



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

Processo nº 16832.000168/2010-42
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1101-001.058 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2014
Matéria IRPJ/CSLL - Amortização de ágio
Recorrente MULTI-ÓPTICA DISTRIBUIDORA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

AUSÊNCIA DE PAGAMENTO NA INCORPORAÇÃO. Deve ser cancelado o lançamento se a acusação fiscal não demonstra validamente quais requisitos legais para dedução fiscal da amortização de ágio deixaram de ser observados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em: 1) por unanimidade de votos, REJEITAR as arguições de nulidade da decisão recorrida e do lançamento; e 2) por maioria de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário para cancelar a exigência, divergindo o Presidente Marcos Aurélio Pereira Valadão, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Mônica Sionara Schpallir Calijuri, Joselaine Boeira Zatorre e Marcos Vinícius Barros Ottoni.

Relatório

MULTI-ÓPTICA DISTRIBUIDORA LTDA, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro-I que, por maioria de votos, julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 08/03/2010, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 1.404.824,37.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato:

Tem origem o presente processo nos autos de infração de fls. 436/453, lavrados pela DFI Rio de Janeiro - RJ, contra Multi-Óptica Distribuidora Ltda, relativos aos anos-calendário 2005 a 2008, para exigir o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ no valor de R\$ 518.088,50 e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL no valor de R\$ 186.511,84, ambos acrescidos de multa proporcional de 75% e de juros de mora.

Conforme consta dos autos de infração e do Termo de Constatação de fls. 432/435, foram verificadas as seguintes infrações:

I) AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO SEM O EFETIVO PAGAMENTO - INCORPORAÇÃO - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO – INDEDUTIBILIDADE:

A empresa Brasilor, sócia controladora do autuado e sócia majoritária da empresa Optikot, adquiriu com ágio, em 2003, as ações dos demais acionistas da Optikot;

Em 30.08.2005, a Brasilor usou a totalidade dessas ações para integralizar aumento de capital na empresa autuada;

Em 31.10.2005, a empresa autuada incorporou a Optikot;

De acordo com os artigos 386, 391 e 426 do RIR/99 (Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99), a dedução da amortização do ágio na aquisição de ações só é permitida após eventos específicos, entre eles, o da incorporação;

A transferência das ações da Optikot para o autuado no mês anterior ao da incorporação denota o planejamento para usar a benesse legal, já que a incorporação não acarretou qualquer alteração no capital social ou na titularidade das ações (que já pertenciam ao autuado) e que não houve desembolso de valor; e Portanto, é indedutível, para o IRPJ e a CSLL, a despesa de amortização, conforme Parecer Normativo CST nº 46/87; e

II) DESPESAS OPERACIONAIS - FALTA DA COMPROVAÇÃO DO SERVIÇO EFETIVAMENTE PRESTADO:

[...]

Assim sendo, foram glosados os valores deduzidos, para o IRPJ e a CSLL.

Cientificado das autuações em 08.03.2010 (fls. 435, 437 e 446), o autuado apresentou, em 07.04.2010, a impugnação de fls. 517/588, com as seguintes alegações, em síntese:

a) Os lançamentos devem ser anulados porque o inciso IV do artigo 10 do Decreto nº 70.235/72 determina que o auto de infração deve conter a disposição legal infringida, o significa dispositivo de lei, e, assim sendo, a mera indicação dos

dispositivos regulamentares citados pela fiscalização (“arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299 e 300, do RIR/99”), não supre o requisito;

b) Fez histórico para explicar que a incorporação da Optikot teve em vista questões técnicas, operacionais e comerciais, bem como otimização de atividades e redução de custos;

c) O valor atribuído às ações conferidas ao seu capital está suportado por laudo de avaliação e foi registrado, em conformidade com os artigos 248 da Leiº 6.404/76, art. 13 da instrução CVM nº 247/1996 e art. 384 e 385 do RIR/99, desdobrado nos valores do PL e do ágio e fundamentado na expectativa de rentabilidade futura;

d) Ao contrário da regra geral prevista no art. 391 do RIR/99, é dedutível a amortização do ágio quando o contribuinte, em virtude de incorporação, absorve patrimônio da sociedade na qual detenha participação societária, caso o ágio tenha se fundado em expectativa de rentabilidade futura, de acordo com o art. 386 do RIR/99 e a Instrução Normativa SRF nº 11/99;

e) A alegação da fiscalização de que não houve liquidação financeira não pode motivar a glosa pois não figura entre os requisitos previstos no Regulamento ou na IN, até porque as despesas se reconhecem pelo regime de competência;

f) Os artigos 249, 251, 299 e 300 do RIR/99, indicados como enquadramento legal, cuidam de normas genéricas e não se amoldam ao caso de amortização do ágio;

[...]

É o relatório.

A Turma julgadora acolheu parcialmente as alegações da impugnação, cancelando a glosa de despesas vinculadas a serviços prestados e, mantendo as glosas de amortização de ágio, estas sob os seguintes fundamentos:

- Não se verifica qualquer nulidade por ausência de disposição legal infringida, porque também é válida a fundamentação em decreto, mormente tendo em conta que o Regulamento do Imposto de Renda faz referência aos artigos de lei nos quais se fundamenta;
- A reorganização societária promovida não autoriza a dedução do ágio amortizado especialmente porque *o atuado criou, juridicamente, duas operações, com o intuito exclusivo de apropriar ao resultado, a título de despesa, o valor pago a maior na aquisição das quotas sociais da Optikot. Vale ressaltar que o aumento de capital da Brasilor (com ações da Optikot) na empresa atuada e posterior incorporação só existiram juridicamente, pois, economicamente, o efeito foi de uma só operação – o atuado adquiriu toda a Optikot;*
- Ademais, *os atos de formalização das operações ora analisadas, que resultaram na apropriação de despesas com amortização de ágio ao resultado do exercício, dependiam única e exclusivamente do poder decisório daquele que tinha interesse direto em aproveitar os efeitos fiscais deles resultantes: a empresa Brasilor, que era acionista controladora da empresa atuada. Por esta razão, o aumento de capital da Brasilor na empresa atuada, usando valor das ações supervalorizadas da Optikot (com o ágio), não se submeteu a regras de livre negociação, mas tiveram o aceite determinado pela controladora;*
- A glosa da amortização no âmbito da CSLL está amparada pelo art. 75 da Instrução Normativa SRF nº 390/2004.

O crédito tributário exonerado totalizou montante inferior ao estabelecido na Portaria MF nº 3/2008, razão pela qual a decisão não foi submetida a reexame necessário.

Cientificada da decisão de primeira instância em 05/04/2013 (fl. 790), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 07/05/2013 (fls. 838/863).

Preliminarmente argúi a nulidade do acórdão recorrido porque *a acusação fiscal originária se baseou única e exclusivamente na alegação de ausência de liquidação financeira na reorganização societária da qual decorreu o ágio aproveitado pela Recorrente, não tendo havido qualquer questionamento acerca do propósito negocial da operação, ao passo que o acórdão recorrido não apenas deixou de se pronunciar acerca dos argumentos levantados na peça impugnatória para ilidir essa glosa, como passou a questionar o propósito negocial da operação para justificar a exigência fiscal, inclusive afirmando se tratar de “negócio jurídico disfarçado”, acusação da qual a recorrente não teve oportunidade de se defender.*

Reporta-se a julgados administrativos em favor da nulidade da decisão de 1ª instância em casos de inovação no lançamento e observa que *se a fundamentação estivesse adequada, fosse correta e autorizasse a pretensão fiscal contida no lançamento, não seria necessário que o v. acórdão recorrido trouxesse à colação novos argumentos para justificar a exação.* Requer, assim, a aplicação do art. 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72.

Reitera a arguição de nulidade do lançamento porque fundamentado apenas em dispositivos de decreto regulamentar, discorda da possibilidade de se fundamentar exigência em decreto, ante o disposto no art. 97 do CTN e entende desatendido o art. 10, inciso IV do Decreto nº 70.235/72.

No mérito, argumenta que foram cumpridos todos os requisitos legais para dedução do ágio, correspondendo as despesas glosadas a amortizações *de ágio contabilizado por ocasião da aquisição do investimento na sociedade OPTIKÔT, aproveitadas após a sua incorporação.* Por sua vez, *o fundamento adotado pela d. Autoridade Autuante de que seria necessária a liquidação financeira para possibilitar a dedução, não encontra respaldo legal.*

Assevera que *demonstrou cabalmente que o adimplemento da obrigação (de contraprestação ao recebimento do ativo) foi realizado por meio de dação em pagamento, consubstanciada na entrega de ações representativas de seu Capital Social, ressaltando-se que não se deve considerar cumprida uma obrigação apenas na hipótese em que há transferência efetiva de recursos, isto é, liquidação financeira.* Observa que a autoridade julgadora de 1ª instância não rebateu estes argumentos, tacitamente reconhecendo-os.

Discorre sobre os requisitos presentes no art. 386 do RIR/99 e assevera que a Fiscalização não fundamentou a exigência no descumprimento de quaisquer deles, bem como que a autoridade julgadora de 1ª instância não se manifestou a respeito. Daí porque não se sustenta o argumento adotado por esta última, *quanto à impossibilidade de deduzir a amortização do ágio na apuração do Lucro Real, diante do aumento do Capital Social da Recorrente com as ações da OPTIKOT, e da posterior incorporação desta sociedade pela Recorrente no período inferior a 60 (sessenta) dias, na medida em que a legislação não estabelece qualquer limitação temporal.*

Observa que a legislação aplicável nada menciona acerca de “liquidação financeira”, mas sim reporta-se a aquisições de investimentos. Em verdade, a fundamentação da Fiscalização reporta-se a decisão isolada por ela citada.

Ressalta que a regra geral do reconhecimento de despesas é o regime de competência, sendo exceções os casos em que se exige quitação da despesa. E assevera que a *fragilidade do único pilar em que se sustenta a autuação* resta evidente na remissão a regras genéricas do RIR/99 como fundamento legal da exigência (arts. 249, 251, 299 e 300), ao passo que a dedutibilidade em questão é garantida pelo art. 386, inciso III do RIR/99 e foram observadas as regras veiculadas na Instrução Normativa SRF nº 11/99.

Argumenta que, *a despeito de não ter se verificado, no presente caso, a liquidação financeira da obrigação*, as ações da OPTIKOT foram adquiridas mediante dação em pagamento das quotas representativas do capital da recorrente à Brasilor Participações Ltda. Enuncia as modalidades de adimplemento de obrigação previstas no Código Civil, reporta-se a doutrina e a outras operações envolvendo dação em pagamento, expressamente reconhecida como *modalidade de operação que importa a alienação de bens ou direitos*.

Pede, assim, que seja dado provimento ao recurso voluntário, com o conseqüente cancelamento das exigências de IRPJ e CSLL, mas subsidiariamente opõe-se à classificação da operação como *negócio jurídico disfarçado*, contida no acórdão recorrido. Discorre sobre a constituição da OPTIKOT, a aquisição das participações de seus demais acionistas pela Brasilor Participações Ltda, e os motivos que ensejaram a reestruturação societária a partir daí, tendo em contas as atividades semelhantes realizadas pela recorrente e a OPTIKOT e a redução de custos e despesas que resultaria de sua unificação. Equivocada, assim, a argumentação da autoridade julgadora no sentido de que seria necessário dar continuidade às atividades comerciais para decidir sobre a necessidade da incorporação.

Prossegue relatando o aumento de capital da recorrente, subscrito por Brasilor Participações Ltda com a entrega de ações da OPTIKOT, avaliadas com suporte em laudo, ao contrário do que disse a autoridade julgadora de 1ª instância. Destaca que o investimento foi avaliado por equivalência patrimonial em razão do que dispõem as normas a respeito da matéria, apurando-se ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura no valor de R\$ 3.039.493,40. Na seqüência, a OPTIKOT foi incorporada pela recorrente, com evidente propósito comercial como antes exposto e consignado no protocolo de justificação.

Invoca manifestação desta Turma de Julgamento no Acórdão nº 1101-00.708, no sentido de que *inexiste qualquer ilícito na prática de operações entre empresas do mesmo grupo econômico que impliquem em redução de carga fiscal*.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

A acusação fiscal fundamenta-se, basicamente, nos aspectos resumidos no relatório da decisão de 1ª instância. Relata como fatos iniciais a aquisição com ágio, em 30/12/2003, por BRASILOR, das ações detidas pelos demais acionistas da OPTIKOT. Em 30/08/2005 a BRASILOR integralizou aumento de capital na atuada mediante entrega das ações da OPTIKOT (R\$ 4.482.516,26) e correspondente ágio (R\$ 3.039.493,40). Em 31/10/2005 a atuada incorpora OPTIKOT (acervo líquido de R\$ 4.482.516,26 e equivalência patrimonial de R\$ 481.354,39), passando a amortizar o ágio antes referido.

Frente a estes fatos, a glosa da amortização fundamenta-se nos seguintes argumentos:

DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO/FISCAL DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

O art. 391 do RIR/99 (Decreto 3.000, de 26-03-99), determina que a despesa decorrente da amortização normal do ágio na aquisição de participação societária independentemente da sua fundamentação, não seja dedutível. O ágio só poderá ser aproveitado em caso da alienação do investimento, nos termos do art. 426 do RIR/99.

Em caso de absorção do patrimônio (investida pela investidora ou vice versa) a amortização do ágio passa a ser, de acordo com sua fundamentação (diferença de valor de mercado ou rentabilidade futura) dedutível, nos termos do art. 386 do RIR/99 (Decr.3000/99).

Como se pode observar a legislação permite a dedução da amortização do ágio na aquisição de ações somente após eventos específicos, entre eles, o da incorporação.

A transferência das ações da OPTIKOT para o contribuinte, conforme procedeu a controladora BRASILOR, para integralização do aumento de capital, no mês anterior ao da incorporação, permite denotar o planejamento de utilização da benesse legal da amortização do ágio.

Verifica-se assim que feita a incorporação não houve qualquer alteração no capital social e ou na titularidade das ações, que já pertenciam ao contribuinte.

O Parecer Normativo CST nº46, de 17/08/87 dispõe:

Suscitam-se dúvidas sobre os efeitos tributários decorrentes de determinados procedimentos de contribuintes que, pretendendo furar-se da imposição do imposto ou obter vantagens fiscais, ajustam negócio com outras pessoas, praticando formalmente ato jurídico sob certo manto legal que tem por objeto encobrir ato de natureza jurídica diversa.

É o caso por exemplo de operações realizadas frequentemente entre pessoas jurídicas integrantes de grupo de sociedades, mediante a transformação, incorporação, fusão ou cisão de empresas controladas/controladoras. E a realização de negócio entre as mesmas pessoas, que assumem simultaneamente posição de compradora e vendedora, adquirindo para si mesmas quotas de capital que já lhes pertence.

Essa aplicabilidade é que a fiscalização sustenta no enquadramento legal da indedutibilidade da amortização do ágio.

Como se constata não houve qualquer desembolso de valor pelo contribuinte no evento da Incorporação da OPTIKOT.

O julgado da 4ª Turma da DRJ/RJ01 - Acórdão 12-12.985 já decidiu em sessão de 28/12/06:

"Incorporação de Sociedade. Amortização de Ágio na Aquisição de Ações. Falta de Efetivo Pagamento. Dedução Indevida.

A legislação fiscal somente admite a dedutibilidade da amortização do ágio proveniente de incorporação de sociedade controladora por sua controlada, se efetivamente ocorre o desembolso do valor pago a esse título, do mesmo modo que se exige o efetivo pagamento para toda e qualquer dedução pleiteada no âmbito fiscal, ainda que a incorporação realizada tenha observado os ditames da legislação societária."

DO DIREITO

Acerca das verificações descritas, extraímos do Regulamento do Imposto de Renda (RIR199) Decreto 3.000199 o seguinte enquadramento:

Art.249 — Na determinação do lucro real, serão adicionados ao Lucro Líquido do período de apuração: (Decreto Lei 1598/77, art.6º, parágrafo 2º).

I — os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real.

DO LANÇAMENTO DO CREDITO TRIBUTÁRIO

Conforme o exposto acima, o contribuinte não procedeu de acordo com a legislação de regência. Assim sendo, estamos procedendo a regularização de ofício, adicionando os valores correspondentes às amortizações do ágio ao lucro líquido e à base de cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido -CSLL, dos anos calendário 2005, 2006, 2007 e 2008, apurados conforme lançamentos contábeis (cópias do Livro Razão, às fls. 320/396) e a seguir demonstrados.

Amortizações do ágio na aquisição das ações da Optikôt, pela controladora Brasilor, cujo investimento foi transferido ao contribuinte para integralização do aumento de capital, antes do evento da Incorporação.

(Valor Total do ágio: R\$ 3.039.493,40 dividido à razão de um sessenta avos, resultando em parcelas iguais e sucessivas de R\$ 50.658,22 para cada mês do anos calendários, a partir de Dezembro de 2005).

Razão: Outras Desp Operacionais	Ano Calendário	Total anual R\$
Nº 301.8201.410501.005	2005	50.658,22
	2006	607.898,64
Razão: Outras Despesas	2007	607.898,64
Nº 41.443	2008	607.898,64

A primeira parte da acusação fiscal assevera ser suspeita a integralização de capital na autuada, mediante entrega das ações da OPTIKÔT pela BRASILOR, no mês anterior ao da incorporação da OPTIKÔT pela autuada. Na seqüência, porém, declara que para amortização do ágio é insuficiente a incorporação realizada porque *não houve qualquer alteração no capital social e ou na titularidade das ações, que já pertenciam ao contribuinte.*

A conclusão é incompatível com os fatos descritos. As ações da OPTIKÔT pertenciam à BRASILOR e a sócios minoritários, os quais tiveram sua participação adquirida pela BRASILOR com ágio, e reunindo todo o controle de OPTIKÔT a BRASILOR o transferiu mediante integralização de capital, à autuada, a qual não era titular daquelas ações. Assim, houve aumento de capital social na autuada e a titularidade das ações passou de BRASILOR para a autuada. Eventualmente a autoridade fiscal pode ter vislumbrado que

BRASILOR manteve o controle das ações de OPTIKÔT porque deteria o controle da autuada, mas nada é dito a este respeito, inexistindo qualquer referência na acusação fiscal à composição do quadro social da autuada.

Os elementos juntados aos autos evidenciam que BRASILOR era titular de 99,99% das quotas da autuada no ano-calendário 2008 (fl. 220), e que este percentual de participação já se verificava à época do aumento de capital com ações da OPTIKOT (em 30/08/2005), após o qual BRASILOR passou a ser titular de quotas da autuada no valor de R\$ 7.746.952,66, restando ao sócio minoritário participação de R\$ 35,00 (fl. 246). Significa que em 30/08/2005 BRASILOR controlava diretamente OPTIKOT e a autuada, e por meio do aumento de capital em referência manteve o controle direto sobre a autuada e passou a controlar indiretamente OPTIKOT. A incorporação de OPTIKOT pela autuada é, assim, deliberada exclusivamente por BRASILOR, e o capital social da autuada não se altera, porque o investimento em OPTIKOT já integrava seu patrimônio (fls. 259/290). Contudo, como dito, a Fiscalização não aborda os fatos sob esta ótica.

Os laudos juntados ao processo prestam-se a: 1) avaliar a participação societária detida pela BRASILOR na OPTIKÔT para aumento de capital na autuada, acrescendo ao valor patrimonial do investimento na OPTIKOT (R\$ 4.482.516,26) parcela de *ágio na aquisição da OPTIKOT pela BRASILOR* (R\$ 3.039.493,40), conforme fls. 291/294; e 2) determinar o valor contábil do acervo líquido de OPTIKOT em 30/09/2005, por ocasião da incorporação pela autuada, declarando-o no valor de R\$ 4.963.879,09 (fls. 295/301). Nenhum questionamento é dirigido à autuada relativamente ao laudo que fundamentaria em rentabilidade futura o *ágio* pago por BRASILOR na aquisição de ações da OPTIKOT em 30/12/2003, em face dos antigos sócios minoritários desta.

A Fiscalização exigiu os registros contábeis de BRASILOR, de OPTIKOT e da autuada, e às fls. 302/307 consta o que parece ser o registro do investimento por BRASILOR em OPTIKOT, que passa de R\$ 1.035.541,48 para R\$ 2.283.350,31, em 30/12/2003, mas em razão de diversos lançamentos de compra de ações, reclassificações, equivalência patrimonial, bem como o registro de *ágio* em razão de várias aquisições em 30/12/2003, dos quais resulta o saldo de R\$ 3.039.493,40. Na sequência, os registros contábeis passam para 31/07/2005, evidenciando apenas o *cômputo* de equivalência patrimonial antes da transferência do investimento em OPTIKOT para a autuada em 30/08/2005 pelo valor de R\$ 4.482.516,26 (fl. 309) e do correspondente *ágio* no valor de R\$ 3.039.493,40 (fl. 310). Em consequência, o investimento de BRASILOR na autuada passa de R\$ 1.011.189,66 para R\$ 7.522.009,66 (fl. 311). Nos registros de OPTIKOT estão contabilizadas as transferências de titularidade do capital em 30/12/2003 (fl. 308).

Os demais registros contábeis juntados aos autos referem-se à autuada (fls. 312/319), evidenciando o aumento de capital em 30/08/2005, a posterior liquidação do investimento mantido em OPTIKOT em 30/09/2005, e a manutenção do *ágio* de R\$ 3.039.493,40 na conta nº 301.130102.007, e já na sequência, em 31/10/2005, na conta nº 301.130701.003. A partir de 31/12/2005 são registradas mensalmente as amortizações, contabilizadas em conta de despesa até 31/12/2008 (fls. 321/407). Mas isto a partir da ótica da conta de resultado, sem se evidenciar a baixa destas amortizações na conta patrimonial que, em regra, abriga o *ágio* remanescente da incorporação.

Prosseguindo na acusação, a Fiscalização reporta-se ao Parecer Normativo CST nº 46/87, que aborda operações realizadas dentro de um mesmo grupo societário, para

prática formal de *ato jurídico sob certo manto legal que tem por objeto encobrir ato de natureza jurídica diversa*, especialmente no que se refere à aquisição de quotas de capital que já pertence ao grupo societário. Para vincular esta orientação normativa ao caso concreto, a Fiscalização aduz que *não houve qualquer desembolso de valor pelo contribuinte no evento da Incorporação da OPTIKOT*.

Contudo, não haveria porque se exigir desembolso de valor por ocasião da incorporação. A autuada já controlava OPTIKOT, de modo que a incorporação resulta, apenas, na permuta entre contas patrimoniais, sendo o investimento substituído pelo acervo líquido recebido, e o ágio registrado para aquele investimento mantido como um item patrimonial que, à época, integraria o Ativo Diferido e poderia se sujeitar a amortizações.

Eventualmente a Fiscalização pode ter vislumbrado a ausência de pagamento no momento anterior, em 30/08/2005, quando BRASILOR aportou na autuada as ações por ela detidas em OPTIKOT, mediante aumento de capital. E talvez por esta razão tenha feito referência ao Acórdão nº 12.985 da DRJ/Rio de Janeiro-I, que aparenta cogitar de ágio formado sem anterior pagamento.

Ocorre que os registros contábeis de BRASILOR apontam no sentido de que ela adquiriu ações de acionistas minoritários de OPTIKOT e de que, naquela ocasião, em 30/12/2003, houve o pagamento de ágio. E este seria o ágio que foi transferido na integralização de capital em favor da autuada, de modo que para glosar sua amortização a acusação fiscal não poderia ficar limitada à ausência de pagamento neste segundo passo da operação.

Em outras palavras, o ágio amortizado pela autuada não se formou internamente ao grupo societário, no momento do aporte, na autuada, das ações detidas por BRASILOR na OPTIKOT. O ágio já estava contabilizado na BRASILOR e foi transferido para a autuada, juntamente com a participação societária na OPTIKOT. Na seqüência, a autuada incorpora OPTIKOT e passa a amortizar o ágio que teria sido pago por BRASILOR.

Em tais condições, a amortização poderia ser interpretada como indedutível porque o ágio, embora pago, não o foi pela autuada, ou porque a incorporação não se verificou entre a adquirente original do investimento e a investida. Mas isto seria uma possibilidade interpretativa, sujeita a eventuais ressalvas em razão de a investida, cuja participação societária foi adquirida de terceiros com ágio, ter sido efetivamente extinta com a incorporação pela autuada, o que poderia impedir o duplo aproveitamento das amortizações pela investidora original (BRASILOR) e a beneficiada pela transferência do investimento (autuada).

Finalizando a acusação, a autoridade lançadora fundamenta a glosa no art. 249, inciso I do RIR/99, que trata genericamente da indedutibilidade de *custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real*. A autoridade fiscal somente cita o art. 386 do RIR/99 para concluir que a dedução da amortização do ágio é permitida *na aquisição de ações somente após eventos específicos, entre eles o da incorporação*, e não aborda qualquer outro aspecto do contexto ali descrito para afastar a sua incidência no presente caso. Diz, apenas, que há evidência de planejamento tributário e que a incorporação não ensejou *alteração no capital social e ou na titularidade das ações, que já pertenciam ao contribuinte*, o que não se confirma nestes autos, como antes mencionado.

Logo, o relato fiscal não permite compreender por que *o contribuinte não procedeu de acordo com a legislação de regência*. Somente se pode inferir, até pelo título dado ao quadro de amortizações glosadas, que o procedimento fiscal erigiu como irregularidade suficiente à glosa o fato de o investimento em OPTIKOT ter sido *transferido ao contribuinte para integralização do aumento de capital, antes do evento da Incorporação*.

A decisão recorrida deu razão à autoridade lançadora anotando, dentre outros aspectos, que:

É relevante destacar que a operação de compra das participações societárias com ágio e a transferência das ações da Optikot para o patrimônio do autuado, por meio do aumento de capital, antes de ocorrer a incorporação, permitiram a apropriação da amortização de ágio ao resultado do exercício.

Entretanto, se, por outro lado, o autuado incorporasse a Optikot sem que tivesse participação em seu capital, ainda que a incorporação fosse por valor superior ao valor patrimonial, não seria possível descarregar o excesso pago ao resultado do período a título de despesas. Nesta situação, a diferença paga a maior constituiria custo de aquisição, que poderia ser utilizado, numa hipotética operação de venda futura do acervo adquirido, para se calcular a existência ou não de ganho de capital.

Contudo, como visto, a acusação fiscal não evoluiu na construção deste raciocínio. Erigiu como causa suficiente para a glosa o fato de a incorporação ter sido procedida depois do aporte das ações da OPTIKOT na autuada, sem justificar porque esta conduta ofenderia a norma que autoriza a dedução de amortizações de ágio. Aparentemente vislumbrou como irregular, apenas, a inexistência de pagamento no momento da incorporação, providência que, como visto, não é exigível neste segundo momento.

Não há dúvida que o aporte na autuada do investimento detido em OPTIKOT por BRASILOR, porque promovido 60 (sessenta) dias antes da incorporação e do conseqüente aproveitamento do ágio, revela uma reestruturação societária passível de investigação, e até de questionamentos. O procedimento fiscal, porém, não reuniu motivação suficiente para justificar a glosa procedida.

A motivação, por sua vez, é elemento essencial na constituição do crédito tributário, e sua deficiência pode ser interpretada como vício material, por ausência de adequada descrição dos fatos (art. 10, inciso III do Decreto nº 70.235/72), ou por falha na verificação da ocorrência do fato gerador e na determinação da matéria tributável (art. 142 do CTN). Em tais condições, é possível declarar a nulidade do lançamento por vício material ou mesmo a sua improcedência por deficiências de mérito. O fato, porém, é que em ambos os casos, depois da lavratura do auto de infração, não é mais possível a sua complementação, porque ausente uma das hipóteses previstas no art. 41, §1º, incisos I e II do Decreto nº 7.574/2001 (norma de natureza procedimental e assim de aplicação retroativa), ou mesmo a sua nova constituição na forma do art. 173, inciso II do CTN, por não se tratar de mero vício formal, e sim vício material, insuscetível de retificação mediante nova formalização do lançamento, porque dependente do acréscimo de aspectos fáticos e jurídicos ausentes na formalização original.

Impõe-se, assim, a conclusão de que a acusação fiscal não reúne argumentação suficiente para justificar a glosa das amortizações de ágio deduzidas pela contribuinte autuada, devendo ser cancelado, por vício material, o lançamento.

A recorrente requer a nulidade do acórdão recorrido em razão da referência a aspectos que não constavam da acusação original, mas o fato é que a decisão recorrida ateve-se às premissas da Fiscalização, e apenas complementou determinados aspectos, os quais mostrando-se inovadores e essenciais ao lançamento podem ser desconsiderados no presente julgamento, sem a necessidade de se declarar a pretendida nulidade. A nulidade, em verdade, somente deveria ser declarada se outra acusação fosse erigida no julgamento de primeira instância, omitindo-se a autoridade julgadora na apreciação da acusação original.

No presente caso, houve mera complementação pela autoridade julgadora de 1ª instância, razão pela qual é REJEITADA a arguição de nulidade da decisão de 1ª instância.

Quanto à arguição de nulidade do lançamento porque fundamentado apenas em dispositivos de decreto regulamentar, também deve ser REJEITADA a preliminar porque o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, traz as referências aos dispositivos legais que o fundamentam.

E, quanto aos argumentos de mérito, descabe aqui analisar se foram cumpridos todos os requisitos legais para dedução do ágio. A acusação fiscal não foi suficiente para demonstrar tal descumprimento, e este vício impõe o cancelamento da exigência.

Diante do exposto, além de REJEITAR as preliminares de nulidade da decisão de 1ª instância e do lançamento, o presente voto é no sentido de, no mérito, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário para cancelar a exigência.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora