haver tributação na investidora. A lógica do sistema mostra-se clara, na medida em que não caberia uma dupla tributação dos lucros auferidos pela investida.

Por sua vez, a partir do momento em que se consuma a confusão patrimonial, os lucros auferidos pela então investida passam a integrar a mesma universalidade da investidora. Reside, precisamente nesse ponto, o permissivo para que o ágio, pago pela investidora exatamente em razão dos lucros a serem auferidos pela investida, possa ser aproveitado, vez que **passam a se comunicar, diretamente, a despesa de amortização do ágio e as receitas auferidas pela investida**.

Ou seja, compartilhando o mesmo patrimônio investidora e investida, consolida-se cenário no qual a mesma pessoa jurídica que adquiriu o investimento com mais valia (ágio) baseado na expectativa de rentabilidade futura, passa a ser tributada pelos lucros percebidos nesse investimento.

Verifica-se, mais uma vez, que a norma em debate, ao predicar, expressamente, que para se consumir o aproveitamento da despesa de amortização do ágio, os sujeitos da relação jurídica seriam **a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio**, ou seja, investidor e investida, não o fez por acaso. Trata-se precisamente do encontro de contas da investidora originária, que incorreu na despesa e adquiriu o investimento, e a investida, potencial geradora dos lucros que motivou o esforço incorrido.

Prosseguindo a análise da hipótese de incidência da norma em questão, no que concerne ao aspecto **temporal**, cabe verificar o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, **evento que provoca impacto direto na apuração da base de cálculo tributável**. Considerando-se o regime de tributação adotado pelo sujeito passivo, aperfeiçoa-se o lançamento fiscal e o termo inicial para contagem do prazo decadencial."

Conclui-se, portanto, que o art. 386 do RIR/1999, sob o aspecto pessoal, se dirige à investidora que vier a incorporar sua investida (ou por ela ser incorporada), após ter efetivamente **acreditado na mais valia do investimento, feito os estudos de rentabilidade futura e desembolsado os recursos para a aquisição da participação societária (tanto o valor do principal quanto o do ágio)**. Ou seja, quando ocorre a incorporação é que se dá a subsunção do fato à norma e surge a prerrogativa de amortização do sobrepreço, pago em momento anterior pela investidora em razão da confiança na rentabilidade futura da investida.

Destaque-se que a regra se aplica tanto à incorporação da investida pela investidora quanto, no sentido inverso, à hipótese em que a investidora é que é incorporada por sua investida. Em ambos os casos, a lei exige que a investidora envolvida na incorporação seja a "original" ou *stricto sensu* (no sentido de que a originalidade está indissociavelmente ligada à pessoa jurídica que paga o ágio e, por isso mesmo, tem confiança na rentabilidade futura, pois é quem assume o risco).

A situação em que a investida incorpora sua investidora é denominada de incorporação reversa ou ainda de incorporação "às avessas". A previsão da possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio nesta hipótese é trazida pelo §6º, inciso II, do art. 386 do RIR/1999. O dispositivo faz uso de uma técnica legislativa transitiva, indicando assim que o que vale para o *caput* do art. 386 do RIR/1999 vale também para o seu §6º. As premissas de exegese da norma não são afetadas, sendo necessárias apenas as devidas adaptações para contemplar a situação prevista.

De forma correlata ao que se analisou quanto ao aspecto pessoal, **a confusão de patrimônios**, principal item do aspecto material para fins de enquadramento no art. 386 do RIR/1999, consuma-se **quando, na sociedade incorporadora, o lucro futuro e o investimento original com expectativa desse lucro (aquele que foi sobre-avaliado) passam a se comunicar diretamente** (os riscos se fundem: o risco do investimento - assim entendidos os recursos aportados - e o risco do empreendimento).

Compartilhando o mesmo patrimônio a investidora e a investida, consolida-se cenário no qual a pessoa jurídica detentora da "mais valia" (ágio) do investimento baseado na expectativa de rentabilidade futura passa a ser responsável também por honrar tal rentabilidade. Assim, a legislação permite que o contribuinte considere perdido o capital que foi investido com o ágio e deduza a despesa relativa à "mais valia".

Configuração semelhante ocorre na incorporação reversa, na medida em que a pessoa jurídica responsável por gerar a rentabilidade esperada para o futuro passa a ser a detentora do ágio baseado na expectativa de tal rentabilidade.

Sendo assim, pressupõe-se que a "mais valia" porventura contabilizada tenha sido efetivamente suportada por alguma das pessoas que participam da "confusão patrimonial". **Para fins de acesso à dedutibilidade estabelecida pelo art. 386 do RIR/1999, a pessoa jurídica**

que efetivamente suportou o ágio pago na aquisição de um investimento deve incorporar tal investimento (incorporação da investida pela investidora) ou ser incorporada pela empresa onde investiu (incorporação "às avessas").

Em síntese, a subsunção aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos artigos 385 e 386 do RIR/1999, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material das hipóteses ali previstas. Na atual redação destes dispositivos, exclusivamente no caso em que houver o efetivo desembolso de valores (ou sacrifício de outros ativos) a título de investimento da investidora (futura incorporadora ou, no caso da incorporação reversa, incorporada) na investida (futura incorporada ou, no caso da incorporação reversa, incorporadora), é que haverá o atendimento aos aspectos pessoal e material. Se o ágio não foi de fato arcado por nenhuma das pessoas participantes da "confusão patrimonial", não há sentido em clamar-se pela dedutibilidade das despesas decorrentes de amortização de ágio instituída pelo art. 386 do RIR/1999.

No caso analisado nos presentes autos, é incontroverso que o ágio cujas despesas de amortização a recorrente pretende dedutíveis teve origem no momento em que a totalidade de suas ações foi cedida à HOLPLAN, pelos sócios de ambas as empresas, para fins de integralização do aumento de capital social desta segunda pessoa jurídica. O valor pelo qual as ações foram recepcionadas contemplou seu valor patrimonial (R\$89.496.682,00) e o ágio quantificado com base em laudo que avaliou o valor de mercado da participação societária cedida (R\$246.300.388,00).

No mesmo dia, a HOLPLAN foi incorporada pela recorrente, em um processo de incorporação reversa, o que fez com que o ágio recém-contabilizado na primeira empresa ingressasse no patrimônio da segunda. De posse de tal ágio, a recorrente passou a deduzir de seu lucro líquido, entre junho de 2005 e dezembro de 2009, as despesas decorrentes da sua amortização, sob o argumento de que sua situação amoldava-se à previsão legal abrigada nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e nos arts. 385 e 386 do RIR/1999.

Ocorre que tal entendimento não tem amparo legal nos mencionados dispositivos legais ou em quaisquer outros.

Interpretando-se o conteúdo do art. 386 do RIR/1999 sob a perspectiva da hipótese de incidência tributária, verifica-se que não restaram observados, no caso concreto, os aspectos pessoal e material necessários à subsunção da situação fática à previsão normativa.

A configuração do aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999 requer, como foi visto, que a pessoa jurídica que vier a absorver o patrimônio da outra em que detenha participação societária (ou ser absorvida por ela, no caso da incorporação "às avessas") tenha acreditado na "mais valia", feito estudos de rentabilidade futura e efetivamente desembolsado os recursos para a aquisição do investimento.

No caso dos autos, é incontroverso que não houve desembolso algum, por qualquer das partes envolvidas, nas operações que originaram o ágio de R\$246.300.388,00. A própria recorrente o afirmou à Fiscalização, quando indagada especificamente a este respeito. Sendo assim, não há que se falar na existência de uma investidora real, que faria jus à possibilidade de aproveitamento tributário do ágio nos moldes delineados no art. 386 do RIR/1999.

Além disso, também o aspecto material da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999 não restou caracterizado no caso concreto. Para que o ágio possa ser objeto de aproveitamento fiscal, é necessária a ocorrência de "confusão patrimonial" entre investidora e investida porque assim passam a coexistir dentro da mesma pessoa jurídica a "mais valia" paga com base na expectativa de rentabilidade futura e o próprio investimento de que se espera tal rentabilidade. É justamente por conta deste encontro que a legislação permite que os contribuintes deem por perdido o capital investido na "mais valia" e passem a utilizar as despesas de sua amortização como deduções da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Se não existiu o efetivo dispêndio da investidora por tal "mais valia", não há valor pago a maior que possa ser considerado perdido por ocasião de seu encontro, na contabilidade da mesma pessoa jurídica, com o investimento de que se esperava a produção futura de resultados positivos. Logo, perde o sentido a possibilidade de aproveitamento tributário do ágio.

Assim, a amortização operada pela recorrente não teve amparo dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e dos arts. 385 e 386 do RIR/1999. Conforme se viu, a possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio só tem sentido em situações em que a investidora de fato, responsável por arcar com o dispêndio que faz nascer o ágio, incorpora a pessoa jurídica em que possui participação societária (investimento) ou é por ela incorporada. No caso dos autos, não existiu a figura da investidora originária porque não houve dispêndio apto a amparar a criação do ágio que se pretendeu amortizável.

Importante ressaltar que, quando se estabelece a necessidade de que a investidora arque com a aquisição do investimento com ágio, não se restringe tal operação a uma compra e venda com o desembolso de valores monetários. O dispêndio a que se refere diz respeito a qualquer operação que gere ganhos para o alienante e gastos para o adquirente. Mais do que um pagamento em dinheiro, o que se espera como resultado desta operação é que haja variações patrimoniais para os envolvidos em valores proporcionais ao negócio celebrado.

O ágio inicialmente contabilizado pela HOLPLAN e posteriormente incorporado pela recorrente foi criado sem esta troca de riquezas entre adquirente e alienante. A criação de tal ágio foi um fenômeno puramente contábil. Ninguém sacrificou valores ou direitos que justificassem sua criação.

Isto só foi possível porque as empresas PLANOVA e HOLPLAN pertenciam ao mesmo grupo econômico, tendo exatamente os mesmos acionistas. Até o endereço informado ao Fisco pelas duas pessoas jurídicas era o mesmo.

Assim, o negócio celebrado entre elas não aconteceu em um ambiente de livre concorrência, em que os atos negociais visam a atender aos interesses de ambos os contratantes, que assumem direitos e deveres proporcionais. O fato de as empresas integrarem um mesmo grupo econômico adiciona novos elementos e interesses maiores ao negócio. Não necessariamente o ato celebrado tem como objetivo beneficiar ambas as partes.

A recorrente argumenta que o procedimento que adotado pelo seu grupo econômico, de atualização do valor de mercado de suas ações e sua utilização para fins de integralização do capital social da HOLPLAN, teria obedecido à previsão legal contida no art. 36 da Lei nº 10.637/2002. Defende-se assim que tal dispositivo, associado aos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e aos arts. 385 e 386 do RIR/1999, autorizaria a posterior amortização do ágio decorrente da reavaliação patrimonial experimentada pela PLANOVA.

O citado art. 36 da Lei nº 10.637/2002 teve vigência entre outubro de 2002 (a lei foi produto de conversão da MP nº 66/2002) e dezembro de 2005, tendo sido expressamente revogado pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005. Enquanto vigeu, o dispositivo tinha a seguinte redação:

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.

A análise do dispositivo legal demonstra que é descabida a interpretação que a recorrente tenta lhe dar, no sentido de que haveria ali autorização para a criação de ágio por meio da entrega de participação societária de uma pessoa jurídica, a um valor reavaliado superior ao registrado em sua escrituração contábil, para fins de integralização do capital social de uma segunda pessoa jurídica.

O que o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 previa era simplesmente que o ganho de capital auferido por uma empresa controladora na integralização de capital de sua controlada, por meio da cessão de participação societária sobre uma terceira empresa por um valor superior ao registrado contabilmente, não seria computado na apuração do IRPJ e da CSLL. Tal ganho só viria a ser tributado quando o investimento (terceira empresa) fosse alienado, liquidado ou baixado a qualquer título.

Colocando de outra forma, o dispositivo reconhecia que uma empresa que realiza investimentos em uma controlada cobrando uma "mais valia" paga com quotas ou ações de sua propriedade não auferem, neste momento, ganho de capital algum. O ganho de capital só vai existir quando o investimento que lhe deu origem for transferido para fora do grupo econômico. Somente neste momento, com a inevitável participação de terceiros, haverá circulação de riquezas e a consequente disponibilidade econômica que caracterizará o ganho de capital a ser tributado pelo IRPJ e pela CSLL.

O art. 36 da Lei nº 10.637/2002 reconhece, portanto, a neutralidade tributária do ganho de capital advindo de um negócio entre empresas pertencentes a um mesmo grupo

econômico e sem circulação efetiva de riquezas. Tal neutralidade é inclusive expressamente mencionada no item 28 da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 66/2002, posteriormente convertida na citada lei:

"O art. 39 estabelece, igualmente, a **neutralidade tributária nas operações de reorganização societária** e, ao mesmo tempo, adequado controle fiscal para o acompanhamento dessas operações." (Grifou-se)

Esclareça-se que o art. 39 a que se refere a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 66/2002 foi convertido no art. 36 da Lei nº 10.637/2002.

Na operação a que se refere o artigo, o direito de uma pessoa jurídica converte-se em outro, de maior valor, por ação determinada unicamente pelo titular de tal direito, que é a controladora direta de duas empresas (após a operação, passa a ser indireto o controle sobre a empresa cujas quotas foram utilizadas para integralização do capital social da outra controlada). Assim, tal direito não chega a deixar o patrimônio da empresa que promove a operação, razão pela qual criou-se a determinação legal de que o correspondente ganho de capital não deveria ser imediatamente tributado.

Além de trazer como objeto principal a determinação do diferimento da tributação do ganho de capital, o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 efetivamente autorizava, por via indireta, a integralização do capital social de uma empresa por meio da entrega de participação societária em uma outra pessoa jurídica. Autorizava também que esta participação societária passasse por processo de reavaliação, o que provocaria um descompasso entre o valor de integralização e o valor contábil de registro das ações ou quotas.

Todavia, não se encontra no dispositivo legal analisado, seja de forma direta ou indireta, autorização para que o valor resultante de tal descompasso fosse registrado como ágio. E não poderia ser de outra forma, uma vez que não se pode falar em ágio relacionado a operações exclusivamente internas, em que inexista parte não relacionada que concorde em pagar o valor estimado para a "mais valia".

Logicamente, a reavaliação do valor da participação societária dada em integralização de capital social deverá provocar um registro correspondente, em atendimento ao método das partidas dobradas, princípio basilar da Teoria Contábil. Tal registro poderia se dar sob a forma de uma reavaliação de ativos ou ainda de outro ativo intangível. O que não se poderia admitir era o registro de tal diferença sob a rubrica de ágio, ainda mais para fins de posterior obtenção de vantagens fiscais.

Em momento algum o art. 36 da Lei nº 10.637 menciona ou sugere a possibilidade de que a operação ali tratada tivesse como contrapartida o registro de um ágio, como quer fazer crer a recorrente. Reiterando o que já foi dito: não há sentido em se cogitar da existência de ágio com base em reavaliação promovida unilateralmente por uma empresa controladora, sem que o valor estipulado para a "mais valia" passe pelo crivo de razoabilidade do mercado, por meio da aceitação, por um terceiro, em arcar com o correspondente ônus (não necessariamente por meio de pagamento, mas de algum sacrifício patrimonial proporcional).

Mesmo que se aceitasse como válido um outro argumento, no sentido de que, embora não autorizasse expressamente o registro contábil do ágio, o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 também não o proíbia, a pretensão da recorrente continuaria sem amparo. A possibilidade de utilização tributária do ágio, por meio da dedução das despesas decorrentes de

sua amortização, não tem previsão na Lei nº 10.637/2002, mas sim nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e nos arts. 385 e 386 do RIR/1999.

Conforme foi detalhadamente analisado, a sequência de operações societárias promovidas pela recorrente e por outras empresas pertencentes ao seu grupo econômico provocou uma situação que não se amolda à hipótese de incidência requerida pela legislação para fins de acesso à possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio. É a subsunção ao art. 386 do RIR/1999 (cópia dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e que utiliza requisitos previstos no art. 385 do RIR/1999) que define se determinado caso concreto fará jus ou não à dedutibilidade das despesas de amortização de ágio, sendo inútil a tal análise o exame do art. 36 da Lei nº 10.637/2002.

Este último raciocínio foi desenvolvido apenas para demonstrar a total improcedência do argumento de que o dispositivo da Lei nº 10.637/2002 autorizaria alguém a deduzir despesas de amortização de ágio de seu lucro real ou de sua base de cálculo da CSLL. Na realidade, não havia permissivo legal nem mesmo para o simples registro contábil de ágio em contrapartida à reavaliação da participação societária entregue a empresa controlada a título de integralização de seu capital social.

Este entendimento é corroborado pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), que já se pronunciou de forma contrária à possibilidade de geração de ágio em operações societárias envolvendo empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, por meio do Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, de onde se transcreve o seguinte trecho:

"Em nosso entendimento, ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que **o ágio surge, única e exclusivamente, quando o preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento.** E mais, preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.

Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), **do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação,** condições essas denominadas na literatura internacional como "arm's length". Portanto, é nosso entendimento que **essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade.**" (Grifou-se)

Assim, verifica-se que a CVM não chancela a existência contábil do ágio gerado dentro de um mesmo grupo econômico, sem dispêndio algum.

Também o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) já se manifestou de maneira semelhante, por meio da Orientação Técnica OCPC nº 02/2008:

"É importante lembrar que só pode ser reconhecido o ativo intangível 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."

Por fim, relevante ainda mencionar que o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) tampouco reconhece a legitimidade do ágio gerado intragrupo, como foi expresso nas seguintes Resoluções:

Resolução CFC nº 1.110/2007

"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."

Resolução CFC nº 1.303/2010

"48. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

49. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos na presente Norma. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente, o qual não é 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."

Os atos administrativos mencionados e parcialmente transcritos foram todos exarados de 2007 em diante, posteriormente, portanto, ao fim da vigência do art. 36 da Lei nº 10.637/2002 e ao período em que a recorrente e seu grupo econômico praticaram as operações societárias que pretensamente originaram ágio passível de aproveitamento tributário (2005).

Isto não significa, entretanto, que o entendimento exposto nos atos administrativos daqueles órgãos fosse novo. A este respeito, observe-se a manifestação da própria CVM por ocasião do julgamento de recurso constante do Processo Administrativo CVM RJ 2007/3480:

"RELATÓRIO

No caso concreto, as demonstrações financeiras da Companhia do exercício de 2006 continham uma informação que a SEP e a SNC consideraram errada: o valor de um ativo (a participação acionária na CPM USA) foi contabilizado por um valor apurado em laudo de avaliação, mas esse bem estava, antes, contabilizado em companhia do mesmo grupo por

valor mais baixo, e o aumento de seu valor se deu por incorporação entre partes relacionadas.

A Companhia não recorreu quanto ao mérito desse entendimento, mas entende que ele somente foi manifestado pela CVM ao mercado através do Ofício- Circular de 2007, divulgado em 14.02.2007,(...)

SEP e SNC confirmam que essa dicção somente constou a partir do Ofício-Circular 01/2007, mas sustentam que o entendimento já era este desde sempre, porque ele decorre dos princípios contábeis geralmente são aplicáveis à escrituração contábil das companhias brasileiras por força do art. 177 da Lei 6.404/76

(...)

O recurso apresentado pela Companhia sustenta que a introdução desse entendimento pela CVM constituiria mudança de critério contábil de que trata o art. 186, §1º da Lei 6.404/76, e, por isso, a determinação de baixa do ágio poderia ser feita mediante ajuste de exercícios anteriores, na primeira ITR, como já teria sido aceito pela CVM em outros precedentes.

Quanto ao primeiro ponto, entendo ter razão a área técnica. **Não se pode afirmar que seja novo o entendimento da CVM quanto à impossibilidade contábil de aproveitamento do ágio interno (assim entendido como aquele gerado em operações entre partes relacionadas). Como lembra a SNC, essa impossibilidade está ligada ao Princípio do Custo como Base de Valor — segundo os especialistas "o mais antigo e discutido princípio de contabilidade" — que considera o valor de entrada como o que deve servir de base para registro de qualquer ativo, ressalvada a hipótese restrita (e mesmo inexistente em alguns países, como nos Estados Unidos) de reavaliação e, ainda, observando-se o valor de recuperação, sempre que menor. Como destacam as áreas técnicas, esse princípio foi expressamente reconhecido na "Estrutura Conceitual Básica de Contabilidade" desde a Deliberação 29/86, além de estar à base da Deliberação 183/95.**

Portanto, ainda que o Ofício-Circular 01/2007 tenha vindo a dar maior destaque à questão específica do ágio interno, o entendimento da CVM sempre existiu, com fundamento do Princípio do Custo como Base de Valor, e era público. Assim, não vejo como sustentar, portanto, que se possa falar em "mudança de critério contábil" (Grifou-se).

Diante de todo o exposto, conclui-se que as próprias Ciências Contábeis têm restrições em relação à existência do ágio gerado internamente, por meio de operações societárias realizadas no interior de um grupo econômico. Com base nisso e na inexistência de lei que estabeleça tratamento tributário diferenciado para este instituto, forçoso se faz concluir pela inutilidade do denominado "ágio interno" para os fins tributários pretendidos pela recorrente.

Ainda que não bastassem todos os argumentos já apresentados no sentido da indedutibilidade das despesas de amortização do ágio gerado pela recorrente nas operações societárias celebradas com a empresa HOLPLAN, a análise do caso realizada sob outro enfoque leva à mesma conclusão.

O aproveitamento tributário do ágio discutido nos presentes autos consiste, como já foi dito por diversas vezes, na dedução de despesas decorrentes de sua amortização na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Faz-se relevante, portanto, analisar o caso sob a perspectiva da teoria atinente às despesas que têm relevância fiscal. Uma vez mais, pede-se vênia para transcrever-se excerto extraído do Acórdão nº 9101-002.301, por sua concisão e clareza:

"Definido que o aproveitamento do ágio pode dar-se por meio de **despesa de amortização**, mostra-se pertinente apreciar do que trata tal dispêndio.

No RIR/99 (Decreto-Lei nº 3.000, de 26/03/1999), o conceito de amortização encontra-se no Subtítulo II (Lucro Real), Capítulo V (Lucro Operacional), Seção III (Custos, Despesas Operacionais e Encargos).

O artigo 299 do diploma em análise trata, no art. 299, na Subseção I, das Disposições Gerais sobre as despesas:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Para serem dedutíveis, devem as despesas serem **necessárias** à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, e serem **usuais** ou **normais** no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Por sua vez, logo após as Subseções II (Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado) e III (Depreciação Acelerada Incentivada), encontra previsão legal a amortização, no art. 324, na Subseção IV do RIR/99.

Percebe-se que a amortização constitui-se em espécie de gênero despesa, e, naturalmente, encontra-se submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 299 do RIR/99.

Despesa Diante de Fatos Construídos Artificialmente

No mundo real os fatos nascem e morrem, decorrentes de eventos naturais ou da vontade humana.

O direito elege, para si, fatos com relevância para regular o convívio social.

No que concerne ao direito tributário, são escolhidos fatos decorrentes da atividade econômica, financeira, operacional, que nascem espontaneamente, precisamente em razão de atividades normais, que são eleitos porque guardam repercussão com a renda ou o patrimônio. São

condutas relevantes de pessoas físicas ou jurídicas, de ordem econômica ou social, ocorridas no mundo dos fatos, que são colhidas pelo legislador que lhes confere uma qualificação jurídica.

Por exemplo, o fato de auferir lucro, mediante operações espontâneas, das atividades operacionais da pessoa jurídica, amolda-se à hipótese de incidência prevista pela norma, razão pela qual nasce a obrigação do contribuinte recolher os tributos.

Da mesma maneira, a pessoa jurídica, no contexto de suas atividades operacionais, incorre em dispêndios para a realização de suas tarefas. Contrata-se um prestador de serviços, compra-se uma mercadoria, operações necessárias à consecução das atividades da empresa, que surgem naturalmente.

Ocorre que, em relação aos casos tratados relativos à amortização do ágio, proliferaram-se situações no qual se busca, especificamente, o enquadramento da norma permissiva de despesa.

Tratam-se de operações especificamente construídas, mediante inclusive utilização de empresas de papel, de curtíssima duração, sem funcionários ou quadro funcional incompatível, com capital social mínimo, além de outras características completamente atípicas no contexto empresarial, que recebem aportes de milhões e em questão de dias ou meses são objeto de operações de transformação societária.

Tais eventos podem receber qualificação jurídica e surtir efeitos nos ramos empresarial, cível, contábil, dentre outros.

Situação completamente diferente ocorre no ramo tributário. Não há norma de despesa que recepcione um situação criada artificialmente. As despesas devem decorrer de operações necessárias, normais, usuais da pessoa jurídica. Impossível estender atributos de normalidade, ou usualidade, para despesas, independente sua espécie, derivadas de operações atípicas, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira da pessoa jurídica.

Admitindo-se uma construção artificial, consumir-se-ia um tratamento desigual, desarrazoado e desproporcional, que afronta o princípio da capacidade contributiva e da isonomia, vez que seria conferida a uma determinada categoria de despesa uma premissa completamente diferente, uma liberalidade não aplicável à grande maioria dos contribuintes."

Acrescente-se à análise reproduzida que os pronunciamentos da CVM, CPC e CFC, transcritos alhures, deixam claro que as Ciências Contábeis não reconhecem o ágio gerado dentro de um mesmo grupo econômico. Assim, do ponto de vista contábil, são inexistentes tanto este ágio quanto as despesas decorrentes de sua amortização.

Sendo inexistentes as despesas de amortização do "ágio interno", não podem afetar a apuração do lucro líquido e, conseqüentemente, do lucro real e da base de cálculo da CSLL (que decorrem do lucro líquido calculado nos termos da legislação comercial).

Conclui-se, assim, que as despesas de amortização de ágio criado em operações como a encontrada nos presentes autos, internas, atípicas e integrantes de um processo de planejamento tributário que tem a finalidade específica de criar artificialmente

hipótese próxima à requerida pelo art. 386 do RIR/1999, não se revestem das características de necessidade, usualidade e normalidade requeridas para sua dedutibilidade.

Diante de todo o exposto, relativamente ao pedido de reconhecimento da legitimidade da amortização de despesas de ágio nos moldes pretendidos, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da contribuinte.

2) Qualificação da multa de ofício

Conforme relatado alhures, a recorrente se insurge contra o fato de lhe ter sido aplicada multa de ofício no percentual qualificado de 150%. Argumenta que a qualificação da multa só se sustenta quando a Fiscalização comprova que o contribuinte agiu com o dolo específico de praticar as condutas previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964 (sonegação, fraude e conluio).

A recorrente afirma que o fato de ter registrado todos os atos societários nos órgãos competentes, de ter entregado tempestivamente todas as declarações à Receita Federal e de ter efetuado todos os registros contábeis pertinentes na forma prevista pela legislação comprovaria sua conduta lícita e transparente.

Alega ainda a recorrente que todos os procedimentos praticados tiveram ampla publicidade. Assim, estaria afastada a possibilidade de se enquadrar sua conduta como fraude ou sonegação, que exigem a intenção de encobrir/ocultar o fato realizado.

A respeito da figura da qualificação da multa de ofício, registre-se inicialmente que é prevista no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996:

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

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

(...)

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

(...)

No caso sob análise, a autoridade lançadora entendeu que a conduta da contribuinte teria configurado fraude e sonegação, conforme descrito no Termo de Verificações Fiscais:

"Convém atentar que a intenção das operações realizadas foi, claramente, o aproveitamento do "ágio de si mesmo" pela Planova com a dedução dos encargos de amortização daquele ágio através de atos elaborados quase que simultaneamente (em decisões com lapso de horas apenas, tudo para convergir a vontade real das partes), que, embora legais, tiveram a função

de distorcer o resultado final que se daria naturalmente caso as partes não engendrassem elaborado planejamento.

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

Com efeito, através dos indícios acima elencados podemos construir de forma cristalina a real vontade das partes.

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

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

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

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

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

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

Nesses termos, **o que qualifica o agir do sujeito passivo como sonegação ou fraude é o dolo**. Significa, portanto, que basta evidenciar o dolo para que se justifique a qualificação da multa de ofício.

(...)

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

Em princípio, ao se deparar com a amortização do ágio, a fiscalização está diante de um valor dedutível por força da previsão legal, já que, tanto o surgimento do ágio quanto a reestruturação societária são aceitos pelo ordenamento.

No entanto, existem circunstâncias que, como visto, permitem a glosa da amortização.

Nesse sentido, **o contribuinte, ao formalizar seus registros contábeis e societários de forma a dar uma aparência de correção a uma**

amortização em que estejam presentes o ágio interno e reestruturação sem propósito comercial, pretende induzir a fiscalização a avaliar uma operação que, nessas circunstâncias, é inoponível à Fazenda.

Age, portanto, com dolo, justificando a qualificação da multa nos termos da própria Lei nº 9.430, de 1996.

Mesmo tendo-nos ela apresentado relatório de orientação profissional sobre o planejamento tributário, não cabe invocar desconhecimento ou prática de erro escusável. Nem quando foi criado o ágio, nem quando ele começou a ser amortizado, nem em qualquer outro momento anterior ou posterior. Vale lembrar que o custo histórico como base de valor já há muito está consagrado pela Contabilidade e, por extensão, pela legislação do imposto de renda, que apura o lucro real com observância dos preceitos das leis comerciais.

A Planova estava perfeitamente consciente da falta de propósito comercial do ágio gerado internamente, registrado apesar da ausência de custo, justificando-se plenamente a aplicação da multa qualificada." (Grifou-se)

Compartilho da conclusão alcançada pela autoridade lançadora, no sentido de que a contribuinte agiu dolosamente no caso sob análise nos autos.

Vislumbro claramente uma divergência entre o propósito declarado das operações societárias promovidas pelo grupo econômico da recorrente e o objetivo efetivamente perseguido de redução do IRPJ e da CSLL a serem pagos nos exercícios posteriores à criação do ágio.

A falta de propósito extrafiscal nas operações é inicialmente sinalizada pelas informações apostas pelos sócios da PLANOVA e da HOLPLAN nos Protocolos de Justificação referentes às incorporações levadas a termo.

Às 10 horas da manhã do dia 31/05/2005, a HOLPLAN incorporou a totalidade das ações do capital social da PLANOVA. A operação foi justificada da seguinte forma:

"A presente Incorporação de Ações tem por finalidade uma majoração lícita e sustentável do Capital Social da PLANOVA, com base na valoração de suas ações a valor de mercado, amparadas por laudo de avaliação econômico-financeira (Pasta laudo de avaliação) que justificará a respectiva rentabilidade futura da PLANOVA, o que acarretará na integração da participação societária, através da agregação de todas as ações da PLANOVA no patrimônio da HOLPLAN, com a manutenção da personalidade jurídica."

No mesmo dia, às 15 horas, ocorreu a incorporação reversa, justificada nos seguintes termos:

"Os acionistas da INCORPORADORA e da INCORPORADA concluíram que não mais se justifica a manutenção da PLANOVA como subsidiária integral do HOLPLAN, tendo decidido promover a reunião dos patrimônios e operações através da INCORPORAÇÃO da HOLPLAN pela PLANOVA, operação que terá como objetivo final o aumento de capital social da PLANOVA (L.)".

Algumas características das operações mencionadas causam estranheza por sua atipicidade.

Inicialmente, chama a atenção a incrível proximidade temporal entre as duas incorporações. Pela manhã, a HOLPLAN incorpora a PLANOVA e registra em sua contabilidade um ágio de R\$246.300.388,00, justificado em alegada reavaliação do valor de mercado das ações da incorporada. Na tarde do mesmo dia, sob o esdrúxulo argumento de que a manutenção da operação perpetrada de manhã não mais se justificaria, é promovida a incorporação reversa, retornando ao patrimônio da recorrente o controle direto de suas ações, agora reforçado por um ágio milionário.

Não se vislumbra o motivo que possa ter levado os acionistas das duas empresas a, em um intervalo de cinco horas, mudarem de ideia a respeito da operação societária realizada pela manhã, a ponto de promoverem logo em seguida a operação inversa. Na realidade, a configuração observada apenas reforça a tese da Fiscalização de que toda a reengenharia societária foi previamente pensada para permitir a criação artificial do ágio e seu posterior aproveitamento tributário pela recorrente.

Além disso, também provoca espécie o fato de o laudo que supostamente amparou o reajuste do valor de mercado ter sido obtido junto a empresa constituída especificamente e unicamente para a prestação deste serviço. Conforme foi documentado nos autos, a empresa V CONSULTING SERVIÇOS DE CONSULTORIA CONTÁBIL E EMPRESARIAL LTDA. foi constituída em 24/04/2005, às vésperas das operações societárias promovidas pelo grupo econômico da recorrente, e encerrada em 2008, sem que nenhuma outra receita fosse declarada em toda a sua existência, a não ser aquela decorrente da prestação de serviços à PLANOVA. Assim, encontra-se outro indício da artificialidade das operações que resultaram na criação do ágio discutido no processo.

Existe ainda um ponto a analisar que, no meu ponto de vista, representa prova cabal da falta da ausência de substância econômica da reorganização societária e do real objetivo desejado de mera economia fiscal: nenhuma alteração de fato ocorreu no controle societário da empresa fiscalizada, após encerrada a reorganização.

Em 01/06/2005, a contribuinte se encontrava submetida ao controle dos mesmos acionistas que a possuíam antes do início das operações societárias. Mais do que isso o grupo econômico tinha voltado à mesma configuração que tinha antes de 18/04/2005, quando foi constituída a HOLPLAN. A única diferença é que, ao final das operações, a contabilidade da PLANOVA encontrava-se "reforçada" por um ágio milionário.

Assim, considero que a atuação da recorrente (e do grupo econômico a que ela pertence) não teve outro propósito senão o de simular uma reorganização societária real com a única finalidade de reduzir o montante de IRPJ e CSLL a ser recolhido nos anos seguintes. Entendo que tal conduta teve como objetivo levar a autoridade tributária a crer que estava diante de uma legítima utilização fiscal do ágio, nos moldes previstos no art. 386 do RIR/1999. Diante desta constatação, concluo que a recorrente, de forma dolosa, efetivamente praticou conduta que pode ser enquadrada na descrição de sonegação, tipificada no art. 71 da Lei nº 4.502/1964.

Reforça tal conclusão a inequívoca utilização, nas operações promovidas, da HOLPLAN, típica "empresa veículo": teve existência efêmera; foi utilizada como mero canal

de passagem do ágio; não tinha endereço próprio (informou o mesmo da PLANOVA); não realizou outras operações; não contava com quadro de funcionários.

Diante de todo o exposto, constata-se que a recorrente praticou atos de reorganização societária totalmente desnecessários e sem qualquer propósito extrafiscal efetivo para, ao final, permanecer tudo do jeito que era anteriormente, sendo o ágio a única alteração. Torna-se evidente que tratou-se de simulação que tinha o único objetivo real de alívio ilícito da carga tributária, o que justifica a qualificação da multa de ofício aplicada pela Fiscalização.

Diante de todo o exposto, relativamente ao pedido de redução do percentual da multa de ofício de 150% para 75%, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da contribuinte.

Desse modo, voto no sentido de:

- CONHECER do recurso especial interposto pela contribuinte;
- NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial quanto ao pedido de reconhecimento da legitimidade do aproveitamento tributário do ágio para fins de redução do IRPJ e da CSLL devidos nos anos-calendário de 2005 a 2009;
- NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial quanto ao pedido de redução da multa de ofício de 150% para 75%.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo