



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.722238/2017-54
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-006.106 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de setembro de 2022
Recorrentes GERDAU S. A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2012

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. OPERAÇÃO REALIZADA POR MEIO DE SOCIEDADE ADQUIRIDA PARA TAL FIM. PROPÓSITO NEGOCIAL. REQUISITOS NORMATIVOS ATENDIDOS. LEGALIDADE. AUTOS DE INFRAÇÃO ANULADOS.

Havendo o atendimento dos requisitos normativos, pode o contribuinte amortizar o ágio nos termos da lei, não se configurando a aquisição de sociedade infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em face do empate no julgamento, conforme determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer a amortização do ágio e cancelar os Autos de Infração, vencidos o Relator e os Conselheiros Evandro Correa Dias, Carmen Ferreira Saraiva e Paulo Mateus Ciccone que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luciano Bernart. O Recurso de Ofício perdeu o objeto em virtude do provimento do recuso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges – Relator

(documento assinado digitalmente)

Luciano Bernart - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocado(a)), Jandir Jose Dalle Lucca, Antonio Paulo Machado Gomes, Paulo Mateus Ciccone (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Iagaro Jung Martins, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Carmen Ferreira Saraiva.

Relatório

Trata o presente de Recursos Voluntário e de Ofício interpostos em face de decisão proferida pela 5ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre - RS, através do acórdão 10-63.548, que julgou PROCEDENTE EM PARTE a impugnação do contribuinte em epígrafe.

Da autuação fiscal:

Por bem descrever os termos da autuação fiscal, transcrevo o relatório pertinente na decisão *a quo*:

Contra a contribuinte antes identificada foram lavrados Autos de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ (fls. 664/666) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (fls. 672/674), decorrentes de infrações verificadas no ano calendário 2012.

O total de crédito tributário exigido é de R\$ 188.870.029,18, calculado até dezembro de 2017, assim:

Tributo	Principal	Juros de Mora	Multa Proporcional	Multa Exigida Isoladamente	Total
IRPJ	49.522.818,08	26.469.946,26	37.142.113,56	25.758.328,75	138.893.206,65
CSLL	17.828.214,51	9.529.180,65	13.371.160,88	9.248.266,49	49.976.822,53

O relatório do trabalho fiscal está às fls. 641/661.

A contribuinte apresentou impugnação total aos lançamentos, fls. 1045/1088.

RAZÕES DE AUTUAÇÃO

Os lançamentos decorreram da alegada apuração artificial de ágio em operações de reestruturação societária intragrupo, feitas em sequência e com o uso de empresa veículo.

O autuante constatou que no âmbito do Grupo Gerdau teriam ocorrido várias operações de reorganização societária, cujo efeito combinado teria sido o aproveitamento fiscal, por Gerdau S/A, de um ágio incorrido por Metalúrgica Gerdau S/A quando da aquisição de parte das ações de Aços Villares S/A. Parcela desse ágio teria sido transferida para Prontofer Serviços de Construção Ltda, outra empresa do grupo, meramente de passagem (empresa veículo), logo após incorporada por Gerdau S/A, que passou a deduzi-lo para a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Para o agente do fisco, inexistente amparo legal para a dedutibilidade fiscal do ágio transferido do real investidor para outras empresas do grupo econômico de que faz parte.

No caso concreto (fls. 652), diz o autuante, "observa-se que parte do ágio suportado por Metalúrgica Gerdau S/A quando da aquisição de parte das ações de Aços Villares S/A foi transferido para Prontofer Serviços de Construção Ltda (empresa veículo), integrante do Grupo Gerdau, posteriormente incorporada por Gerdau S/A, que passou a deduzi-lo para a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, apesar de inexistir suporte legal para tanto".

Relata ainda o autuante que (fls. 659) "a fim de aproveitar o ágio para efeitos fiscais, o sujeito passivo primeiro reconheceu contabilmente a despesa ao amortizá-lo (Doc. 15); depois, em atendimento ao Regime Tributário de Transição (RTT), efetuou os lançamentos que anulariam o efeito tributário da referida operação (Doc. 16); e, por fim, excluiu tais valores do lucro real e da base de cálculo da CSLL (Doc. 17), no montante de R\$ 198.091.272,36.

O agente do fisco manteve o mesmo valor de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa compensado pelo contribuinte em sua DIPJ, pois (fls. 661) "em que pese a adição de ofício das amortizações de ágio ter aumentado o limite do prejuízo compensável, a decisão de compensar ou não eventual saldo de prejuízo fiscal ou base negativa, quando da lavratura de auto de infração ou ao final de cada período de apuração, é opção do contribuinte, conforme o disposto nos arts. 509 a 515 do RIR/99". Não caberia o fisco exercer, de ofício, a opção facultada ao contribuinte.

Em decorrência da glosa das exclusões, também apurou-se falta de recolhimento aos cofres públicos dos valores relativos às antecipações mensais de IRPJ e CSLL, introduzidas pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, respectivamente pelos artigos 2º e 28, e posteriormente alterado pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Respeitado o regime de competência, foram adicionadas na apuração das estimativas mensais calculadas com base em balancetes de suspensão e redução, os valores das infrações mensais. Aplicaram-se às diferenças apuradas multa isolada, segundo os dispositivos legais vigentes precitados. Dessa forma, houve lançamento de multa isolada nas competências de maio, junho e dezembro de 2012.

O relatório do trabalho fiscal faz pormenorizada análise da legislação e do caso concreto. Dele transcrevo os excertos relevantes abaixo (fls. 641/661):

Como adiante detalhado, constatou-se que Gerdau S/A integra um grupo econômico de pessoas jurídicas (Grupo Gerdau) no âmbito do qual se realizaram várias operações de reorganização societária, cujo efeito combinado foi o aproveitamento fiscal de um ágio incorrido por Metalúrgica Gerdau S/A, quando da aquisição de parte das ações de Aços Villares S/A. Parcela desse ágio foi transferida para Prontofer Serviços de Construção Ltda, outra empresa do grupo, meramente de passagem (empresa veículo), logo após incorporada por Gerdau S/A, que passou a deduzi-lo para a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

No entanto, inexistente amparo legal que permita a dedutibilidade fiscal do ágio transferido do real investidor para outras empresas do grupo econômico de que faz parte. Diante da infração à legislação tributária, procedeu-se, então, ao lançamento de ofício relativo ao IRPJ e à CSLL.

[...]

III – DO ÁGIO E DOS LIMITES À DEDUTIBILIDADE FISCAL

[...]

Dos dispositivos antes transcritos, extraem-se todas as condições necessárias para a dedutibilidade fiscal da amortização do ágio registrado em uma pessoa jurídica. Dentre elas, destacam-se as seguintes:

(i) uma pessoa jurídica (investidora) deve deter participação em outra (investida);

(ii) por ocasião de sua aquisição, tal participação na investida deve ter sido adquirida com ágio pela investidora, isto é, a investidora deve ter efetivamente arcado com o pagamento do ágio;

(iii) a absorção de patrimônio da investida pela investidora, ou vice-versa (absorção de patrimônio da investidora pela investida), por meio de incorporação, fusão ou cisão;

(iv) o “encontro” da participação societária adquirida e do ágio pago por tal participação em um mesmo patrimônio (“confusão patrimonial”).

[...]

Assim, para a garantia da dedutibilidade da amortização do ágio estabelecida pelos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/1997, é imprescindível que a pessoa jurídica que de fato suportou o pagamento do ágio na aquisição de uma participação societária incorpore tal sociedade adquirida ou seja por ela incorporada. E isso se justifica pelo fato de a citada lei ter regulado a dedutibilidade do ágio exatamente nas situações em que o investidor se confunde com o próprio investimento. Como dito, caso isso não aconteça, a recuperação do capital investido no pagamento do ágio somente será possível com a alienação da participação.

[...]

A intenção do legislador ao permitir a dedução da despesa de amortização do ágio oriundo da aquisição de uma participação societária foi a de possibilitar que o seu real adquirente recuperasse o capital investido, sem tributá-lo no decorrer de sua integral recuperação, nas situações em que seria impossível a recuperação na alienação do investimento. A lei não transformou o potencial direito à dedução dessa despesa em um “título” transferível a quem o seu detentor desejasse. A transferência do ágio à pessoa diversa daquela que efetivamente suportou o seu pagamento obsta a dedutibilidade da despesa com a sua amortização, visto que remanesce no real adquirente a possibilidade de recuperá-lo na alienação do investimento.

Conclui-se que o direito à dedutibilidade da amortização do ágio, nos termos da Lei 9.532/1997, não pode ser simplesmente transferido de uma sociedade a outra, pois resta preservada àquela que primeiro o suportou a possibilidade de sua recuperação quando da alienação do investimento.

Ressalte-se, ainda, que frequentemente sociedades são interpostas com o único objetivo de carrear o ágio à pessoa jurídica que as partes pretendem que o amortize. Nessas hipóteses, em que é absolutamente questionável o propósito comercial dessas sociedades (empresas veículo), não se pode perder de vista a identificação do real adquirente do ágio e impõe-se verificar se ocorre a suscitada hipótese de “confusão patrimonial”. Em não ocorrendo, já que descaracterizado o propósito da empresa veículo interposta e levando-se em conta ter sido um terceiro quem efetivamente suportou o ágio, não se pode igualmente admitir sua amortização para fins fiscais.

Na presente auditoria fiscal, observa-se que parte do ágio suportado por Metalúrgica Gerdau S/A quando da aquisição de parte das ações de Aços Villares S/A foi transferido para Prontofer Serviços de Construção Ltda (empresa veículo),

integrante do Grupo Gerdau, posteriormente incorporada por Gerdau S/A, que passou a deduzi-lo para a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, apesar de inexistir suporte legal para tanto.

A seguir são apresentadas as diversas operações societárias pelas quais passaram o Grupo GERDAU e que culminaram no aproveitamento desse ágio por Gerdau S/A.

IV – DO CASO CONCRETO

IV.1 – Das operações de reorganização societária

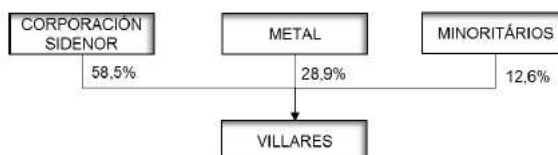
O Grupo Gerdau promoveu diversas operações de reorganização societária, envolvendo as sociedades empresárias relacionadas a seguir, que, para facilitar o entendimento, serão doravante referidas também por suas siglas.

Nome Empresarial	CNPJ	Sigla
Gerdau S/A	33.611.500/0001-19	GERDAU
Aços Villares S/A	60.664.810/0001-74	VILLARES
Metalúrgica Gerdau S/A	92.690.783/0001-09	METAL
Grupo Gerdau Empreendimentos Ltda	87.153.730/0001-00	GGE
Gerdau Açominas S/A	17.227.422/0001-05	AÇOMINAS
Prontofer Serviços de Construção Ltda	02.951.631/0001-11	PRONTOFER
Gerdau BG Participações S/A	00.183.938/0001-94	GERDAU PAR

Com base na documentação apresentada [...] verificou-se a seguinte sequência de eventos societários.

IV.1.a - 1º Momento

Em Assembleia Geral Extraordinária (AGE), os acionistas de METAL aprovaram, em 09/06/2008, a emissão de debêntures da companhia, no valor total de R\$ 1.302.803.028,00, objetivando a subscrição por parte de BNDES PARTICIPAÇÕES S/A (BNDESPAR) em contrapartida da entrega da totalidade de sua participação (28,9%) no capital social de VILLARES (Doc. 1). Assim, METAL sucedeu BNDESPAR como acionista de VILLARES.



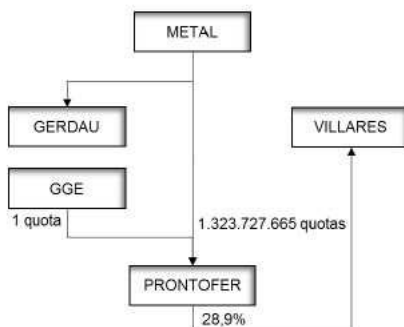
Nesta operação, METAL apurou um ágio de R\$ 1.042.585.644,74 (Doc. 2, fls. 1 e 2).

IV.1.b - 2º Momento

Os sócios de PRONTOFER deliberaram pela 6ª alteração contratual (Doc. 4), de 30/11/2010, aumentar seu capital social de R\$ 15.790,00 para R\$ 1.656.790,00, com a emissão de novas quotas totalmente subscritas e integralizadas por AÇOMINAS, mediante a capitalização de depósitos para futuro aumento de capital. GGE permaneceu na sociedade com uma quota (R\$ 1,00). Ato contínuo, AÇOMINAS retirou-se da sociedade ao ceder integralmente suas quotas em favor de METAL, por R\$ 4.804,74, de acordo com o contrato particular de cessão e transferência de quotas firmado pelas partes (Doc. 5).

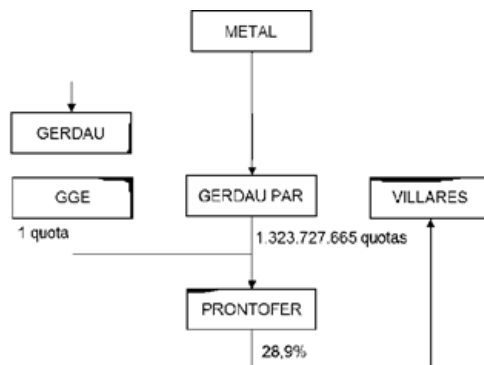
Ainda na 6ª alteração contratual (Doc. 4), os então sócios de PRONTOFER (METAL e GGE) aumentaram seu capital social para R\$ 1.323.727.666,00, com a emissão de novas quotas de R\$ 1,00 cada, totalmente subscritas e integralizadas por

METAL, mediante o aporte de 1.427.990.051 ações ordinárias de *VILLARES*, correspondentes à participação de 28,9%.



IV.I.c - 3º Momento

Pela 7ª alteração contratual de *PRONTOFER* (Doc. 6), também de 30/11/2010, ou seja, na mesma data da 6ª alteração contratual, *GERDAU PAR*, outra empresa do Grupo Gerdau, ingressou como sócia de *PRONTOFER* por meio da cessão e transferência das quotas então detidas por *METAL*.

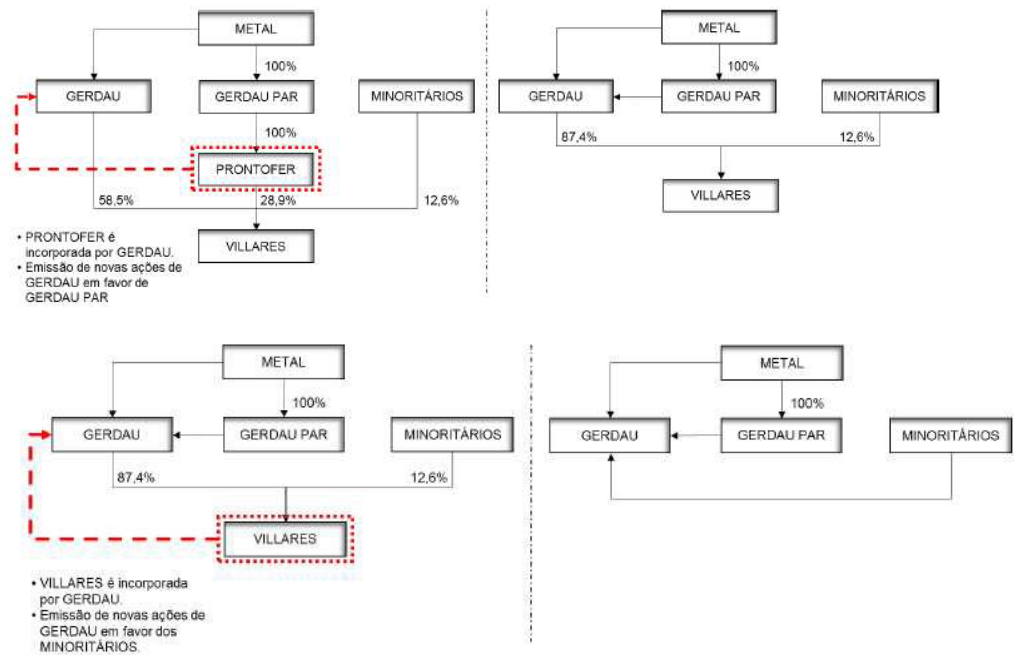


IV.I.d - 4º Momento

Em 13/12/2010, os sócios de *PRONTOFER* propuseram discutir acerca de sua incorporação por *GERDAU*, conforme "Protocolo e Justificação de Incorporação" (Doc. 7, fls. 1 a 6). Na mesma ocasião, os acionistas de *GERDAU* foram convocados para deliberar, em AGE a ser realizada em 30/12/2010, sobre o Protocolo e Justificação de Incorporação de *PRONTOFER* e de *VILLARES* (Doc. 8).

Em reunião de 30/12/2010, os sócios quotistas de *PRONTOFER* deliberaram pela operação de incorporação (Doc. 7, fls. 7 e 8). Com a incorporação, *GERDAU* aumentou seu capital social e emitiu novas ações em benefício dos sócios de *PRONTOFER* (Doc. 9, fls. 5 e ss.).

Da mesma forma, aprovou-se a incorporação de *VILLARES* por *GERDAU*, que já possuía 58,44% do seu capital social, a qual se realizou por novo aumento de capital social de *GERDAU* e emissão de novas ações, destinadas aos acionistas minoritários de *VILLARES* (Doc. 9, fls. 5 e ss.).



IV.2 – Da indedutibilidade do ágio

Após a análise de todos os documentos apresentados, é indiscutível que o ágio de R\$ 1.042.585.644,74 foi efetivamente pago por METAL a BNDESPAR quando da aquisição da participação de 28,9% em VILLARES.

Ocorre que, num segundo momento, via subscrição de ações, a participação societária em VILLARES foi transferida para PRONTOFER, que foi incorporada por GERDAU, outra empresa do grupo, que ato contínuo incorporou VILLARES e, assim, passou a amortizar o ágio.

A empresa PRONTOFER, constituída em 15/10/1998 por duas empresas do Grupo Gerdau: COMERCIAL GERDAU LTDA e GGE (Doc. 10), passou por diversas alterações societárias, sempre com sócios pertencentes ao Grupo Gerdau. Apresentou atividade econômica apenas nos dois primeiros anos de sua existência, registrando, a partir do AC 2001, escassos lançamentos contábeis, nenhum deles relacionado a qualquer atividade comercial ou industrial, mas tão somente a mútuos com empresas coligadas, juros, IOF e tributos diferidos (IR e CSLL). Além disso, não possuía empregados e não pagou qualquer remuneração aos seus sócios administradores, conforme apontam seus lançamentos contábeis (Doc. 11) e suas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) sem movimento, isto é, sem qualquer trabalhador (Doc. 12), obtidas por meio do sistema de arrecadação da Previdência Social.

Segundo relatou-se, a operação de “transferência” do ágio teve início com a 6ª alteração contratual de PRONTOFER, em 30/11/2010 (Doc. 4), quando se aumentou o seu capital social, mediante a capitalização do saldo de depósitos para futuro aumento de capital por AÇOMINAS (passando de ínfimos R\$ 15.790,00 para R\$ 1.656.790,00), que, in continenti, cedeu e transferiu suas quotas para METAL, por irrisórios R\$ 4.804,74 (Doc. 5).

Salta aos olhos que a cessão de um patrimônio superior a R\$ 1,5 milhão por menos de cinco mil reais é prejudicial ao interesse da companhia AÇOMINAS, visando apenas atender aos interesses econômico do Grupo Gerdau. Efetivamente,

não é crível supor que uma operação desse jaez fosse celebrada com um terceiro não pertencente ao referido grupo empresarial.

Ainda na 6ª alteração contratual, aumentou-se de novo o capital social de PRONTOFER, que passou de R\$ 1.656.790,00 para R\$ 1.323.727.666,00, totalmente subscrito e integralizado pelo sócio METAL, mediante o aporte de 1.427.990.051 ações ordinárias do capital social de VILLARES.

Na 7ª alteração contratual de PRONTOFER (Doc. 6), de 30/11/2010, mesma data da 6ª alteração, METAL cedeu e transferiu suas quotas para GERDAU PAR, mediante a subscrição e integralização do capital desta última com sua participação em PRONTOFER, transferindo pela segunda vez a participação em VILLARES para outra empresa do Grupo Gerdau, que era subsidiária integral de METAL.

Após a análise do conjunto de atos societários e comerciais que culminaram na transferência do ágio à GERDAU, fica cristalino que jamais houve a intenção de viabilizar a empresa veículo PRONTOFER, de sorte que esta pudesse conservar as ações da investida. Não houve nenhum propósito negocial ou motivação econômica na passagem das ações de VILLARES para o patrimônio da empresa veículo. Essas ações subsistiram no patrimônio de PRONTOFER por apenas 30 dias, quando então, em 30/12/2010, levou-se a cabo a incorporação de PRONTOFER por GERDAU, e, ato contínuo, de VILLARES (Doc. 9, fls. 5 e ss.).

Em suma, o que se verificou nestas transações é que os atos envolvendo a empresa veículo, fundamentados em aparente legalidade, na realidade não apresentaram qualquer finalidade empresarial ou negocial.

Quando os sócios quotistas de PRONTOFER aumentaram seu capital social por meio da emissão de 1.322.070.876 novas quotas com valor nominal de R\$ 1,00, estas foram totalmente subscritas e integralizadas por METAL, mediante o aporte de 1.427.990.051 ações ordinárias do capital social de VILLARES. Atente-se que foi neste exato momento que METAL se desfez do investimento na VILLARES a fim de utilizar a sua participação nesta para aumentar o capital social de outra empresa, viabilizando com isso o direito de amortizar o ágio em questão com efeitos tributários.

Em situações como a descrita neste relatório (a subscrição das quotas de PRONTOFER com o aporte das ações de VILLARES), o correto seria, segundo os princípios contábeis, baixar o investimento anteriormente mantido por METAL em VILLARES, juntamente com ágio correspondente, o que poderia ou não produzir um ganho de capital para METAL, que acabou não se concretizando. Dessa forma, depreende-se claramente que o ágio eventualmente existente em METAL não poderia ser transferido para PRONTOFER, mas tão somente baixado do ativo de METAL, reduzindo eventual ganho de capital na liquidação do investimento.

As empresas envolvidas na incorporação devem ser, necessariamente, a adquirente da participação societária com ágio e a investida adquirida, nesse caso METAL (adquirente) e VILLARES (investida). Portanto, os procedimentos societários e comerciais ora descritos, envolvendo a empresa veículo, só se prestaram a criar um subterfúgio que permitisse a uma empresa operacional, pertencente ao mesmo grupo econômico, amortizar o ágio.

Não se questiona a existência do ágio em METAL, decorrente da aquisição participação de VILLARES. O que não se coaduna com a legislação tributária é a transferência do ágio para PRONTOFER, em 30/11/2010, por meio do aumento do seu capital social, ao receber as 1.427.990.051 ações de VILLARES, sem qualquer desembolso. Ou seja, a operação teve como iniludível finalidade a criação de um

ambiente formalmente apto ao aproveitamento do ágio pago por METAL. Reforce-se que PRONTOFER só subsistiu por um mês após receber essas ações, o que comprova sua utilização apenas como um veículo para transferência desse ágio, posteriormente aproveitado por meio da sua incorporação por GERDAU, esta sim, empresa operacional.

O ágio admitido pela contabilidade é aquele resultante de uma transação de compra e venda entre partes independentes e não relacionadas. Quando a operação societária da qual resulta o ágio é realizada intragrupo, a contabilidade não admite o seu reconhecimento. Nesse sentido, pode-se citar o ofício circular CVM/SNC/SEP 01/2009, que esclarece outros pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) de interesse do assunto tratado aqui:

CPC 02 - Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura

(...)

50. É importante lembrar que só pode ser reconhecido o ativo intangível ágio por expectativa de rentabilidade futura se adquirido de terceiros, nunca o gerado pela própria entidade (ou mesmo conjunto de empresas sob controle comum). E o adquirido de terceiros só pode ser reconhecido, no Brasil, pelo custo, vedada completamente sua reavaliação.

CPC 05 – Divulgação sobre Partes Relacionadas 58. São partes relacionadas aquelas em que uma, direta ou indiretamente, controla a outra, inclusive de forma conjunta, ou se ambas estão sob o controle comum, ou se de alguma forma uma tem um interesse na entidade que lhe confira influência significativa sobre a outra.

Note-se que a operação societária da qual resultou a amortização do ágio em questão realizou-se intragrupo, isto é, entre partes relacionadas, em que investidor e investida são do mesmo grupo econômico, conforme se depreende da estrutura societária anteriormente apresentada. Na realidade, METAL, como holding controladora de GERDAU, manteve, ainda que indiretamente, sua participação em VILLARES durante toda a operação de reorganização, que culminou com a incorporação desta por GERDAU.

É importante ressaltar o fato de que o laudo de avaliação (Doc. 13) apresentado por METAL com o objetivo de subscrição e integralização do capital social de PRONTOFER foi preparado por três funcionários de AÇOMINAS (Doc. 14), pertencentes ao Grupo Gerdau, para atender seus próprios interesses, quais sejam, “transferir” e amortizar o ágio com a aquisição de VILLARES,

1. Após minucioso exame da contabilidade da METALÚRGICA GERDAU S.A., verificamos que o valor contábil da sua participação no capital de AÇOS VILLARES S.A., representada pela propriedade de 1.427.990.051 (um milhão, quatrocentos e vinte e sete milhões, novecentos e noventa mil, cinquenta e uma) ações ordinárias está assim composto:

Valor Patrimonial da Participação: R\$ 331.614.513,97

Ágio Contábil s/Participação: R\$ 990.456.362,50

Valor Total da Participação: R\$ 1.322.070.876,47

Não é mera coincidência que o ágio de R\$ 990.456.362,50 apurado nessa transação corresponda exatamente ao saldo não amortizado por METAL, constante em sua contabilidade na data da integralização do aumento de capital de PRONTOFER.

A Lei 9.532/1997 faculta a amortização do ágio com fundamento na expectativa de rentabilidade futura à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, em cada mês do período de apuração (art. 7º, inciso III). GERDAU, presumindo o cabimento dessa regra, com a incorporação da PRONTOFER, passou a deduzir mensalmente R\$ 16.507.606,03 (R\$ 990.456.362,50 ÷ 60), somando R\$ 198.091.272,36 (R\$ 16.507.606,03 x 12) em 2012.

Não resta dúvida de que o aproveitamento tributário do ágio de VILLARES por GERDAU foi resultado de um estratagema jurídico engendrado mediante a prática de operações estruturadas em sequência e com a utilização de empresa veículo. Fez-se uso distorcido dos comandos legais que não contemplam a transferência do ágio em decorrência de operações trianguladas com o uso de empresa veículo, donde se conclui por sua indedutibilidade tributária.

Da Impugnação:

Por bem descrever os termos da peça impugnatória, transcrevo o relatório pertinente na decisão *a quo*:

RAZÕES DE DEFESA

A contribuinte foi intimada dos lançamentos em 26/12/2017 por via postal (fls. 686 e 688) e em 27/12/2016 por via eletrônica (fls. 684). Apresentou impugnação tempestiva em 25/01/2018 (fls. 689), trazendo os seguintes argumentos:

a) É improcedente a glosa das despesas com amortização de ágio, posto que a aquisição de investimentos em VILLARES pelo GRUPO GERDAU, ocorrida em 2008, teve como objetivo o fortalecimento das operações do referido grupo no mercado de aços especiais, no qual já atuava, no Brasil. O Fisco estaria, de maneira indevida, desconsiderando os efeitos próprios de atos legítimos praticados pela contribuinte, com base em sua alegada artificialidade. Sobre o tema, assim se manifestou a impugnante, fls. 1057:

4.25. Em outras palavras, de duas uma: (i) ou a reestruturação societária implementada pelo GRUPO GERDAU é legítima, ante a existência de motivos extrafiscais [...], e os AUTOS são cancelados; ou (ii) se rejeitam os efeitos fiscais da transferência dos investimentos em VILLARES a PRONTOFER em razão da alegada artificialidade, de todos os atos que envolveram a reestruturação, e os AUTOS também são cancelados, pela inafastável conclusão de que a IMPUGNANTE teria sido a real adquirente das ações de VILLARES, pois esta teria sido a real intenção do GRUPO GERDAU.

Em defesa do seu entendimento, fez referência a precedentes do CARF, Acórdãos nº 1301-002.047, de 08/06/2016 e nº 1301-002.155, de 05/10/2016. Considerou que os fundamentos destas decisões, favoráveis ao contribuinte, também se aplicam ao presente caso.

Sustentou que, para fins de aplicação dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, é irrelevante que a incorporação que permita a dedutibilidade das despesas com amortização de ágio tenha sido efetuada mediante utilização de empresa veículo.

Considerou inaplicáveis à situação sob análise os entendimentos expressos no ofício circular CVM/SNC/SEP nº 01/2007, bem como a Orientação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis- CPC nº 2, de 02/10/2009. No entender da impugnante, a restrição ao registro do ágio somente se dá nos casos em que ocorre formação de ágio intragrupo ou no caso de incorporação reversa (holding incorporada por operacional), posto que nestes caso não há transferência de investimentos entre grupos econômicos

distintos. No caso sob análise, contudo, o pagamento do ágio teve origem em negócio realizado com terceiros (partes independentes), com efetiva transferência de riqueza. Ainda que assim não fosse, o aproveitamento fiscal de ágio originado de operações entre partes relacionadas deveria ser admitido, antes da vigência da Lei nº 12.973/14.

b) Inexiste norma legal que determine adição de despesas com amortização de ágio ao lucro líquido para fins de apuração da base de cálculo da CSLL. No seu entender, para fins de CSLL, podem ser deduzidas quaisquer despesas que tenham sido levadas em consideração na apuração do lucro líquido do exercício e para as quais não haja norma expressa que determine a sua adição. Em outras palavras, a amortização de ágio relacionado a participações societárias não interfere na apuração do lucro real, mas deve ser levada em conta na determinação da base de cálculo da CSLL. Neste sentido, fez referência a precedentes do CARF, fls. 1075.

c) Apontou a ocorrência de equívocos, supostamente cometidos pela Fiscalização no cálculo das exigências de IRPJ e de CSLL. No seu entender, a Fiscalização deveria necessariamente ter levado em consideração (i) a existência, no ano calendário autuado, de saldo de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL e, como efeito da glosa das despesas com amortização de ágio, ter recalculado e compensado esses saldos até o limite de 30% permitido pela legislação; e (ii) os valores correspondentes ao Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT). Os arts. 581 e 592 do RIR/99 permitem a dedução do IRPJ devido, do valor equivalente à aplicação da alíquota cabível do imposto sobre a soma dos gastos com PAT, estando a dedução limitada a 4% do IRPJ devido, conforme art. 5º da Lei nº 9.532/97.

d) Defendeu a impossibilidade de cobrança da multa isolada e da multa de ofício sobre as mesmas bases, posto que tal exigência caracterizaria *bis in idem*, o que não é admitido pela doutrina e jurisprudência pátrias. Neste sentido, fez referência à Súmula CARF nº 105 e precedentes do CARF, fls. 1081/1084. Afirmou, outrossim, que a jurisprudência do STF é pacífica no sentido de que são arbitrárias e confiscatórias as multas aplicadas em montante superior a 100% do valor da obrigação principal, fato que se verificaria no presente caso, em razão da exigência cumulativa das referidas multas (isolada e proporcional). Além disso, a exigência da multa isolada por descumprimento de obrigação principal ofende o art. 97, V c/c 113 do CTN, que somente autorizam a exigência de multa isolada na hipótese de descumprimento de obrigação acessória. De resto, o lançamento da multa isolada deveria ter sido formalizado em auto de infração específico, nos termos do art. 9º do Decreto nº 70.235/72 e art. 38 do Decreto nº 7.574/11.

e) Defendeu o descabimento das multas isoladas, em razão de equívocos cometidos pela Fiscalização. Neste sentido, afirmou que (i) após glosar as despesas com amortização de ágio e reconstituir as bases de cálculo de estimativas mensais da impugnante, a fiscalização não levou em consideração o saldo de prejuízos fiscais e bases negativas de exercícios anteriores (2008, 2010 e 2011); (ii) os valores de IRF retidos em nome da impugnante não foram considerados por ocasião do recálculo das estimativas; (iii) a fiscalização deixou de compensar, do valor de IRPJ recalculados em cada estimativa mensal, os valores correspondentes ao PAT.

f) Defendeu o descabimento da exigência de juros sobre as multas de ofício, fazendo referência a precedentes do CARF, fls. 931.

Da decisão da DRJ:

Ao analisar a impugnação, a DRJ, primeira instância administrativa, decidiu por DAR PROVIMENTO PARCIAL à mesma, por unanimidade.

A decisão foi ementada nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE “EMPRESA VEÍCULO”.

Não produz efeito tributário almejado a incorporação de pessoa jurídica em cujo patrimônio consta registro de ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, sem finalidade comercial ou societária. Resta caracterizada utilização da incorporada como mera “empresa veículo” visando transferência de ágio à incorporadora.

INCENTIVOS FISCAIS. PAT -PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR.

Deve ser recalculado valor de incentivo do PAT em razão de lançamento que altera imposto devido, se a opção em DIPJ tiver por objetivo aproveitamento de limite máximo de dedução.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES COM MATÉRIA APURADA EM AÇÃO FISCAL - POSSIBILIDADE

É admitida compensação de prejuízos anteriores com crédito tributário apurado em ação fiscal.

IRRF. DEDUÇÃO MENSAL OU NO AJUSTE. ALTERAÇÃO DE OPÇÃO EM FASE DE CONTENCIOSO.

Cabe ao contribuinte decidir em que momento fazer uso de tributos retidos: se mês a mês, compondo valor de estimativa paga em ajuste anual, ou diretamente em ajuste anual, em linhas específicas relativas a retenções na fonte, ou, ainda, em combinação das situações anteriores, usando parte em cálculo de estimativa e parte diretamente em ajuste. Não cabe em fase de julgamento haver alteração de opção realizada pelo contribuinte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2012

LANÇAMENTO REFLEXO.

Inexistindo fatos novos a serem apreciados, estende-se ao lançamento reflexo efeitos de decisão prolatada em lançamento matriz.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

CONCOMITÂNCIA DE APLICAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO COM MULTA ISOLADA. POSSIBILIDADE.

É cabível aplicação de multa isolada, decorrente de falta de pagamento de estimativas mensais, em concomitância com multa de ofício, referente a tributo

devido e não pago em final de período de apuração anual. Tal situação remete para situações punitivas distintas.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 351/2007 no art. 44 da Lei n.º 9.430/96 deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ANTECIPAÇÕES MENSIS DE IRPJ E CSLL

Considerando existência de saldo de prejuízo acumulado e de base negativa de CSLL, para fins de apuração de multa isolada devem ser utilizados estes saldos, respeitando-se a limitação de percentual de 30% do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

O lançamento impugnado não contempla incidência de juros sobre a multa de ofício e, por decorrência, não se conhece, por falta de competência, do recurso quanto a essa matéria.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Do voto do relator, que foi acompanhado unanimemente pelo colegiado de primeira instância administrativa, extrai-se os seguintes excertos e destaques que entendo mais importantes para fundamentar a sua decisão final:

- apesar de alegado, não houve nenhuma desconsideração de negócio jurídico – o que foi atacado foram os efeitos fiscais das operações;
- a respeito da dedutibilidade do ágio, são trazidos e adotados as razões de decidir em outro acórdão, da mesma operação, mas para outro ano-calendário (2013) em que nega o pleito da então impugnante, por ter ocorrido um *frenético “redesenho societário sucessivo”, inteiramente desprovido de finalidade extratributária. Como agravante, houve a utilização de uma empresa veículo, caracterizada pela ausência de propósito negocial ou motivação econômica na passagem das ações da VILLAR para patrimônio da PRONTO;*
- negou também o pleito da impossibilidade de exigência da CSLL;
- negou a pretensão de cancelar a aplicação concomitante de multa de ofício e isolada;
- negou a pretensão de cancelar os juros sobre a multa de ofício;
- sobre a alegação que deveria ser considerado o valor correspondente ao Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, em maior valor, já que haveria o aumento do lucro (e aumento do limite máximo do PAT permitido), a DRJ deu provimento, devendo ser considerada esta dedução;
- no que tange ao pleito de compensação de prejuízos e bases negativas de CSLL serem aumentados (em virtude do novo recálculo a maior do lucro, que aumentaria o limite de 30%), deu provimento ao impugnante;

- a DRJ negou provimento quanto ao pleito de modificar o momento de aproveitamento do imposto de renda na fonte (formação do saldo negativo);
- em relação ao pleito concedido do PAT e do aumento da parcela compensável de prejuízo e base negativo, replicou os ajustes na apuração da multa isolada (que foi diminuída em relação à autuada);
- ao final do montante autuado, cancelou, entre tributos (principal) e multas isoladas, o valor de R\$ 32.731.335,91.

Do Recurso Voluntário:

Tomando ciência da decisão *a quo* em 11/03/2019, a recorrente apresentou o recurso voluntário em 09/04/2019 (fls. 1155 e segs), ou seja tempestivamente.

No mesmo, em essência reforça os pontos já alegados na sua peça impugnatória, dos quais destaco abaixo:

- requer *improcedência da decisão no que diz respeito à glosa das despesas com amortização de ágio*;
- alega que improcede a decisão *a quo* no que diz respeito à CSLL;
- reitera posição da decisão no que tange à correta apuração das exigências de IRPJ e CSLL;
- alega por *improcedência da decisão quanto à exigência de multa isolada*;
- alega por improcedência quanto à exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marco Rogério Borges, Relator.

Conforme relatório que precede o presente voto, o recurso voluntário é tempestivo e atende os requisitos regimentais para a sua admissibilidade, pelo que o conheço.

No que tange ao valor exonerado na decisão *a quo*, bem superior ao limite de alçada, houve a interposição de recurso de ofício, pelo o qual igualmente conheço.

Das matérias abordadas no presente voto:

A fim de facilitar a análise e julgamento, cabe aqui um prospecto das matérias que serão enfrentadas no presente voto, depreendidas das alegações suscitadas pelo contribuinte, bem como pelas matérias que lhe deram provimento na decisão *a quo*, ensejando o recurso de ofício.

Em sede de recurso voluntário, foram as seguintes matérias:

- alega pela validade e dedutibilidade no que diz respeito às suas despesas com amortização de ágio;
- alega pela improcedência no que diz respeito à CSLL atuado;
- reitera posição da decisão no que tange à correta apuração das exigências de IRPJ e CSLL, que provocaram o recurso de ofício;
- pleita para serem consideradas as retenções sofridas na apuração da multa isolada;
- alega por improcedência quanto à exigência de multa isolada atuada;
- alega por improcedência quanto à exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

No que tange ao recurso de ofício, houve os seguintes recálculos na decisão *a quo*, que promoveram exoneração de parte do valor atuado :

- aumento do valor correspondente ao Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, em maior valor, já que, com a glosa, haveria o aumento do lucro (e aumento do limite máximo do PAT permitido);
- aumento do valor compensável (e existente) de prejuízos (IRPJ) e bases negativas (CSLL) em virtude do novo recálculo a maior do lucro (que aumentaria o limite de 30%);
- em relação ao pleito concedido do PAT e do aumento da parcela compensável de prejuízo e base negativo, replicou os ajustes na apuração da multa isolada (que foi diminuída em relação à atuada);

Dos fatos relacionados a outro processo já relatado por este Conselheiro:

Igualmente, cabe frisar que o presente ágio, inerente à discussão de dedutibilidade (e respectiva glosa) inerente ao ano-calendário de 2011 (o presente é do ano-calendário de 2012) já foi objeto, no mérito, de julgamento neste CARF, conforme consignado no acórdão 1402-003.700¹, sessão de 23/02/2019, no que fui o mesmo relator, e em composição do colegiado um pouco distinta.

Então, o processo (16682.722732/20163-8) havia subido em recurso de ofício (havia sido provimento, no mérito, na decisão de primeiro grau administrativo), pelo qual foi revertido no julgamento deste colegiado, tendo sido retornado à instância *a quo* para julgamento de matérias não apreciada na peça impugnatória do contribuinte.

¹ Ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES. TRANSFERÊNCIA DE CAPITAL PARA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO POR EMPRESA VEÍCULO.

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade negocial ou societária, quando caracterizada a utilização da incorporada como mera "empresa-veículo" para transferência do ágio à incorporadora.

Postos os elementos acima, para contextualizar o julgamento, passo ao voto, propriamente dito.

Do recurso voluntário:

- das operações em litígio

Conforme acima relatado, a questão se centra na utilização de uma, comumente chamada, empresa-veículo, no caso Prontofer Serviços de Construção Ltda. para viabilizar a utilização do ágio envolvido entre a contribuinte Gerdau S/A (a autuada) e a Aços Villares S/A.

A autuada, Gerdau S/A, integra um grupo econômico de pessoas jurídicas (Grupo Gerdau), da qual também fazem parte a Metalúrgica Gerdau S/A (holding controladora), Prontofer Serviços de Construção Ltda. (no caso da acusação fiscal, a empresa veículo).

A operação formadora do ágio inicial foi inicialmente válida, realizada entre partes independentes - Metalúrgica Gerdau S/A e BNDESPAR com efetivo desembolso de numerário, com a compra da participação de 28,9% na Aços Villares S.A.

Contudo, no segundo momento, via subscrição de ações, a participação societária na Aços Villares S/A foi transferida para a supracitada empresa veículo - Prontofer.

A Prontofer acabou sendo incorporada logo em seguida (30 dias após, em 30/12/2010) por outra empresa do grupo - Gerdau S/A (a autuada), que também incorporou por consequência a Aços Villares S/A, e passou a amortizar o ágio.

Ao que se indica, a Metalúrgica Gerdau S/A, por ser uma holding controladora do grupo, quis transferir a possibilidade de dedução deste ágio para outra empresa do grupo, que seria operacional, a Gerdau S/A (autuada), mantendo, ainda que indiretamente, sua participação em Aços Villares S/A.

A acusação fiscal entendeu que inexistente amparo legal que permita a dedutibilidade fiscal do ágio, que fora transferido do real investidor para outra empresa do grupo econômico que faz parte.

Sucintamente, a operação envolvida é essa, e todo o detalhamento consta no relatório acima e nos autos.

Passo a analisar o caso.

- Legislação tributária quanto à amortização de ágio

Considerando que a autuação em litígio refere-se à amortização de ágio decorrente de participação societária adquirida por preço superior ao do Patrimônio Líquido da investida, cabe, primeiramente, uma análise da legislação que rege a matéria.

Nos termos do art. 25 combinado com o art. 20 do Decreto-lei nº 1598, de 1977, que dão suporte aos artigos 385 e 391 do RIR/99, respectivamente, a regra geral é a indedutibilidade das contrapartidas da amortização de ágio:

Decreto-lei nº 1.598/1977

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

I – valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 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:

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

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

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

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

(...)

“Art. 25 As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

Contudo, o inciso III do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, que passou a produzir efeitos em 01/01/1998, autoriza o contribuinte que incorporou sociedade na qual detinha participação societária adquirida com ágio apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-lei 1.598/77, cujo fundamento econômico seja o da expectativa de rentabilidade futura da investida, a amortizar referido ágio nos balanços correspondentes à apuração do lucro real levantados posteriormente à incorporação. O artigo 7º da Lei nº 9.532, de 1997, fundamento legal do art. 386 do RIR/99, assim dispõe:

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:

I- deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, 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 a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto Lei nº 1.598, de 1977, 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 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; (grifo meu)

(...)

Destarte, as condições de dedutibilidade do ágio devem, portanto, ser observadas, quais sejam: absorção do patrimônio de pessoa jurídica na qual detenha participação societária adquirida com ágio, cujo fundamento seja expectativa de rentabilidade futura.

Ou seja, o aproveitamento do ágio decorre de regras especiais e o respectivo cumprimento. Assim, a regra geral é que o ágio é indedutível - não implementadas tais regras, não é possível a dedução.

Da análise do caso concreto:

Verificando o caso concreto, observa-se que há a questão de qual o papel da empresa Prontofer no aproveitamento deste ágio, e se tal situação é legítima.

O contribuinte alega que o ágio em discussão, na sua origem, decorreu de operação contratada entre partes independentes e foi efetivamente paga. Algo que seria incontroverso nos autos. Igualmente, alega que a autoridade fiscal teria considerado a operação artificial, desprovida de propósito negocial.

O artigo 386 do RIR/1999, supracitado, assim especifica no seu *caput*:

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 n.º 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei n.º 9.718, de 1998, art. 10): (...)

Aqui se poderia ampliar todo o conteúdo dos artigos 385 e 386 do RIR/1999, mas me concentro neste ponto acima, para fins de análise.

Nota-se que a Prontofer jamais teve a decisão de adquirir a participação societária da Villares, muito menos teve a expectativa de rentabilidade futura sobre tal operação.

Como se verifica no relatório e nos autos, a decisão de aquisição da participação societária foi da Metalúrgia Gerdau S/A.

Neste contexto, a Prontofer foi um mero instrumento de realização da transação, jamais tendo sido a investidora, que acreditou na mais-valia do investimento, realizando os estudos de rentabilidade futura do investimento a ser adquirido e que desembolsou, de fato, os recursos necessários à aquisição.

A Prontofer estava operacionalmente, praticamente, inativa nos anos anteriores à operação societária em discussão, como descrito nos TVF. Ressurge quando do aumento do capital social, na sua 6ª alteração contratual ocorrida em 30/11/2010, quando passou de um capital social de R\$ 15.790,00 para R\$ 1.323.727.665,00. Posteriormente, dia 30/12/2010 foi incorporada pela Gerdau S.A. (a atuada).

Tal fato está amplamente demonstrado nos autos pela autoridade fiscal atuadora, e em nenhum momento foi contestado pela Gerdau (contribuinte atuada).

Desta forma, a Gerdau ao incorporar a Prontofer jamais se amolda à previsão legal para a amortização do ágio pago na sua aquisição, posto que ausente em tal operação as investidoras, que são as destinatárias da norma legal.

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

A amortização operada pela autuada não teve amparo dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 ou dos arts. 385 e 386 do RIR/1999. Conforme se viu, a possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, só tem sentido em situações em que a investidora de fato, responsável por arcar com o dispêndio que faz nascer o ágio, incorpora a pessoa jurídica em que possua participação societária (investimento) ou é por ela incorporada.

A operação, portanto, não passa sequer na primeira verificação necessária para referendar a amortização do ágio, de modo que, tal fato, por si só, respalda a manutenção da exigência fiscal.

Neste sentido, cabe aqui um excerto sobre o tema, ao qual recorro ao acórdão nº 9101-002.301 (sessão de 06/04/2016), proferido pela 1ª CSRF, da relatoria do i. Conselheiro André Mendes de Moura:

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

A conclusão é ratificada analisando-se a norma em debate sob a perspectiva da hipótese de incidência tributária delineada pela melhor doutrina de GERALDO ATALIBA²

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

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

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

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

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

² Cf. ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 51 e segs.

a pessoa jurídica C controla a pessoa jurídica B. Em seguida, sucede-se evento de transformação societária, no qual a pessoa jurídica B absorve patrimônio da pessoa jurídica C, ou vice versa.

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

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

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

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

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

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

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

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

investidor e investida, e a amortização do ágio passa a ser autorizada, com repercussão direta na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

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

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

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

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

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

Ou seja, conclui-se portanto, que o art. 386 do RIR/1999, sob o aspecto pessoal, se dirige à investidora que vier a incorporar a investida (ou por ela ser incorporada). Como já exposto acima, não foi o que vislumbra nesta operação societária.

Igualmente, como bem conclui em excerto do acórdão 9101-003.366 (sessão de 18/01/2018), pelo i. relator do voto vencedor, o Conselheiro Rafael Vidal de Araújo:

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

Caso analisemos a amortização do ágio sob a ótica de despesa, podemos concluir que, *in casu*, houve a construção artificial do suporte fático de modo a conferir a aparência de uma operação abrangida pelo dispositivo legal que permite a amortização do ágio pago.

Para justificar porque fez a operação como foi feita, a recorrente alegou que se deu para contornar os momentâneos inconvenientes negociais da aquisição direta dos investimentos pela mesma. Para os contribuintes há toda a liberdade negocial própria das suas atividades, mas deve ser verificado os efeitos fiscais das mesmas, e se for o caso extrapolarem as normas tributárias pertinentes, anulando-os. No caso concreto, até pode existir o ágio na sua origem, mas deveria ter sido deduzido pela real adquirente (Metalúrgica Gerdau S/A) e não a autuada (Gerdau S/A).

As eventuais necessidades negociais peculiares que levaram a empresa a tentar migrar o aproveitamento do ágio a outra empresa do grupo empresarial não podem ser oposto ao fisco, pois não estão previstas no ordenamento tributário, e que não podem ter repercussão na esfera fiscal.

Nota-se que o caso concreto foram aplicados, na autuação fiscal, os regramentos e premissas exigidos ao caso para caracterizar a indedutibilidade do ágio, sendo que nenhum momento houve descaracterização dos negócios jurídicos ocorridos.

Destarte, voto por MANTER a glosa do ágio, NEGANDO PROVIMENTO ao recurso voluntário quanto a este item.

- quanto à exigência da CSLL:

O recorrente ainda traz como tese subsidiária a alegação de que, caso seja mantida a glosa referente à amortização do ágio, não há previsão legal para a adição da correspondente despesa na base de cálculo da CSLL.

Como sabido, a CSLL tem como base de cálculo o lucro líquido do período com os ajustes determinados na respectiva legislação, conforme dicção dos artigos 248 e 277, RIR/1999:

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei

n.º 1.598, de 1977, art. 6.º, § 1.º, Lei n.º 7.450, de 1985, art. 18, e Lei n.º 9.249, de 1995, art. 4.º).

Art. 277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 11).

De outro giro, também pacífico, o lucro operacional resulta do confronto das receitas operacionais com as despesas operacionais (artigo 299, RIR/1999).

Da interpretação sistemática destes dispositivos, extrai-se que somente poderão reduzir o lucro líquido as despesas operacionais que preencham os requisitos previstos no artigo 299, acima transcrito, quais sejam, as despesas necessárias, de forma que, dispêndios que violem as regras de dedutibilidade do IRPJ, não podem reduzir o lucro líquido que é, também, a base de cálculo da CSLL, com os ajustes previstos na sua legislação específica.

Como consequência, dispêndios glosados afetam o próprio resultado do exercício, diga-se, a própria base de cálculo da Contribuição Social, como definida no art. 2.º da Lei 7.689, de 1988, com as alterações do art.2.º da Lei 8.034, de 1990.

Mais a mais, o art. 13, da Lei n.º 9.249/951, quando trata das despesas indedutíveis das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL, é taxativo ao dispor que tais vedações de dedutibilidade se aplicam independentemente do disposto no art. 47 da Lei n.º 4.502/64, justamente a base legal do art. 299 do RIR/99.

Logo, a infração de CSLL apurada é reflexa, sendo que neste caso, a procedência do lançamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica impõe a manutenção da exigência fiscal dele decorrente (no caso da CSLL).

Isto tudo posto, NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário neste item.

- quanto à exigência do PAT adicional não considerado na decisão a quo

Alega a recorrente que o PAT considerado na decisão anterior não considerou o saldo de 2011 (ano-calendário anterior), controlado na parte B do Lalur, no valor de R\$ 665.488,81.

Verificando a legislação aplicável ao caso, cabe razão ao contribuinte.

Ao calcular o montante de IRPJ devido após a dedução de valores referentes ao PAT, a DRJ deduziu o total do saldo disponível em 2012 (no valor de R\$ 765.413,21), mas, não considerou o saldo que constava da Parte B do LALUR da contribuinte.. A dedução de tal saldo encontra previsão expressa no § 2º do art. 1º da Lei n.º 6.321, de 14.04.1976, desde que limitada aos 2 anos subsequentes:

Art. 1º As pessoas jurídicas poderão deduzir, do lucro tributável para fins do imposto sobre a renda o dobro das despesas comprovadamente realizadas no período base, em programas de alimentação do trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho na forma em que dispuser o Regulamento desta Lei.

*§ 2º As despesas não deduzidas no exercício financeiro correspondente **poderão ser transferidas para dedução nos dois exercícios financeiros subsequentes.**"*

O contribuinte traz transcrição da parte B do seu Lalur, que indica a existência de saldo de despesas referentes ao PAT no ano-calendário de 2011, no montante de R\$ 665.488,81.

Assim, DOU PROVIMENTO quanto a este item, que, por consunção, replica-se também ao cálculo da multa isolada que deverá ser recalculada considerando este valor.

- quanto á exigência de multa isolada;

Alega a recorrente na sua peça recursal da impossibilidade da cobrança de multa isolada.

Contudo, a respeito de uma possível concomitância dos lançamentos de multas isoladas com a multa de ofício presente nos autos de infração, de minha parte sempre perfilei com os que entendem estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, ou seja, da leitura artigo 44, da Lei n.º 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada.

Se, além disso, tiver ocorrido falta de recolhimento do imposto devido com base no lucro real anual, o lançamento abrangerá também o valor do imposto, acompanhado de multa de ofício e juros, pois a determinação legal de imposição de tal penalidade, quando aplicada isoladamente, prescinde da apuração de lucro ou prejuízo no final do período anual, inexistindo, portanto, a cumulação de penalidades para uma mesma conduta, como argüem os contribuintes.

Em síntese, não tendo as referidas multas a mesma hipótese de incidência, nada há a barrar a imposição concomitante da multa isolada com a multa de ofício devida pela apuração e recolhimento a menor do imposto e contribuição devidos na apuração anual.

Posição plenamente avalizada a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela MP n.º MP 351, de 22/01/2007; convertida na Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

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

(...)

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, **sobre o valor do pagamento mensal:***

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (destaquei)

Registre-se, essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa; simplesmente tornou mais clara a intenção do legislador.

Por pertinentes, faço minha as palavras do ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES deste CARF que, de forma precisa, analisou o tema no Acórdão n.º 103-23.370, Sessão de 24/01/2008:

“Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância

essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte”.

Aduza-se ainda, mesmo abstraindo questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, que a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto

à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo, de modo que, sob esta ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou norma abstrata plenamente vigente no mundo jurídico a caso concreto que se estampou.

Saliente-se, por fim, ser inaplicável no caso a Súmula n.º 105 do CARF, posto que ali se cuida de lançamentos referentes a períodos anteriores a 2007.

Pelos motivos elencados, entendo devam ser mantidas integralmente as multas isoladas impostas e NEGOU PROVIMENTO ao recurso voluntário neste aspecto.

- quanto a considerar as retenções na apuração da multa isolada

A recorrente pleiteia, da mesma forma que na sua impugnação, que os valores retidos de IRRF incidentes sobre as receitas auferidas no ano-calendário de 2012 sejam utilizadas para reduzir os montantes das multas isoladas. Alega que a decisão *a quo* estaria equivocada, ao lhe negar este pleito, pois não teria apurada nenhuma estimativa mensal a pagar ao longo de 2012.

Entendo que tal pleito não pode ser evocado neste momento do processo, pois, como observa a decisão *a quo*, tais valores de IRRF retidos já foram objeto de pedido de compensação na DCOMP 05040.23540.220814.1.7.02-5136.

Entendo que o pleito de um direito creditório envolve uma opção do contribuinte, e há momento e instrumentos para tanto. Se não o fez quando deveria ter apurado a base de cálculo da estimativa, de forma espontânea, não importando o motivo, deve se valer da regras e ferramentas de pedido de restituição e/ou compensação devidos.

Imagine-se a confusão processual e material se se pensasse diferentemente, como quer o contribuinte.

Por conseguinte, NEGOU PROVIMENTO quanto a este item.

- quanto à exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Alega a recorrente pela ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa.

Contudo, tal questão há anos vem sendo discutida no âmbito do CARF, tendo conformada a posição que resultou na recentemente publicada súmula CARF n.º 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Ou seja, independentemente da posição meritória aqui a se discutir, a qual individualmente indico posição já adotada anteriormente em outros votos em que vou de encontro ao pleito da recorrente, tal matéria, no momento em que passa a ser sumulada, é de observância obrigatória pelos membros do CARF, nos termos do *caput* art. 72 do Anexo II da Portaria MF n.º 343/2015 (Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Ricarf)).

Por conseguinte, NEGA-SE PROVIMENTO quanto a este item do recurso voluntário.

Do Recurso de Ofício:

No que tange ao recurso de ofício, houve os seguintes recálculos na decisão *a quo*, que promoveram exoneração de parte do valor autuado :

- aumento do valor correspondente ao Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, em maior valor, já que, com a glosa, haveria o aumento do lucro (e aumento do limite máximo do PAT permitido);

- aumento do valor compensável (e existente) de prejuízos (IRPJ) e bases negativas (CSLL) em virtude do novo recálculo a maior do lucro (que aumentaria o limite de 30%);

- em relação ao pleito concedido do PAT e do aumento da parcela compensável de prejuízo e base negativo, replicou os ajustes na apuração da multa isolada (que foi diminuída em relação à autuada).

Os elementos acima ajustados na decisão *a quo* envolvem o ajustamento da base de cálculo da apuração do IRPJ, CSLL e multa isolada, em virtude da glosa efetuada, que aumentou o lucro apurado ao final do ano-calendário de 2012.

Claro que se houvesse o posicionamento original do contribuinte, teria feito estes aproveitamentos em limites permitidos, já que manifestou valores inferiores por conta da sua posição quanto a situação discutida nos autos, o que não vislumbro nenhuma correção nesta posição adotada na instância *a quo*.

Frise-se que tais direitos concedidos na instância *a quo* e aqui considerados envolvem matéria e limites inerentes à sua base de cálculo e lucro apurados originalmente e, que com a autuação fiscal e respectivo aumento do lucro apurado, aumentaria o montante possível de ser deduzido em termos monetários.

Por conseguinte, NEGOU PROVIMENTO ao recurso de ofício.

Conclusão

Diante de todo exposto, NEGOU PROVIMENTO ao recurso de ofício, e DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, concedendo o adicional da PAT do exercício anterior no montante de R\$ 665.488,81.

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges

Voto Vencedor

Conselheiro Luciano Bernart, Redator designado.

I. Operações societárias e amortização do ágio

1. Em que pese o voto do Relator apresentar fundamentação qualificada e contundente, entende-se, *Data Venia*, de forma diversa quanto à interpretação da legislação.

2. Como se percebe, a questão central discutida no recurso, e por conseguinte nestes autos, é se operação de reorganização societária, na qual teria sido utilizada uma “empresa veículo”, assim denominada pelo próprio Relator (transcrito a seguir), poderia gerar o direito à amortização do ágio.

Conforme acima relatado, a questão se centra na utilização de uma, comumente chamada, empresa-veículo, no caso Prontofer Serviços de Construção Ltda. para viabilizar a utilização do ágio envolvido entre a contribuinte Gerdau S/A (a autuada) e a Aços Villares S/A.

3. Antes de adentrar à análise do caso concreto, cumpre examinar os principais dispositivos normativos que tratam do ágio e sua amortização à época da ocorrência dos fatos. São eles os art. 7º, inciso III e art. 8º, alínea “b” da Lei 9.532/98, cuja redação se transcreve abaixo.

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:

[...]

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;

[...]

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

[...]

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

4. De forma breve, os requisitos do art. 7º para que a amortização do ágio possa ocorrer são: **a)** pessoa jurídica que absorva o patrimônio de outra em virtude de incorporação, fusão ou cisão; **b)** que haja participação societária preexistente entre as pessoas jurídicas da citada operação de incorporação, fusão ou cisão; **c)** tenha havido ágio quando adquirida a participação societária e tal ágio seja apurado conforme o disposto no art. 20 do Dec.-Lei nº 1.598/77. Já o art. 8º, inciso II, da citada lei prevê que a amortização também é aplicável quando a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a participação societária.

5. Cumpre destacar que tanto a Autoridade Fiscal, quanto a DRJ, não tiveram como objeto de suas análises e decisões a existência do ágio, nem sobre a regularidade das

operações, o que inclui a incorporação, mas sim sobre o enquadramento de tais operações na legislação tributária, bem como seus efeitos. Assim, tais questões não serão examinadas na presente decisão, adotando-se a postura de que elas não se constituem como empecilhos para a caracterização das situações previstas na lei.

6. O questionamentos no Recurso Voluntário, quanto à decisão da DRJ e conseqüentemente aos fundamentos utilizados pela Autoridade Fiscal que efetuou o lançamento, dizem respeito à utilização das chamadas empresas-veículo ou empresas de prateleira para a realização das operações, as quais nunca teriam sido, na visão do Órgão Julgador de primeiro grau, a real investidora. Tal posição, segundo o Relator, seria ocupada pela Gerdau e não pela Prontofer.

Nota-se que a Prontofer jamais teve a decisão de adquirir a participação societária da Villares, muito menos teve a expectativa de rentabilidade futura sobre tal operação.

Como se verifica no relatório e nos autos, a decisão de aquisição da participação societária foi da Metalúrgia Gerdau S/A.

Neste contexto, a Prontofer foi um mero instrumento de realização da transação, jamais tendo sido a investidora, que acreditou na mais-valia do investimento, realizando os estudos de rentabilidade futura do investimento a ser adquirido e que desembolsou, de fato, os recursos necessários à aquisição.

A Prontofer estava operacionalmente, praticamente, inativa nos anos anteriores à operação societária em discussão, como descrito nos TVF. Ressurge quando do aumento do capital social, na sua 6ª alteração contratual ocorrida em 30/11/2010, quando passou de um capital social de R\$ 15.790,00 para R\$ 1.323.727.665,00. Posteriormente, dia 30/12/2010 foi incorporada pela Gerdau S.A. (a atuada).

7. Do exame destas questões se percebe que todas elas estariam ligadas, no sentido que seria a origem dos recursos é que definiria se a operação se enquadra como adequada ou não para a amortização do ágio. Empresa-veículo, portanto, seria aquela que é utilizada por outra, por meio do aporte de recursos, para então realizar as operações societárias que vão gerar o ágio a ser amortizado. Já o “real investidor”, na acepção extraída do Acórdão da DRJ, seria aquele que efetivamente aporta o capital que serve para gerar o ágio. Por fim, também pela DRJ, entendeu-se que somente quando houver operações com o “real investidor” é que a amortização do ágio é autorizada.

8. O art. 7º da Lei 9.532/98 não dispõe expressa ou implicitamente a respeito de qualquer destas hipóteses, nem em relação à origem do crédito, nem quanto à empresa veículo ou real investidor. O critério utilizado pela lei é objetivo e trata de “pessoa jurídica”, que absorve o patrimônio de outra, em operação de incorporação, fusão ou cisão, sendo que antes da operação, uma detinha participação societária de outra adquirida com ágio. Não há a indicação de que a origem ou quem providenciou os recursos é que efetivamente tenha de realizar a operação.

9. Não há previsão de que o efetivo desembolso ou a procedência do capital, bem como quem o desembolsou devam ser levados em conta para verificar quem deve ou não efetuar a operação de, no caso, incorporação. Isto, inclusive, poderia levar a conclusões

infundadas. Por exemplo, na hipótese de empréstimos de recursos com garantia, para aquisição de participação societária com ágio e posterior operação de incorporação ou fusão, onde poderia ter a amortização daquele. A quem pertenceria ou qual seria a origem do capital? Ou seja, quem seria o real investidor? A mesma situação poderia se dar em relação à captação de recursos perante o público ou da venda de ações, para realizar operações na qual possa ser amortizado o ágio. Nesses casos, quem seria ou seriam os reais investidores? A lei não prevê que a origem ou procedência do capital seja condição para que o ágio possa ser amortizado.

10. Entende-se que a análise feita a partir de interpretação estritamente econômica não procede, isso porque a lei prevê que o exame deve ser jurídico-econômico, no sentido de que aquele que suporta o encargo deve ser caracterizado pela sua situação jurídica. A interpretação exclusivamente econômica seria, além de tudo, insegura, a ponto de conduzir o intérprete a perquirir uma sequência de fatos que podem ser intermináveis. No caso em questão, a posição jurídica é ocupada pelas empresas que participaram das operações do ágio, sem irregularidade, devendo haver o reconhecimento dos efeitos dos atos.

11. Por outra perspectiva, não há na Lei 9.532/98 qualquer requisito adicional para pessoas jurídicas participantes das operações de que venham resultar amortização do ágio. Assim, sendo pessoa jurídica legalmente constituída e recaiando nas situações previstas nos arts. 7º e 8º haverá a possibilidade de amortização do ágio. Isto afasta a alegação de que sociedades recém criadas ou sem despesas operacionais não poderiam se enquadrar como as pessoas jurídicas dos citados artigos.

12. A questão do propósito comercial parece ter o mesmo fim. Como indicado, não se vislumbra nenhuma irregularidade em relação a qualquer das operações efetuadas no caso em questão, com base na legalidade.

13. Em vista do exposto, entende-se que a amortização do ágio foi efetuada de acordo com a lei, devendo a mesma ser reconhecida como legítima, por conseguinte, anulando os Autos de Infração, no que diz respeito a esse aspecto.

14. Tal entendimento absorve as demais discussões, subsidiárias, bem como o exame do Recurso de Ofício.

II. Conclusão

15. Diante do exposto, voto no sentido DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, com o reconhecimento da amortização do ágio objeto de discussão e, por conseguinte, anular os Autos de Infração lavrados.

(documento assinado digitalmente)

Luciano Bernart

