



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

Processo n° 16682.720589/2011-35
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-001.145 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de agosto de 2013
Matéria Normas Gerais de Direito Tributário
Recorrente SUL AMERICA COMPANHIA NACIONAL DE SEGUROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2006, 2007

Ementa:

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA NÃO ALEGADO. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO. DESCABIMENTO.

Se a recorrente compreendeu a imputação feita pela fiscalização e exerceu na plenitude o seu direito de defesa, mormente não tendo argüido qualquer prejuízo em nenhuma das etapas do litígio instaurado, não cabe ao colegiado reconhecer de ofício a nulidade do lançamento.

DA GLOSA DAS DESPESAS ORIUNDAS DO ÁGIO PELA SUA INDEDUTIBILIDADE. ERRÔNEA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Há a necessidade de expressamente constar no auto de infração quais artigos específicos da lei tributária foram violados, sob pena de nulidade do mesmo, por violação do art. 10 da lei 70.235/72, bem como dos direitos fundamentais do Contraditório e da Ampla Defesa.

ÁGIO INTERNO. INCORPORAÇÃO REVERSA. AMORTIZAÇÃO.

Para fins fiscais, o ágio decorrente de operações com empresas do mesmo grupo (dito *ágio interno*), não difere em nada do ágio que surge em operações entre empresas sem vínculo. Não há dispositivo legal que vede ou anule tal ato devendo os atos da administração pública seguir o princípio da legalidade. Ocorrendo a incorporação reversa, o ágio poderá ser amortizado nos termos previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

DA INAPLICABILIDADE DA MULTA QUALIFICADA.

A forma da reestruturação empresarial é faculdade do contribuinte desde que observados os dispositivos legais, sendo incabível a multa qualificada, uma vez que a dedução dos valores de ágio amortizado não possui vedação legal.

MULTA ISOLADA. DOS JUROS MORATÓRIOS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Inaplicabilidade de incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício por carência de previsão legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em indeferir a preliminar de nulidade, vencido o Conselheiro Marcio Rodrigo Frizzo (Relator) e em dar provimento ao recurso voluntário, vencido o conselheiro Eduardo de Andrade. Designado redator o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

EDUARDO DE ANDRADE – Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

MARCIO RODRIGO FRIZZO - Relator.

(assinado digitalmente)

LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO - Redator designado.

EDITADO EM: 09/09/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eduardo de Andrade, Marcio Rodrigo Frizzo, Cristiane Silva Costa, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alberto Pinto Souza Junior, Guilherme Pollastri Gomes Da Silva.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por SUL AMÉRICA COMPANHIA NACIONAL DE SEGUROS, em face do acórdão nº 12-43.483 (fls. 3124/3143) da DRJ/ Rio de Janeiro I, proferido em processo administrativo que trata de lançamentos de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), ano-calendário: 2006 e 2007.

As atuações foram, nos valores abaixo demonstrados, efetuadas por meio dos Autos de Infração constantes no processo administrativo (fls. 2907/2918 e 2919/2930):

Tributo	Principal	Juros de Mora	Multa	Multa Isolada	Total
IRPJ	R\$ 6.177.791,01	R\$ 3.042.562,07	R\$ 9.266.686,51	R\$ 5.818.610,09	R\$ 24.305.649,68
CSLL	R\$ 3.908.916,94	R\$ 1.708.196,69	R\$ 5.863.375,40	R\$ 2.792.083,53	R\$ 14.272.572,56

Os Autos de Infração foram lavrados em face da constatação de: i) redução indevida na apuração do lucro real a título de amortização de ágio de empresa incorporada (IRPJ), e ii) exclusão indevida na apuração da base de cálculo da CSLL a título de amortização de ágio de empresa incorporada.

i) Da glosa do ágio amortizado

Segundo o relatório fiscal, a recorrente realizou a amortização de ágio no valor total de R\$ 153.573.897,00 e, sendo excluído da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (do ano calendário de 2003 a 2007), à razão de R\$ 31.023.150,36 em cada ano-calendário (fls. 2888/2889).

O AFRFB glosou a amortização de ágio, pois entendeu que se trata de ágio interno, sendo inaplicável sob o enfoque contábil, societário e tributário (fl. 2894):

Demonstrou-se que a criação de ágio interno é uma afronta à lógica contábil, por se tratar de um intangível pelo qual não se pagou e originado de operação sem propósito comercial, por isso, não passível de mensuração, reconhecimento nem divulgação nos relatórios financeiros. Da mesma forma, também se demonstrou que a sua existência é inaceitável do ponto de vista societário, como atesta a determinação de baixa-lo em todos os casos enfrentados pela CVM.

Admitir que a amortização do ágio interno pode reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL – a despeito de não ser aceita nem contábil nem societariamente – é aceitar um ônus pago por toda a sociedade brasileira em favor de sócios que se beneficiam tributariamente de uma transação sem propósito comercial. A

artificialidade do ágio interno revela-se particularmente manifesta quando se verifica que, por meio de um “ativo” cujo custo foi nulo e originado de uma transação sem propósito negocial, é possível obter-se um subsídio tributário advindo de sua “amortização”. A argumentação que se segue comprova que a amortização do ágio interno é inaplicável também tributariamente.

Suscintamente, o AFRFB expõe as razões pela qual entende que o ágio amortizado pela recorrente é ágio interno (item 4 – qualificação da multa de ofício do relatório fiscal) (fl. 2887 e 2903):

Não houve, portanto, qualquer saída de caixa (pagamento) nessa operação da qual se originou o ágio das operações transferidas da SATMA – Sul América Participações S/A. para STA PARTICIPAÇÕES S/A. O surgimento da mais-valia decorreu do aumento de capital pela transferência de ações avaliadas economicamente, em uma operação “não caixa” entre empresas do mesmo grupo: em vez de incorporá-las pelo valor patrimonial, a STA PARTICIPAÇÕES S/A. recebeu da ING INSURANCE INTERNATIONAL B.V. as ações da SATMA – Sul América Participações S/A. avaliadas por um valor econômico pelo qual não houve qualquer desembolso – subjetivamente avaliadas segundo algum tipo de potencial de lucratividade futura. [...]

A fiscalizada estava perfeitamente consciente da falta de propósito negocial do ágio gerado internamente, registrado apesar da ausência de custo. [...]

A artificialidade do ágio interno revela-se particularmente manifesta quando se verifica que, por meio de um “ativo” cujo custo foi nulo e originado de uma transação sem propósito negocial, é possível obter-se um subsídio tributário advindo de sua “amortização”.

Admitir a amortização tributária do ágio interno seria acolher de uma forma de gerar riqueza por meio de um investimento nulo, um investimento, portanto, que propiciaria um retorno infinito; seria admitir, ainda, que – por meio de uma transação sem propósito negocial e realizada intragrupo – um subsídio tributário fosse pago por todos aos sócios da empresa.

Destaca-se que a empresa STA PARTICIPAÇÕES S/A foi adquirida pelo grupo Sul América com o único propósito de servir de canal de passagem de um patrimônio, sem que tivesse efetivamente outra função dentro do contexto, com o intuito de economia tributária indevida reduzindo o pagamento de tributos, sem nenhuma fundamentação econômica.

Dessa forma, os valores excluídos da base de cálculo do IRPJ/CSLL no ano calendário de 2006 e 2007 foram de:

1) Ano calendário de 2006: R\$ 31.023.150,36.

2) no calendário de 2007: R\$ 31.023.150,36 .

O AFRFB glosou os valores excluídos a título de amortização de ágio. Ainda, aplicou multa qualificada de 150%, portanto, havendo a incidência do inciso II do art. 44 da lei 9430/96 (atual § 1º do mesmo dispositivo).

A recorrente apresentou impugnação (fls. 2943/3011) alegando que:

(i) O auditor fiscal ocultou fatos no termo de verificação fiscal, razão pela qual nenhuma das acusações nos subitens 2.3.1 e 2.3.2 da impugnação, que resumem as imposições fiscais contidas no termo de verificação fiscal, se faz presente;

(ii) O ágio não decorre de operação do mesmo grupo econômico, foi pago e não foi criado artificialmente;

(iii) Nulidade do lançamento que impugna laudo de avaliação, pois baseou os lançamentos tributários em repúdio a laudo de avaliação executados nos ditames da legislação (art. 8º da Lei n. 6.404/76), sem, todavia, assinalar objetivamente inexatidão ou falsidade material ou ideológica de que ele padece, maculando aqueles atos administrativos com o vício da nulidade;

(iv) Houve propósito negocial na incorporação, no sentido de tornar a estrutura do Conglomerado Sul América mais simples e econômica;

(v) O ágio apurado na incorporada deve ser amortizado nos termos do inciso III do art. 386 do Decreto n. 3.000/1999 c/c o inciso II do § 6º do mesmo artigo;

(vi) Os artigos 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997 albergam preceitos de natureza tributária especiais, que devem ser obedecidos, ainda que o resultado da aplicação desses preceitos acarrete consequências divergentes das previstas na legislação societária;

(vii) A ilegalidade da qualificação da multa por ausência de fraude e dolo;

(viii) A impossibilidade de concomitância da multa isolada e multa de ofício, pois implica dupla imposição de penalidade sobre um mesmo fato e uma mesma base de cálculo.

A 3ª Turma da DRJ/RJ1 julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário, proferindo o Acórdão nº 12-43.483 (fls. 3124/3143), com a ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007

NULIDADE.

Não está inquinado de nulidade o auto de infração lavrado por autoridade competente em consonância com a legislação de regência.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas por órgão colegiado, sem lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INEXISTENTE. INDEDUTIBILIDADE.

Ausentes os pressupostos do ágio, são indedutíveis as despesas dele decorrentes.

ÁGIO. EMPRESAVEÍCULO. SIMULAÇÃO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses definidas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA. REDUÇÃO/SUSPENSÃO INDEVIDA.

Aplica-se a multa isolada sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. INFRAÇÕES DISTINTAS. CONCOMITÂNCIA.

É cabível a aplicação simultânea da multa isolada sobre estimativa não paga e da multa de ofício sobre o tributo devido ao final do período de apuração.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal, em face da estreita relação de causa e efeito entre ambos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em 02/08/2012, a recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância, tendo interposto recurso voluntário (fls. 3154/3243), basicamente, a recorrente repisou os argumentos expostos em sede de impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcio Rodrigo Frizzo

O recurso voluntário é tempestivo e apresenta todos os requisitos de admissibilidade, então dele conheço.

1. DA PRELIMINAR

1.1. Da nulidade do auto de infração em virtude da errônea indicação de dispositivo legal específico da legislação do IRPJ e CSLL, arguida de ofício.

Não é demais lembrar que a administração pública tem o poder dever de rever seus próprios atos, quando maculados com vícios ou irregularidades. Assim, se faz necessário analisar a preliminar de nulidade, *ex officio*, em vista da análise do processo por este relator.

Inicialmente cabe observar que o auto de infração é espécie de ato administrativo e, deste modo, necessita observar todos os princípios e requisitos inerentes a tal espécie.

O primeiro princípio administrativo que deve ser observado no procedimento de fiscalização tributária é o da legalidade, segundo o qual a administração fazendária deve observar os dispositivos legais existentes no ordenamento jurídico em sua atuação.

Significa dizer que a fiscalização realizada que culminará no lançamento do crédito tributário deve respeitar aos dispositivos legais existentes sob pena de violação do Princípio da Legalidade.

É pacífico no meio doutrinário administrativo a respeito da possibilidade de a autoridade competente anular um ato administrativo desde que eivado de nulidade absoluta.

Segundo José dos Santos Carvalho Filho, “em face de ato [administrativo] contaminado por vício de legalidade, o administrador deve realmente anulá-lo”, em razão do disposto no art. 37 da Constituição Federal. “Não é possível, em princípio, conciliar a exigência da legalidade dos atos com a complacência do administrador público em deixá-lo no mundo jurídico produzindo normalmente seus efeitos; tal omissão ofende literalmente o princípio da legalidade”¹.

O referido autor prossegue em sua análise da teoria das nulidades dos atos administrativos se referindo a uma prerrogativa denominado de autotutela. Segundo Carvalho Filho:

*“a autotutela se caracteriza pela iniciativa de ação atribuída aos próprios órgãos administrativos. [...] se for necessário rever determinado ato ou conduta, a administração poderá fazê-lo ex officio, usando sua auto-executoriedade, sem que dependa necessariamente de que alguém o solicite”.*²

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal cristalizou o entendimento nas súmulas 346 e 473:

Súmula n. 346, STF. A administração pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos.

Súmula n. 473, STF. A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Portanto, é inegável que as decisões deste órgão administrativo podem anular os lançamentos administrativos desde que presente nulidade no auto de infração produzido pela autoridade fiscal competente.

1.2. Da errônea fundamentação legal – Nulidade formal

No tocante à amortização de ágio, conforme se verifica no presente processo administrativo fiscal, o fundamento legal utilizado no auto de infração foi somente o art. 250 do RIR/99 e os fundamentos legais utilizados no termo de verificação fiscal foram os arts. 247, 324, 325, 385, 386, todos do RIR/99 e art. 57 da Lei n. 8.981/95 (fl. 2909), vejamos:

Art. 250. *Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 6.º, § 3.º):*

I - os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam computados no lucro real;

III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto nos arts. 509 a 515 (Lei n.º 9.065, de 1995, art. 15 e parágrafo único).

Parágrafo único. Também poderão ser excluídos:

a) os rendimentos e ganhos de capital nas transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, quando auferidos pelo desapropriado (CF, art. 184, § 5º);

b) os dividendos anuais mínimos distribuídos pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento (Decreto-Lei nº 2.288, de 1986, art. 5º, e Decreto-Lei nº 2.383, de 1987, art. 1º);

c) os juros produzidos pelos Bônus do Tesouro Nacional - BTN e pelas Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidos para troca voluntária por Bônus da Dívida Externa Brasileira, objeto de permuta por dívida externa do setor público, registrada no Banco Central do Brasil, bem assim os referentes aos Bônus emitidos pelo Banco Central do Brasil, para os fins previstos no art. 8º do Decreto-Lei nº 1.312, de 15 de fevereiro de 1974, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.105, de 24 de janeiro de 1984 (Lei nº 7.777, de 19 de junho de 1989, arts. 7º e 8º, e Medida Provisória nº 1.763-64, de 11 de março de 1999, art. 4º);

d) os juros reais produzidos por Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidas para troca compulsória no âmbito do Programa Nacional de Privatização - PND, controlados na parte "B" do LALUR, os quais deverão ser computados na determinação do lucro real no período do seu recebimento (Lei nº 8.981, de 1995, art. 100);

e) a parcela das perdas adicionadas conforme o disposto no inciso X do parágrafo único do art. 249, a qual poderá, nos períodos de apuração subseqüentes, ser excluída do lucro real até o limite correspondente à diferença positiva entre os ganhos e perdas decorrentes das operações realizadas nos mercados de renda variável e operações de swap (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 5º).

Art. 247. *Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).*

§ 1º - A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).

§ 2º - Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º).

§ 3º Os valores controlados na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, existentes em 31 de dezembro de 1995, somente serão atualizados monetariamente até essa data, observada a legislação então vigente, ainda que venham a ser adicionados, excluídos ou compensados em períodos de apuração posteriores (Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º).

Art. 324. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, § 1º).

§ 1º Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de amortização não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem ou direito, ou o valor das despesas (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 2º).

§ 2º Somente serão admitidas as amortizações de custos ou despesas que observem as condições estabelecidas neste Decreto (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 5º).

§ 3º Se a existência ou o exercício do direito, ou a utilização do bem, terminar antes da amortização integral de seu custo, o saldo não amortizado constituirá encargo no período de apuração em que se extinguir o direito ou terminar a utilização do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 4º).

§ 4º Somente será permitida a amortização de bens e direitos intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

Art. 325. Poderão ser amortizados: [...]

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).

Destaco que toda a fundamentação legal utilizada pelo AFRFB, acima exposta, no auto de infração e no termo de verificação fiscal, no tocante à amortização do ágio, somente prevê a possibilidade jurídica no ordenamento pátrio de **reconhecer a contrapartida de amortização do ágio** como despesa dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL.

Mais especificamente, os fundamentos legais utilizados pelo AFRFB preveem que a pessoa jurídica que absorver, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, patrimônio de outra na qual detenha participação societária adquirida com ágio fundado em perspectiva de rentabilidade futura, poderá reconhecer as contrapartidas de amortização do ágio como despesas dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL.

Não obstante, o AFRFB ter feito ampla análise quanto à reorganização societária realizada, o AFRFB fundamentou erroneamente o enquadramento legal do lançamento do crédito tributário que realizou, uma vez que não demonstrou qual o dispositivo

legal que veda a dedutibilidade na apuração do IRPJ e da CSLL da amortização de ágio interno.

Ou seja, o auto de infração, em relação à glosa das despesas tidas como indedutíveis pelo AFRFB, apresentou errôneo fundamento legal tributário específico autorizador do referido lançamento.

Do auto de infração de IPRJ (fls. 2907/2918) percebe-se que no local apropriado para a menção expressa do enquadramento legal autorizador do lançamento, o AFRFB se remete somente ao art. 250 do RIR/99 (fl. 2909).

Ocorre que o art. 250 do RIR/99 apenas prevê determinadas hipóteses passíveis de exclusão do lucro líquido do período de apuração para determinar o lucro real, ou seja, referido artigo não veda a dedutibilidade na apuração do IRPJ e da CSLL da amortização de ágio, razão pela qual o AFRFB fundamentou de forma errônea o enquadramento legal tributário autorizador do referido lançamento.

E, confirme visto acima, o AFRFB utilizou os seguintes dispositivos legais no termo de verificação fiscal: artigos 247, 324, 325, 385, 386, todos do RIR/99 e art. 57 da Lei n. 8.981/95.

Sendo assim, como visto acima, os fundamentos legais utilizados pelo AFRFB preveem que a pessoa jurídica que absorver, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, patrimônio de outra na qual detenha participação societária adquirida com ágio fundado em perspectiva de rentabilidade futura, poderá reconhecer as contrapartidas de amortização do ágio como despesas dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL, ou seja, referidos artigos não vedam a dedutibilidade na apuração do IRPJ e da CSLL da amortização de ágio interno, razão pela qual inexistente fundamento legal tributário específico autorizar do referido lançamento.

Ora, não há em nenhuma das folhas do auto de infração e do termo de verificação fiscal qualquer referência a dispositivo tributário específico que autorize o lançamento realizado, o que há é errôneo enquadramento legal no auto de infração.

O AFRFB caracterizou e fundamentou de forma pormenorizada a situação de fraude na reorganização societária, demonstrando os dispositivos legais utilizados no raciocínio jurídico, mas se omitiu em relação à consequência tributária da referida fraude que ocasionou o lançamento, haja vista que errou no enquadramento legal no auto de infração. Ora se omitiu em relação ao mais importante: o fundamento tributário autorizador do lançamento!

Desta forma, o AFRFB violou o art. 10 do Decreto 70.235/72, dispositivo o qual prevê os requisitos obrigatórios do auto de infração. Veja que sem qualquer dos referidos requisitos direitos fundamentais como o Contraditório e a Ampla Defesa são impossibilitados de serem exercidos. Vejamos:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula. (grifo não original)

O requisito que não preenchido no auto de infração foi justamente aquele que possibilitaria ao administrado se defender de forma adequada e plena. **Como o contribuinte poderá exercer o seu direito de defesa sem saber exatamente em qual dispositivo sua conduta incidiu e qual a consequência tributária de seus atos?**

Seria o art. 299 do RIR/99 o fundamento tributário específico para o referido lançamento? Ou seria outro dispositivo legal de lei ordinária? Não há como saber, pois o AFRFB simplesmente fez referência a dispositivo legal que **somente** prevê que determinadas hipóteses serão passíveis de exclusão do lucro líquido do período de apuração para determinar o lucro real!

E que não se diga que a referida nulidade poderia ser suprida pela apresentação da defesa e dos recursos subsequentes, uma vez que, não estando clara qual a disposição tributária infringida, o contribuinte não terá plenas condições de se defender adequadamente, fazendo alegações aleatórias baseadas em suas próprias suposições.

Caberia ao AFRFB indicar dispositivos legais previstos na legislação do IRPJ e da CSLL que fundamentariam o lançamento realizado (vedação da dedutibilidade na apuração do IRPJ e da CSLL da amortização de ágio), mas em nenhuma parte do auto se encontra tais dispositivos, tendo em vista que errou no enquadramento legal no auto de infração.

O insigne doutrinador e desembargador federal Leandro Paulsen faz importante menção à referida necessidade de expressa menção ao fundamento legal violado nas seguintes palavras:

São comuns autos de infração em que são indicados inúmeros dispositivos legais, sem indicação precisa de quais especificamente foram infringidos e em que extensão. Esse procedimento, que aparentemente faz conter quase todos os dispositivos legais sobre o tributo em questão, na verdade cerceia o direito de defesa do contribuinte, pois não indica com a especificidade necessária o(s) dispositivos(s) infringido(s). Assim a tentativa de relacionar dispositivos impertinentes à infração específica pode macular de nulidade o auto de infração. Noutros, são indicados apenas dispositivos regulamentares (do Regulamento do IPI ou do Regulamento do Imposto de Renda, por exemplo), sem a indicação do fundamento legal da infração. E fundamento legal é fundamento de lei ordinária, lei complementar ou medida provisória; nunca, de normas complementares como é o caso de Decretos, Instruções Normativas, Portarias e outros afins, todos infralegais. Neste

caso, também, é nulo o auto de infração porque não há indicação do fundamento legal.³ (grifo não original)

Não há que se falar no atual Estado Democrático de Direito, de situação na qual a defesa seja exercida baseada na "sorte" ou na tentativa do contribuinte de acertar o dispositivo violado. É imperioso que o Auto de infração indique expressamente qual a conduta realizada pelo fiscalizado, bem como o dispositivo violado e sua consequência jurídica.

Carecendo um desses itens o auto de infração deve ser considerado nulo de pleno direito.

No mesmo sentido, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou inúmeras vezes, conforme ementas abaixo:

NORMAS PROCEDIMENTAIS. ARBITRAMENTO. AUSÊNCIA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL NO ANEXO FLD. VÍCIO INSANÁVEL. NULIDADE.

A indicação dos dispositivos legais que amparam a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito é requisito essencial à sua validade, e a sua ausência ou fundamentação genérica, especialmente no relatório Fundamentos Legais do Débito-FLD, determina a nulidade do lançamento, por caracterizar-se como vício insanável. *Processo anulado. (2º CC – 5ª Câmara – rel. Damião cordeiro de Moraes – Ac. nº 205-01.531j. 04/02/09) (grifo não original)*

*CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. ADICIONAL DE APOSENTADORIA ESPECIAL. AFERIÇÃO INDIRETA. ARBITRAMENTO. **AUSÊNCIA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL NO ANEXO FLD. VÍCIO INSANÁVEL. NULIDADE.** A ausência do fundamento de direito que autoriza o procedimento de arbitramento, determina a nulidade do lançamento em decorrência de vício formal insanável, nos termos do artigo 37 da Lei nº 8.212/91, /c artigo 11, inciso III, do Decreto nº 70.235/72. Processo Anulado. (2º CC – 6ª Câmara – Rel. Cleusa Vieira de Souza - Ac. 206-01.851, j. 05/02/2009) (grifo não original)*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – AUTO DE INFRAÇÃO COM FUNDAMENTO INSUFICIENTE – TERMO COMPLEMENTAR COM CAPITULAÇÃO LEGAL DEFEITUOSA – **Segundo o inciso IV do art. 10 do Dec. nº 70.235/72, a disposição legal infringida é requisito formal indispensável ao auto de infração, para propiciar a ampla defesa constitucional.** Processo que se anula ab initio. (2º CC – 3ª C – Ac. 203-03.737 – rel. F – Maurício R. de Albuquerque Silva – DOU 14.07.1998 – p.13) (grifo não original)*

O dispositivo legal enquadrado no auto de infração (art. 250 do RIR/99) e os dispositivos legais encontrados no termo de verificação fiscal (artigos 247, 324, 325, 385, 386, todos do RIR/99 e art. 57 da Lei n. 8.981/95), como demonstrado acima, são inaplicáveis

³ PAULSEN, Leandro. *Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed. 2012, p. 50 e 51.

ao caso concreto, por não se referirem expressamente à glosa dos valores oriundos da amortização do ágio, em razão da sua indedutibilidade.

Cabe ao AFRFB indicar os fundamentos específicos, por exemplo, indicando os dispositivos da lei específica do tributo objeto do lançamento, o que não foi feito no presente caso.

O AFRFB se limitou a citar dispositivos legais que preveem que a pessoa jurídica que absorver, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, patrimônio de outra na qual detenha participação societária adquirida com ágio fundado em perspectiva de rentabilidade futura, poderá reconhecer as contrapartidas de amortização do ágio como despesas dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL.

Resumidamente, todos os dispositivos legais apontados pelo AFRFB como fundamento para o lançamento tributário apenas se referem à dedutibilidade na apuração do IRPJ e da CSLL quanto à amortização do ágio, ou seja, não fundamentam a indedutibilidade na apuração do IRPJ e da CSLL quanto à amortização do ágio.

Inexiste um dispositivo legal sequer que possa ser utilizado como fundamento específico do lançamento do tributo objeto do auto de infração (IRPJ).

Portanto, reconheço a nulidade, *ex officio*, do presente lançamento tributário, para efeito do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por erro no enquadramento legal no auto de infração.

2. DAS ALEGAÇÕES DE MÉRITO

2.1. Da glosa dos valores lançados a título de ágio.

O AFRFB entendeu no seu termo de constatação, o qual faz parte integrante do auto de infração, que o ágio amortizado pela recorrente se trata de ágio interno (ausência de realização de pagamento, originado de operação sem propósito negocial e intragrupo), razão pela qual não se pode ser amortizado sob o enfoque contábil, societário e tributário (fls. 2884/2900). Vejamos através do fluxograma abaixo um resumo das operações realizadas:

a) Histórico sobre a constituição da empresa JACOTICATUBAS COMERCIAL LTDA e a conseqüente transformação em STA PARTICIPAÇÕES S/A:

a.1.) 11/09/2001: Constituição da JACOTICATUBAS COMERCIAL LTDA (STA PARTICIPAÇÕES S/A), sociedade comercial por quotas de responsabilidade limitada, com capital de R\$ 100,00, divididos em 100 quotas (fls. 2534 a 2545):

JABOTICATUBAS COMERCIAL LTDA (posteriormente: STA PARTICIPAÇÕES S/A) (<i>Capital Social: R\$ 100,00 (100 quotas)</i>)

a.2) 22/02/2002: A empresa GESELLSCHAFT PARTICIPAÇÕES LTDA (CNPJ: 04.645.506/0001-75) e a empresa SCHAFT PARTICIPAÇÕES LTDA (CNPJ: 03.347.239/0001-20) substituíram os antigos sócios da empresa JABOTICATUBAS COMERCIAL LTDA (STA PARTICIPAÇÕES S/A), mantendo o capital social de R\$ 100,00, divididos em 100 quotas, detendo a primeira (GESELLSCHAFT) 99 quotas e a segunda (SCHAFT) 01 quota (fls. 1350/1361):

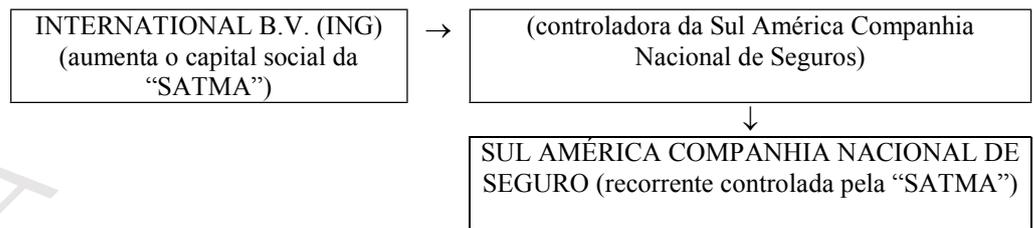
JABOTICATUBAS COMERCIAL LTDA (posteriormente: STA PARTICIPAÇÕES S/A) (<i>Capital Social R\$ 100,00 (100 quotas)</i>)	
↓	↓
<i>GESELLSCHAFT PARTICIPAÇÕES LTDA</i> (99 quotas)	<i>SCHAFT PARTICIPAÇÕES LTDA</i> (01 quota)

a.3) 10/04/2012: A empresa GESELLSCHAFT PARTICIPAÇÕES LTDA alienou a totalidade de suas quotas para a ING INSURANCE INTERNACIONAL B.V. (doravante denominada “ING” – pessoa jurídica domiciliada na Holanda); a empresa SCHAFT PARTICIPAÇÕES LTDA alinou sua quota para a POTACHUELO COMERCIAL LTDA; os novos sócios (ING e POTACHUELO) aumentaram o capital da sociedade para R\$ 2.301,00, criando 2.201 novas quotas no valor de R\$ 1,00 cada uma; detendo a primeira (ING) 2.300 quotas e a segunda (POTACHUELO) 01 quota; transformaram a sociedade em sociedade por ações e alteraram a denominação da sociedade para STA PARTICIPAÇÕES S/A (fls. 1350/1361):

STA PARTICIPAÇÕES S/A (ex JABOTICATUBAS COMERCIAL LTDA) (<i>Capital Social R\$ 2.301,00 – 2.301 quotas</i>)	
↓	↓
<i>troca de sócios</i>	
<i>ING INSURANCE INTERNATIONAL B.V.</i> (ING) (2.300 quotas) (GESELLSCHAFT)	<i>PATACHUELO COMERCIAL LTDA (01</i> <i>quota) (SCHAFT)</i>

b) Histórico da constituição do ágio amortizado glosado:

b.1) 10/05/2002: a “ING” subcreveu aumento do capital da SATMA – SUL AMÉRICA PARTICIPAÇÕES S.A (CNPJ: 33.429.226/0001-61) (doravante denominada: “SATMA”) (controladora da SUL AMÉRICA COMPANHIA NACIONAL DE SEGUROS). Esse aumento foi totalmente integralizado em moeda corrente, no valor de R\$ 297.002.178,20, passando o capital social da “SATMA” de R\$ 174.442.561,60 para R\$ 471.444.739,80 (participando a “ING” em 49% das ações da “SATMA”) (as ações adquiridas pela “ING” representam 24,50% do capital social da “SATMA” ou 25,25% de seu capital em circulação) (fls. 210/223):



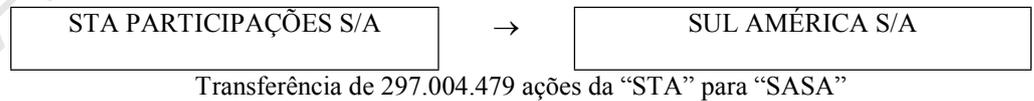
b.2) 10/05/2002: ato contínuo, a “ING” transferiu seu investimento da “SATMA” para a “STA”, mediante integralização de aumento de capital, no valor de R\$ 297.002.178,20 (nos termos do Laudo de Avaliação pela ACAL – fls. 210/218 – o qual tinha avaliado que a participação da “ING” na “SATMA” estaria compatível e adequado em relação ao valor de mercado dos títulos, com fundamento econômico de expectativa de lucratividade futura da investida “SATMA”, levando em consideração a partição desta na investida Sul América Companhia Nacional de Seguros).

b.3) O lançamento contábil da operação relativa ao aumento de capital pela transferência de titularidade das ações (fls. 1375/1386) foi a débito de uma conta de investimentos, no valor de R\$ 143.428.281,00, referente ao patrimônio líquido da “SATMA” em abril de 2002, a débito de uma conta de ágio, no valor de R\$ 153.573.897,00, e a crédito de capital social no valor de R\$ 297.002.178,00. Assim, o capital social da “STA” foi de R\$ 2.301,00 para R\$ 297.004.479,00:

ING INSURANCE INTERNATIONAL B.V. (ING)		
<i>SATMA – Sul América Participações S.A</i>	→	<i>STA PARTICIPAÇÕES S/A</i>
<i>Sul América Companhia Nacional de Seguros</i>		Capital Social (antes da transferência de ações): R\$ 2.301,00. Transferência Capital: da SATMA para STA: R\$ 297.002.178,00. Capital Social (após a transferência de ações): R\$ 297.004.479,00.
<i>Demonstração da Apuração do Ágio na STA em 05/2002:</i>		
<i>Patrimônio Líquida da STA na data da operação.....</i>		<i>R\$ 554.027.553,85</i>
<i>Total das ações emitidas pela SATMA.....</i>		<i>697.496.988</i>
<i>Ações detidas à época pela ING.....</i>		<i>178.117.989</i>
<i>Percentual de participação da ING na SATMA.....</i>		<i>25,25%</i>
<i>Valor patrimonial das ações da SATMA detidas pela ING.....</i>		<i>R\$ 143.428.281,00</i>
<i>Valor de integralização de capital na STA pela ING com as ações da SATMA.....</i>		<i>R\$ 297.002.178,00</i>
<i>Ágio apurado pela STA no investimento na SATMA.....</i>		<i>R\$ 153.573.897,00</i>

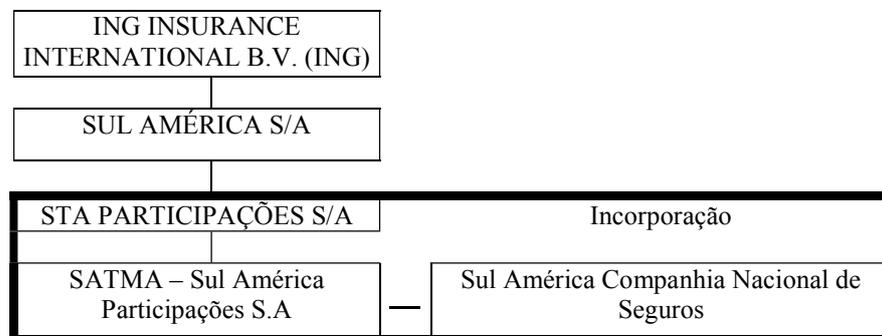
c) Histórico da incorporação das empresas SATMA – Sul América Participações S/A e STA PARTICIPAÇÕES S/A pela recorrente (SUL AMÉRICA COMPANHIA NACIONAL DE SEGUROS):

c.1) 10/05/2002: a totalidade das ações da empresa “STA” foi transferida para a empresa SUL AMÉRICA S/A (doravante denominada: “SASA”) (fls. 1362 e 2315/2323):



Transferência de 297.004.479 ações da “STA” para “SASA”

c.2) 31/12/2002: a recorrente (Sul América Companhia Nacional de Seguros) incorporou a “SATMA” e “STA”, registrando em conta de ativo diferido o valor de R\$ 153.573.897,00 (equivalente ao ágio registrado pela “STA”):



Resultado da incorporação



Quanto à utilização do ágio, o AFRFB destacou (fls. 2888/2889):

De janeiro a junho de 2003 o contribuinte amortizou, mensalmente, em conta de resultado, os valores do ágio e da provisão constituída. Os lançamentos contábeis efetuados no resultado foram os seguintes: débito da conta nº 37392018, no valor de R\$ 15.511.575,12 (6 parcelas mensais de R\$ 2.585.262,53), crédito da conta nº 39392026, no valor de R\$ 10.237.639,56.

Em 30/06/2003 houve a transferência do saldo do ágio da conta nº 15320030 – Dif. Incorporação STA’ para as contas nº

13411055 – “Créd. Trib. IR S/ Diferido STA” e 13411080 – “Cred. Trib. CS S/ Diferido STA”, na proporção de 73,53% e 26,47%, respectivamente. Na mesma data houve a transferência do saldo da provisão da conta nº 15320049 – “Provisão Dif. Incorporação STA” para as contas nº 13498053 – “Outras Prov. IR S/ Diferido STA” e 13498088 – “Outras Prov. CS S/ Diferido STA”, na mesma proporção das contas acima.

A partir de julho de 2003, até o mês de dezembro de 2007, o contribuinte passou a amortizar mensalmente as parcelas do ágio e da provisão, contabilizadas em novas contas do ativo diferido, distintas para cada tipo de tributo (IR e CSLL), na proporção de 73,53% e 26,47%, diretamente contra as contas nº 37511343 – “Crédito Tributário IR S/ Diferido Cias” e 37523147 – “Crédito Tributário CS S/ Diferido Cias”, em valores correspondentes aos efeitos tributários da soma das alíquotas de IR e CSLL. Esses lançamentos não influenciaram a apuração do resultado e conseqüentemente não afetaram a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL daqueles anos-calendário. Entretanto, o contribuinte passou a excluir mensalmente as amortizações do ágio no livro LALUR, reduzindo com isso a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido (R\$ 31.023.150,36 em cada ano-calendário, correspondente a 12 (doze) parcelas mensais no valor de R\$ 2.585.262,53).

Inicialmente, é característica da atividade comercial a liberdade para escolher a melhor forma para o desenvolvimento de seu negócio e, desde que observadas as exigências previstas em lei, o particular pode decidir como fazer sua reorganização empresarial.

Neste sentido, ensina Hermes Marcelo Huck citado por Leandro Paulsen que **“nada deve impedir o indivíduo de, dentro dos limites da lei, planejar adequadamente seus negócios, ordenando-os de forma a pagar menos impostos. Não lhe proíbe a lei, nem tampouco se lhe opõem razões de ordem social ou patriótica”**⁴.

A própria Constituição Federal Brasileira dispõe que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer nada sem previsão legal, *in verbis*:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

⁴ HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 326/327. In: PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAR, 2005, p. 949.

No âmbito tributário a legalidade é ainda mais necessária, de forma que o princípio recebe o nome da doutrina de princípio da legalidade estrita, nos seguintes termos da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Dentre inúmeras formas de conduta empresarial a recorrente optou pela que foi mais conveniente no seu entendimento, por motivos que só a ela competem, podendo inclusive ser sucessão empresarial, acomodo societário, diminuição de custos ou qualquer que lhe convir. A referida reorganização societária realizada pela recorrente tem base na lei 9.532/97, nos seus arts. 7º e 8º, reproduzidos no art. 386 do RIR/99.

Preveem os referidos dispositivos que a pessoa jurídica que absorver, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, patrimônio de outra na qual detenha participação societária adquirida com ágio fundado em perspectiva de rentabilidade futura, poderá reconhecer as contrapartidas de amortização do ágio como despesas dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL.

In verbis, os dois dispositivos:

Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: [...]

*IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a **alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977**, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.*

Art. 8º [...]

b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária. (grifo não original)

Significa dizer que a criação do ágio nas operações realizadas pela recorrente no presente caso foi um meio utilizado pela mesma para fazer sua reorganização societária, de forma que não entendo violado qualquer dispositivo legal.

Recentemente, este egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais julgou a possibilidade de criação e amortização do ágio interno, em situação similar ao presente processo.

Vejamos a ementa do acórdão 1101-00.708 da 1ª Câmara da 1ª Turma Ordinária da 1ª Se/Jul, proferida pelo conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro em **11 de abril de 2012**:

ÁGIO. REQUISITOS DO ÁGIO. O art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1997, retratado no art. 385 do RIR11999, estabelece a definição de ágio e os requisitos do ágio, para fins fiscais. O ágio é a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor patrimonial das ações adquiridas. Os requisitos são a aquisição de participação societária e o fundamento econômico do valor de aquisição. Fundamento econômico do ágio é a razão de ser da mais valia sobre o valor patrimonial. A legislação fiscal prevê as formas como este fundamento econômico pode ser expresso (valor de mercado, rentabilidade futura, e outras razões) e como deve ser determinado e documentado.

ÁGIO INTERNO. A circunstancia da operação ser praticada por empresas do mesmo grupo econômico não descaracteriza o ágio, cujos efeitos fiscais decorrem da legislação fiscal. A distinção entre ágio surgido em operação entre empresas do grupo (denominado de ágio interno) e aquele surgido em operações entre empresas sem vínculo, não é relevante para fins fiscais.

ÁGIO INTERNO. INCORPORAÇÃO REVERSA. AMORTIZAÇÃO. Para fins fiscais, o ágio decorrente de operações com empresas do mesmo grupo (dito ágio interno), não difere em nada do ágio que surge em operações entre empresas sem vínculo. Ocorrendo a incorporação reversa, o ágio poderá ser amortizado nos termos previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

ART. 109 CTN. ÁGIO. ÁGIO INTERNO. É a legislação tributária que define os efeitos fiscais. As distinções de natureza contábil (feitas apenas para fins contábeis) não produzem efeitos fiscais. O fato de não ser considerada adequada a contabilização de ágio, surgido em operação com empresas do mesmo grupo, não afeta o registro do ágio para fins fiscais.

DIREITO TRIBUTÁRIO. ABUSO DE DIREITO. LANÇAMENTO. Não há base no sistema jurídico brasileiro para o Fisco afastar a incidência legal, sob a alegação de entender estar havendo abuso de direito. O conceito de abuso de direito é louvável e aplicado pela Justiça para solução de alguns litígios. Não existe previsão do Fisco utilizar tal conceito para efetuar lançamentos de ofício, ao menos até os dias atuais. O lançamento é vinculado a lei, que não pode ser afastada sob alegações subjetivas de abuso de direito.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ELISÃO. EVASÃO. Em direito tributário não existe o menor problema em a pessoa agir para reduzir sua carga tributária, desde que atue por meios lícitos (elisão). A grande infração em tributação é agir

intencionalmente para esconder do credor os fatos tributáveis (sonegação).

ELISÃO. Desde que o contribuinte atue conforme a lei, ele pode fazer seu planejamento tributário para reduzir sua carga tributária. O fato de sua conduta ser intencional (artificial), não traz qualquer vício. Estranho seria supor que as pessoas só pudessem buscar economia tributária lícita se agissem de modo casual, ou que o efeito tributário fosse acidental.

SEGURANÇA JURÍDICA. A previsibilidade da tributação é um dos seus aspectos fundamentais. (grifo não original)

Resumidamente, o fundamento de que o ágio seria artificial em decorrência da forma como foi criado e, em consequência, indedutível, não merece prosperar. Neste sentido, as fundamentações do voto no referido acórdão acima transcrito, demonstram a possibilidade de o contribuinte buscar uma redução do ônus tributário da forma que melhor entende, desde que observada a legislação vigente.

Vejamos:

Em direito tributário não existe o menor problema em a pessoa agir para reduzir sua carga tributária, desde que atue por meios lícitos. Inclusive, é de se esperar que as pessoas façam isso, sendo reprimível exatamente a conduta oposta. A grande infração em tributação é agir intencionalmente para esconder do credor os fatos tributáveis (sonegação), mas isso não ocorreu no caso concreto.

Quando uma pessoa física escolhe declarar pelo modelo completo ou pelo simplificado, visando reduzir sua carga tributária, está agindo racional e lícitamente. Sua conduta é artificial, mas é admitida. O mesmo ocorre com dois profissionais que se organizam como empresa para reduzir a carga tributária que teriam como pessoas físicas autônomas.

Enfim, desde que o contribuinte atue conforme a lei, ele pode fazer seu planejamento tributário para reduzir sua carga tributária. O fato de sua conduta ser intencional (artificial), não traz qualquer vício. Estranho seria supor que as pessoas só pudessem buscar economia tributária lícita se agissem de modo casual, ou que o efeito tributário fosse acidental.

No caso em concreto, o contribuinte argumenta que a operação que redundou no aproveitamento do ágio interno fazia parte de uma reorganização societária e, por isso, não seria artificial. Mas, mesmo que tivesse sido especificamente intencional, estaria no campo do planejamento tributário (elisão) e não da evasão ou erro. (grifo não original)

Para efeitos de argumentação, entendo que o art. 116, parágrafo único, não pode ser utilizado como fundamento para a desconsideração do ágio interno amortizado.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:[...]

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Neste sentido o ilustre desembargador Leandro Paulsen esclarece que “a norma em questão não é autoaplicável, tanto que remete à observância dos procedimentos ‘a serem estabelecidos em lei ordinária’. Requer regulamentação própria e específica”⁵.

Reforçando referido entendimento o nobre desembargador federal cita ainda as palavras de Ivan Tanil Rodrigues, que afirma:

o legislador do parágrafo único do artigo 116 constituiu uma dimensão ético-jurídica para o acionamento da desconsideração de atos e negócios realizados com o fito de reduzir a oneração tributária dos fins econômicos pretendidos, não sendo esta prática em si, reprovável, ou passível de desconsideração, pelo simples fato de o negócio estar imbuído de propósito de reduzir a carga fiscal incidente sobre o fim almejado.⁶ (grifo não original)

Maria Rita Ferragut desenvolveu importante estudo em relação à aplicabilidade do disposto no parágrafo único do art. 116, no qual diferencia a elisão fiscal, conduta lícita de diminuir a carga tributária e a evasão, quando o contribuinte se utiliza de meios ilícitos e fraudulentos. Assim discorre a autora:

A elisão é permitida pela legislação, e a ela não se aplica o parágrafo único do art. 116. Se assim o fosse, essa norma estaria incorrendo em flagrante inconstitucionalidade, pois desrespeitaria os princípios constitucionais da segurança jurídica, certeza do direito e legalidade. O fato de as exposições de motivos constantes da Lei Complementar no 104/2001 considerar que os planejamentos fiscais implicam diminuição de arrecadação, e que por isso deveriam por meio da lei, ser combatidos, não significa ter sido essa a hipótese contemplada pela norma: se na elisão fiscal não há fato gerador ocultado – pois o fato típico foi licitamente evitado –, não há como haver desconsideração do mesmo, com o consequente estabelecimento da verdade jurídica. Já a evasão fiscal é proibida, é fraudulenta. Contra ela – e em prejuízo exclusivamente dela – o parágrafo único do art. 116 do CTN se volta. Evasão é o ato omissivo ou comissivo, de natureza ilícita, praticado com o fim único de diminuir ou eliminar a carga

⁵ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2005, p. 948.

⁶ RODRIGUES, Ivan Tanil. O Princípio Jurídico da Boa-Fé e o Planejamento Tributário. O Pilar Hermenêutico para a Compreensão de Negócios Estruturados para obter Economia Tributária. RDDT 93, jun/2003. In:

*tributária, ocultando o verdadeiro ato ou a real situação jurídica do contribuinte.*⁷ (grifo não original)

A referida autora cita três exemplos que demonstram a nítida ocorrência da evasão fiscal. São eles:

“(i) consta do contrato social da empresa que seu estabelecimento é em determinado Município, em que a alíquota do ISS é baixa, mas no entanto esta pessoa jurídica não está estabelecida, de fato naquele local, exercendo todas as suas atividades, com a infraestrutura necessária, em outra cidade, em que não é contribuinte do imposto;

(ii) pessoa jurídica celebra contrato de compra e venda de mercadorias com empresas e bens inexistentes, aproveitando-se dos pretensos créditos de ICMS constantes de notas fiscais frias; e

*(iii) empresa contrata cooperativa de trabalho em que os cooperados prestam, mediante efetiva e comprovada subordinação – [...] –, serviços consistentes na atividade-fim da empresa tomadora dos serviços”*⁸.

No caso em específico do ágio, a própria administração tributária, por intermédio de suas autoridades fiscais, manifestou-se no sentido de tentar alterar o entendimento sobre a possibilidade de amortização do ágio interno, que ora tem prevalecido, conforme matéria do periódico *Valor Econômico*, do dia 03/10/2012, assinado pelos jornalistas Bárbara Mengardo, Adriana Aguiar, Laura Ignacio e Fernando Torres.

Vejamos o texto publicado no conceituado jornal sobre matéria tributária:

[...] De acordo com o Subsecretário de Tributação e Contencioso da Receita, Sandro de Vargas Serpa, a proposta de MP seria encaminhada à presidente Dilma Rousseff até sexta-feira. Serpa admite, entretanto, que o prazo poderá ser estendido, já que depende da agenda da Fazenda.

Antes da publicação, detalhes finais ainda seriam debatidos. "Esse projeto foi feito no âmbito da Receita Federal, e logicamente colhemos impressões, tivemos contato com alguns tributaristas de forma informal. Agora que a minuta está pronta, o Ministério da Fazenda chamará alguns institutos e federações para conversar em cima de algo mais concreto", disse Serpa, em um evento na semana passada. [...]

⁷ FERRAGUT, Maria Rita. *Evasão Fiscal*: o parágrafo único do art. 116 do CTN e os limites de sua aplicação. Revista Dialética de Direito Tributário 67, abr/2001, p. 118/119. In: PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2005, p. 953.

⁸ FERRAGUT, Maria Rita. *Evasão Fiscal*: o parágrafo único do art. 116 do CTN e os limites de sua aplicação. Revista Dialética de Direito Tributário 67, abr/2001, p. 118/119. In: PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado:

Conforme o texto, a dedutibilidade fiscal do ágio será proibida em operações dentro do mesmo grupo econômico. Outra mudança tem relação com o cálculo do ágio em si. Até 2007, ele era obtido pela diferença entre o preço pago e o patrimônio líquido contábil da empresa adquirida. Agora, fica claro que ele será composto pela diferença entre o preço de aquisição e o valor justo dos ativos líquidos comprados. "Com isso, o valor do ágio vai diminuir", afirma Sawaya. Quanto menor o ágio, menor o benefício fiscal. (grifo não original)

A intenção da administração tributária federal, com essa proposta de Medida Provisória, de impedir as operações com ágio dentro do mesmo grupo econômico, se não esclarece que há a possibilidade de o fazer atualmente, ao menos demonstra que a legislação atual não é clara na sua vedação.

Se fosse clara a proibição legal, não haveria necessidade de se propor uma Medida Provisória para ratificar algo que já existe.

Por outro lado, em criteriosa análise do processo percebe-se que o AFRFB não provou cabalmente qualquer simulação, se limitando apenas em alegar que a reestruturação societária da recorrente não teve um fundamento econômico, o que descaracterizaria o ágio amortizado.

No entanto, o AFRFB deveria ter trazido aos autos informações, documentos e fatos que comprovassem que realmente houve a famigerada simulação, fraude ou falsificação, é dele o ônus da prova para poder desconstituir um fato gerador e imputar outro.

Inicialmente cabe relembrar que a simulação consiste na diferença entre a real intenção do agente e sua exteriorização. Ato simulado é aquele em que a exteriorização dos atos praticados difere daquilo que o agente realmente desejava fazer.

Dessa forma, por meios ainda que legais, o agente busca um resultado que não se compatibiliza com os atos praticados. Sua intenção interior não possui correspondência com os atos praticados.

O exemplo clássico da doutrina é o alienante que querendo vender seu imóvel, faz uma doação. Veja que neste caso, sua intenção é um negócio de compra e venda, mas o faz de forma distinta através de instituto jurídico que produz os mesmos efeitos, mas que difere em sua natureza. A intenção não é a doação em si, mas a alienação onerosa que é dissimulada por meio da doação.

No presente caso, em nenhum momento ficou demonstrada que a intenção da recorrente não era a criação do ágio. Pelo contrário: toda a reorganização societária tinha como um dos objetivos a utilização do ágio. (Protocolo e Justificação de Incorporação – fls. 26/33).

Ad argumentandum, os outros objetivos mostram que a reorganização societária também teve viés econômico: (i) integração de projeto de reestruturação societário do Grupo Sul América, do qual resultará maior eficiência operacional e administrativa; (ii) a **otimização administrativa e operacional contempla a concentração de determinadas atividades**

e ativos, evitando a multiplicação de estruturas voltadas para o mesmo fim; (iii) fortalecimento da estrutura financeira da recorrente, por intermédio do incremento da sua capacidade de geração de fluxo de caixa e de investimento. (Protocolo e Justificação de Incorporação – fls. 26/33).

Vejamos o disposto no art. 385 do RIR/99:

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:

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

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

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. (grifo não original)

A simples alegação de que a recorrente não poderia criar ágio interno não torna tais despesas indedutíveis, mesmo por que não há distinção em relação a impossibilidade de dedução do ágio criado internamente, ou seja, na aquisição de empresas do mesmo grupo econômico na lei de regência do referido instituto, qual seja a lei 9.532/97.

É imperioso destacar que no direito tributário existe a figura da estrita legalidade, princípio que norteia a relação administração pública e contribuinte, e que exige do Fisco uma atuação dentro dos limites legalmente previstos. Significa dizer que **a autoridade competente, ao realizar o lançamento tributário, tem o dever legal de observar estritamente o disposto em lei, sendo uma das principais garantias do contribuinte contra a força estatal.**

Em suma:

(i) A lei de regência do ágio (lei 9.532/97) não limita a possibilidade de amortização do chamado ágio interno, ou seja, não há qualquer vedação

para sua amortização, mesmo em operação de empresa de um mesmo grupo econômico;

(ii) **Não existe norma antielisão regulamentada, ou seja, o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, não foi regulamentado.** Assim, a autoridade administrativa, que deve ficar vinculada a lei ordinária (ainda inexistente), não pode desconsiderar um fato gerador e definir outro em seu lugar.

(iii) Não restou comprovada a existência de simulação na reorganização societária realizada, o que o auditor se limitou a provar foi que a reorganização ocorreu entre partes relacionadas e empresas de um mesmo grupo, o que é fato incontroverso. Porém, não existe prova de que não era realmente este o resultado que a recorrente visava buscar, ou seja, **a vontade interna e a externa da recorrente eram a mesma: a reestruturação societária e em consequência a criação e posterior amortização do ágio, dentro dos limites legais;**

Portanto, no mérito julgo procedente o recurso voluntário interposto pela recorrente no sentido de cancelar a glosa dos valores referentes ao ágio criado e amortizado no período fiscalizado e demonstrado no auto de infração por serem eles dedutíveis, uma vez que criados com observância das disposições legais.

2. Da Conclusão

No mérito, julgo procedente o recurso voluntário para cancelar a glosa das despesas relacionadas com a amortização do ágio interno, uma vez que o recorrente agiu em conformidade com a lei e dispositivos específicos autorizadores.

E, em decorrência da exoneração do crédito tributário relativo ao ágio amortizado, julgo pelo afastamento da integralidade do crédito tributário e seus reflexos e penalizações.

(assinado digitalmente)

Marcio Rodrigo Frizzo – Relator.

Voto Vencedor

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Relator designado

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto do ilustre Relator, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio surgiu divergência que levou a conclusão diversa no tocante a nulidade levantada de ofício, embora tenha acompanhado o voto do D. Relator, pelas conclusões, quanto ao mérito da exigência, dando provimento ao recurso voluntário.

Com efeito, o D. Relator reconheceu de ofício preliminar de nulidade do auto de infração, ao argumento de que o auto de infração não teria apontado o dispositivo específico da legislação do Imposto de Renda infringido pela autuada, o que violaria o disposto no inc. IV do art. 10 do Decreto nº 70.235/72⁹.

Argumenta o Relator que:

“No tocante à amortização de ágio, conforme se verifica no presente processo administrativo fiscal, o fundamento legal utilizado no auto de infração foi somente o art. 250 do RIR/99 e os fundamentos legais utilizados no termo de verificação fiscal foram os arts. 247, 324, 325, 385, 386, todos do RIR/99 e art. 57 da Lei n. 8.981/95(fl. 2909), vejamos:

[...]

*Destaco que toda a fundamentação legal utilizada pelo AFRFB, acima exposta, no auto de infração e no termo de verificação fiscal, no tocante à amortização do ágio, somente prevê a possibilidade jurídica no ordenamento pátrio de **reconhecer a contrapartida de amortização do ágio** como despesa dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL.*

Mais especificamente, os fundamentos legais utilizados pelo AFRFB preveem que a pessoa jurídica que absorver, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, patrimônio de outra na qual detenha participação societária adquirida com ágio fundado em perspectiva de rentabilidade futura, poderá reconhecer as

⁹ Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

- I - a qualificação do autuado;
- II - o local, a data e a hora da lavratura;
- III - a descrição do fato;
- IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
- V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
- VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

contrapartidas de amortização do ágio como despesas dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL.

*Não obstante, o AFRFB ter feito ampla análise quanto à reorganização societária realizada, **o AFRFB fundamentou erroneamente o enquadramento legal do lançamento do crédito tributário que realizou, uma vez que não demonstrou qual o dispositivo legal que veda a dedutibilidade na apuração do IRPJ e da CSLL da amortização de ágio interno.***

*Ou seja, **o auto de infração, em relação à glosa das despesas tidas como indedutíveis pelo AFRFB, apresentou errado fundamento legal tributário específico autorizador do referido lançamento.***

Do auto de infração de IPRJ (fls. 2907/2918) percebe-se que no local apropriado para a menção expressa do enquadramento legal autorizador do lançamento, o AFRFB se remete somente ao art. 250 do RIR/99. Vejamos (fl. 2909):

[...]

*Ocorre que o art. 250 do RIR/99 apenas prevê determinadas hipóteses passíveis de exclusão do lucro líquido do período de apuração para determinar o lucro real, ou seja, referido artigo não veda a dedutibilidade na apuração do IRPJ e da CSLL da amortização de ágio interno, **razão pela qual o AFRFB fundamentou de forma errônea o enquadramento legal tributário autorizador do referido lançamento.***

E, confirme visto acima, o AFRFB utilizou os seguintes dispositivos legais no termo de verificação fiscal: artigos 247, 324, 325, 385, 386, todos do RIR/99 e art. 57 da Lei n. 8.981/95.

*Sendo assim, como visto acima, os fundamentos legais utilizados pelo AFRFB preveem que a pessoa jurídica que absorver, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, patrimônio de outra na qual detenha participação societária adquirida com ágio fundado em perspectiva de rentabilidade futura, poderá reconhecer as contrapartidas de amortização do ágio como despesas dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL, ou seja, referidos artigos não vedam a dedutibilidade na apuração do IRPJ e da CSLL da amortização de ágio interno, **razão pela qual inexistente fundamento legal tributário específico autorizar do referido lançamento.***

*Ora, **não há em nenhuma das folhas do auto de infração e do termo de verificação fiscal qualquer referência a dispositivo tributário específico que autorize o lançamento realizado, o que há é errôneo enquadramento legal no auto de infração.***

*O AFRFB caracterizou e fundamentou de forma pormenorizada a situação de fraude na reorganização societária, demonstrando os dispositivos legais utilizados no raciocínio jurídico, mas se omitiu em relação à consequência tributária da referida fraude **que ocasionou o lançamento, haja vista que errou no***

enquadramento legal no auto de infração. Ora se omitiu em relação ao mais importante: o fundamento tributário autorizador do lançamento!

Desta forma, o AFRFB violou o art. 10 do Decreto 70.235/72, dispositivo o qual prevê os requisitos obrigatórios do auto de infração. Veja que sem qualquer dos referidos requisitos direitos fundamentais como o Contraditório e a Ampla Defesa são impossibilitados de serem exercidos. Vejamos:

[...]

O requisito que não preenchido no auto de infração foi justamente aquele que possibilitaria ao administrado se defender de forma adequada e plena. Como o contribuinte poderá exercer o seu direito de defesa sem saber exatamente em qual dispositivo sua conduta incidiu e qual a consequência tributária de seus atos?

[...]

Caberia ao AFRFB indicar dispositivos legais previstos na legislação do IRPJ e da CSLL que fundamentariam o lançamento realizado (vedação da dedutibilidade na apuração do IRPJ e da CSLL da amortização de ágio interno), mas em nenhuma parte do auto se encontra tais dispositivos, tendo em vista que errou no enquadramento legal no auto de infração.”

Pelo que verifico pela próprio relato, a autuação traz a indicação de diversos dispositivo do Regulamento de Imposto de Renda que disciplinam o registro e a amortização do ágio, matéria objeto de discussão nos autos, além de a fiscalização ter descrito minuciosamente as operações por ela imputadas como fraudulentas.

O D. Relator reclama a falta de indicação de dispositivo específico da legislação do Imposto de Renda e da CSLL que fundamentasse a infração imputada.

Assim, impõe-se analisar se tal fato, se ocorrido, seria suficiente para acarretar a nulidade da autuação ou se os dispositivos legais indicados, juntamente com a descrição dos fatos foram capazes de suprir eventuais lacunas, sem prejuízo ao direito de defesa, nos termos aceitos pela jurisprudência administrativa¹⁰.

Entendo que não é causa de nulidade.

Ressalto primeiramente que a questão sequer foi arguida pela recorrente em sede de recurso.

A única alegação de nulidade feita em sede de impugnação refere-se ao fato da fiscalização ter impugnado o laudo de avaliação, sem indicar objetivamente qualquer

¹⁰ AUTO DE INFRAÇÃO - DISPOSIÇÃO LEGAL INFRINGIDA - O erro no enquadramento legal da infração cometida não acarreta a nulidade do auto de infração, quando comprovado, pela judicosa descrição dos fatos nele contida e a alentada impugnação apresentada pelo contribuinte contra as imputações que lhe foram feitas, que não correu preterição do direito de defesa. (Acórdão n.º 103-13.567,3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, DOU de 28/05/1995)

inexatidão ou falsidade ideológica ou material, conforme se observa no relatório do Acórdão nº 12-43.483, proferido pela DRJ-Rio de Janeiro (I), *in verbis*:

Nulidade do lançamento que impugna laudo de avaliação (item 2.8)

27 – a autoridade lançadora agrediu as garantias outorgadas ao interessado pelo artigo 845 do RIR/99 e pelos artigos 2º. e 50 da Lei n 9.784/99, ao negar a realidade, já que o valor foi pago pela ING, e ao basear os lançamentos de ofício em repúdio a laudo de avaliação executado segundo os critérios exigidos pelo artigo 8º. da Lei nº 6.404/76, sem, todavia, assinalar objetivamente inexatidão ou falsidade material ou ideológica de que ele padece, maculando aqueles atos administrativos com o vício da nulidade;

Em sede de recurso voluntário a recorrente, conforme o relatório deste acórdão, se limitou a reiterar as alegações.

Quanto ao mérito da exigência relativa à glosa de despesas com a amortização do ágio o relatório fiscal descreveu minuciosamente as operações societárias realizadas pela recorrente analisando as operações em face da legislação do Imposto de Renda (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999 – Decreto 3.000/1999), e considerou-as como ágio interno e, portanto, inoponíveis ao Fisco em face da caracterização de simulação,

A recorrente, por sua vez, demonstrou em sua impugnação e recurso completo entendimento da acusação fiscal imputada, trazendo ampla argumentação contra as acusações fiscais, sobretudo quanto a efetividade do ágio, ao seu pagamento, a não se tratar de ágio interno, a validade do laudo de avaliação, etc, escudando o seu procedimento nos mesmo dispositivos tido como violados pelo Fisco.

Desta feita, resta claro que a recorrente compreendeu a imputação feita pela fiscalização, que determinou a glosa da amortização do ágio e pode exercer sem restrição o seu direito de defesa.

Entendo que, quando o Decreto nº 70.235/1972 determina em seu art. 10, inc. IV que o auto de infração deve conter a disposição legal infringida está a se referir à legislação tributária que disciplina a exigência do tributo tida como violada. E, nem sempre a legislação estabelece uma conduta que é vedada, mas sim um molde ao qual se subsumem (ou não) as situações de fato. Assim, um mesmo dispositivo tanto pode servir para validar um procedimento adotado pelo sujeito passivo, se a ele se subsumem os fatos, como para negar seus efeitos perante o Fisco. A aplicação da legislação nada mais é do que o enquadramento dos fatos à lei tributária.

No aspecto puramente formal, com a devida vênia do entendimento doutrinário trazido pelo D. Relator, entendo que a citação de dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda, como fundamento legal da autuação não viola o dispositivo processual administrativo, pois trata-se da legislação do Imposto de Renda consolidada, cujos dispositivos são expressamente amparados por dispositivos da lei ordinária ou complementar. O que, dado a sua sistematização, longe de prejudicar o direito de defesa do contribuinte, antes a facilita.

Processo nº 16682.720589/2011-35
Acórdão n.º **1302-001.145**

S1-C3T2
Fl. 3.326

Ante ao exposto, entendo que se a própria autuada, ora recorrente, não se sentiu prejudicada no exercício de seus direito de defesa em nenhuma das etapas do litígio instaurado, não cabe a este colegiado reconhecer de ofício a argüição de nulidade da autuação, pelo que afasto a preliminar de nulidade suscitada de ofício pelo relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Relator Designado

CÓPIA

Declaração de Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

Divergi do voto do Conselheiro Relator, pois entendo que deva ser afastada a preliminar de nulidade suscitada de ofício, pelos fundamentos que externei no voto vencedor, e, ainda, que seriam devidos juros sobre a multa de ofício e a multa isolada por estimativas (caso fosse mantida a exigência).

Todavia, na parte relativa ao cancelamento da glosa de despesa com amortização de ágio acompanho a conclusão do Relator, pelas razões que passo a expor.

Antes de adentrar o mérito da exigência fiscal, julgo oportuno tecer algumas considerações acerca da questão da amortização do ágio em face de reorganizações societárias, que vem sendo largamente utilizado e discutido enquanto mecanismo de planejamento tributário das empresas.

Tal discussão é bastante tormentosa, o que se revela na própria jurisprudência administrativa, e não está imune a algum grau de subjetividade por parte dos intérpretes e aplicadores do direito.

1. Da liberdade de auto-organização do contribuinte

A primeira questão a ser analisada refere-se à liberdade de auto-organização do contribuinte, tida como absoluta pelos intérpretes e doutrinadores liberais, que defendem que “*o Fisco só pode cobrar (tributos) mediante tipicidade fechada e legalidade estrita*” enquanto que o contribuinte pode fazer tudo que não está restringido pela lei.

Desta visão decorre o entendimento de que atendidos os aspectos puramente formais dos atos e operações do contribuinte, independente de seu conteúdo real, nenhuma objeção pode ser feita pelo Fisco.

Tal visão desconsidera o aspecto finalístico da lei e sua interpretação sistêmica.

Não há dúvidas de que o contribuinte tem ampla liberdade de auto-organizar-se, inclusive no sentido de adotar as opções negociais que lhe propiciem a menor carga tributária possível.

Esta liberdade de auto-organização, no entanto, não é absoluta; está sujeita a restrições, como o respeito à livre concorrência, à boa fé, à função social da empresa, etc. Tampouco se aplica às hipóteses de simulação, fraude à lei e abuso de direito.

Um dos poucos doutrinadores a tratar do tema sem o viés estritamente liberal, Marco Aurélio Greco leciona que “*não há dúvida de que o contribuinte tem o direito encartado na Constituição Federal, de organizar sua vida da maneira que melhor julgar. Porém, o exercício desse direito supõe a existência de causas reais que levem a tal atitude. A auto-organização com a finalidade predominante de pagar menos imposto configura abuso de*

*direito, além de poder configurar algum outro tipo de patologia do negócio jurídico, como, por exemplo, fraude à lei”*¹¹.

Nesse sentido, observa que *“a possibilidade de serem identificadas situações concretas em que os atos realizados pelos particulares, embora juridicamente válidos, não serão oponíveis ao Fisco, quando forem fruto de um uso abusivo do direito de auto-organização que, por isso, compromete a eficácia do princípio da capacidade contributiva e da isonomia fiscal”*¹².

A observância aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia fiscal na interpretação e aplicação da lei tributária, especialmente quando se trata do Imposto de Renda, revela-se de todo pertinente, não podendo tais princípios serem subjugados ou simplesmente esquecidos em face do direito de auto-organização do sujeito passivo. *“A eficácia do princípio da capacidade contributiva está em assegurar que todas as manifestações daquela aptidão sejam efetivamente atingidas pelo tributo”*¹³. E, *“na medida em que a lei qualificou uma determinada manifestação de capacidade contributiva como pressuposto de incidência de um tributo, só haverá isonomia tributária se todos aqueles que se encontrarem na mesma condição tiverem de suportar a mesma carga fiscal. Se, apesar de existirem idênticas manifestações de capacidade contributiva, um contribuinte puder se furtar ao imposto (ainda que lícitamente), esta atitude estará comprometendo a igualdade, que tem dignidade e relevância até mesmo maiores que a proteção à propriedade (CF, artigo 5º)”*¹⁴.

Desta feita, não há que se falar em liberdade de auto-organização quando o ato praticado visa única e exclusivamente a reduzir o tributo devido, pois *“a carga tributária decorre da lei e não pode ficar ao sabor da ‘criatividade’ do contribuinte. Nem se diga que o ordenamento autoriza estas condutas, pois a opção fiscal (desejada ou induzida pelo ordenamento) é diferente da ‘montagem fiscal’ (construção de um modelo apenas formal para atingir uma redução do tributo)”*¹⁵.

Se o contribuinte que pratica atos, abusando do direito de auto-organização, não pode ter reconhecido os efeitos tributários os quais buscou beneficiar-se, aquele que simula a prática de atos com vistas unicamente a redução de tributos menos ainda pode usufruir do benefício fiscal almejado.

Primeira conclusão: a liberdade de auto-organização do contribuinte perante o Fisco e a sociedade não é absoluta; está sujeita a restrições, como o respeito à livre concorrência, à boa fé, à função social da empresa e não se coaduna com as práticas de simulação, abuso de direito ou fraude à lei.

2. Os fundamentos da existência ágio e das condições para sua amortização.

A questão do ágio com fundamento econômico na rentabilidade futura da empresa investida, ganhou relevância em meados da década de 1990 no âmbito do Programa

¹¹ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 3a. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p 228

¹² GRECO, Marco Aurélio. Op cit, p. 211

¹³ GRECO, Marco Aurélio. Op cit. p.209.

¹⁴ GRECO, Marco Aurélio. Op cit, p.210.

¹⁵ GRECO, Marco Aurélio. Op cit, p.246

Nacional de Desestatização, com a edição da Lei nº 9.532, de 1997, mais especificamente dos seus artigos com base nos artigos 7º, inciso III, e 8º¹⁶.

Antes da edição da Lei nº 9.532/1997, o ágio na aquisição de investimento somente tinha efeitos fiscais na tributação do ganho ou perda de capital quando de sua alienação (DL nº 1.598/77, art. 33), sendo sua amortização fiscalmente neutra (era adicionada no LALUR).

Muitos doutrinadores e estudiosos do direito enxergam os dispositivos da Lei nº 9.532/97 como um incentivo fiscal às privatizações, visando a aumentar a participação nos leilões de privatização de estatais¹⁷

Em sentido contrário, Luiz Eduardo Shoueri enxerga a norma como uma restrição *“da consideração do ágio como despesa dedutível, mediante a instituição de óbices à amortização de qualquer tipo de ágio nas operações de incorporação. Com isso, o legislador visou limitar a dedução do ágio às hipóteses em que fossem acarretados efeitos econômico-tributários que o justificassem”*¹⁸

¹⁶ Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

[...]

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

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

- a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;
- b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

¹⁷ Acórdão 1301-000.999 (relator Valmir Sandri);

"[...]

A motivação que levou o legislador a editar esta norma reguladora do agir no contexto do PND foi aumentar as ofertas dos participantes do leilão das empresas desestatizadas, mediante a garantia aos investidores da dedutibilidade do ágio pago na aquisição das empresas. Porém, especialmente na privatização das concessionárias de serviços públicos, a norma não alcançaria seu objetivo se não houvesse a permissão para a utilização de incorporação invertida e de empresas veículo.

A possibilidade de dedução da amortização é condicionada à junção dos patrimônios. Como os licitantes, na quase totalidade dos casos, são grupos de empresas dos mais diversos setores da economia (grandes construtoras, seguradoras, fundos de previdência, bancos de investimentos, etc.), a junção patrimonial direta, para utilização do benefício, seria impossível.

É curial que não era objetivo do PND extinguir as empresas concessionárias de serviços públicos. Por isso, a previsão expressa da possibilidade de operação invertida (a investida absorvendo a investidora).

Por seu turno, as investidoras também não têm interesse em serem extintas, e mais, podem ter limitações regulatórias específicas, que impeçam a junção patrimonial.

Assim, a única forma de viabilizar a utilização do benefício é concentrar a participação societária adquirida (com ágio) no leilão numa empresa veículo (sociedade com propósito específico), a qual seria incorporada pela investida.

Por isso, no contexto do PND, além de prever expressamente a possibilidade de operações invertidas (art. 8º da Lei nº 9.532/97), a Lei nº 9.491/97, que alterou os procedimentos relativos ao Programa Nacional de Desestatização PND, em seu art. 4º, permitiu a utilização de várias estruturas societárias possíveis para a implementação da política, inclusive por meio de empresas veículos, como as subsidiárias integrais. [...]"

¹⁸ SCHOUERI, Luiz Eduardo. *ÁGIO EM REORGANIZAÇÕES SOCIETÁRIAS (ASPECTOS TRIBUTÁRIOS)*. São Paulo: Dialética, 2012, p. 67.

Qualquer que fosse o objetivo, é certo que o legislador baseou-se em um motivo econômico da maior relevância quando tratou da possibilidade fiscal de dedução do ágio pago na aquisição de investimentos, com fundamento na expectativa de rentabilidade futura, na Lei nº 9.532/1997.

Independente da premissa ou pressuposto para a instituição da previsão legal de dedução do ágio, verifica-se que a lei não cuidou de restringir o seu alcance apenas para as operações de aquisições de participações visando o programa nacional de desestatização, de sorte que é correta a sua extensão a toda e qualquer operação de aquisição de investimentos, inclusive naquelas ocorridas entre particulares, desde que seja equivalente às da previsão legal.

Assim é que, em uma operação de aquisição de investimentos entre duas empresas independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses, havendo o pagamento de ágio com fundamento na expectativa de rentabilidade futura e, cumpridos os requisitos legais, o Fisco não pode opor qualquer óbice à sua amortização.

Por outro lado, a lei não ampara as reorganizações societárias em que não existe uma efetiva aquisição de investimentos; quando há uma mera simulação de negócios societários visando unicamente a criar um ágio artificial para reduzir a carga tributária do contribuinte.

São os casos em que ainda que formalmente regulares, os negócios societários não têm substância ou existência real, caracterizando-se a simulação em sua vertente absoluta, pois sequer existe um negócio (verdadeiro) dissimulado¹⁹.

¹⁹ A simulação, tal como disciplinada no art. 167 do Código Civil é causa de nulidade do negócio jurídico. Marco Aurélio GRECO (in Planejamento Tributário. 3a. ed.São Paulo: Dialética, 2011. p 228) destaca que a doutrina majoritária define dois conjuntos de situações que configuram simulação:

- a) simulações objetivas que levam em conta o negócio jurídico celebrado;
- b) simulações subjetivas que levam em conta as pessoas participantes de tais negócios.

Na categoria das simulações objetivas, está abrangida a simulação relativa se houver um negócio real e outro negócio aparente, enquanto na simulação absoluta haverá um negócio aparente e nenhum negócio subjacente (o que alguns autores chamam de pura mentira).

Grande parte da doutrina brasileira defendeu, na vigência do antigo Código Civil, que a simulação corresponderia a um vício da vontade. No entanto, esta não é a única maneira de conceber a figura da simulação no Código Civil, como observa Greco:

“Assim, por exemplo, ORLANDO GOMES examina a fenomenologia da simulação a partir da idéia de causa do negócio jurídico. Desde (sic) ângulo assume relevância aquilo que se designa por ‘propósito negocial’ (negocial, aqui, no sentido de negócio jurídico e não de empreendimento ou ‘business’).

Este autor esclarece que, “no esquema legal de cada tipo de negócio encontra-se a causa que o legitima, inalterável ao arbítrio de quem o pratica”. Assim, haverá, em princípio, ato simulado quando “determinado tipo de negócio seja utilizado para a consecução de fim não correspondente exatamente à sua causa”. E mais, “declarando o que realmente não querem, visam as partes à obtenção de resultado diverso da causa típica, mas... não pretendem o negócio que praticam”.

Ou seja, identificar a finalidade e a causa do negócio é o parâmetro para aferir ou não a ocorrência da simulação. Portanto, no exame de determinado caso concreto, para saber se estamos ou não diante da hipótese de simulação, importa não apenas perguntar se estamos ou não diante de uma dualidade de vontades, mas principalmente, detectar se há um motivo real que não corresponda ao motivo aparente.

Ricardo Lobo TORRES (in Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 123 e 124), também cita a diferença existente entre a simulação relativa e a absoluta. Segundo ele “o que caracteriza a simulação, na sua vertente de simulação relativa é que implica a dissimulação, o fingimento ou a manipulação dos fatos praticados”. Segundo esse autor, a teoria do direito civil considera a dissimulação como forma de simulação relativa. Cita civilistas brasileiros que diferenciam a dissimulação (simulação relativa) da simulação (absoluta), in verbis:

As principais características desses arranjos societários simulados são: - reorganização societária dentro de um grupo de empresa sob controle comum ; - a criação ou aquisição de empresas sem atividade econômica real (empresas veículos); - subscrição de capital na empresa veículo, integralizada com quotas ou ações da empresa operacional do grupo (ou outra holding intermediária), avaliadas “a valor de mercado” com base na expectativa de rentabilidade futura; - ausência de pagamento efetivo (não há qualquer dispêndio ou sacrifício patrimonial); - inexistência de qualquer outra finalidade nas operações, que não a geração do ágio; - operações formais realizadas em curto espaço de tempo (geralmente menos de um ano); - incorporação reversa da investidora pela investida, que passa a adotar a razão social ou marca daquela; - controle societário da empresa operacional (direto ou indireto) resulta inalterado ao final da reorganização societária.

Assim, no exame das operações societárias visando a aferir a efetividade da existência do ágio há que se levar em consideração, principalmente: a existência de motivação econômica para a operação; a independência entre as partes na formação do preço pago pela participação; a existência de efetivo pagamento (mesmo que com bens ou direitos); modificação da participação no controle (direto ou indireto) da empresa operacional após a reorganização.

Ainda deve ser observado que a lei exige que o contribuinte demonstre documentalmente os fundamentos do ágio pago, valendo-se os interessados, geralmente, de laudos técnicos de empresas especializadas que avaliam o investimento a preço de mercado.

Quanto a esse aspecto destaquei, ao proferir o voto vencedor no Acórdão nº 1302-001.108, que é praticamente inviável o desafio do Fisco contrapor-se aos "laudos" de avaliação elaborados pela empresas de consultoria contratadas pelo próprio contribuinte que engendra tais reorganizações societárias intragrupo. Além da natural precariedade e incerteza quanto à "expectativa de rentabilidade futura" estimada, agregam-se à projeções dados empíricos e subjetividades não passíveis de serem questionados. O único mecanismo de aferição do valor real do negócio em uma operação de aquisição de investimento por uma sociedade em outra, é o efetivo pagamento pelo preço fixado. Neste caso, o ágio surge límpido, bastando comparar o valor efetivamente pago com o valor patrimonial da investida na data do negócio.

“Cf. Tepedino, Gustavo; Barboza; Heloisa; Moraes, Maria Celina Bodin de. Código Civil interpretado conforme a Constituição da República. Parte Geral e Obrigações. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, v. 1 p. 313: “A simulação relativa, também chamada de dissimulação, é a que contém dois atos jurídicos, quais sejam: o negócio simulado que esconde e camufla outro negócio, que é o dissimulado, a verdadeira intenção das partes. É então da simulação relativa que fala o dispositivo em tela, referindo-se à preservação do negócios simulado, se válido na substância e forma”, Monteiro, Washington de Barros. Curso de Direito Civil. Parte Geral. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 209 e seguintes: ‘Cumpra não confundir simulação com dissimulação. Distinguiu-as Ferrara, nos seguintes termos: na simulação, faz-se aparecer o que não existe, na dissimulação oculta-se o que é; a simulação provoca uma crença falsa num estado não real, a dissimulação oculta ao conhecimento dos outros uma situação existente... Mas em ambas, o agente quer o engano: na simulação quer enganar sobre a existência de uma situação não verdadeira, na dissimulação, sobre a inexistência de situação real. Se a simulação é um fantasma, a dissimulação é uma máscara’; Moreira Alves, José Carlos. Conferência Inaugural do XXVIII Simpósio Nacional de Direito Tributário. In: Martins, Ives Gandra da Silva. O princípio da não cumulatividade. Pesquisas Tributárias – Nova Série – 10. São Paulo: Centro d Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 2004, p. 15: “É isso porque a simulação, como sempre se considerou, apresentava, e apresenta, duas modalidades: uma simulação absoluta, em que o que se quer é apenas criar a aparência, e a simulação relativa, em que, por meio de uma aparência, que é caracterizada pelo negócio simulado, se dissimula o negócio real.”

De se observar que na avaliação do investimento a valor de mercado pode estar embutido no ágio pago o preço atualizado de outros bens ou intangíveis e não apenas a rentabilidade futura da investida, mas para o Fisco desqualificar o laudo, se o mesmo atribuir o fundamento de rentabilidade futura ao total do ágio pago, necessitará de outros elementos concretos, como documentos contendo outras avaliações realizadas pelos próprios envolvidos na operação apontando noutro sentido .

Outro aspecto que costuma aparecer nas operações de reorganização societária, das quais derivam o ágio, é a transferência do ágio pago pela investidora para outra empresa sob seu controle direto, com posterior incorporação desta última pela investida, com vistas a viabilizar o aproveitamento do ágio.

Este fato foi bastante comum no processo de privatização, que contou inúmeras vezes com a participação de empresas sediadas no exterior. Como havia interesse em manter o sigilo dos lances a serem dados nos leilões essas empresas sediadas no exterior, quando vencedoras na licitação, faziam o aporte de investimento diretamente na investida, surgindo o ágio neste primeiro momento.

Em momento posterior, essas empresas sediadas no exterior segregavam o investimento mediante a sua transferência (incluindo o ágio) para uma empresa controlada no país, que mais tarde absorvia a investida visando ao aproveitamento (amortização) do ágio. A justificativa econômica é de que essas empresas não tinham interesse em fundir-se diretamente com a empresa investida, seja por motivos estratégicos, financeiros ou mesmo operacionais, como por exemplo a necessidade de separação por ramos de negócio ou manutenção da marca.

Entendo que havendo justificativa econômica para o ágio originalmente pago não exista óbice para tal operação, pois se não há vício na formação do ágio o seu aproveitamento posterior, nos termos da previsão legal, deve ser respeitado pelo Fisco. A condição é de que o ágio deve ter como referência a situação patrimonial do investimento na data em que foi efetivamente pago, ou seja, o laudo deve espelhar a situação patrimonial da investida no momento da aquisição original, não no momento da transferência do investimento para a controlada.

Feitas estas breves considerações, passo a analisar o caso concreto.

3. Do exame das operações e da existência e aproveitamento do ágio

Os fatos relevantes a serem analisados, conforme o relatório deste acórdão e o Termo de Verificação Fiscal são:

- a) Em 10/05/2002: a empresa ING INSURANCE INTERNACIONAL BV subcreveu aumento do capital da empresa SATMA – SUL AMÉRICA PARTICIPAÇÕES S.A (CNPJ: 33.429.226/0001-61) (controladora da SUL AMÉRICA COMPANHIA NACIONAL DE SEGUROS). Esse aumento foi totalmente integralizado em moeda corrente, no valor de R\$ 297.002.178,20, passando o capital social da “SATMA” de R\$ 174.442.561,60 para R\$ 471.444.739,80. As ações adquiridas pela “ING” representavam 24,50% do capital social da “SATMA” ou 25,25% de seu capital em circulação, conforme laudo de avaliação firmado pela empresa ACAL – Consultoria e Auditoria S/C. (fls. 210/218).

- b) Ainda em 10/05/2002: a empresa ING transferiu seu investimento da SATMA para a sua controlada STA PARTICIPAÇÕES SA, mediante integralização de aumento de capital, no valor de R\$ 297.002.178,20 (nos termos do Laudo de Avaliação pela ACAL – fls. 210/218 – o qual tinha avaliado que a participação da ING na SATMA estaria compatível e adequado em relação ao valor de mercado dos títulos, com fundamento econômico de expectativa de lucratividade futura da investida SATMA, levando em consideração a partição desta na investida Sul América Companhia Nacional de Seguros. O lançamento contábil da operação relativa ao aumento de capital pela transferência de titularidade das ações (fls. 1375/1386) foi a débito de uma conta de investimentos, no valor de R\$ 143.428.281,00, referente ao patrimônio líquido da SATMA em abril de 2002, a débito de uma **conta de ágio**, no valor de R\$ 153.573.897,00, e a crédito de capital social no valor de R\$ 297.002.178,00. Assim, o capital social da STA foi de R\$ 2.301,00 para R\$ 297.004.479,00.
- c) Na mesma data a empresa ING permutou suas ações na empresa STA com ações na empresa Sul América S/A – SASA (controladora da SATMA, que por sua vez controlava a empresa Sul América – Cia Nacional de Seguros – SALIC).
- d) Em 31/12/2012, a empresa operacional SALIC, ora recorrente, incorporou as empresas SATMA e STA, registrando em conta de ativo diferido o valor de R\$ 153.573.897,00 (equivalente ao ágio registrado pela STA).
- e) A partir de janeiro de 2003 a recorrente passou a amortizar mensalmente os valores de ágio registrados.
- f) Com a reestruturação a empresa investidora (ING) passou a deter participação minoritária na holding SUL AMÉRICA S/A – SASA, detentora do controle acionário da SALIC.

A autoridade fiscal responsável pelo lançamento entendeu ter havido a criação de ágio interno, motivo pelo qual o mesmo não poderia ser reconhecido nem amortizado.

Entendo que desta feita não estamos diante da criação do chamado ágio interno, ou seja, aquele criado exclusivamente dentro de um grupo de empresas sem modificação efetiva da participação societária de seus controladores.

No presente caso ocorreu a subscrição integralização do capital, com pagamento em moeda, remetido do exterior por uma empresa estrangeira (ING), com aquisição efetiva de participação na empresa investida (24,5% da empresa SATMA), por valor superior ao patrimônio escriturado, com base em laudo de avaliação de empresa de consultoria especializada. Neste momento verificou-se o pagamento de ágio na subscrição e integralização do capital.

Em momento seguinte a empresa estrangeira aumentou capital em empresa controlada no país (STA), mediante a transferência dessa participação adquirida da empresa SATMA, pelo mesmo valor pago, ou seja, o valor patrimonial das ações subscritas, mais a incorporação do ágio pago na integralização.

Na sequência registrou-se a permuta de ações da empresa STA com os controladores da empresa SASA (outra holding do grupo), por ações desta.

E, por fim, a empresa operacional (investida indireta), absorveu por incorporação as empresas SATMA e STA, passando a reconhecer e amortizar o ágio anteriormente pago.

O ágio, portanto, não foi formado em operação interna (intragrupo), mas sim da entrada de capital de um novo investidor no grupo que promoveu a efetiva alteração da participação societária, com expressiva redução da participação do grupo controlador.

A circunstância do ágio, originalmente pago pela empresa investidora no exterior, ter sido transferido para outra empresa sob seu controle a meu ver não o desnatura. Observe-se que a empresa estrangeira já detinha a participação na empresa STA quando efetuou a aquisição das ações da empresa SATMA. Assim, se tivesse feito a capitalização da empresa STA com os recursos enviados em dinheiro do exterior e esta subscrito e integralizado as ações da empresa SATMA o resultado, quanto ao ágio, seria exatamente o mesmo.

Não cabe aqui perquirir as razões econômicas, financeiras ou comerciais da empresa investidora ao optar pela formatação do negócio do modo como efetivou. Entendo que, desta feita estamos no campo daquelas situações em que o contribuinte se vale licitamente do direito de organizar o seu negócio de acordo com suas necessidades e/ou interesses.

No presente caso entendo que restaram caracterizadas: a existência de motivação econômica para a operação, a independência entre as partes na formação do preço pago pela participação, a existência de efetivo pagamento do ágio (baseado em laudo de avaliação de empresa especializada) e, a modificação da participação no controle (indireto) da empresa operacional após a reorganização, com a redução da participação dos antigos controladores.

Do ponto de vista estritamente fiscal entendo que a reorganização societária realizada vai ao encontro dos dispositivos legais, já analisados anteriormente, que permitiam ao contribuinte beneficiar-se do ágio pago, mediante a sua amortização mensal na base de 1/60 avos. Ou seja, não existindo vícios na formação do ágio e verificando-se a situação prevista no art. 386 do RIR/1999 é direito da recorrente promover a amortização do ágio com base na expectativa de rentabilidade futura, apurado e registrado nas operações societárias.

Ante ao exposto voto pelo provimento do recurso voluntário.

Sala de Sessões, 06 de Agosto de 2013.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado