



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

Processo n° 18471.000808/2007-91
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-002.185 – 1ª Turma
Sessão de 20 de janeiro de 2016
Matéria Reestruturação societária - Amortização de ágio
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GEOPLAN ASSESSORIA, PLANEJAMENTO E PERFURAÇÕES S.A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2002

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA NÃO CONFIGURADA. NÃO CONHECIMENTO.

O paradigma entendeu que deve ser mantida a glosa da amortização do ágio relativo à terceira sociedade, por não haver enquadramento aos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, enquanto o recorrido adotou critérios antijurídicos para o cancelamento da glosa da amortização do ágio. Tendo em vista que não se estabeleceu contraditório quanto ao ágio ser relativo à terceira sociedade, já que isso esteve ausente na acusação fiscal, ficou impossibilitada a configuração da divergência e, conseqüentemente, o recurso não foi conhecido.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. GLOSA. CANCELAMENTO DO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE INOVAÇÃO.

Estando a acusação fiscal da glosa da amortização de ágio baseada no desconhecimento dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, em juízos de valor e em digressões, impõe-se o cancelamento do lançamento. O art. 146 do CTN impede a inovação do lançamento da glosa do ágio por ser relativo à terceira sociedade e por ser ágio de quotas de sociedade limitada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Decisão dos membros do colegiado: por maioria de votos, Recurso Especial da Fazenda Nacional não conhecido, vencidos os Conselheiros André Mendes Moura, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Adriana Gomes Rego e Carlos Alberto Freitas Barreto.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal De Araujo - *Relator*.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, CRISTIANE SILVA COSTA, ADRIANA GOMES REGO, LUÍS FLÁVIO NETO, ANDRE MENDES DE MOURA, LIVIA DE CARLI GERMANO, RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, RONALDO APELBAUM, MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ (Vice-Presidente), CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) em 28/03/2013, fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência jurisprudencial quanto à glosa de despesa de amortização de ágio.

A recorrente insurgiu-se contra o Acórdão nº 1402-001.264, de 04/12/2012, por meio do qual a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por unanimidade de votos, deu provimento a recurso voluntário da contribuinte acima identificada, para fins de admitir a dedução da despesa de amortização de ágio.

O acórdão recorrido foi assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

GLOSA DE DESPESAS. COMPROVAÇÃO. A apresentação de provas documentais junto à impugnação, que foram objeto de verificações em diligência fiscal, elide o lançamento.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. Na apuração da base de cálculo do tributo exigido de ofício deve ser considerado o prejuízo fiscal apurado no período.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. PREMISSAS. As premissas básicas para amortização de ágio, com fulcro nos art. 7º, inciso III, e 8º da Lei 9.532 de 1997, são: i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; ii) a realização das operações originais entre partes não ligadas; iii) seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura. Cumprida ou não questionadas essas premissas, cancela-se a glosa.

Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Provido.

A PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos quanto à matéria acima referida.

Para o processamento de seu recurso, a PGFN desenvolve os argumentos descritos a seguir:

- as razões aduzidas abaixo para a configuração da divergência jurisprudencial e a tese encampada pelo paradigma servirá a um só tempo para a fundamentação do conhecimento do presente recurso especial e para subsidiar o pedido de reforma do acórdão hostilizado;

- o voto condutor do julgado recorrido, proferido pelo Conselheiro Antônio José Praga de Souza, sintetizou a premissa fática dos autos nos seguintes termos (transcritos literalmente):

- o ágio em questão surgiu em 1999 quando a sociedade Azurix Brasil RDM Ltda. adquiriu quotas e o controle integral da sociedade AZX Participações Ltda., que detinha investimentos dela (Azurix);

- na operação foi registrado um ágio de R\$ 94.688.847,00 (noventa e quatro milhões, seiscentos e oitenta e oito mil, oitocentos e quarenta e sete reais), valor que foi efetivamente pago aos alienantes.

- no ano seguinte, especificamente em 4 de setembro de 2000, a Azurix Brasil RDM Ltda. incorporou a sociedade AZX Participações Ltda. (empresa veículo).

- em seqüência, no dia 6 de setembro do mesmo ano, a Azurix Brasil RDM Ltda. foi incorporada pela contribuinte;

- o ágio acima mencionado foi reclassificado para o ativo diferido, tendo por fundamentação econômica a expectativa de lucros futuros, restando a amortização prevista em seu laudo de avaliação conforme discriminado em suas demonstrações financeiras e pareceres de auditoria independente da lavra de Price Waterhouse Coopers e Deloitte Touche Tohmatsu. Não há qualquer questionamento sobre essa avaliação nos termos fiscais, tampouco no auto de infração.

- para melhor esclarecer a operação societária que resultou no aproveitamento de ágio pela empresa GEOPLAN, faz-se mister transcrever as palavras da própria contribuinte, em seu recurso voluntário (fls. 478 e seguintes):

A) A Formação do Ágio

14. Em 1998, a Enron Corporation, companhia norte-americana cuja empresa se constituía na exploração de atividades no ramo de energia, passou a investir no mercado de água por meio da companhia denominada Azurix Corporation, que controlava e operava sociedades na Europa, América do Norte e na América do Sul.

15. No Brasil, os interesses da Azurix Corporation se voltaram para a sociedade AZX PARTICIPAÇÕES LTDA. ("AZX"), que controlava três sociedades: a Recorrente, a Aguacerta - Sistemas de Abastecimento Ltda. e a Aguacerta Saneamento Ltda.

16. Em 24 de setembro de 1999, a sociedade AZURIX BRASIL RDM LTDA. ("AZURIX"), subsidiária brasileira da Azurix Corporation, adquiriu cotas do capital social da AZX que lhe proporcionaram o exercício do poder de controle de referida sociedade.

17. As quotas da AZX foram adquiridas com ágio de R\$ 94.688.847,00, calculado com fundamento na perspectiva de rentabilidade futura da AZX, conforme determinado em laudo de avaliação elaborado por empresa especializada (Doc. nº 03 da Impugnação).

(...)

19. Após a aquisição da AZX, a Azurix Corporation entendeu que a concentração de seus investimentos no Brasil em uma só sociedade operacional, simplificando a estrutura societária existente, melhoraria em muito seu desenvolvimento e facilitaria seu controle, além de reduzir despesas que poderiam ser aplicadas no desenvolvimento de atividades que constituem o objeto social das sociedades do grupo.

20. Em 4 de setembro de 2000, a AZX foi incorporada na AZURIX. Em 6 de setembro de 2000, a AZURIX foi incorporada na Recorrente. (...)

- observa-se, a partir da análise completa da operação, descrita pela própria contribuinte em seu recurso voluntário, que o voto condutor do julgado recorrido omitiu a existência da Enron Corporation e da Azurix Corporation (grupo internacional que verdadeiramente desejava comprar a GEOPLAN). De qualquer forma, o acórdão recorrido registrou expressamente a sequência da operação, especialmente sua última etapa (incorporação da Azurix Brasil RDM Ltda. pela GEOPLAN);

- melhor explicando: a empresa Azurix Brasil RDM Ltda. adquiriu o controle integral da empresa AZX e, nessa operação, registrou ágio. Posteriormente, uma terceira empresa, GEOPLAN, incorporou a Azurix Brasil RDM Ltda. e amortizou o ágio;

- o acórdão recorrido manifestou o entendimento de que a operação societária em tela pode perfeitamente resultar na amortização de ágio, com fulcro no artigo 7º da Lei n. 9.532 de 1997, desde que atendidas as três premissas básicas que menciona;

- no presente caso há nítida divergência entre o acórdão recorrido e o acórdão ora adotado como paradigma, proferido pela Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF (Acórdão nº 1201-000.285):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2002, 2003, 2004

[...]

IRPJ. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO EM AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. A autorização para cômputo no lucro real das contrapartidas da amortização do ágio em razão de fusão, cisão ou incorporação, contida no art. 7º, III, e art. 8º da Lei n. 9.532/97 restringe-se ao caso em que patrimônio da sócia/acionista detentora do ágio absorve o patrimônio da sociedade cuja participação societária foi adquirida com ágio, ou vice-versa, posto que os arts. 7º, III, e 8º da Lei n. 9.532/97 (e o art. 386 do RIR/99) referem-se à absorção do patrimônio de sociedade por outra, entre as quais uma deve deter participação societária de outra (i.e., uma sociedade deve ser sócia/acionista da outra). Ademais, a autorização restringe-se ao ágio referente à aquisição da participação societária de uma sociedade em outra. Não se admite a amortização de ágio relativo à aquisição de participação societária em terceira sociedade, da qual o patrimônio não foi absorvido em razão de incorporação, fusão ou cisão.

[...]

- inquestionável, portanto, a caracterização da divergência jurisprudencial;

- o litígio envolve basicamente uma operação societária que buscou concretizar a compra da empresa AZX Participações Ltda. pelo grupo internacional Enron Corporation e seu braço Azurix Corporation;

- a empresa Azurix Brasil RDM Ltda. adquiriu o controle integral da empresa AZX e, nessa operação, registrou ágio. Posteriormente, uma terceira empresa, GEOPLAN, incorporou a Azurix Brasil RDM Ltda. e amortizou o ágio. Registre-se a diferença de apenas 2 (dois) dias entre as duas operações;

- a autorização legal para amortização de ágio restringe-se ao ágio referente à aquisição da participação societária de uma sociedade em outra. Não se admite a amortização de ágio relativo à aquisição de participação societária em terceira sociedade, da qual o patrimônio não foi absorvido em razão de incorporação, fusão ou cisão;

- há necessidade de efetivo encontro entre os patrimônios (investido e investidor), tal como estabelece expressamente a lei vigente;

- no caso em tela, não obstante tratar-se de absorção de patrimônio de sociedade que era sua acionista, o ágio também foi apurado em razão da aquisição de participação societária em terceira sociedade, cujo patrimônio não foi absorvido;

- não é possível a amortização de ágio relativo a investimento em terceira empresa, detentora de participação na incorporadora (ágio da incorporada relativo a investimento indireto na incorporadora);

- para o gozo do benefício pretendido pelo contribuinte, é necessário que a pessoa jurídica que adquiriu o investimento registre o ágio nos termos do art. 20, §2º, alínea "b" do Decreto-Lei 1598/77, ou seja, o lançamento do ágio deverá indicar, por fundamento econômico, o valor de rentabilidade da controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

- posteriormente, nos termos dos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97, é necessário que a pessoa jurídica incorpore ou seja incorporada pela sociedade investida;

- a finalidade do disposto nos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97 é regular o efeito fiscal da recuperação do ágio na aquisição do investimento, quando este é extinto mediante a incorporação;

- a amortização do ágio mediante a utilização da empresa veículo, na forma realizada, não é permitida pelos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97, pois não atende à finalidade legal;

- tendo em vista o não cumprimento das condições para a fruição do benefício previsto nos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97, descabe admitir a amortização do ágio pretendido pela empresa GEOPLAN;

- a utilização de uma "empresa veículo", criada com o único objetivo de criar artificialmente um ágio a ser deduzido, a realização de operações societárias de maneira estruturada e em curto espaço de tempo, demonstram não ter havido qualquer *affectio societatis* nas operações realizadas, denunciando a inverossimilhança do ágio gerado;

- as operações societárias realizadas foram veiculadas por meio de contratos e dos estatutos sociais das empresas envolvidas, o que, em razão dos exclusivos propósitos de economia tributária, ofendem os artigos 421 e 422 do Código Civil, na medida em que não contam com qualquer função social;

- não se pode admitir contratos ou estatutos sociais de empresas cuja única função é a de, por via oblíqua, permitir a dedução de ágio e, em última análise, obstar a tributação devida;

- é preciso ressaltar que este Conselho vem reiteradamente decidindo por não atribuir higidez a atos societários firmados com o exclusivo propósito de obstaculizar, de forma direta ou indireta, o recolhimento de tributos;

- por todo o exposto, requer a União (FAZENDA NACIONAL) seja conhecido e provido o presente Recurso Especial, para reformar o acórdão recorrido, restaurando-se o entendimento firmado na decisão de primeira instância.

Quando do exame de admissibilidade do recurso especial da PGFN, o Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do Despacho nº 1400-000.092/2013, de 28/06/2013, admitiu o recurso especial fazendo as seguintes considerações sobre a divergência suscitada:

[...]

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, pois em situações fáticas semelhantes, chegou-se a conclusões distintas.

A divergência é patente: no acórdão recorrido entendeu que não há empecilho legal à utilização de empresa veículo para viabilizar a amortização do ágio efetivamente pago na operação. Por sua vez, no paradigma entendeu-se que essa prática é vedada, impedindo a dedução do ágio.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização das divergências de interpretação suscitada.

Destarte, em vista do exposto DOU SEGUIMENTO ao recurso especial.

Em 06/09/2013 (sexta-feira), a contribuinte obteve vistas do processo e recebeu cópia integral dos autos digitalizada em CD, declarando ter tomado ciência de todos os despachos e decisões nele constantes (inclusive do despacho que admitiu o recurso especial da PGFN), e em 23/09/2013 (segunda-feira) ela apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os argumentos descritos a seguir:

DO NÃO CABIMENTO DO RECURSO - COMPLETA AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS JULGADOS

- o Acórdão nº 1201-00.285 - paradigma trazido pela Recorrente que, supostamente, trataria de matéria idêntica à dos autos, no qual teria sido dada aplicação diversa da norma contida nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 - não é hábil a justificar o cabimento deste recurso especial por se referir a questão fática completamente diversa da presente;

- para bem evidenciar a operação societária objeto do acórdão paradigma, faz-se necessário transcrever trecho do voto colacionado e destacado pela Recorrente, às fls. 1869:

No caso do ágio vertido por BPBR (itens 2.3.1 e 2.3.2 do TVF), relativo à participação societária que esta detinha em BPSN, não obstante tratar-se de absorção de patrimônio de sociedade que era sua acionista, o ágio relevante foi apurado em razão da aquisição de participação societária em terceira sociedade, cujo patrimônio não foi absorvido (BPSN).

- a operação do acórdão paradigma foi, portanto, a seguinte:

(i) Formação do Ágio: A sociedade "BPBR" adquiriu participação societária na sociedade "BPSN" com ágio;

(ii) A "BPBR" era acionista da sociedade "HIPERCARD";

(iii) A "BPBR" foi incorporada na "HIPERCARD";

(iv) A "HIPERCARD" aproveitou o ágio formado na "BPBR", relativo à participação societária em "BPSN", sem que a "BPSN" tivesse sido objeto de incorporação;

- como restou assentando no acórdão paradigma, a particularidade do caso foi "(...) a amortização de ágio relativo à aquisição da participação societária em terceira sociedade, da qual o patrimônio não foi absorvido em razão de incorporação, fusão ou cisão";

- como, no presente, caso não se trata de (i) ágio relativo a aquisição de "terceira sociedade", nem muito menos de (ii) patrimônio da sociedade que gerou o ágio não ter sido absorvido, verifica-se que o acórdão paradigma é de todo imprestável para fundamentar a interposição de recurso especial, pois cuida de situação diversa da analisada pelo acórdão recorrido;

- o Acórdão Paradigma é imprestável para fundamentar o cabimento do recurso especial, pois a diferença essencial entre as hipóteses fáticas reside em que, na operação do acórdão paradigma não houve encontro entre o ágio da investidora e o patrimônio da investida. Isto é, a sociedade que aproveitou o ágio, em razão da incorporação, era, nos dizeres do acórdão, uma 'terceira estranha', que não possuía qualquer relação com a origem do ágio;

- no caso dos autos, por outro lado, a operação de incorporação entre AZURIX e a Recorrida (GEOPLAN) provocou o efetivo encontro entre o ágio - contabilizado na AZURIX com base na perspectiva de rentabilidade da GEOPLAN - e o patrimônio da investida (GEOPLAN);

- o acórdão paradigma tratou, assim, de hipótese em que a contribuinte (HIPERCARD) se aproveitou de ágio cuja origem lhe era estranha, ágio que foi pago pela BPBR (incorporada), porém, que foi calculado com base no patrimônio de uma outra sociedade (BPSN) e, posteriormente, amortizado na sociedade HIPERCARD;

- o mesmo não ocorreu na hipótese dos autos, uma vez que o ágio pago pela AZURIX (incorporada) estava relacionado com a perspectiva de rentabilidade futura da

Recorrida (incorporadora), conforme atesta o laudo de avaliação elaborado por empresa especializada (Doc. 03 da impugnação) e reconhece o próprio Fiscal Autuante no Termo de Constatação de Infração;

- restou frustrada a tentativa da Recorrente de demonstrar a similitude fática entre os julgados, não servindo o Acórdão nº 1201-00.285 como paradigma para o presente caso, pelo que deve ser inadmitido o presente Recurso Especial;

DO NECESSÁRIO DESPROVIMENTO DO RECURSO

- caso, o que se admite apenas para fins de argumentação, essa E. Turma entenda cabível o presente recurso especial, deve ser-lhe negado provimento, pelas seguintes razões;

Legalidade da Dedução das Contrapartidas de Amortização do Ágio pela Recorrida

- as quotas da AZX foram adquiridas pela AZURIX com ágio fundamentado na perspectiva de rentabilidade do investimento;

- esse ágio poderia ser amortizado pela AZURIX na medida e na proporção em que esperasse recuperar o sobrevalor pago pelo investimento com os lucros que dele derivassem e integrassem a conta de resultados, reduzindo o lucro líquido do exercício;

- a amortização do ágio se justifica na medida em que as receitas decorrentes do lucro da investida não representam lucro efetivo, já que a investidora pagou por eles antecipadamente;

- como a perspectiva de rentabilidade de uma sociedade é fundada na empresa que exerce atividade, se a empresa permanece ativa não há de se cogitar "extinção" do ágio, pois a capacidade de produzir e pagar o lucro estimado permanece ativa;

- com a incorporação da AZURIX na Recorrida, todavia, esta pôde passar a amortizar o valor do ágio que estava contabilizado na AZURIX e deduzi-lo, quando da apuração do lucro real, nos balanços levantados posteriormente à incorporação, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração;

- referida permissão encontra-se disciplinada na Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, que admite à pessoa jurídica que tenha adquirido investimentos com ágio, ao ser incorporada pela sociedade em que foi feito o investimento, a dedução do ágio verificado na aquisição do investimento, na medida em que amortizado;

- as previsões legais sobre a possibilidade de amortização do ágio decorrente de perspectiva de rentabilidade da sociedade investida em casos de incorporação - da controladora na controlada e vice-versa - são de clareza cristalina e não admitem qualquer questionamento;

- acerca do tema, há diversas manifestações deste E. Conselho (ementas transcritas);

- o próprio fiscal reconheceu o efetivo pagamento do ágio e sua correta contabilização pela Recorrida, jamais questionados pela fiscalização;

- as partes envolvidas não são relacionadas, sendo a adquirente do controle a Azurix, pertencente ao grupo Enron, e a alienante pertencente ao grupo econômico do empresário Eike Batista (sendo impossível de se cogitar em 'ágio interno' na presente operação);

- foi produzido, por empresa idônea, laudo com base em perspectiva de rentabilidade futura, hábil a justificar o ágio pago, o que foi reconhecido pela fiscalização;

- houve a reunião, em uma mesma pessoa jurídica, dos patrimônios da investidora (que pagou o ágio) e da investida (cujas atividades fundamentaram o pagamento do ágio);

- não permanece qualquer dúvida, desse modo, sobre a legalidade do procedimento adotado pela Recorrida na dedução das contrapartidas de amortização de para fins de apuração de seu lucro real no ano-calendário de 2002;

A Vedação à Inovação em sede de Recurso Especial - Adoção de teses jurídicas não tratadas no lançamento

- a Recorrida, ao longo deste processo administrativo, tem se visto obrigada a enfrentar uma "nova tese" da Fazenda a cada instância administrativa;

- o Sr. Auditor Fiscal, em entendimento carregado de subjetivismo e sem qualquer fundamento legal, determinou a glosa de referidas despesas por entender que a incorporação teria anulado o ágio. Conforme se observa das canhestras ponderações, o Sr. Auditor Fiscal - a despeito das normas que regem a matéria - não achou "lógico" que uma sociedade controlada, no caso a Recorrida, ao incorporar a controladora pudesse amortizar o ágio fundamentado em perspectiva de rentabilidade futura;

- como não cabia ao Sr. Auditor Fiscal tecer juízos de valor sobre a "consistência lógica" das normas validamente inseridas no ordenamento jurídico pátrio, vigentes e eficazes - como são aquelas introduzidas pelos artigos 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97 - mas sim acatá-las, a Delegacia de Julgamento no Rio de Janeiro resolveu adotar uma nova tese em suas razões de decidir;

- segundo a DRJ, a ilegalidade do ato realizado pela Recorrida não seria mais decorrente de "inconsistência lógica" da norma, mas sim - em completa abstração da norma contida no artigo 8º da Lei n.º 9.532/97, que a admite - a impossibilidade de incorporação às avessas (fundamento sequer cogitado no lançamento);

- por se tratar de decisão que contraria a literalidade do artigo 8º da Lei n.º 9.532/97, que expressamente admite a incorporação da controladora pela controlada para fins de dedução das contrapartidas de amortização de ágio na apuração do lucro real, a decisão da DRJ não se sustentou, sendo certo que o Acórdão recorrido - que ainda se debruçou sobre outros fatores sequer aventados no lançamento - a reformou, cancelando o lançamento;

- como se não bastasse essas seguidas inovações e "adendos" ao Auto de Infração - que têm imposto à Recorrida os gravosos ônus de apresentar novas defesas e

argumentos em cada nível de jurisdição administrativa, a fim de mostrar a legalidade e regularidade de seus atos - uma vez mais procura a Recorrente inovar o lançamento tributário;

- ao interpor o Recurso Especial, a Recorrente traz à tona tão-somente questões jamais aventadas neste processo administrativo - mesmo porque nada têm a ver com o aqui discutido - e que portanto devem ser rechaçadas por constituírem inovação ao lançamento;

- primeiramente, levanta tese totalmente dissociada da realidade dos fatos, no sentido de que "não seria possível amortizar o ágio de 'terceira' sociedade, que não foi objeto de incorporação". Nesse caso nem se pode dizer que a Recorrente 'aperfeiçoou' o Auto de Infração, uma vez que 'aperfeiçoar' denota 'melhorar', o que não ocorre quando são levantadas questões completamente alheias à realidade dos fatos e ao direito a eles aplicável;

- em segundo lugar, a Recorrente traz à tona suposta ofensa aos artigos 421 [função social do contrato] e 422 [probidade e boa fé] do Código Civil;

- do absurdo das alegações acima somente podem ser extraídas duas conclusões: (i) ou a Recorrente não analisou com a devida atenção os autos deste processo administrativo e os documentos que comprovam os fatos nele descritos ou (ii) trata-se, à falta de argumentos, de tentativa desesperada de confundir este Órgão Julgador;

- em momento algum neste processo se cogitou de falta de probidade, falta de boa-fé ou mesmo de simulação. Não há uma folha sequer sobre o assunto nestes autos e, aliás, a prova disso é que a multa aplicada no lançamento foi de 75%.

- o recurso especial interposto encerra, assim, verdadeira inovação recursal, sendo vedado a esta C. Turma considerar tese que não serviu de fundamento para o auto de infração, sob pena de efetuar novo lançamento, o que é inadmissível no âmbito de competência das instâncias julgadoras;

- por inovar os fundamentos do lançamento efetuado contra a Recorrida - alterando seus critérios jurídicos - não pode ser provido o Recurso Especial interposto. Nesse sentido é o entendimento pacífico das Turmas e da Câmara Superior deste E. Conselho (ementas transcritas);

CONCLUSÃO

- diante de todo exposto, a Recorrida vem requerer a essa Colenda Turma que:

(i) não seja conhecido o Recurso Especial interposto, pela evidente ausência de similitude fática entre os julgados paradigma e recorrido, conforme exige o artigo 67 (Anexo II), do Regimento Interno do CARF;

(ii) ultrapassada eventualmente esta preliminar, seja, no mérito, negado provimento ao Recurso Especial e mantido o acórdão da Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção de Julgamento deste E. Conselho, haja vista que previstas, na hipótese, todas as condições necessárias à dedução do lucro real das contrapartidas de amortização de ágio, conforme autorizado pelos artigos 7º e 8º, da Lei n.º 9.532/97.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

O presente processo tem por objeto lançamento para constituição de crédito tributário a título de IRPJ e CSLL sobre fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2002, no regime do lucro real anual.

A autuação fiscal abrangeu a glosa de despesas variadas, mas para essa fase de recurso especial remanesceu em litígio apenas o item que trata da glosa de despesa de amortização de ágio relacionado a uma reorganização societária.

Conforme relatado, em sede de contrarrazões, a contribuinte suscita preliminar de não conhecimento do recurso especial da PGFN, alegando completa ausência de similitude fática entre os julgados (acórdão recorrido e acórdão paradigma).

Para o exame dessa preliminar, vale novamente transcrever a seqüência das operações societárias que resultaram na dedução da despesa de amortização de ágio pela contribuinte autuada:

A) A Formação do Ágio

14. Em 1998, a Enron Corporation, companhia norte-americana cuja empresa se constituía na exploração de atividades no ramo de energia, passou a investir no mercado de água por meio da companhia denominada Azurix Corporation, que controlava e operava sociedades na Europa, América do Norte e na América do Sul.

15. No Brasil, os interesses da Azurix Corporation se voltaram para a sociedade AZX PARTICIPAÇÕES LTDA. ("AZX"), que controlava três sociedades: a Recorrente, a Aguacerta - Sistemas de Abastecimento Ltda. e a Aguacerta Saneamento Ltda.

16. Em 24 de setembro de 1999, a sociedade AZURIX BRASIL RDM LTDA. ("AZURIX"), subsidiária brasileira da Azurix Corporation, adquiriu cotas do capital social da AZX que lhe proporcionaram o exercício do poder de controle de referida sociedade.

17. As quotas da AZX foram adquiridas com ágio de R\$ 94.688.847,00, calculado com fundamento na perspectiva de rentabilidade futura da AZX, conforme determinado em laudo de avaliação elaborado por empresa especializada (Doc. n.º 03 da Impugnação).

(...)

19. Após a aquisição da AZX, a Azurix Corporation entendeu que a concentração de seus investimentos no Brasil em uma só sociedade operacional, simplificando a estrutura societária existente, melhoraria em muito seu desenvolvimento e facilitaria seu controle, além de reduzir despesas que poderiam ser aplicadas no desenvolvimento de atividades que constituem o objeto social das sociedades do grupo.

20. Em 4 de setembro de 2000, a AZX foi incorporada na AZURIX. Em 6 de setembro de 2000, a AZURIX foi incorporada na Recorrente. (...)

Interessante sintetizar algumas informações também extraídas do relatório anterior:

1- a empresa AZX PARTICIPAÇÕES LTDA ("AZX"), que pertencia ao grupo econômico do empresário Eike Batista, controlava a empresa GEOPLAN ASSESSORIA, PLANEJAMENTO E PERFURAÇÕES LTDA. (contribuinte que foi autuada nos presentes autos);

2- em 24/09/1999, a empresa AZURIX BRASIL RDM LTDA. ("AZURIX"), subsidiária brasileira da Azurix Corporation, pertencente à companhia norte-americana Enron Corporation, adquiriu quotas do capital social da AZX que lhe proporcionaram o exercício do poder de controle de referida sociedade;

3- as quotas da AZX foram adquiridas com ágio de R\$ 94.688.847,00, calculado com fundamento na perspectiva de rentabilidade futura da AZX;

4- em 04/09/2000, a AZURIX (que tinha pago o ágio) incorporou a AZX;

5- em 06/09/2000, a AZURIX foi incorporada pela GEOPLAN;

6- a partir daí, a GEOPLAN passou a deduzir a despesa de amortização do ágio que havia sido pago originalmente pela AZURIX.

Para fins de verificação de divergência, faz-se necessário conhecer o que ocorreu no paradigma: Acórdão nº 1201-000.285.

A autuada naquele outro caso foi a empresa Hipercard Administradora de Cartão de Crédito Ltda. O lançamento efetuado pela Fiscalização abrangeu dois ágios, que acabaram sendo transferidos para a Hipercard, e por ela amortizados e deduzidos.

A transcrição do voto que orientou o referido acórdão paradigma permite visualizar o que ocorreu naquele julgado:

VOTO

[...]

Mérito – Amortização do Ágio

Consoante já relatado, parte da autuação em julgamento decorre de glosa de amortização ou dedução de ágio consideradas indevidas pela Fiscalização.

Resta incontroverso nos autos que o ágio deduzido/amortizado pela Contribuinte foi apurado (i) por Comercial O Balaio S.A. (“BALAIO”), em razão da aquisição de investimento em BR Participações e Empreendimentos S.A. (“BRPAR”); e (ii) por BPBR Empreendimentos Ltda. (“BPBR”), em razão da aquisição de investimento em Bom Preço S.A. Supermercados do Nordeste (“BPSN”).

No caso do item (i) acima, BALAIO adquiriu 100% das ações de BRPAR pelo preço de R\$ 285.000.000,00. Tendo em vista que a participação acionária adquirida correspondia a 4.728.600 ações, cujo valor patrimonial era de R\$ 4,25 por ação, o valor patrimonial da participação societária adquirida foi de R\$ 20.096.550,72, sendo o ágio apurado de R\$ 264.903.449,28 (R\$ 56,02 por ação).

BRPAR detinha 38,86% das ações de BPSN, que por sua vez detinha 99,8% das ações da Contribuinte (Hipercard).

Em 21/12/2001, BALAIO cindiu-se, vertendo parte de seu patrimônio à Contribuinte (Hipercard). Dentre o patrimônio vertido estavam 24 ações de BRPAR e parcela de ágio em BRPAR de R\$ 64.261.985,27.

Em face de referida cisão e incorporação do patrimônio vertido, a Contribuinte excluiu da apuração do lucro real em 31/12/2001 R\$ 62.155.035,13 (sob justificativa de tratar-se de parcela já amortizada anteriormente por BRPAR) e deduziu os outros R\$ 64.261.985,27, afetando o lucro real e a base de cálculo da CSLL a partir do ano-calendário de 2002.

A Fiscalização vislumbrou duas irregularidades no procedimento da Contribuinte. Observou a Fiscalização grande desproporção entre parcela do capital transferido (24 ações) e parcela do ágio transferida (R\$ 64.261.985,27 + R\$ 62.155.035,13). De acordo com a Fiscalização, se a Contribuinte pudesse aproveitar o ágio transferido de BALAIO, este estaria limitado ao valor de R\$ 1.344,48 (valor do ágio por ação multiplicado pelo número de ações transferidas, fl. 63 dos autos). Contudo, sequer esta parcela menor do ágio seria amortizável, posto que o ágio não dizia respeito a investimento na Contribuinte, mas na BRPAR.

Por estas razões, a Fiscalização glosou integralmente exclusão do lucro real no valor de R\$ 62.155.035,13 (sob justificativa de tratar-se de parcela já amortizada anteriormente por BRPAR) e também as deduções de parte dos outros R\$ 64.261.985,27, realizadas pela Contribuinte a partir do ano-calendário de 2002.

O mesmo entendimento foi aplicado pela Fiscalização em relação ao ágio mencionado no item (ii) acima, cuja origem era o investimento de BPBR em BPSN. Em 26/06/2000, BPBR adquiriu 5.231.246 ações de BPSN, pelo preço de R\$ 200.000.000,00. A participação acionária adquirida correspondia a parcela de 7,76518% do patrimônio líquido de BPSN, correspondentes a R\$ 40.535.000,00, sendo o ágio em referido investimento de R\$ 159.465.000,00.

Em 16/04/2002, BPBR foi parcialmente cindida, com versão do patrimônio cindido para a Contribuinte (Hipercard). BPBR transferiu participação acionária em BPSN no valor de R\$ 34.731.221,00 e ágio em referido investimento de no valor de R\$ 94.249.974,00.

Em 19/04/2002, porém, a Contribuinte foi parcialmente cindida, vertendo a participação acionária em BPSN no valor de R\$ 34.731.221,00 e ágio em referido investimento de no valor de R\$ 94.249.974,00, que havia recebido de BPBR.

Em razão de referidas operações, a Contribuinte excluiu do lucro real em 31/08/2005 (DIPJ de cisão entregue em 25/09/2005) o valor de R\$ 8.077.164,21 (sob justificativa de tratar-se de ágio já amortizado em BPBR e BALAIO) e deduziu R\$ 35.980.095,24, afetando a base de cálculo do IRPJ e da CSLL de períodos subseqüentes.

Quanto ao aproveitamento do ágio vertido de BPBR, a Fiscalização apenas apontou irregularidade quanto à impossibilidade de exclusão ou dedução de sua amortização, posto que o ágio não dizia respeito a investimento na Contribuinte, mas em BPSN.

Pois bem.

De acordo com o art. 25 do Decreto-lei n. 1.598/77, com redação dada pelo Decreto-lei n. 1.730/79 (art. 391 do RIR/99), as contrapartidas da amortização do ágio registrado em razão de aquisição de participação societária avaliada pelo patrimônio líquido não serão computadas na determinação do lucro real. A amortização contábil do ágio, portanto, não afeta ordinariamente a base de cálculo do IRPJ.

Contudo, a Lei n. 9.532/97, em seu art. 7º, III (redação da Lei n. 9.718/98, art. 386 do RIR/99), estabelece que a pessoa jurídica que absorver (em virtude de incorporação, fusão ou cisão) patrimônio de outra na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, poderá amortizar o valor desse ágio cujo fundamento seja o valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, 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.

O art. 8º de referida Lei n. 9.532/97 estabelece, por sua vez, que o disposto no art. 7º é aplicável também ao caso de a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

Em outras palavras, os dispositivos de lei acima citados autorizam o cômputo na apuração da base de cálculo do IRPJ (lucro real) as contrapartidas da amortização contábil do ágio pago na aquisição de participação societária.

Contudo, referida autorização se restringe ao caso em que patrimônio da sócia/acionista detentora do ágio absorve o patrimônio da sociedade cuja participação societária foi adquirida com ágio, ou vice-versa, posto que o art. 7º, III, da Lei n. 9.532/97 (e o art. 386 do RIR/99) referem-se à absorção do patrimônio de sociedade por outra, entre as quais uma deve deter participação societária de outra (i.e., uma sociedade deve ser sócia/acionista da outra). Ademais, a autorização restringe-se ao ágio referente à aquisição da participação societária de uma sociedade em outra. Não se admite a amortização de ágio relativo à aquisição de participação societária em TERCEIRA SOCIEDADE, da qual o patrimônio não foi absorvido em razão de incorporação, fusão ou cisão.

Em vista da interpretação restritiva da legislação que se impõe ao caso, ante a natureza do tema discutido, entendo ser irrelevante o fato de as sociedades das quais o patrimônio foi parcialmente absorvido serem investidoras indiretas da Contribuinte, ou mesmo o fato de que o ágio pago por referidas sociedades para a aquisição de participação em controladoras diretas e indiretas da Contribuinte ter por fundamento, em parte, os rendimentos futuros da própria Contribuinte. Há necessidade de efetivo encontro entre os patrimônios (investido e investidor), tal como estabelece expressamente a lei vigente.

Pois bem, **no caso do ágio vertido pela BALAIO (itens 1.2.1 e 1.2.2 do TVF)**, relativo à participação societária que esta detinha em BRPAR, cuida-se de hipótese em que a Contribuinte absorveu originariamente patrimônio de sociedade que não era sua sócia/acionista, ou da qual não detinha participação societária (BALAIO) e ainda, o ágio vertido era relativo à aquisição de participação societária em terceira sociedade, cujo patrimônio não foi absorvido naquela operação (BRPAR).

Contudo, ainda no mesmo período de apuração em 29.12.2001, a Contribuinte, detentora de participação societária adquirida com ágio na BRPAR, incorporou a parcela do investimento que a BRPAR possuía nela própria (Contribuinte), conforme faz prova a 12ª alteração contratual da Hipercard (fls. 436/443). Por conta de tal fato, e em relação a estas operações, **entendo que restou atendida a condição prevista no art. 386 do RIR/99 para dedutibilidade das despesas com a amortização do ágio em referência.**

Quanto ao montante do ágio a ser amortizado, entendo que não há qualquer reparo ao procedimento adotado pela Contribuinte. Como bem assinalado pela Contribuinte, a Fiscalização não atentou ao fato de que a participação da BALAIO na BRPAR foi diluída para 0,0000007% pela capitalização da segunda (BRPAR) pela Koninklijke Ahold NV, no montante de R\$130.899.000,00, conforme comprova AGE da BRPAR a fls. 209/211). Do exame dos autos, constata-se que a BALAIO verteu 60,79% do investimento que possuía na BRPAR e o ágio correspondente, considerando-se, para tanto, o efetivo custo de aquisição do citado investimento.

No caso do ágio vertido por BPBR (itens 2.3.1 e 2.3.2 do TVF), relativo à participação societária que esta detinha em BPSN, não obstante tratar-se de absorção de patrimônio de sociedade que era sua acionista, o ágio relevante foi apurado em razão da **aquisição de participação societária em TERCEIRA SOCIEDADE, cujo patrimônio não foi absorvido (BPSN).**

A situação fática acima descrita não preenche a *fattispecie* do benefício previsto nos arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/97, de modo que **a glosa de despesas relativas ao IRPJ sobre as parcelas de ágio excluídas/deduzidas indevidamente devem ser mantidas.**

[...]

Do exposto, no que tange ao IRPJ, voto no sentido de manter apenas as glosas relativas à exclusão/dedução do ágio vertido à Contribuinte por

ocasião da cisão de BPBR Empreendimentos Ltda. (itens 2.3.1 e 2.3.2 do Termo de Verificação Fiscal). ...

Na transcrição foram destacadas algumas informações sobre o acórdão paradigma. Não obstante, vou me ater apenas à análise relativa à parte do lançamento que teve seu **provimento negado**, ou seja, o segundo ágio [item (ii)], pois o primeiro ágio [item (i)] teve o resultado do recorrido (deu provimento), conforme consta da parte dispositiva do acórdão:

*“No mérito, deram provimento parcial nos termos do relatório e voto do relator, para: i) por unanimidade de votos, deram provimento ao recurso para afastar o lançamento de IRPJ e CSLL quanto aos itens 1.2.1 e 1.2.2 e 2.4 do Termo de Verificação Fiscal e de CSLL quanto aos itens 2.3.1 e 2.3.2 do referido termo, determinando-se à unidade de os respectivos ajustes no saldo de prejuízos fiscais e bases negativas do contribuinte (itens 2.5, 2.6, 3.1 e 3.2 do referido termo; ii) **pelo voto de qualidade, negaram provimento ao recurso para manter a exigência de IRPJ quanto aos itens 2.3.1 e 2.3.2 do TVF, vencidos os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Marcos Vinicius de Barros Ottoni e Walmir Sandri, que davam provimento quanto a estes itens;**”*

De acordo com a sucessão dos momentos, ocorreram os seguintes acontecimentos:

- Bom Preço SA Supermercados do Nordeste (BPSN), a qual passou a denominar Bom Preço SA, detinha 99,8% das quotas da Hipercard Ltda;
- BPBR Empreendimentos Ltda (BPBR), a qual passou a chamar de **Empreendimentos Ltda, pagou ágio** na aquisição de participações societárias de Bom Preço SA. A expectativa de resultado futuro do ágio pago na aquisição das ações da Bom Preço SA, pela Empreendimentos Ltda, tinha por fundamento os rendimentos futuros da Hipercard Ltda. Em síntese, num primeiro momento, a situação era da Empreendimentos Ltda deter ações e ágio da Bom Preço SA;
- Em seguida, a Empreendimentos Ltda foi parcialmente cindida e Hipercard Ltda incorpora o patrimônio cindido (incluindo ações e o ágio da Bom Preço SA). Em outras palavras, a Hipercard Ltda passou a deter o ágio vertido pela Empreendimentos Ltda, ágio esse relativo a participações societárias que esta detinha de Bom Preço SA;
- Na sequência, esse ágio passou a ser aproveitado pela Hipercard Ltda (empresa autuada);
- A fiscalização procedeu a glosa, porque o ágio não dizia respeito a investimento na própria Hipercard Ltda, mas sim na Bom Preço SA;
- A conclusão final do acórdão paradigma foi no sentido de manter a glosa porque “o ágio relevante foi apurado em razão da aquisição de participação societária em TERCEIRA SOCIEDADE [BOM PREÇO SA], cujo patrimônio não foi absorvido”.

Vale novamente sequenciar, agora da mesma forma que no paradigma, os acontecimentos dos presentes autos:

- AZX Ltda era controladora da empresa GEOPLAN Ltda;
- AZURIX Ltda pagou ágio na aquisição de quotas da AZX Ltda. A expectativa de resultado futuro do ágio pago na aquisição das quotas da AZX Ltda, pela AZURIX Ltda, tinha por fundamento, entre outros, os rendimentos futuros da GEOPLAN Ltda. Em síntese, num primeiro momento, a situação era da AZURIX Ltda deter quotas e ágio da AZX Ltda;
- Depois, A AZURIX Ltda incorpora a AZX Ltda, passando a deter quotas da GEOPLAN Ltda e controlando-a diretamente;
- Em seguida, a GEOPLAN Ltda incorpora a AZURIX Ltda (incluindo as suas próprias quotas, que vêm a ser extintas, e o ágio da AZX Ltda). Em outras palavras, a GEOPLAN Ltda passou a deter o ágio vertido pela AZURIX Ltda, ágio esse relativo a quotas que esta detinha de AZX Ltda;
- Na sequencia, esse ágio passou a ser aproveitado pela GEOPLAN Ltda (empresa autuada);
- A fiscalização procedeu a glosa, porque entendeu que o ágio deveria ser baixado (“anulado”, nas palavras do fiscal), já que tratava de ágio fundamentado em rendimentos futuros da própria GEOPLAN Ltda;
- A conclusão final do acórdão paradigma foi no sentido de cancelar a glosa porque, no seu ver, “restou demonstrado o propósito negocial da operação”.

Na sessão passada pronunciei o meu voto entendendo que não haveria divergência e, conseqüentemente, o recurso especial da Fazenda Nacional não deveria ser conhecido. Tendo em vista os intensos debates que surgiram a partir dessa proposta inicial, resolvi aprofundar ainda mais o estudo, o que culminou, além do detalhamento já realizado, na seguinte constatação: **tudo depende da terceira sociedade**, assim entendida como uma pessoa jurídica distinta da incorporadora e da incorporada.

No processo do paradigma houve acusação, pela autoridade fiscal, de que o ágio era relativo à terceira sociedade (ficou comprovado que o ágio era relativo à Bom Preço SA, não obstante a acusada de aquele processo sustentar que estava relacionado a resultados futuros da Hipercard Ltda, o que foi rechaçado pela fiscalização e pelas decisões administrativas até o trânsito em julgado administrativo). Isso permitiu que, sobre esse acontecimento, fosse estabelecido o contraditório, levando a manutenção da glosa do ágio pelo CARF exatamente em razão de ter havido amortização de ágio relacionado à terceira sociedade. Transcrevo outra vez:

Contudo, referida autorização se restringe ao caso em que patrimônio da sócia/acionista detentora do ágio absorve o patrimônio da sociedade cuja participação societária foi adquirida com ágio, ou

vice-versa, posto que o art. 7º, III, da Lei n. 9.532/97 (e o art. 386 do RIR/99) referem-se à absorção do patrimônio de sociedade por outra, entre as quais uma deve deter participação societária de outra (i.e., uma sociedade deve ser sócia/acionista da outra). Ademais, a autorização restringe-se ao ágio referente à aquisição da participação societária de uma sociedade em outra. Não se admite a amortização de ágio relativo à aquisição de participação societária em TERCEIRA SOCIEDADE, da qual o patrimônio não foi absorvido em razão de incorporação, fusão ou cisão.

Teria sido melhor que, na última frase, o acórdão não tivesse especificado a terceira sociedade, dizendo que é uma sociedade da qual o patrimônio não foi absorvido em razão de incorporação, fusão ou cisão, pois isso pode levar a pensar que essa especificação é necessária. O ideal é que viesse um ponto final após a expressão “terceira sociedade”. Não obstante, a frase anterior à última deixa claro que a autorização restringe-se ao ágio referente à aquisição da participação societária de uma sociedade em outra, o que exclui quaisquer outras terceiras sociedades, tenham tido ou não seus patrimônios absorvidos.

Essa exegese independente da absorção do patrimônio da terceira sociedade condiz com o texto da lei; que, no *caput* do art. 7º da Lei nº 9.532/97, determina a **outra** como aquela na qual detenha participação societária adquirida com ágio, e não uma terceira (independentemente ou não da incorporação desta). Portanto, a só existência de uma terceira sociedade afasta a aplicação do art. 7º, *caput* e inciso III, da Lei nº 9.532/97.

Já no presente processo a autoridade fiscal não acusou que houve amortização de ágio relacionado à terceira sociedade. A terceira sociedade, ao qual o ágio estava relacionado, era a AZX Ltda. Assim, fazendo um paralelo entre este processo e o processo do paradigma, a AZX Ltda e a Bom Preço SA ocuparam funções semelhantes:

- a) foram as terceiras sociedades (já deixei claro que a absorção do patrimônio desta terceira sociedade é totalmente irrelevante para a interpretação da norma);
- b) o ágio foi pago na aquisição das quotas/ações destas pessoas jurídicas;
- c) os fundamentos dos ágios não eram as próprias sociedades às quais o ágio estava relacionado, mas os resultados esperados de suas controladas.

Poder-se-ia então dizer que houve divergência entre os processos, mas não houve divergência entre as decisões administrativas em consequência do seguinte:

- i) a autoridade fiscal deste lançamento não motivou a glosa pelo fato do ágio ser relativo à terceira sociedade;
- ii) a autoridade fiscal concordou com a justificativa de que o ágio estava relacionado à Geoplan Ltda (indo na contramão do item anterior, algo que foi rechaçado quanto a Hipercard Ltda pela autoridade fiscal do paradigma e, depois, pelas respectivas decisões administrativas);
- iii) conseqüentemente, não se estabeleceu o contraditório quanto a amortização de ágio relacionado a ágio de terceira sociedade, o que impossibilitou a apreciação do acórdão recorrido sobre essa questão,

ou seja, se houvesse acusação disso e o recorrido tivesse superado ou silenciado, haveria, indubitavelmente, divergência.

Assim, a dificuldade de enxergar aqui a ausência de divergência a ser pacificada por esta CSRF é porque tanto há similitude fática entre as operações perpetradas pelas duas autuadas como em ambos os processos os resultados dos julgamentos foram opostos (divergência entre processos), mas enquanto a autoridade fiscal do paradigma foi primorosa e acertou na acusação, a do recorrido não foi capaz de compreender a norma e, conseqüentemente, afastar a subsunção desta aos fatos e acabou por fazer uma acusação deficitária. Isso impactou no que foi objeto das decisões administrativas, cada uma seguindo um caminho diferente em razão das acusações totalmente díspares, gerando acórdãos que não guardam pontos de contato.

Somente inovando o critério jurídico do lançamento (entendendo que a glosa é devida em virtude do ágio estar relacionado à terceira sociedade) é que poderei entender que o silêncio do acórdão recorrido sobre a questão importa em não atribuir relevância a esse desqualificador e contrapor os dois acórdãos: o paradigma e o recorrido.

Assim, em obediência ao art. 146 do Código Tributário Nacional, que não permite a inovação do lançamento, não me resta alternativa a não ser não conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional, por ausência de divergência entre o acórdão recorrido e o paradigma.

Se for vencido quanto ao conhecimento, passo ao mérito:

Transcrevo integralmente a acusação fiscal do Termo de Verificação Fiscal, por ser bastante sucinta e porque será objeto de julgamento a partir desse ponto.

Em 06/09/2000 a sociedade AZURIX BRASIL RDM LTDA. foi incorporada pela sociedade ora fiscalizada, GEOPLAN ASSESSORIA, PLANEJAMENTO E PERFURAÇÕES S.A. o que implicou na anulação do ÁGIO, cuja razão de existir era a perspectiva de realização de lucros futuros pela própria GEOPLAN APP. Empresa com ágio sobre a sua própria atividade configura uma inconsistência lógica. O ÁGIO da GEOPLAN APP sobre a previsão de rentabilidade da própria GEOPLAN APP corresponde, na verdade, a uma reavaliação, desde logo tributável.

Quanto à primeira acusação - a incorporação implicou na anulação do ÁGIO, o termo anulação não faz sentido, se se for entendê-lo em seu sentido próprio, está refutada a acusação por si mesma. Se se for entender anulação por baixa do ágio, então há que se reconhecer que na legislação não há previsão de baixa do ágio por incorporação, mera digressão.

Quanto à segunda acusação - o fato de que “a razão de existir do ágio era a perspectiva de realização de lucros futuros pela própria Geoplan Ltda”, como se disse antes, o fiscal não deveria ter aceitado a justificativa de que o ágio é relacionado com a Geoplan Ltda (o ágio era relacionado à terceira sociedade: AZX Ltda); mas, uma vez que o fez, deveria ter sido consistente com essa aceitação e ter aplicado o *caput* e o inciso III do art. 3º da Lei nº 9.532/97.

Relativamente à terceira acusação – “*empresa com ágio sobre a sua própria atividade configura uma inconsistência lógica*”, tal acusação emite um juízo de valor sobre situações que ocorrem de fato e estão previstas em lei, esse juízo revela um total desconhecimento da lei e carece de qualquer relevância.

Por fim, a última acusação – de que o ágio da autuada sobre a previsão de rentabilidade dela própria corresponde a uma reavaliação, não merece melhor sorte; tendo em vista que, mais uma vez, a lei permite essas situações e que não foram apresentados elementos que justificassem o enquadramento como reavaliação, outra digressão.

Assim, uma vez que as acusações fiscais não se sustentam e que não houve acusação de amortização de ágio relativo à terceira sociedade (proposta de inovação do lançamento trazida pela Fazenda Nacional neste recurso especial, mas que não deve prosperar frente ao art. 146 do CTN e que, a meu ver, não abre a via do conhecimento), bem como não houve acusação de que não há que se falar em ágio de quotas de sociedade limitada para fins da aplicação dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 (proposta de inovação do lançamento trazida pela primeira instância, que também não deve prosperar frente ao art. 146 do CTN), impõe-se o cancelamento do lançamento.

Pelo exposto, NÃO CONHEÇO do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo