



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

Processo nº 19515.000447/2010-97
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-000.969 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2014
Matéria IRPJ e CSLL - GLOSA DE DESPESAS E ÁGIO
Recorrente AGRENCO DO BRASIL S. A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

Tal como ocorre na determinação do lucro líquido apurado para fins societários, é indedutível das bases de cálculo do imposto de renda e da contribuição social a amortização do ágio gerado a partir de reorganização de empresas sob controle comum.

DESPESAS COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. GLOSA.

Cabível a glosa de despesas com a prestação de serviços por terceiros quando o sujeito passivo, apesar de intimado para tanto, não apresenta documentação hábil e idônea capaz de comprovar a sua efetividade.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2006

MULTA QUALIFICADA. DOLO. DÚVIDA RAZOÁVEL.

Deve-se afastar a qualificação da multa de ofício quando houver dúvida razoável acerca do dolo do sujeito passivo quanto aos atos que vieram a retardar o conhecimento, por parte do Fisco, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

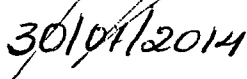
Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em DAR PARCIAL provimento ao recurso, para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a de 150%

para 75%, sendo que, com relação à glosa da dedução da despesa com ágio, nos ternos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, votaram pelas conclusões os Conselheiros Roberto Caparroz de Almeida, Rafael Correia Fuso, Luis Fabiano Alves Penteado e João Carlos de Lima Junior.


Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz - Presidente


Marcelo Cuba Netto – Relator

EDITADO EM:



Participaram do presente julgado os Conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Presidente), Marcelo Cuba Netto, Roberto Caparroz de Almeida, João Carlos de Lima Junior (Vice Presidente), Rafael Correia Fuso e Luis Fabiano Alves Penteado.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, contra o acórdão nº 16-26.180, exarado pela 4ª Turma da DRJ em São Paulo - SP.

Conforme relatado em seu termo de constatação, a autoridade fiscal acusa a contribuinte de haver cometido as seguintes infrações à legislação do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2006 (fl. 215 e ss.):

a) falta de apresentação dos respectivos documentos e/ou comprovação da efetiva prestação de serviços de transporte e outros, deduzidos como despesa na apuração do lucro líquido do período;

b) dedução indevida da amortização de ágio gerado internamente.

Em razão das infrações acima apontadas a autoridade administrativa lavrou auto de infração para exigência do IRPJ e da CSLL devidos (fl. 229 e ss.). Sobre os tributos exigidos em virtude da infração descrita no item “b” retro, o auditor impôs multa qualificada sob o argumento de que restou caracterizado o evidente intuito de fraude.

Inconformada com a exigência a contribuinte propôs impugnação ao lançamento aduzindo, em síntese, o seguinte (fl. 240 e ss.):

a) quanto à glosa de despesas com serviços de frete e outros, embora a fiscalizada não tenha conseguido localizar alguns poucos documentos solicitados pela autoridade, especialmente notas fiscais de prestação de serviços, sempre, nesses casos, conseguiu apresentar outros documentos que suprissem a falta e comprovassem igualmente a despesa incorrida;

b) o auditor, no entanto, parece não haver examinado tais documentos, atendo-se à literalidade dos termos de intimação, ignorando o princípio da verdade material e as informações prestadas pela fiscalizada por meio de outros documentos, tais como livros Diário, Razão, contratos firmados com os prestadores de serviços e, fundamentalmente, comprovantes bancários da movimentação financeira correspondente as referidas despesas glosadas;

c) os documentos ora juntados pela impugnante são suficientes para demonstrar que as despesas ocorreram, autorizando, assim, a sua dedutibilidade;

d) quanto à despesa com amortização do ágio, as operações realizadas entre a fiscalizada e as empresas Agrenco Administração de Bens S/A e Inlogs Investimento Ltda. observaram rigorosamente as disposições do art. 36 da Lei nº 10.637/2002;

e) o ágio está amparado em laudo de avaliação idôneo o qual atesta a rentabilidade futura das quotas do capital da impugnante;

f) não foram simuladas as operações que geraram o ágio, daí porque é também incabível a qualificação da multa de ofício;

 3 

g) também não deve prosperar a imposição da multa de ofício no valor de 75% dos tributos lançados, uma vez que este percentual revela-se manifestamente confiscatório e desproporcional;

h) é incabível a adoção da taxa Selic no cálculo dos juros de mora.

Apreciadas as razões de defesa a DRJ de origem julgou improcedente a impugnação em acórdão assim ementado (fl. 956 e ss.):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

GLOSA. CUSTOS E/OU DESPESAS. NÃO COMPROVAÇÃO.

Não há comprovação, por meio de documentos hábeis, das despesas e/ou custos deduzidos. Lançamento mantido.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS. SIMULAÇÃO. GLOSA.

A amortização de ágio apurado por meio de operações societárias simuladas é tributável. Lançamento mantido.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Em vista da prática de atos simulados, com evidente intuito de impedir ou ocultar a ocorrência do fato gerador de exações federais, está correta a aplicação da multa de 150%.

MULTA PUNITIVA 75%.

Não cabe ao julgador administrativo afastar a aplicação de lei por suposto confronto com princípio constitucional. Esta competência é privativa do Poder Judiciário.

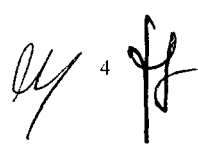
AUTO REFLEXO. CSLL.

O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação dele decorrente.

Irresignada, a contribuinte interpôs recurso voluntário reproduzindo, em resumo, os mesmos argumentos aduzidos na impugnação ao lançamento (fl. 1071 e ss.).

É o relatório.

4



Voto

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, Relator.

1) Da Admissibilidade do Recurso

O recurso atende aos pressupostos processuais de admissibilidade estabelecidos no Decreto nº 70.235/72 e, portanto, dele deve-se tomar conhecimento.

2) Da Dedução de Despesas com Serviços Prestados por Terceiros

A autoridade fiscal glosou despesas levadas ao resultado pela contribuinte no ano de 2006, relativas a prestação de serviços de transporte e outros. Afirma a acusação que a contribuinte, apesar de intimada e reintimada para tanto:

a) deixou de apresentar a nota fiscal de emissão de Vô Braulio Transporte Ltda., no valor de R\$ 460.000,00;

b) deixou de apresentar as notas fiscais de emissão de TC Transporte e Logística Ltda., que totalizam R\$ 10.257.285,55, com exceção da nota fiscal nº 56, no valor de R\$ 826.921,95, que foi apresentada. A despesa relativa a essa última nota fiscal, todavia, também glosada em razão de não ter sido apresentado o respectivo conhecimento de transporte rodoviário de carga - CTCR, que comprovaria a efetiva prestação do serviço;

c) deixou de apresentar as notas fiscais de emissão de VTL Transporte Vagnoni Logística Ltda., que totalizam R\$ 80.207,18, com exceção da nota fiscal nº 32, no valor de R\$ 6.858,34, que foi apresentada. A despesa relativa a essa última nota fiscal, todavia, também glosada em razão de não ter sido apresentado o respectivo conhecimento de transporte rodoviário de carga - CTCR, que comprovaria a efetiva prestação do serviço;

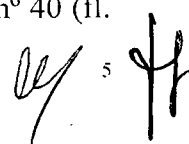
d) deixou de apresentar as notas fiscais de emissão de MRC Equipamentos Ferroviários do Brasil, que totalizam R\$ 977.356,75;

e) deixou de apresentar as notas fiscais de emissão de outros fornecedores indicados no anexo I ao TVF, que totalizam R\$ 3.810.388,60.

Em sua defesa a recorrente alega haver apresentado outros documentos que suprem a falta daqueles exigidos pela fiscalização, comprovando assim a despesa incorrida. São os livros Diário e Razão, os contratos firmados com os prestadores de serviços e, em especial, os comprovantes bancários da movimentação financeira correspondente às referidas despesas glosadas.

Não assiste razão à interessada. Os lançamentos contábeis registrados nos livros Razão e Diário devem estar amparados pelos documentos que serviram de base à sua escrituração.

No caso, a fiscalização exigiu a apresentação dos documentos fiscais que sustentaram os lançamentos contábeis das despesas indicados no termo de intimação nº 40 (fl.

 5

101 e ss.). Havendo a contribuinte atendido a intimação apenas parcialmente, a autoridade lavrou o termo de reintimação nº 44 (fl. 110 e ss.) exigindo os documentos faltantes. Não havendo a fiscalizada apresentado os documentos exigidos, o auditor glosou as despesas.

Além das duas notas fiscais acima mencionadas, a recorrente carrou aos autos um contrato de prestação de serviços de transporte celebrado com a TC Transporte e Logística Ltda. e diversos comprovantes de transferência bancária às empresas TC Transporte e Logística Ltda., VTL Transporte Vagnoni Logística Ltda. e MRC Equipamentos Ferroviários do Brasil (fl. 114 e ss.).

Quanto às únicas duas notas fiscais apresentadas, a despesa foi glosada pois o auditor exigiu também a apresentação dos respectivos CTCR. Todavia a autuada não juntou essa documentação nem na impugnação nem no voluntário.

Relativamente ao contrato de prestação de serviços de transporte celebrado com a TC Transporte e Logística Ltda., este documento não prova que os 28 registros de despesas glosados referem-se a operações de transporte efetivamente realizadas. Novamente, faltam as notas fiscais de prestação de serviço de transporte exigidas pela fiscalização e até agora não apresentadas, acompanhadas dos respectivos CTCR.

No que concerne aos comprovantes de transferência bancária relativos às empresas TC Transporte e Logística Ltda. e VTL Transporte Vagnoni Logística Ltda., os valores das transferências não guardam correspondência com os valores deduzidos a título de despesa de transporte.

Já os comprovantes de transferência bancária referentes à empresa MRC Equipamentos Ferroviários do Brasil, há sim correspondência de valores. Ademais, as datas das transferências são próximas às datas em que as despesas foram registradas contabilmente (fl. 111 - verso). Ocorre que a ora recorrente não esclareceu e muito menos provou a natureza das operações que manteve com a empresa MRC Equipamentos Ferroviários do Brasil. Em outras palavras, é possível que a autuada tenha adquirido equipamentos ferroviários que, por seus valores, deveriam ter sido ativados para futura depreciação. Sem a comprovação da natureza operação não há como admitir-se a dedução da despesa.

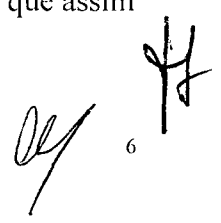
3) Da Despesa com Amortização do “Ágio Interno”

O litígio em questão tem como pano de fundo a seguinte questão de direito: a legislação tributária admite, ou não, que o lucro real e a base de cálculo da CSLL sejam reduzidos mediante o reconhecimento de despesa com amortização de “ágio interno”, qual seja, aquele gerado em decorrência de reorganização societária realizada exclusivamente entre empresas controladas pelo mesmo grupo econômico?

Nos subitens seguintes procuraremos responder essa questão.

3.1) Do Tipo Específico de Reorganização Societária - Art. 36 da Lei nº 10.637/2002

No caso dos autos o grupo econômico de que faz parte a contribuinte promoveu entre os anos de 2003 e 2004 um tipo específico de reorganização societária expressamente autorizado em norma legal, qual seja, o art. 36 da Lei nº 10.637/2002, que assim estabelece:



6

Art. 36. Não será computada, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da pessoa jurídica, a parcela correspondente à diferença entre o valor de integralização de capital, resultante da incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica que efetuar a subscrição e integralização, e o valor dessa participação societária registrado na escrituração contábil desta mesma pessoa jurídica.

§ 1º O valor da diferença apurada será controlado na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e somente deverá ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido:

I - na alienação, liquidação ou baixa, a qualquer título, da participação subscrita, proporcionalmente ao montante realizado;

II - proporcionalmente ao valor realizado, no período de apuração em que a pessoa jurídica para a qual a participação societária tenha sido transferida realizar o valor dessa participação, por alienação, liquidação, conferência de capital em outra pessoa jurídica, ou baixa a qualquer título.

§ 2º Não será considerada realização a eventual transferência da participação societária incorporada ao patrimônio de outra pessoa jurídica, em decorrência de fusão, cisão ou incorporação, observadas as condições do § 1º.

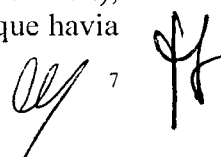
Primeiramente cumpre registrar que essa norma foi posteriormente revogada pela Lei nº 11.196/2005, fato que em nada repercute no presente litígio uma vez que, realizada entre 2003 e 2004, ou seja, quando ainda estava em pleno vigor o art. 36 da Lei nº 10.637/2002, a reorganização societária empreendida pelo grupo do qual faz parte a ora recorrente deve ser tratada como ato jurídico perfeito. O que está em causa aqui, portanto, são os efeitos dessa reorganização, e não ela mesma, daí porque não importa que a norma em questão tenha sido posteriormente revogada.

Pois bem, a reorganização societária prevista no art. 36 da Lei nº 10.637/2002, autoriza, ainda que por vias transversas, que a pessoa jurídica investidora reavalie seu investimento na pessoa jurídica investida, com diferimento da tributação do ganho de capital assim auferido para momento futuro e incerto.

Foi essa a reorganização societária efetuada pelo grupo de empresas ao qual pertence a autuada, senão vejamos:

a) em 29/12/2003 os sócios da ora recorrente AGRENCO DO BRASIL S. A. (denominação atual da empresa INLOGS LOGÍSTICA LTDA.) constituíram a empresa AGRENCO ADMINISTRAÇÃO DE BENS S.A. (denominação atual da empresa INLOGS ADMINISTRAÇÃO DE BENS S.A.), integralizando seu capital com as quotas que possuíam na ora recorrente pelo seu valor patrimonial, de R\$ 1.000.000,00;

b) no dia seguinte, em 30/12/2003, a empresa AGRENCO ADMINISTRAÇÃO DE BENS S.A. ingressou como sócia da empresa INLOGS INVESTIMENTOS LTDA. (até então denominada A&A MATHEUS CONSULTORIA EM INFORMÁTICA LTDA.), integralizando o capital desta, no valor de R\$ 74.051.000,00, com as mesmas quotas que havia



recebido dos sócios da ora recorrente, as quais foram avaliadas economicamente por meio de laudo técnico pelo mesmo valor de R\$ 74.051.000,00. Em razão desta operação a investido INLOGS INVESTIMENTOS LTDA. registrou um ágio na aquisição do investimento na ora recorrente no valor de R\$ 64.340.498,56, ;

c) em 02/07/2004 a INLOGS INVESTIMENTOS LTDA., controladora da ora recorrente AGRENCO DO BRASIL S. A., foi por esta incorporada. Naquele momento a contribuinte registrou em seu ativo o ágio de R\$ 64.340.498,56, relativo à aquisição do investimento nela própria.

Segundo o disposto no art. 36 da Lei nº 10.637/2002, a tributação do ganho de capital auferido por AGRENCO ADMINISTRAÇÃO DE BENS S.A. em razão da reavaliação do valor das quotas que possuía no capital da autuada é diferido para momento futuro e incerto.

Mas, ao contrário do afirmado pela defesa, a amortização do ágio registrado na investida AGRENCO DO BRASIL S. A. e a dedução da respectiva despesa não foram reguladas pelo art. 36 da Lei nº 10.637/2002. Nada há ali que autorize a amortização de ágio e a dedução da despesa (seja “ágio interno” ou não). A amortização do ágio nas operações de incorporação, fusão e cisão, como se verá no item seguinte deste voto, é regulada pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97.

3.2) Da Amortização do Ágio

Como visto no subitem anterior, especialmente nas letras “b” e “c”, INLOGS INVESTIMENTOS LTDA., que adquiriu com ágio a participação societária na ora recorrente AGRENCO DO BRASIL S. A., teve seu patrimônio posteriormente incorporado por esta.

Alega a interessada que o art. 386 do RIR/99, cuja base legal são os citados arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, abaixo transcritos, conferem a ela o direito à dedutibilidade da despesa com amortização do ágio, já que se trata de ágio cujo fundamento é a rentabilidade futura (dela própria):

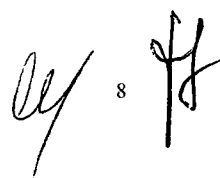
Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

(...)

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; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

(...)

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

 8

(...)

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

Ocorre que o caso dos autos é de “ágio interno”, ou seja, aquele gerado a partir de negócios jurídicos realizados entre empresas que estão sob controle comum.

Entende a fiscalização que os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 não albergam a dedutibilidade da despesa com amortização de “ágio interno”, haja vista que se trata de uma despesa desnecessária à consecução das atividades da pessoa jurídica.

Pois bem, a grande maioria das decisões do CARF¹ sobre essa matéria nega a dedutibilidade do “ágio interno” na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Veja a seguir, a título exemplificativo, a ementa a uma dessas decisões:

Acórdão nº 1402-001.338, prolatado pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, na sessão de 06 de março de 2013:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

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

(...)

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESAS DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. INDEDUTIBILIDADE.

Incabível a formalização do ágio como decorrência de operação societária realizada entre empresas de mesmo grupo econômico, pela inexistência da contrapartida do terceiro que gere o efetivo dispêndio.

(...)

Entretanto, em abril de 2012 foi exarado, salvo engano, o primeiro posicionamento deste Conselho favorável à dedutibilidade da despesa com amortização do “ágio interno”. Trata-se do chamado caso Gerdau apreciado no âmbito dos acórdãos nºs 1101-00.708, 1101-00.709 e 1101-00.710, prolatados na mesma sessão pela 1ª Turma da 1ª Câmara. É a seguinte a ementa a esses três acórdãos (todas as três têm o mesmo conteúdo):

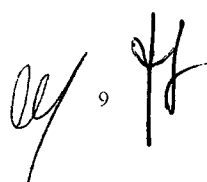
ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

ÁGIO. REQUISITOS DO ÁGIO.

O art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1997, retratado no art. 385 do RIR/1999, estabelece a definição de ágio e os requisitos do ágio, para fins fiscais. O ágio é a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor patrimonial das ações adquiridas. Os requisitos são a aquisição de participação

¹ A pesquisa não abrangeu as decisões exaradas pelo extinto Conselho de Contribuintes.



societária e o fundamento econômico do valor de aquisição. Fundamento econômico do ágio é a razão de ser da mais valia sobre o valor patrimonial. A legislação fiscal prevê as formas como este fundamento econômico pode ser expresso (valor de mercado, rentabilidade futura, e outras razões) e como deve ser determinado e documentado.

ÁGIO INTERNO.

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

ÁGIO INTERNO. INCORPORAÇÃO REVERSA. AMORTIZAÇÃO.

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

ART. 109 CTN. ÁGIO. ÁGIO INTERNO.

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

(...)

E embora posteriormente a mesma 1ª Turma da 1ª Câmara, após a mudança em sua composição, tenha passado a negar a dedutibilidade da despesa com amortização do “ágio interno”², entendo ser necessário enfrentar neste voto os fundamentos contidos naqueles acórdãos, em especial aqueles extraídos do artigo produzido por Jorge Vieira da Costa Junior e Eliseu Martins, apresentado no âmbito do 4º Congresso USP sobre Controladoria e Contabilidade, realizado em 2004³.

Pois bem, já no item 1 do artigo os autores apresentam as questões que se propõem a responder:

1. Introdução

² Vide acórdão nº 1101-000.913, prolatado na sessão de 09 de julho de 2013.

³ O artigo, que encontra-se nesta data disponível em www.congressousp.fipecafi.org/artigos42004/13.pdf, tem o seguinte título: *A Incorporação Reversa com Ágio Gerado Internamente: Consequências da Elisão Fiscal sobre a Contabilidade.*

(...)

Este trabalho visa a abordar modalidade recente de incorporação reversa praticada no mercado: a que toma por base ágio gerado internamente. Contabilmente, referido evento, do ponto de vista estritamente técnico, é admissível? E do ponto de vista tributário, há previsão legal para sua consecução? (Grifamos)

(...)

No item 2 do artigo os autores inicialmente escrevem sobre a teoria do surgimento do ágio em transações entre parte independentes e não relacionadas (*arm's length transaction*), bem como sobre a forma de seu registro na contabilidade. Em seguida, empregando essa mesma teoria, concluem ser inadmissível a geração interna de ágio, daí porque respondem à primeira questão suscitada no início do trabalho da seguinte forma⁴:

2. Contabilização do Ágio: Como fazê-la à luz da Teoria Contábil?

(...)

Resta justificado, dessa forma, pelo exposto, que definitivamente, à luz da Teoria da Contabilidade, é inadmissível o surgimento de ágio em uma operação realizada dentro de um mesmo grupo econômico. Não é permitido contabilmente o reconhecimento de ágio gerado internamente, tampouco o lucro resultante.

E do ponto de vista tributário, como seria encarada a questão? Haveria óbices para o reconhecimento de ágio gerado internamente? A próxima seção do trabalho dedica-se a dirimir essa e outras questões. (Grifamos)

É portanto no item 3 do artigo que os autores pretendem responder à segunda questão, que é aquela que ora nos interessa. A seguir transcreve-se trechos desse item⁵:

3. Lei 10.637/02, art. 36: Renúncia Fiscal?

Ao se compulsar a legislação tributária, tem-se contato com a Lei nº 10.637/02, sancionada em 30.12.2002. Referido diploma legal, em seu artigo 36, admite, para fins tributários, a reavaliação de participações societárias, quando da integralização de ações subscritas, com o diferimento da tributação do IRPJ e da CSLL.

Reproduz-se, a seguir, referido dispositivo:

(...)

Elucidando o caput do artigo 36, tem-se que caso uma dada companhia "A" possua participação societária em outra companhia "B", e resolva constituir uma terceira companhia

⁴ Relembrando, a questão é a seguinte: "Contabilmente, referido evento, do ponto de vista estritamente técnico, é admissível?"

⁵ O art. 36 da Lei nº 10.637/2002 encontra-se transcrito no item 3.1 deste voto.

“C”, integralizando ações subscritas de “C” com a participação societária em “B” avaliada economicamente, o “lucro” apurado por “A” na integralização das ações subscritas de “C” não será tributado de imediato, para fins de IRPJ e CSLL.

Prosseguindo com a leitura sistemática do dispositivo, chega-se ao seu § 1º, a seguir reproduzido:

(...)

Em linhas gerais, o “lucro” apurado em “A” será tributado em duas situações: (i) quando “A” alienar, liquidar ou baixar, a qualquer título, sua participação societária em “C”, entidade na qual foram subscritas ações; e (ii) quando “C” alienar, liquidar, integralizar subscrição de ações de outra pessoa jurídica, ou baixar a qualquer título sua participação societária em “B”.

Aqui cabe um breve comentário. O fisco admite o diferimento da tributação, para fins de IRPJ e CSLL, de participações societárias avaliadas economicamente, utilizadas para fins de conferência de capital em outra pessoa jurídica, tão-somente em um primeiro momento. A renúncia fiscal, no caso, não contempla sucessivas operações de subscrição de ações e integralização com a mesma participação societária (§ 1º, inciso II), originalmente, avaliada economicamente, o que elide possível efeito de elisão em cascata.

Encerrando o estudo do artigo 36, o seu parágrafo § 2º excepciona as operações de combinação de negócios entre companhias, como eventos indicativos da realização do ganho de capital apurado pela companhia que integraliza ações subscritas, com participação societária avaliada economicamente. Orienta o dispositivo:

(...)

Em suma, utilizando o mesmo exemplo, caso “C” seja incorporada por hipótese pela, agora sua controlada, companhia “B”, o “lucro” registrado em “A” não será tributado para fins de IRPJ e CSLL. Contudo, o ágio carregado de “C” para “B” será dedutível tanto na apuração do lucro real quanto na base de cálculo da CSLL a ser apurado em “B”⁷. (Grifamos)

Questiona-se, desse modo, a racionalidade econômica do artigo 36 da Lei no 10.637/02, pelo lado do ente tributante, que permite que grupos econômicos, em operações de combinação de negócios, criem, artificialmente, ágios internamente, por intermédio da constituição de “sociedades veículo”, que surgem e são extintas em curto lapso temporal, ou pela utilização de sociedades de participação denominadas “casca”, com finalidade meramente elisiva.

Do ponto de vista tributário, à luz do artigo 36, e dependendo da forma pela qual a operação é realizada, a Fazenda Pública perde porque permite a dedutibilidade da quota de ágio

amortizada para fins de IRPJ e base de cálculo da CSLL mas deixa de tributar "ganho de capital" registrado pela companhia que subscreve e integraliza aumento de capital em "sociedade veículo" ou de participação "casca", a ser em seguida incorporada.

Com a incorporação, a sociedade veículo ou de participação "casca" deixa de existir.

Como não há intenção de alienar a participação societária que incorpora a "sociedade veículo", tampouco liquidá-la ou baixá-la a qualquer título, posto que através dela o grupo econômico realiza seus negócios sociais, e a incorporação da "sociedade veículo" não constitui realização do ganho de capital (§ 2º da art. 36), a Fazenda Pública, em verdade, poderá jamais tributar dita "receita", ou melhor, haverá uma probabilidade muito remota de fazê-lo.

(...)

Veja que esse é justamente o tipo de reorganização societária apreciada tanto no referido caso Gerdaul quanto nos presentes autos.

Pois bem, o objeto da presente autuação fiscal é a amortização do "ágio interno" que os autores do artigo expressamente afirmam não ser possível para fins societários, mas apenas para fins tributários, conforme trecho já acima transcrito, e novamente abaixo reproduzido:

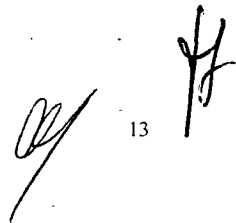
(...) Contudo, o ágio carregado de 'C' para "B" será dedutível tanto na apuração do lucro real quanto na base de cálculo da CSLL a ser apurado em "B" ⁷

Ocorre que, embora reconheça a honestidade científica dos autores do artigo, em especial do Dr. Eliseu Martins, que tanto contribuiu para o desenvolvimento da Ciência Contábil em nosso país, não posso deixar de apontar aquilo que, a meu juízo, representa uma grave omissão no artigo.

De fato, em lugar algum do trabalho os autores apontam o alicerce teórico da afirmação de que o "ágio interno" é dedutível para fins fiscais. O único fundamento por eles apresentado para sustentar a dedutibilidade, para fins tributários, do ágio gerado internamente, foi a singela e quase despercebida remissão à nota de rodapé nº 7 (observe com atenção o final do parágrafo acima reproduzido), nota essa que possui o seguinte conteúdo:

⁷ *A questão foi disciplinada pelas Instruções Normativas da SRF nº 11/99 e nº 390/04, art. 75.*

Assim, a afirmação de que o "ágio interno" é dedutível para fins de apuração do IRPJ e da CSLL foi fundamentada pelos autores do artigo apenas e tão-somente nos textos da Instrução Normativa SRF nº 11/99 e do art. 75 da Instrução Normativa SRF nº 390/2004, os quais praticamente reproduzem as disposições contidas nos já referidos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, que por sua vez tratam do ágio na incorporação, fusão e cisão de controladas, e não de "ágio interno".



Em outras palavras, não se dispuseram os autores a elucidar as razões teóricas pelas quais entendem que os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, ou os atos normativos que os regulamentaram, amparam a dedutibilidade fiscal do ágio gerado internamente.

Poder-se-ia imaginar que os autores do artigo entenderam, tal qual defendido pela ora recorrente, que o ágio a que se referem os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 alcança também o ágio gerado internamente. Resumindo, se a lei não faz distinção entre ágio e “ágio interno” não haveria razão para o intérprete fazê-lo.

Mas se fosse assim, os autores teriam que igualmente admitir que a legislação societária também não faz distinção entre ágio e “ágio interno”, algo que vai de encontro à conclusão de seu artigo, que enfaticamente promove essa distinção, inclusive afirmando ser inadmissível o surgimento de ágio interno à luz da Teoria Contábil.

Neste ponto é importante ressaltar que o ágio na aquisição de investimento é um fenômeno regulado pelo direito societário. E embora tenha sido a legislação tributária aquela que primeiro tratou do assunto⁶, fê-lo apenas com o objetivo de regular-lhe os efeitos tributários relativos à sua amortização. Nesse sentido, o Decreto-lei nº 1.598/77 estabelece o seguinte:

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

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

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

(...)

Ademais, embora a Lei 6.404/76, que dispõe sobre as sociedades por ações, não tenha disciplinado a questão do ágio, a Comissão de Valores Mobiliário, logo na primeira instrução que editou após a sua criação, tratou assim do assunto:

Instrução CVM nº 01, de 27 de abril de 1978:

(...)

Desdobramento do custo de aquisição de investimento

XX - Para efeito de contabilização, o custo de aquisição de investimento em coligada ou em controlada deverá ser desdobrado e os valores resultantes desse desdobramento contabilizados em sub-contas separadas:

a) equivalência patrimonial baseada em balanço patrimonial ou em balancete de verificação levantado até, no máximo, sessenta dias antes da data da aquisição pela investidora ou pela controladora, consoante o disposto no Inciso XI

⁶ A Lei nº 6.404/76 é silente acerca do ágio e de seu conceito.

 14 

b) ágio ou deságio na aquisição, representado pela diferença para mais ou para menos, respectivamente, entre o custo de aquisição do investimento e a equivalência patrimonial.
(Grifamos)

(...)

Não há a menor dúvida, portanto, de que o ágio havido na aquisição de investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial é um fenômeno regulado pelo direito societário. O direito tributário, como de regra o faz em relação a outros fenômenos regulados pelo direito privado, apenas trata de seus efeitos fiscais.

Então, retomando o raciocínio, cai por terra o entendimento que poder-se-ia atribuir aos autores do artigo segundo o qual, uma vez que os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 não fazem distinção expressa entre ágio e “ágio interno”, não caberia ao intérprete fazê-lo.

Pois embora a norma legal de natureza societária também não faça distinção entre ágio e “ágio interno” (art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77), os autores, sim, sustentaram tal distinção em seu artigo para vedar a amortização do “ágio interno” para fins societários.

Assim sendo, se em 2004 a norma societária (art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77) não fazia a distinção expressa entre ágio e “ágio interno”, não poderiam os autores do artigo fazê-lo àquela época, a não ser por meio de uma interpretação restritiva dessa legislação.

Aliás, já que está subordinada à lei, nem mesmo a legislação societária infralegal surgida a partir de 2007^{7,8} poderia fazer tal distinção, como efetivamente o fez, a não ser, igualmente, pela via de uma interpretação restritiva do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77.

A questão crucial, portanto, é saber, em primeiro lugar, se é juridicamente válido empregar-se uma interpretação restritiva do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77 para distinguir entre ágio e “ágio interno” com vistas a admitir-se, para fins societários, a amortização do ágio, mas não o do “ágio interno”, como propuseram os autores do artigo.

E, em segundo lugar, é também necessário verificar se é juridicamente válido empregar-se uma interpretação restritiva aos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 com vistas a admitir a dedutibilidade, para fins tributários, da despesa com amortização de ágio, mas não admiti-la em relação ao “ágio interno”, como pretende a fiscalização.

Como é cediço, a interpretação restritiva, tal qual a extensiva, a literal, a analógica, a sistemática, a histórica, a finalística, etc., fazem parte do arcabouço da Hermenêutica Jurídica. O emprego de cada uma dessas ferramentas deve ser levado a cabo pelo intérprete, de modo a revelar o correto significado da norma jurídica, segundo os valores contidos no Direito.

⁷ Vide, entre outros, o Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, a Resolução CFC nº 1.110/2007, o Pronunciamento Técnico CPC nº 04/2008, revisado em 2010, e a Orientação Técnica CPC 02/2008.

⁸ Mas pelo menos de 1994 o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações - FIECAFI, já advertia ser inadmissível o surgimento de ágio gerado internamente. Veja o comentário contido na página 247 daquele Manual: “Os investimentos, como já vimos, são registrados pelo valor de equivalência patrimonial e, nos casos onde os investimento foram feitos através de subscrições em empresas coligadas e controladas, formadas pela própria investidora, não surge normalmente qualquer ágio ou deságio.”

Pois bem, afirmam os autores do artigo que a amortização do “ágio interno” para fins societários é inadmissível, haja vista não ser fruto de uma transação entre partes independentes e não relacionadas (*arm's length transaction*).

Segundo esse entendimento a restrição ao “ágio interno” tem lugar para impedir que o controlador de um grupo de empresas, com vistas a alcançar seus próprios interesses em detrimento dos interesses dos minoritários, manipule o lucro líquido da pessoa jurídica mediante a dedução da despesa com sua amortização, despesa essa que, ao contrário do “ágio verdadeiro”, é gerada artificialmente pois nenhum recurso econômico ou financeiro é empregado na sua geração.

Bem por isso a legislação societária infralegal surgida a partir de 2007, na esteira do que há muito tempo já afirmava a doutrina especializada, expressamente restringiu (portanto, uma interpretação restritiva) o alcance do vocábulo “ágio” contido no art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77, inadmitindo a dedutibilidade do ágio gerado internamente para fins societários, senão vejamos:

Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007:

(...)

20.1.7 “Ágio” gerado em operações internas

A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de “ágio”.

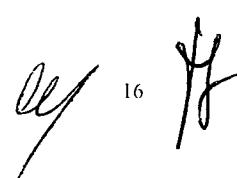
Uma das formas que essas operações vêm sendo realizadas, inicia-se com a avaliação econômica dos investimentos em controladas ou coligadas e, ato contínuo, utilizar-se do resultado constante do laudo oriundo desse processo como referência para subscrever o capital numa nova empresa. Essas operações podem, ainda, serem seguidas de uma incorporação.

Outra forma observada de realizar tal operação é a incorporação de ações a valor de mercado de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.

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

Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista

16



formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como "arm's length". (Grifamos)

Portanto, é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade.

(...)

Resolução CFC nº 1.110/2007:

(...)

120 O reconhecimento de ágio decorrente de rentabilidade futura gerado internamente (goodwill interno) é vedado pelas normas nacionais e internacionais. Assim, qualquer ágio dessa natureza anteriormente registrado precisa ser baixado.

(...)

Pronunciamento Técnico CPC nº 04 (Revisão nº 1, de 2010):

(...)

Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente

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

49. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos no presente Pronunciamento. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo.

50. As diferenças entre valor de mercado da entidade e o valor contábil de seu patrimônio líquido, a qualquer momento, podem incluir uma série de fatores que afetam o valor da entidade. No entanto, essas diferenças não representam o custo dos ativos intangíveis controlados pela entidade.

(...)

 17 

Orientação Técnica CPC nº 02/2008:

(...)

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.

E quanto à dedutibilidade, no âmbito da legislação tributária, da despesa com amortização do ágio gerado internamente?

Como visto antes, os autores do artigo em comento não apresentaram fundamentos teóricos que validassem sua conclusão de que o ágio gerado internamente, apesar de ser indedutível para fins societários, é dedutível para fins tributários.

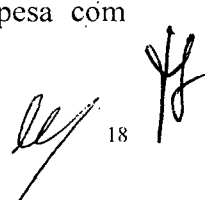
Mas a meu ver as razões por eles empregadas para não admitir a despesa com amortização do “ágio interno” para fins societários valem, igualmente, para justificar a invalidade da dedução dessa mesma despesa para fins fiscais, com a única diferença de que, enquanto lá o controlador viola os interesses legítimos do minoritários, aqui viola os interesses legítimos do fisco. E tal violação decorre da manipulação do lucro líquido mediante a dedução de despesa com a amortização de ágio na aquisição de um investimento para o qual não houve nem haverá qualquer sacrifício econômico, posto que realizada entre empresas do mesmo grupo econômico.

Em outras palavras, se pelo menos desde 1994 a doutrina especializada em direito societário não admite a amortização do “ágio interno”, e, mais recentemente, a Comissão de Valores Mobiliários, o Conselho Federal de Contabilidade e o Comitê de Pronunciamentos Contábeis expressamente não admitem essa dedução para fins societários, por que motivo o fisco a admitiria para fins tributários? Por que os intérpretes do direito societário podem validamente empregar uma interpretação restritiva do vocábulo “ágio” contido no art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77 (norma societária), enquanto os intérpretes do direito tributário não podem empregar a interpretação restritiva do mesmo vocábulo “ágio” contido nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97?

Não fossem todas as razões acerca da artificialidade da despesa com amortização de “ágio interno”, ensejadora da manipulação do lucro líquido, o simples fato de a legislação societária, corretamente interpretada, não albergar a dedução dessa despesa, implica necessariamente a adoção da mesma interpretação à legislação tributária, a teor do disposto no art. 109 do CTN, *in verbis*:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Ora, se o conceito de ágio, segundo a interpretação que lhe dá a doutrina societária especializada, não inclui o ágio gerado internamente, então a correta interpretação dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 também não admitirá a dedução da despesa com amortização do “ágio interno”.


18

4) Da Qualificação da Multa de Ofício

Alega a recorrente não ter agido dolosamente, daí porque seria incabível a qualificação da multa de ofício. Afirmar que jamais pretendeu ocultar do conhecimento do fisco a reorganização societária que realizou, aliás, com respaldo em todo o arcabouço legal vigente no direito positivo.

Pois bem, entendo que neste tipo específico de reorganização societária, que encontra previsão no art. 36 da Lei nº 10.637/2002, sempre remanescerá dúvida razoável acerca de se o sujeito passivo agiu, ou não, dolosamente.

De fato, referido dispositivo legal autoriza esse tipo de reorganização societária única e exclusivamente para fins possibilitar a reavaliação, na investidora, da participação que mantém em sua investida, reavaliação essa cuja incidência do IRPJ e CSLL devidos pela investidora poderá ser diferida⁹.

Mas esse tipo de reorganização societária traz como reflexo o surgimento de um “ágio interno”, o qual, apesar de contabilizado, não pode ser amortizado nem para fins comerciais nem para efeitos fiscais por não ter sido fruto de uma *arm's length transaction*.

Todavia, a contabilização desse ágio interno na investidora pode levá-la a erro de direito, concernente à crença da validade jurídica de sua amortização para fins fiscais. A possibilidade de ter a ora autuada incorrido nesse erro de direito não é remota, daí porque, a meu juízo, não há como afirmar-se, para além de qualquer dúvida razoável, que a contribuinte agiu dolosamente ao amortizar o “ágio interno”.

Por fim, em razão de este tipo de reorganização societária estar autorizado por lei, não há que se perquirir sobre a existência de propósito comercial diverso daquele previsto na própria lei, qual seja, a reavaliação do investimento mantido pela investidora.

5) Da Multa de Ofício e dos Juros de Mora

Alega a recorrente que a multa de ofício de 75% sobre o valor do IRPJ e da CSLL lançados é confiscatória e desproporcional.

Em razão de o argumento da defesa estar fundado, ainda que indiretamente, na arguição de constitucionalidade do art. 44 da Lei nº 9.430/96, base legal da multa de ofício imposta, essa Turma não detém competência para apreciá-lo, haja visto o disposto no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, e na Súmula nº 2 do CARF, que assim estabelecem:

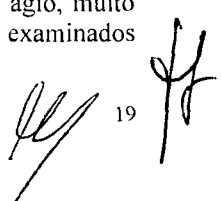
Decreto nº 70.235/72

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

⁹ E não custa repetirmos aqui o que foi dito alhures: o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 não cuida de ágio, muito menos de sua amortização. Tal assunto, nos casos de incorporação, fusão e cisão, é regulado pelos já examinados arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97.

19



Súmula nº 2 do CARF (DOU de 09/12/2010)

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

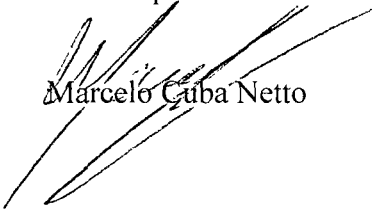
Alega ainda a interessada ser incabível a adoção da taxa Selic no cálculo do juro de mora.

Sobre esse assunto o CARF, por meio de sua Súmula nº 4, assim se pronunciou de maneira vinculante perante as Turmas que o compõem:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

6) Conclusão

Tendo em vista todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reduzir o percentual da multa de ofício de 150% para 75%.


Marcelo Cuba Netto