



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

Processo nº 19515.002021/2005-19
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-001.077 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de junho de 2012
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
EDITORA SCIPIONE

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001

Ementa: PASSIVO NÃO COMPROVADO. OMISSÃO DE RECEITA.

Correta a tributação, como receita omitida, do saldo das contas de passivo quando não demonstrada com documentação hábil e idônea a origem dos valores. Em sentido contrário, deve ser excluído da exigência a parcela devidamente comprovada através de documentos trazidos aos autos com as peças de defesa.

GLOSA DE DESPESAS COM DIREITOS AUTORAIS. COMPROVAÇÃO.

Deve ser mantida a glosa das despesas em relação as quais o sujeito passivo não logrou comprovar, ainda que intimado a fazê-lo. Por outro lado, é de restabelecer a dedução face aos valores devidamente demonstrados.

DESPESAS COM ÁGIO. DEDUTIBILIDADE. SIMULAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

É dedutível a despesa com ágio quando demonstradas nos autos a veracidade da operação e a causa do negócio jurídico, sendo justificável a utilização de “empresa veículo” em face das peculiaridades da operação.

AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO.

Descabe a imputação da multa qualificada por dedução indevida de ágio, quando não houve questionamento em relação à existência desse ágio bem como pelo fato de que a operação de “transporte” do ágio para a controlada, ainda que inaceitável quanto às consequências tributárias da dedutibilidade, teve como escopo justamente aquilo que foi realizado: a transferência do ágio para redução do resultado tributável. Não ficou demonstrado qualquer objetivo diverso daquele refletido pela operação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e rejeitar a preliminar de nulidade suscitada no recurso voluntário. No mérito, por maioria de votos, rejeitar a arguição de preclusão suscitada pelo relator em relação à dedução do PIS e da Cofins na base de cálculo do IRPJ e da CSLL e dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência referente à glosa de despesas com ágio (Termo de Verificação nº 2). Vencido o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto. Por unanimidade de votos, acatar a dedução do PIS e Cofins na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, restabelecer a dedução no valor de R\$ 1.881.756,09 referentes a direitos autorais (Termo de Verificação nº 5) e cancelar a exigência correspondente à glosa de despesas financeiras (Termo de Verificação nº 6). Designado o Conselheiro Carlos Pelá para redigir o voto vencedor. Os Conselheiros Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira farão declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto – Presidente e Relator

(assinado digitalmente)

Carlos Pelá – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Por bem resumir a controvérsia, adoto o Relatório da decisão recorrida que abaixo transcrevo parcialmente:

O interessado apresentou sua DIRPJ do ano-calendário de 2001 com base no lucro real anual e foi autuado no IRPJ e seus reflexos em relação a fatos geradores ocorridos nesse mesmo ano-calendário, em 01/07/2005, em conformidade com o Decreto n.º 70.235/72 e suas alterações, tendo o crédito tributário total alcançado R\$ 13.662.103,03, incluindo imposto e contribuições, multas de 75%, uma multa qualificada de 150% e juros de mora calculados até 31/05/2005, em razão das infrações apuradas adiante discriminadas (fls. 1 a 301), tendo sido lavrada a REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS, consubstanciada no processo de n.º 19515.002023/2005-08, de vols. I a III, apensada a este processo, REPRESENTAÇÃO que se reporta, também, a fatos relatados no processo de n.º 19515.002022/2005-55, de exigência de IRRF.

2 Os seis Termos de Verificação (TVs) dão conta de que:

2.1 **TV n.º 1:** omissão de receitas caracterizada por passivo fictício, com base legal nos arts. 249, inciso I I, 251 e § único, 279 e § único, 281, inciso I; e 288, todos do RIR/99, art. 24 da Lei n.º 9.249/95 e art. 40 da Lei n.º 9.430/96, no valor total de R\$ 4.828.845,38, assim constituído (fls. 163 a 166):

a) R\$ 1.212.514,70 de obrigações não comprovadas com fornecedores em 31/12/2001, conforme relações de fls. 230 a 233;

b) RS 573.355,37 de juros a pagar não comprovados referentes a empréstimos que teriam sido contraídos na modalidade "VENDOR", escriturados na conta 211.01.09 (fls. 167 e 229);

c) R\$ 3.042.975,31 correspondente a material de terceiros em poder do contribuinte, também não comprovados, escriturados na conta 211.02.16 (ou 211.02.10, conforme fl. 167);

2.2 **TV n.º 2:** despesa indedutível com amortização de ágio em investimento, escriturada na conta 421.08.07, no valor de R\$ 8.091.339,24, sendo tal ágio "decorrente de aquisição de participação societária, avaliada pelo método da equivalência patrimonial, pelos acionistas (na época quotistas) da Editora Scipione S.A., ou seja, a fiscalizada está deduzindo do resultado a parcela do ágio pago pelos seus acionistas por ocasião da aquisição da própria empresa"; em outras palavras: o ágio originou-se na aquisição das quotas do interessado e após sucessivas operações societárias, foi a ele mesmo transferido; base legal: arts. 247, § I, 249, inciso I, 251 e § único e 299 "caput" e §§ I e 2, todos do RIR/99, art. 51 da Lei n.º 7.450/85 e PN CST n.º 46/87, com aplicação de multa qualificada de 150% fundamentada no art. 44, inciso I I, da Lei n.º 9430/96, em vista de a AFRF ter entendido que algumas dessas operações societárias configuraram atos simulados, do que resultou a lavratura de Representação Fiscal para Fins Penais, em três volumes apensos a este processo e ao IRRF, de n.º 19515.002022/2005-55 (fls.238 a 249);

a) eis a descrição sintética das sucessivas operações societárias: Abril S/A e Havas S/A (esta do grupo francês Vivendi) possuíam quotas da Ed. Ática e da Ed.

Scipione e aportaram tais quotas como aumento de capital da empresa Serra das Araras, sendo que nesta operação a Serra das Araras recebeu o ágio anteriormente pago pela aquisição da Ed. Scipione, no valor de R\$ 54.960.739,99; as quotas recebidas da Serra das Araras foram aportadas como aumento de capital da empresa JVHA (atual Aroeira Educação S/A), de forma que Abril S/A, Havas S/A e JVHA (esta controlada por Abril S/A e Havas S/A) permaneceram durante algum tempo como quotistas da Serra das Araras até sua cisão total com a versão do seu acervo líquido mediante incorporação na Ed. Ática e na Ed. Scipione; advogados do Escritório Gouvêa Vieira participaram inicialmente da Serra das Araras, que tinha o mesmo endereço do Escritório; um advogado do referido Escritório permaneceu por algum tempo como sócio, junto com a JVHA; uma advogada do mesmo Escritório secretariou AGE da JVHA em seu início, tendo esta empresa o mesmo endereço do citado Escritório;

b) eis a conclusão da AFRF (fls. 244 a 246):

"Tendo em vista os elementos apresentados pelo contribuinte podemos afirmar:

a) Os acionistas controladores da empresa Editora Atica S A, são Abril S A e Havas S/A, desde a aquisição da participação em 1999;

b) A empresa Serra das Araras Participações Ltda., foi constituída em 1999 única e exclusivamente para registrar as aquisições das participações societárias das Empresas Atica e Scipione;

c) A empresa JVHA Participações S A foi constituída para encobrir a participação direta das empresas Abril S A e Havas, nas empresas Atica e Scipione

d) As empresas JVHA e Serra das Araras funcionaram no mesmo endereço do Escritório Gouvêa Vieira, na Cidade do Rio de Janeiro, e posteriormente a JVHA transferiu sua sede para a Cidade de São Paulo, também, onde funciona o Escritório Gouvêa Vieira;

e) As operações descritas nos itens anteriores (letras A e B), foram realizadas para no primeiro momento registrar o aporte de ativos (participações societárias na Atica e Scipione) efetuado pelas empresas Abril e Havas, com a finalidade exclusiva de efetuar a incorporação no ano seguinte e, por conseguinte amortizar o ágio pago pelos acionistas da Atica e Scipione, reduzindo assim o resultado tributável de ambas;

f) Os protocolos de justificação nada esclarecem a essência (substância) dos atos, tratando-se apenas de atos societários que abordam apenas os aspectos quanto a forma de realização dos mesmos.

Estamos diante de atos simulados com o único intuito de reduzir a base de calculo uma vez que desde a aquisição das participações societárias das empresas Atica e Scipione, os sócios das mesmas continuam sendo Abril S.A e Havas S.A. e, a administração e controle das operações são feitas por funcionários que portam crachás com a logomarca da ABRIL e estão em processo de transferência física para o prédio da EDITORA ABRIL.

Em caso semelhante a Secretaria da Receita Federal editou o Parecer Normativo CST n. 46, de 17 de agosto de 1987, cuja ementa transcrevemos a seguir:

"IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA - A realização de operações simuladas, com o objetivo de elidir o surgimento da obrigação tributária principal ou

de gerar maiores vantagens fiscais, não inibe a aplicação de preceitos específicos da legislação de regência, bastando que, pela finalidade do ato ou negócio, sejam obtidos rendimentos ou ganhos de capital submetidos à incidência do imposto de renda, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada."

Em sua conclusão o PN n. 46 assim dispõe: "Em face do objetivo do artigo 51 da Lei nº 7.450/85 e de seus próprios termos, a realização de operações simuladas com o fito de elidir o surgimento da obrigação tributária principal ou de gerar maiores vantagens do que as proporcionadas pela lei fiscal, não deve inibir a aplicação de hipóteses de incidência do imposto de renda sobre a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de rendimentos e ganhos de capital. Essas operações não podem ser aceitas para legitimar consequências tributárias, visto que são procedimentos legais apenas no seu aspecto formal, mas ilícitas na medida em que pretendem encobrir ato de natureza jurídica com efeitos tributários mais onerosos para o contribuinte; por isso mesmo, devem prevalecer os efeitos tributários do negócio dissimulado, ao revés daqueles decorrentes do ato jurídico formalizado apenas para gerar consequências entre as partes."

Diante do exposto, concluímos que o ÁGIO AMORTIZADO contabilizado durante o ano calendário de 2001 como despesa operacional, decorrente da aquisição de investimento, o qual transitou pela empresa SERRA DAS ARARAS com a única finalidade desta ser incorporada no ano seguinte, transferindo o ágio pago pelos acionistas para ser amortizado como despesa operacional das investidas, traduz em **DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS**. Cabe salientar que as únicas operações realizadas pela empresa SERRA DAS ARARAS, foram o registro dos investimentos efetuados na Ática e na Scipione em 1999 e posteriormente de 2000 e, a cisão total desta e por conseguinte sua extinção no ano de 2000."

2.3 **TV n.º 3**: receita não contabilizada caracterizada pela diferença de R\$ 202.923,57 apurada por meio do confronto entre o valor de R\$ 11.660.912,94, escriturado na conta 113.01.03 do interessado, conforme balancete de 31/12/2001, referente a matéria prima própria em poder de terceiros, e o valor de R\$ 11.863.836,51, registrado na Ática como obrigação para com o interessado, com base legal nos arts. 249, inciso I, 251 e § único, 278, 279, 280, 283 e 288, todos do RIR/99 e art. 24 da Lei n.º 9.249/95 (fls. 250 a 252);

2.4 **TV n.º 4**: glosa de custos decorrente da não comprovação das causas dos lançamentos, no ano-calendário de 2001, de dois ajustes de estoques referentes ao ano-calendário anterior, na conta 421.07.06, de ORDENS DE PRODUÇÃO CANCELADAS, sendo R\$ 971.000,00 debitados na conta em tela a título de gastos indiretos de fabricação e R\$ 1.653.000,00 debitados na mesma conta a título de mão de obra indireta, totalizando R\$ 2.624.000,00, com base legal nos arts. 249, inciso I, 251 e § único, 289, 290, inciso I, 292 e 300, todos do RIR/99 (fls. 255 a 267);

2.5 **TV n.º 5**: despesas ineditáveis com direitos autorais não comprovados, no valor total de R\$ 5.186.168,54, com base legal nos arts. 247, § 1º, 249, inciso I, 251 e § único, 299 "caput" e §§ 1º e 2º, todos do RIR/99 (fls. 268 a 270);

2.6 **TV n.º 6**: glosa de despesas financeiras "face sua desnecessidade para manutenção da fonte produtora", referente à matéria prima própria em poder de terceiros, emprestada "sem a cobrança de encargos financeiros" - que foram calculados pela AFRF com base na taxa de juros dos contratos de mútuo entre o interessado e o terceiro (Ed. Ática), utilizando juros simples sobre as médias simples entre os saldos iniciais e finais de cada mês - de forma que a soma desses juros, **R\$ 1.548.820,04**, corresponde ao "montante dos encargos financeiros não repassados"

ao terceiro, com base legal nos arts. 251 e § único, 299 e §§ I o e 2o e 374, inciso I, todos do RIR/99 (fls. 271 a 277).

A empresa apresentou impugnações, em 01/08/2001 (IRPJ, às fls. 321 a 395, PIS, às 2.978 a 3.005, COFINS, às fls. 3.960 a 3.989, e CSLL, às fls. 4.966 a 5.047, por meio de seus advogados (fls. 320 e 397 a 417), acompanhada de elementos de prova acostados às fls. 427 a 7.600 (volumes 3 a 38).

9 Eis o resumo da impugnação, no tocante ao I R P J (fls. 321 a 395).

A impugnante alega que inexiste a receita não contabilizada (**TV n.º 3**), caracterizada pela diferença de R\$ 202.923,57 apurada por meio do confronto entre o valor de R\$ 11.660.912,94, escriturado na conta 113.01.03 do interessado, conforme balancete de 31/12/2001, referente a matéria prima própria em poder de terceiros, e o valor de R\$ 11.863.836,51, registrado como obrigação para/6om o interessado na Ática, pois a diferença decorre dos métodos distintos de avaliação e registro dos estoques finais, sendo o custo médio de aquisição o método da interessada ao passo que o da Ática é o preço da última compra, ambos admitidos pela legislação tributária, de forma que a autuação resultaria de presunção humana fundada apenas em lançamentos contábeis, pois as notas fiscais não foram verificadas, como exige o art. 283 do RIR/99, utilizado na capitulação legal.

11 Além disso, como os registros contábeis podem conter erros - tanto os do interessado, como os da Ática - qual foi o critério adotado para acusar o interessado pela suposta infração de omissão de receita?

12 Ademais, empréstimo de materiais (débito em "matéria prima n/ propriedade em poder de terceiros" e crédito em "materiais", ambas contas de ativo, para o interessado, e débito em "materiais", no ativo e crédito em "materiais de terceiros", no passivo, para a Ática) não produz qualquer efeito nos resultados das empresas envolvidas. Apenas se a devolução fosse de valor superior ao devido é que se poderia falar em ganho do interessado.

13 A impugnante sustenta que inexiste a omissão de receitas caracterizada por passivo fictício não comprovado (**TV n.º 1**) no valor total de RS 4.828.845,38, pois:

13.1 o valor de RS 1.212.514,70 de obrigações com fornecedores em 31/12/2001 está comprovado pelas notas fiscais e contratos ora apresentados (fls. 427 a 554);

13.2 o valor de RS 573.355,37 de juros a pagar referente a empréstimos contraídos na modalidade "VENDOR", escriturado na conta 211.01.09, está comprovado às fls. 555 a 1.070, por meio de contratos, notas de aquisição das mercadorias relacionadas a estes contratos, planilha demonstrativa dos juros contraídos em razão de cada operação contratada e prova da quitação dessas obrigações após 2001;

13.3 quanto ao valor não comprovado de RS 3.042.975,31, de material de terceiros em poder do contribuinte, escriturado na conta 211.02.16 (ou 211.02.10, conforme fl. 167):

a) o lançamento é nulo, pois a base de cálculo adotada, ao contrário dos casos anteriores, foi o saldo da conta de provisão 211.02.16, saldo que equivale apenas à soma algébrica de débitos e créditos efetuados nessa conta ao longo do tempo - no caso, 31 anos - de forma que, por um lado, o saldo não corresponde a obrigação alguma, não servindo de base de cálculo de receita eventualmente omitida e, por

outro, o saldo pode trazer créditos efetuados em períodos já alcançados pela **decadência**, que devem ser excluídos;

b) admitindo que a intenção da fiscalização tenha sido tributar os créditos nessa conta em 2001, que correspondem à aquisição, por empréstimo, de materiais da Ed. Ática, a documentação defls. 1.071 a 1.355 comprova a existência dessas obrigações.

14 A impugnante diz que não cabe a glosa de custos (**TV n.º 4**) decorrente da não comprovação das causas dos lançamentos, no ano-calendário de 2001, de dois ajustes de estoques na conta 421.07.06, de ORDENS DE PRODUÇÃO CANCELADAS, que seriam referentes ao ano-calendário anterior, sendo **RS 971.000,00** debitados na conta em tela a título de gastos indiretos de fabricação e **RS 1.653.000,00** debitados na mesma conta a título de mão de obra indireta, totalizando **RS 2.624.000,00**, pois se, por um lado, tais gastos "não deveriam jamais ter feito parte da valorização dos estoques no ano-calendário de 2000...", por outro, tais ajustes não prejudicaram o Erário, visto que eram despesas operacionais dedutíveis no ano-calendário de 2000 e ao serem tais valores alocados em conta de estoque, no ativo, em 2000, não afetaram o resultado, configurando verdadeira postergação de despesas e antecipação do pagamento do imposto em 2000.

15 Apóia-se no PN n.º 96/78 para justificar o ajuste efetuado de forma contábil, e não extra contábil, explicando seus procedimentos contábeis e reportando-se a diversos elementos de prova: "... apropriou a maior, nos estoques de produtos acabados e em elaboração, em 2000, dispêndios incorridos a título de mão de obra direta e despesas operacionais, quanto ao núcleo denominado Diretoria Editorial.

(...)

De uma breve análise do razão e da natureza das contas do núcleo Diretoria Editorial como um todo, que não relativas a mão-de-obra e encargos sobre a mesma (doe. 1.1., novamente), verifica-se que não poderiam, jamais, terem sido consideradas como parte integrante do custo dos produtos.

DE DESPESAS OPERACIONAIS OBVIAMENTE SE TRATAVAM POSTO QUE AS MESMAS NÃO ESTÃO RELACIONADAS DIRETAMENTE À PRODUÇÃO DOS LIVROS. COMO SE DEPREEEENDE DO DOCUMENTO

1.2.2., APENAS OS PROFISSIONAIS IDENTIFICADOS COMO "EDITORIAL DIDÁTICO" É QUE MANTINHAM ENVOLVIMENTO DIRETO COM A PRODUÇÃO DE LIVROS, OS DEMAIS A ISTO NÃO SE DEDICAVAM NÃO PODENDO COMPOR OS DISPÊNDIOS A ELES CORRESPONDENTES O CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS.

Uma vez constatando, em 2001, que os procedimentos atinentes ao custo estavam incorretos, posto que o procedimento de registro contábil adotado em 2000 foi rigorosamente idêntico, a Impugnante procedeu ao ajuste ora analisado.(...)"

16 Conclui sustentando que seu procedimento está de acordo com a legislação tributária, inclusive com o PN n.º 06/79, e comercial, bem como está conforme a melhor doutrina contábil ("Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações", da FIPECAFI, 6.ed., Ed. Atlas, 2003, págs. 118, 126 e seguintes, e "Contabilidade para Administradores, de Hélio de Paula Leite, Ed. Atlas, 3. ed., págs. 52, 55, 246 e seguintes).

17 Os documentos a que se refere a impugnante, de n.ºs 1 a 7, encontram-se às fls. 1.356 a 1.724.

18 A impugnante alega, a seguir, que comprova as despesas com direitos autorais (não comprovados, no curso da ação fiscal), valor total de R\$ 5.186.168,54 (**TV n.º 5**), conforme docs. 1 a 10.

19 Diz, todavia, ser impossível comprovar a exatidão dos valores das tabelas que totalizam, por autor e/ou detentor dos direitos autorais, o respectivo valor total de direitos autorais, pois tais direitos são porcentagens da respectiva receita de vendas, e não há como apresentar todas as notas fiscais de venda.

20 Acrescenta que a apresentação de RPA (Recibo de Pagamento a Autônomo) e de "notas fiscais de todas as contratações" é dispensável, pois "tais documentos não são exigidos por lei...".

21 Caso entenda-se que a documentação apresentada é insuficiente para comprovar a dedutibilidade das despesas, requer a realização de diligência para a análise de toda a documentação em seu poder. Transcreve, exemplificativamente, dispositivo de contrato em que os direitos autorais são fixados em 8% e traz tabelas, às fls. 356 e 357, com os valores que seriam devidos a título de direitos autorais, lembrando que alguns extratos bancários não coincidem em face de retenção de IRRF (traz dois exemplos, à fl. 357) e que algumas notas fiscais abrangem dois ou mais pagamentos realizados.

22 No tocante ao **TV n.º 2**, que considera despesa indedutível a amortização de ágio em investimento, no valor de R\$ 8.091.339,24, "decorrente de aquisição de participação societária, avaliada pelo método da equivalência patrimonial, pelos acionistas (na época quotistas) da Editora Scipione S.A., ou seja, a fiscalizada está deduzindo do resultado a parcela do ágio pago pelos seus acionistas por ocasião da aquisição da própria empresa", a impugnante assim se manifesta, sinteticamente:

22.1 a Editora Scipione Ltda., antes pertencente a várias pessoas físicas, foi adquirida pelas empresas Havas, Abril e Serra das Araras, cujas quotas eram, à época, detidas por JVHA e Antônio Alberto Gouvêa Vieira, este com 1%, mas antes majoritário, sendo que:

a) a aquisição da Scipione não é objeto do lançamento;

b) a Havas, como empresa estrangeira, necessita, por lei, ser representada no Brasil por aqui residentes, sendo normal e usual utilizar-se o investidor estrangeiro de advogados, o que é um procedimento legal;

c) os controladores da Scipione são Abril S/A e Havas S/A, pois a Serra das Araras passou a pertencer à Abril S/A e Havas S/A, saindo a JVHA.

22.2 essa descrição afasta o argumento ilógico e subjetivo de que a Serra das Araras foi utilizada única e exclusivamente para registrar as aquisições da Ática e Scipione, bem como que a JVHA foi constituída para encobrir a participação; pergunta-se: encobrir o quê?

22.3 nada impede a utilização de uma empresa para consolidar, no Brasil, a posição dos compradores, especialmente em caso de um investidor estrangeiro e um brasileiro, de grupos diferentes; como operacionalizar um acordo de acionistas se o investidor estrangeiro não tem uma pessoa jurídica aqui no país?

22.4 após a aquisição da Scipione pela Havas e Abril, ambas transferiram suas quotas para a Serra das Araras, cujo capital passou a ser representado pelas quotas que Havas e Abril possuíam na Scipione e na Ática; portanto:

a) nenhuma operação foi feita para encobrir a participação de Havas e Abril pois, após a utilização da JVHA para possibilitar o investimento estrangeiro, a Serra das Araras passou a ser detida por Havas e Abril;

b) a Serra das Araras foi uma "holding" para possibilitar o investimento de diferentes grupos, sendo um deles estrangeiro;

22.5 a seguir, Havas e Abril transferiram suas quotas na Serra das Araras integralizando o capital da JVHA, passando Havas e Abril a serem suas únicas acionistas e a JVHA passou a deter a Serra das Araras;

22.6 a seguir, Havas e Abril voltam a participar na Serra das Araras, com aporte de recursos financeiros;

22.7 o Termo não aponta que:

a) em 29/12/94 (*sic*) a Abril S/A cedeu e transferiu suas quotas na Serra das Araras para a Editora Abril S/A, conforme fls. 2.797 a 2.803 (entenda-se: em 29/12/99);

b) em 29/12/99, a Ática tornou-se sócia da Scipione, com aporte de recursos financeiros;

22.8 em 30/10/2000 aprovou-se a cisão total da Serra das Araras com incorporação de partes de seu acervo líquido pela Ática (cerca de 70,50%), pela Scipione (cerca de 28,50%) e pela JVHA (cerca de 1,00%), conforme fls. 2.831 a 2.854; 22.9 antes da extinção da Serra das Araras, a JVHA (depois JVVA) atuava como "holding" e veículo de investimento, juntamente com a Serra das Araras, no que diz respeito à Scipione;

22.10 a aquisição da Ática pela Havas e Abril não é objeto mediato ou imediato do lançamento impugnado, tratando-se de operação absolutamente legal e com evidente intuito e substrato negocial, conforme documentos anexos, na medida em que duas empresas investiram em sociedade efetivamente existente e operante, sendo uma delas, inclusive, uma sociedade estrangeira;

22.11 nenhuma operação foi feita para encobrir a participação das empresas Abril e Havas, tanto assim que estas sempre participaram do quadro societário da "holding" que detinha a Scipione, bem como da gerência dessa "holding", conforme "Doe.9" (não apresentado);

22.12 não há qualquer contestação fiscal quanto à existência do ágio na aquisição do investimento pela Serra das Araras;

22.13 o Termo (item "e") fala em "simulação" pelo fato exclusivo da Serra das Araras ter sido utilizada para consolidar a posição das compradoras, Havas e Abril e apóia-se apenas nas letras "a" e "b" do mesmo Termo, sendo que a letra "a" (Os acionistas controladores da empresa Editora Atiça S A, são Abril S A e Havas S A, desde a aquisição da participação em 1999) relata fatos que nada têm de ilegal e que não têm relação de causalidade com o lançamento, ao passo que a letra "b" (A empresa Serra das Araras Participações Ltda., foi constituída em 1999 única e exclusivamente para registrar as aquisições das participações societárias das Empresas Atica e Scipione) menciona uma suposta finalidade única e exclusiva que

não corresponde à realidade, pois as razões para a utilização da "holding" já foram relatadas, sendo o procedimento absolutamente lícito e legal;

22.14 os investidores, Abril e Havas, poderiam incorporar a Scipione ou serem por ela incorporadas e amortizar o ágio, independentemente da existência de empresa intermediária, cuja criação ocorreu antes do próprio registro do ágio; da mesma forma, a Serra das Araras poderia incorporar a Scipione ou ser por ela incorporada e, independentemente de qualquer ato ou fato, amortizar o ágio;

22.15 foram cumpridos os únicos requisitos para a amortização do ágio, quais sejam, incorporação da investidora pela investida ou vice-versa, pois o fundamento para o pagamento do ágio não foi contestado pela fiscalização;

22.16 as operações não foram simuladas e tampouco criadas para gerar maiores vantagens fiscais, pois o ágio existiria com ou sem veículo de investimento entre investidoras e investida;

22.17 não cabe a aplicação do Parecer Normativo CST n.º 46/87, mencionado no Termo de Verificação, senão pelas razões já expostas, também porque não se tratam de operações realizadas freqüentemente entre pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo;

22.18 em nada acrescenta a fundamentação do lançamento de IRPJ (artigos 247, 249, inciso I, 251 e parágrafo único e 229 do RIR/99), uma vez que as normas legais indicadas tratam da determinação do lucro real, da obrigatoriedade de manutenção da escrituração com observância das leis comerciais e fiscais e da dedutibilidade das despesas pagas ou incorridas;

22.19 portanto, não há motivação no lançamento, a capitulação legal é inadequada, os fatos não se subsumem à norma e faltam provas, de forma que foram feridos os princípios da legalidade estrita, do contraditório e ampla defesa, previsto no artigo 5º, LV, da Constituição;

22.20 inexistente a apontada simulação (falsa aparência jurídica que se manifesta pela criação de ato jurídico que, de fato, não existe, e que corresponde a uma intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada pelas partes), pois todos os atos societários existem e de fato ocorreram, causando os efeitos jurídicos que lhes são próprios e tampouco se verifica a simulação relativa (dissimulação), já que inexistente o propósito disfarçado nas operações em tela;

22.21 a Lei Complementar nº 104/2001, que admitiu a utilização de interpretação econômica para fins de constituição do crédito tributário, é inaplicável até que venha a ser regulamentada;

22.22 também não se subsumem aos eventos a teoria do "abuso de direito" ou a teoria do "propósito negocial", pois:

a) a necessidade (propósito comercial e negocial) está demonstrada;

b) existindo o ágio pago pelos acionistas, estes poderiam incorporar a investida ou ser por ela incorporados e amortizar o ágio, independentemente de qualquer empresa intermediária;

c) não foi demonstrado que o contribuinte se utilizou de formas jurídicas anormais, insólitas ou inadequadas com o único fim de obter vantagem fiscal, o que jamais poderia ter ocorrido, visto que a operação questionada pela fiscalização não é a incorporação, mas a própria utilização de empresa para investimento;

22.23 não foi questionada a incorporação, de forma que a amortização do ágio é legal, nos termos da Lei nº 9.532/97, art. 7º, inciso I I I , e art. 8º, alínea "b", e da IN SRF nº 11/99.

23 No tocante à glosa de despesas financeiras desnecessárias (**TV nº 6**) - referente à matéria prima própria em poder de terceiros, emprestada "sem a cobrança de encargos financeiros", que foram calculados pela AFRF com base na taxa de juros dos contratos de mútuo entre o interessado e o terceiro (Ed. Ática), utilizando juros simples sobre as médias simples entre os saldos iniciais e finais de cada mês, de forma que a soma desses juros, R\$ 1.548.820,04, que correspondem ao "montante dos encargos financeiros não repassados" ao terceiro - diz a impugnante que:

23.1 a fiscalização entendeu que ocorreu redução indevida do lucro por não ter sido cobrado da Ática encargo financeiro sobre o empréstimo de matéria prima, de forma que este encargo, por não ter sido repassado à Ática em 2001, implicou na glosa de despesa financeira;

23.2 portanto, a motivação não esclarece efetivamente a causa do lançamento e nem o método de cálculo adotado;

23.3 se o lançamento se refere a encargo financeiro não repassado à Ática:

a) por qual razão foi utilizada, sem previsão legal para isso, a média simples dos saldos mensais?

b) não há relação entre a causa do lançamento e a capitulação legal adotada.

24 A impugnante diz, também, que apesar dessas deficiências, pois identificar a matéria tributável é requisito básico, percebeu que o lançamento não se refere a encargo financeiro não repassado à Ática, mas, sim, a despesas de juros pagos por ela à Ática, de forma que ausente ou confusa a motivação, somada à falta de causalidade entre o alegado e os valores tributáveis calculados, resta configurado o **cerceamento do direito de defesa**, o que enseja a declaração de **nulidade** do lançamento, pois foram feridos o art. 37 e os incisos L IV e LV do art. 5º da Constituição (devido processo legal, contraditório e ampla defesa).

25 Prossegue dizendo que a falta de causalidade entre o motivo do lançamento e a metodologia usada provoca a declaração de **nulidade** do lançamento, pois não há previsão legal para o método adotado, ainda que o lançamento se referisse a pagamento de juros por empréstimo tomado, caso em que a despesa com os juros considerados desnecessários deveria ter sido glosada. Ou seja: a quantificação do valor tributável está errada, em face do método de cálculo adotado.

26 Embora sem a certeza da motivação do lançamento, mas assumindo a suposição de que este se refere a despesa com os juros considerados desnecessários por ter emprestado à Ática matéria prima sem cobrar juros, a impugnante sustenta que suas despesas são legítimas, pois a regra geral é a de que os juros pagos ou incorridos são dedutíveis e a fiscalização não contestou:

26.1 o efetivo pagamento dos juros;

26.2 a natureza, necessidade e usualidade do empréstimo tomado junto à Ática;

26.3 a necessidade e usualidade do empréstimo de matéria prima à Ática;

26.4 o registro da despesa financeira na escrituração.

27 A impugnante diz, ainda, que não existe vinculação entre os empréstimos, sendo que o empréstimo de papel é uma prática normal entre ambas as empresas (política administrativa), não existindo obrigação legal/para cobrar juros, ao passo que os empréstimos de recursos financeiros são normalmente acompanhados de juros, cabendo destacar que a fiscalização não examinou se a mutuante era devedora no mercado financeiro.

28 A impugnante conclui esta parte sustentando que não há provas (como datas e valores) da relação de causalidade entre a tomada (de empréstimo de recursos financeiros) e o repasse mutuado (do valor da matéria prima), como mostra o próprio razão anexo aos autos, além de faltar a alegação de existência "de qualquer identificação entre os empréstimos".

Portanto, a despesa financeira é dedutível (arts. 299 e 374 do RIR/99), estando contabilizada (art. 251 do RIR/99), e a capitulação legal não suporta o lançamento.

29 A impugnante diz que a indedutibilidade da CSLL, na determinação do lucro real é **ilegal e inconstitucional**.

30 A impugnante contesta a multa agravada (150%) pois a fiscalização não trouxe elementos que suportassem a alegação de simulação e fraude, autuando por presunção não prevista em lei, sem qualquer indício do "evidente intuito de fraude" que sustentasse a multa agravada e a acusação de crime fiscal (art. 44, I I, da Lei n.º 9.430/96 e arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64), sendo certo que o "evidente intuito de fraude" não pode ser presumido e que a operação jamais poderia ser caracterizada como fraude, visto que:

30.1 os atos não foram praticados para adulterar ou mascarar a realidade;

30.2 a constituição e utilização da Serra das Araras sequer foram atos praticados pela impugnante ou por um mesmo grupo controlador.

31 Ainda que o caso fosse de dissimulação, prossegue a impugnante, não há penalidade a ser aplicada pois a Lei Complementar n.º 104/2001 não foi regulamentada e a fraude do art. 72 não é fraude à lei, conforme doutrina de Heleno Torres mencionada em jurisprudência administrativa que exonerou o agravamento da multa.

32 A impugnante contesta a legalidade e constitucionalidade da exigência de juros com base na taxa SELIC, com os argumentos de praxe.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo - SP prolatou o Acórdão 16-13.616 acolhendo parcialmente a impugnação em decisão consubstanciada na seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001

NULIDADE.

PASSIVO FICTÍCIO. BASE DE CÁLCULO. INOCORRÊNCIA.

Não é causa de nulidade suposto erro na determinação da base de cálculo, no caso, tomar o saldo da conta como base de cálculo, em lançamento de passivo fictício. Preliminar indeferida.

*GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS NÃO NECESSÁRIAS.
BASE DE CÁLCULO. INOCORRÊNCIA.*

Não é causa de nulidade suposta falta de causalidade entre o motivo do lançamento e o método de cálculo, no caso, calcular a despesa financeira desnecessária tomando como base de cálculo os juros simples sobre as médias simples entre os saldos iniciais e finais de cada mês da matéria prima própria em poder de terceiros, emprestada sem a cobrança de encargos financeiros, sendo a taxa utilizada a dos contratos de mútuo entre o interessado e o terceiro. Preliminar indeferida.

*GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS NÃO NECESSÁRIAS.
CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.*

A própria impugnação demonstra que o interessado compreendeu a infração que lhe foi imputada e como foi apurado o valor tributável. Preliminar indeferida.

*DILIGÊNCIA PARA JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS.
GLOSA DE DESPESAS. DIREITOS AUTORAIS.*

Indefere-se o pedido, pois a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo posteriormente, exceto se demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, ou em razão de fato ou direito superveniente, ou que se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

A instância administrativa não se manifesta a respeito de suposta inconstitucionalidade e/ou ilegalidade da legislação tributária.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO

Ano-calendário: 2001

*DECADÊNCIA. PASSIVO FICTÍCIO. BASE DE CÁLCULO.
SALDO DA CONTA. OBRIGAÇÕES PROVENIENTES DE
PERÍODOS JÁ DECAÍDOS. INOCORRÊNCIA.*

A presunção legal de omissão de receita caracterizada por passivo fictício - tanto no caso de obrigação cuja existência não foi comprovada, como no de irregular manutenção no passivo - decorre da lógica contábil de que tais procedimentos têm por objetivo impedir o surgimento de saldo credor de caixa. Portanto, o dever de comprovar a obrigação mantida no passivo em período não decaído permanece, mesmo tendo ela sido registrada em período já decaído, sob pena de não se poder aplicar a presunção legal ao passivo de longo prazo. Preliminar indeferida.

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA
JURÍDICA - IR PJ*

Ano-calendário: 2001

RECEITA NÃO CONTABILIZADA. MÚTUO DE MATÉRIA PRIMA. ATIVO DO MUTUANTE INFERIOR AO CORRETO.

O saldo da conta "estoque em poder de terceiros" inferior ao correto, na ausência de prova em contrário, autoriza a presunção humana de que tal diferença resulta de receita não contabilizada. Lançamento procedente.

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. FORNECEDORES.

Exclui-se do valor tributável a parcela comprovada por meio de documentos hábeis coincidentes em datas e valores. Lançamento procedente em parte.

JUROS A PAGAR. "VENDOR".

Exclui-se do valor tributável a parcela comprovada por meio de documentos hábeis coincidentes em datas e valores. Lançamento procedente em parte

MATERIAL DE TERCEIROS.

Mantém-se o valor tributável, visto que a parcela comprovada de créditos por meio de documentos hábeis coincidentes em datas e valores não foi suficiente para justificar a existência de saldo credor nessa conta. Lançamento procedente.

GLOSA DE CUSTOS. ERRO NA APROPRIAÇÃO DE CUSTOS EM 2000. AJUSTES DE ESTOQUES EM 2001. DÉBITO A DESPESA VEDADO PELA L E I DAS S/A. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA EXCLUSÃO NO LALUR.

O erro na apropriação de custos no ano-calendário de 2000, detectado no ano seguinte - que indevidamente onerou os estoques finais do ano-calendário de 2000, diminuindo o CPV e aumentando o lucro na mesma proporção no mesmo ano-calendário - deve ter seus efeitos contábeis (ajustes) registrados pelo crédito ao estoque inicial de 2001, cuja contrapartida é débito à conta de Lucros Acumulados - Ajustes de Exercícios Anteriores, nos termos da Lei das S/A, que veda expressamente que a retificação de erros de períodos anteriores transite por conta de resultado. Não há previsão legal para excluir tais ajustes no LALUR, em 2001, pois tais valores referem-se ao ano anterior. O procedimento tributário apropriado ao fato teria sido retificar a DIPJ do ano-calendário de 2000, excluindo tais valores no LALUR e, se fosse o caso, pedir restituição e/ou compensação dos valores pagos a maior. Lançamento procedente.

GLOSA DE DESPESAS. DIREITOS AUTORAIS.

Exclui-se do valor tributável a parcela comprovada por meio de documentos hábeis coincidentes em datas e valores. Lançamento procedente em parte.

GLOSA DE DESPESA NÃO NECESSÁRIA. ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. ABSORÇÃO DO ÁGIO PAGO NA AQUISIÇÃO DO SEU PRÓPRIO CONTROLE, POR MEIO DE ATOS SOCIETÁRIOS DIVERSOS SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA.

Prozada de forma indireta a existência de simulação na transferência do ágio para a própria empresa antes adquirida, por meio de atos societários posteriores sem qualquer propósito negocial, a despesa com a amortização do ágio é indedutível, por desnecessária, mantendo-se a multa qualificada (150%), em vista da conduta dolosa do sujeito passivo buscando impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade Fiscal, da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, conforme disposto nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, configurando o evidente intuito de fraude à lei tributária. Lançamento procedente.

GLOSA DE DESPESA FINANCEIRA NÃO NECESSÁRIA. JUROS DE MÚTUO FINANCEIRO OBTIDO DE TERCEIRO. MÚTUO GRACIOSO DE MATÉRIA PRIMA AO TERCEIRO. BASE DE CÁLCULO.

A obtenção de empréstimos financeiros junto a terceiro, obviamente onerosos, ao mesmo tempo em que há concessão de empréstimos de matéria prima a terceiro, graciosamente, evidencia a desnecessidade de parte das despesas financeiras, cuja exata dimensão é o valor dos juros simples contratuais dos mútuos aplicados sobre a média simples dos estoques iniciais e finais de cada mês de matéria prima emprestada ao terceiro. Lançamento procedente.

AUTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFLNS.

O voto referente ao IRPJ aplica-se aos seus reflexos.

Lançamento Procedente em Parte

Utilizando-se como referência os Termos de Verificação, como resultado do julgamento de primeira instância foi dado provimento parcial à exigência referente ao TV-1 sendo que em relação aos fornecedores (valor tributável: R\$ 1.212.514,70) foi entendido como demonstrado o valor de R\$ 575.042,84; em relação ao financiamento (valor tributável: R\$ 573.355,37) foi acatado o montante de R\$ 93.925,86. No que se refere ao item material de terceiros (valor tributável: R\$ 3.042.975,31), a exigência foi integralmente mantida.

Também foi dado provimento parcial em relação à exigência mencionada no TV-5 (valor tributável: R\$ 5.186.168,54), glosa de despesas com direitos autorais, tendo sido considerada demonstrada a parcela de R\$ 1.239.592,23.

O restante do lançamento foi mantido.

No que se refere à parcela exonerada, a primeira instância julgadora interpôs recurso de ofício. Quanto à exigência mantida, a interessada apresentou recurso voluntário suscitando, em preliminar, a nulidade da decisão de primeira instância que teria deixado de analisar provas trazidas aos autos ou não fez a contento.

De resto, ratifica em essência as razões expeditas na peça impugnatória.

Posteriormente, com vistas a usufruir das condições de pagamento estabelecidas na Lei nº 11.941/2009, a interessada apresentou desistência parcial do recurso. O pedido abrangeu a integralidade da exigência referente aos Termos de Verificação nº 3 e 4; a parcela da exigência relativa ao Termo de Verificação nº 1 que foi mantida pela decisão de primeira instância e uma parte da exigência referente ao Termo de Verificação nº 5.

Permanecem na lide a exigência integral contida nos Termos de Verificação nº 2 e 6 (glosa de despesas com ágio e glosa de despesas financeiras), a parcela da exigência relativa aos Termos de Verificação nº 1 e que foi exonerada pela decisão de primeira instância; e a parcela da exigência referente ao Termo de Verificação nº 5 não abrangida pela desistência.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Após a decisão de primeira instância e o pedido de desistência formalizado pelo sujeito passivo restou para ser analisado:

- Em recurso de ofício, a extinção parcial da exigência referente aos Termos de Verificação 1 (saldo da conta fornecedores e financiamento) e 5 (despesas com direitos autorais).

- Em recurso voluntário, a exigência referente ao Termo de Verificação 2 (glosa de despesas com ágio), 5 (parcela mantida relativa a despesas com direitos autorais) e 6 (despesas financeiras).

RECURSO DE OFÍCIO

O provimento parcial acolhido pela decisão recorrida referiu-se a um juízo de valoração probante sobre a documentação apresentada pelo sujeito passivo para justificar a omissão de receitas e a dedução de custos e despesas que foram glosadas pela autoridade lançadora.

Pelo exame dos autos, constata-se que a autoridade julgadora de primeira instância efetuou meticulosa e isenta análise dos documentos acostados, aceitando como demonstrados os valores que atenderam aos critérios objetivos por ela estabelecidos.

Sob esse prisma, não há qualquer mácula que se possa imputar ao acórdão recorrido na parte em que acolheu as razões de defesa, motivo pelo qual voto por negar provimento ao recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Em questão preliminar, a interessada suscita a nulidade da decisão de primeira instância, que teria deixado de analisar razões de defesa e documentos ou o fez de forma perfunctória.

Não posso concordar com tal argumento que se mostra ao nível do absurdo diante do trabalho da autoridade julgadora. Conforme mencionado quando da apreciação do recurso de ofício, a decisão questionada é irretocável em termos formais. O acórdão indica a realização de análise meticulosa das razões de defesa e da documentação trazida aos autos, com explicações claras e planilhas demonstrativas das razões pelas quais os argumentos de defesa foram ou não acatados.

Por esse motivo, rejeito a preliminar suscitada.

No mérito, seguindo a ordem dos Termos de Verificação temos:

TV nº 2 - Despesas Indedutíveis – amortização de ágio:

O ágio considerado indedutível refere-se à aquisição da participação societária na interessada (Editora Scipione) pelas empresas Abril S/A, Havas S/A e Serra das Araras.

A contestação da autoridade lançadora dirigiu-se não a essa operação em si, mas às operações posteriores que implicaram na transferência do ágio para a interessada e a consequente dedução. São elas:

a) o aumento do capital social da SERRA DAS ARARAS, mediante transferência, a seu patrimônio, pela HAVAS e ABRIL, da participação societária adquirida na Editora Scipione, a título de integralização de quotas (nesta subscrição de capital não foi pago qualquer ágio ou ganho, tendo sido as quotas subscritas sem ágio e a participação na Editora Scipione transferida ao preço de aquisição);

b) o posterior aumento do capital social da JVHA, pela SERRA DAS ARARAS, mediante transferência, ao patrimônio daquela, da participação societária na Editora Scipione, a título de integralização de ações (nesta subscrição de capital igualmente não foi pago qualquer ágio ou ganho, tendo sido as ações subscritas sem ágio e a participação na Editora Scipione transferida ao valor recebido da HAVAS e ABRIL);

c) a cisão total da SERRA DAS ARARAS, com a versão de parte de seu patrimônio para a JVHA e, a outra parte do patrimônio, para a Editora Scipione, nela inclusa o ágio pago na aquisição de sua própria participação societária pela SERRA DAS ARARAS, ABRIL e HAVAS.

No entendimento da Fiscalização, essas operações representaram atos simulados com o objetivo de transferir o ágio para a Editora Scipione para que essa faça a dedução do valor correspondente e reduza o resultado tributável.

Em outras palavras, a Serra das Araras representaria o que se denomina “empresa-veículo”, formalizada com o único propósito de “transportar” o ágio registrado na Havas e na Abril para a Editora Scipione.

Na linha de defesa, a recorrente sustenta a regularidade da operação de aquisição da Editora Scipione (que gerou o ágio), apresentando razões mercadológicas que justificariam o procedimento. Quanto a esse ponto, registre-se que a aquisição em si não foi objeto de questionamento pela Fiscalização. O que deve ser objeto de análise é o ágio registrado e a forma como foi transferido.

Em relação às operações questionadas, sustenta a recorrente que a empresa Serra das Araras seria uma holding utilizada para possibilitar o investimento de pessoas jurídicas de grupos diferentes, dentre elas uma estrangeira.

Nessa questão sou obrigado a concordar com a decisão recorrida no sentido de que a Serra das Araras não tem as características de uma holding. Uma holding ou sociedade gestora de participações sociais é uma empresa criada para gerir outra empresa ou grupo de empresas que geralmente não produz quaisquer bens ou serviços. Trata-se de uma concentração de empresas na forma de uma sociedade financeira que tem como missão

controlar coordenar e orientar todas as atividades porque possui uma parte geralmente significativa do capital social das filiais.

A holding define e decide o caminho que o grupo deverá seguir delineando uma estratégia comum para todas empresas. A sua criação é habitualmente determinada por aspectos de racionalização e maior eficiência operacional e financeira. Como gestora do grupo cabe-lhe efetuar o planejamento financeiro administrativo e jurídico dos investimentos assim como gerir todas as atividades.

A Serra das Araras teve existência apenas formal num curto período, onde não exerceu qualquer atividade de gestão ou controle estratégico. No que se refere à necessidade de um veículo de investimento para a empresa estrangeira é argumento que também não merece guarida, tendo em vista que a Editora Scipione já havia sido adquirida pela Havas (e também pela Abril) quando houve a transferência do controle para a Serra das Araras.

Do até aqui exposto, não vislumbrei o evidente propósito e substrato negocial suscitado pela recorrente para justificar a utilização da empresa Serra das Araras como veículo de investimento nos termos mencionados na peça de defesa.

Quanto à alegação de que a Editora Scipione poderia incorporar a Havas e a Abril, adotando a denominada incorporação às avessas ou reversa, caberia então perguntar à recorrente o porquê de não tê-lo feito. Considerando que, conforme exposto em momento anterior deste voto, não foi demonstrado o propósito negocial da operação nos termos arguidos pela recorrente, várias podem ser as razões para não ter procedido na forma suscitada.

Entendo que a Serra das Araras foi sim utilizada como veículo, mas apenas no transporte do ágio para dentro da investida, permitindo a redução do resultado tributável pela dedução do valor correspondente, sem que tenha sido demonstrada a usualidade ou necessidade dessa operação para fins de dedução.

O procedimento permitiu que a Editora Scipione apropriasse uma despesa a qual não deu causa tendo como consequência imediata a redução do resultado tributável no período. Em termos mediatos, poderia eventualmente implicar numa redução do ganho de capital quando da alienação da participação societária.

Destarte, em resumo do meu voto, entendo que não foi demonstrado qualquer propósito negocial que justificasse as operações sob análise caracterizando um abuso de forma jurídica, motivo pelo qual é inaceitável o impacto tributário daí decorrente qual seja, a dedução pela Editora Scipione do valor referente ao ágio.

Em relação à ocorrência de simulação a ausência de propósito negocial na transação sob exame leva-me à concordar apenas em parte com a da decisão recorrida, no sentido de que a Serra das Araras Participações Ltda era uma sociedade empresária de existência meramente formal, conceituada no Parecer de fls. 8767/8858 como empresa de "prateleira", apresentando-se como uma terceira interposta dos controladores efetivos (Abril e Havas).

Por outro lado, duas circunstâncias são relevantes para o deslinde da questão.

A primeira delas é que a existência e o registro do ágio não foram questionados pela Fiscalização. Penso que a legitimação da operação que gerou o ágio

enfraquece a acusação fiscal quanto á ocorrência da simulação. Não se pode afirmar que o ágio tenha sido “fabricado”, ou seja, em essência a despesa por ele gerada tem uma justificativa.

A segunda circunstância é o fato de que a operação de “transporte” do ágio para a controlada, ainda que inaceitável quanto às consequências tributárias da dedutibilidade, teve como escopo justamente aquilo que foi realizado: a transferência do ágio para redução do resultado tributável. Não ficou demonstrado qualquer objetivo diverso daquele refletido pela operação.

Pelo exposto, entendo pela inoccorrência da simulação motivo pelo qual voto por reduzir a multa ao percentual de 75%.

TV nº 5 – Despesas com direitos autorais:

O valor tributável referente a esse item foi de **R\$ 5.186.168,54**; sendo R\$ 3.960.218,75 relativos a pagamentos feitos a pessoas jurídicas e R\$ 1.225.949,79 correspondentes a pagamentos realizados a pessoas físicas.

A decisão de primeira instância acatou parte das razões de defesa apresentadas na impugnação e cancelou o valor tributável de R\$ 528.408,06 referentes às despesas com pessoas jurídicas e R\$ 711.184,17 relativos às pessoas físicas. Esse cancelamento foi objeto de recurso de ofício analisado em momento anterior deste voto.

Permaneceu o valor tributável de **R\$ 3.946.576,31**; sendo R\$ 3.431.810,69 concernentes às despesas com pessoas jurídicas e R\$ 514.765,62 com pessoas físicas.

Após o recurso voluntário, a interessada apresentou petição de desistência parcial nos valores que, em relação a esse item, foram identificados na tabela reproduzida no final deste voto.

A desistência referente às despesas com pessoas jurídicas corresponde ao montante de R\$ 1.763.648,50 (46.232,14 + 49.477,72 + 58.677,91 + 67.285,32 + 80.723,10 + 93.693,31 + 60.113,27 + 1.123.006,04 + 46.185,28 + 46.185,28 + 92.069,13).

Em relação à despesas com pessoas físicas, a desistência monta a R\$ 136.344,38 (47.605,66 + 47.605,67 + 41.133,05).

Assim, do valor tributável de **R\$ 3.946.576,31**; fica definitivamente constituída a exigência sobre **R\$ 1.899.992,88** (1.763.648,50 + 136.344,38). Remanesce o litígio sobre o montante de **R\$ 2.046.583,43** (sendo R\$ 1.668.162,19, relativos a pessoas jurídicas e R\$ 378.421,24 referentes a pessoas físicas).

Analisando a documentação trazida aos autos com as peças de defesa, sob a ótica dos critérios utilizados pela decisão recorrida entendo como demonstrados os valores referentes às despesas com pessoas jurídicas. Como comprovante de pagamento, foi aceito o borderô de autorização para pagamento acompanhado do extrato bancário com a compensação do cheque no valor informado na escrituração. Também foi acatada a declaração do beneficiário informando o recebimento do valor, em substituição à nota fiscal.

Sob esses critérios, entendi como demonstrados todos os valores ainda em litígio (R\$ 1.668.162,19) referentes aos pagamentos realizados a pessoas jurídicas.

No que se refere aos pagamentos a pessoas físicas, mantenho a exigência sobre o valor de:

R\$ 123.694,29; supostamente pago a Maria Auxiliadora M. dos Santos Schimidt, por não ter encontrado o comprovante de pagamento a ele referente e:

R\$ 41.133,05; pagos a Armando Coelho de Carvalho Neto, tendo em vista que a Fiscalização informou tratar-se de valor referente ao ano-calendário anterior, o que não foi contestado pela defesa.

Do exposto, em relação ao valor sob discussão (R\$ 2.046.583,43), fica excluída da exigência a parcela de R\$ 1.881.756,09 (1.668.162,19 + 213.583,90) e mantido o lançamento sobre R\$ 164.827,34.

Em resumo, tem-se:

Valor Tributável após decisão de primeira instância (I).....	R\$ 3.946.576,31
Valor Tributável objeto da desistência (II).....	R\$ 1.899.992,88
Valor Tributável sob discussão no recurso (III) = (I) - (II).	R\$ 2.046.583,43
Valor acatado neste julgamento (IV).....	R\$ 1.881.756,09
Valor tributável remanescente (II) + [(III) – (IV)].....	<u>R\$ 2.064.820,22</u>

TV nº 6 – Despesas financeiras:

O Termo de Verificação descreve a irregularidade da seguinte forma (todos os destaques foram acrescidos):

O contribuinte acima identificado repassou mediante empréstimo a Editora Atica S A, matérias primas de seu estoque, as quais foram contabilizados na conta 113.01.03 - MATÉRIA PRIMA N/PROPRIEDADE EM PODER DE TERCEIROS, sem a cobrança de encargos financeiros.

O entendimento normal da descrição implica em considerar que a fiscalizada dispunha de um crédito junto à Editora Ática decorrente do empréstimo de matérias primas, em relação ao qual o Fisco entendeu que deveriam ser cobrados encargos financeiros.

Ainda sob a ótica do entendimento normal da descrição, os mencionados encargos representariam para o detentor do crédito – a interessada – receitas financeiras que não foram contabilizadas. Teríamos assim a ocorrência de omissão de receitas.

Em seguida, o Termo de Verificação explica o critério para o cálculo dos encargos não repassados, registrando que utilizou a mesma taxa de cobrança dos encargos referentes ao mútuo entre as duas empresas sendo que, nesse caso, a interessada é a mutuária e os encargos são despesas por ela incorridas:

Para fins de determinar o montante dos encargos financeiros não repassados, utilizamos a mesma taxa para cobrança de encargos financeiros do contrato de mutuo mantido entre a

Editora Scipione e a Editora Ática, os quais, foram calculados pelo método de cálculo de juros simples. Os saldos mensais para determinar o montante de encargos são determinados pela média mensal simples, ou seja, somam-se os saldos iniciais e finais de cada mês e dividi-se por 2

Para encerrar a descrição dos fatos, a autoridade lançadora confirma que os encargos em questão são aqueles que deveriam ter sido cobrados da Editora Ática:

Em decorrência do narrado acima, ocorreu redução indevida do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, por não ter sido cobrado da Editora Ática o encargo financeiro sobre o empréstimo de matéria prima.

A conclusão mais lógica que se pode obter da descrição vai no sentido de que a autoridade fiscal sustenta a necessidade de se reconhecer um valor de receita financeira sobre o direito que a interessada tem junto com a Editora Ática, sob os mesmos critérios que contabilizou despesas financeiras relativas ao mútuo (como mutuária) junto a essa mesma empresa.

Entretanto, no enquadramento legal a Fiscalização menciona dispositivos referentes à definição de despesas operacionais e às condições de dedutibilidade. Conclui o procedimento afirmando:

*Pelo exposto, podemos inferir, que os encargos financeiros, não repassados a Editora Ática no ano calendário de 2001, para fins de apuração do lucro real, traduzem em **GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS**, face sua desnecessidade para manutenção da fonte produtora.*

Pergunta-se: O que foi efetivamente tributado?

Sobre essa questão, a decisão recorrida assim se manifesta:

(.....)

O Termo dá conta de que a impugnante tomava empréstimos de dinheiro do terceiro a quem emprestava matéria prima, sem nada cobrar por isso e/ou sem deduzir qualquer quantia dos juros a pagar a esse terceiro. Ou seja: a impugnante arcava com um ônus de juros visivelmente desnecessários, por mera liberalidade para com a empresa co-irmã.

(.....)

Parece então, a partir do esclarecimento prestado pela autoridade julgadora de primeira instância, que a matéria tributada refere-se à glosa dos encargos que incidiram sobre o mútuo, ou seja, se a interessada não reconhece a receita financeira que deveria ser cobrada pelo empréstimo de matéria prima à Editora Ática, a despesa financeira sobre o mútuo junto a essa mesma empresa representaria mera liberalidade.

Sendo assim, verifica-se que a descrição dos fatos contida no Termo de Verificação Fiscal não condiz com a matéria tributada o que se constitui em vício insanável do procedimento, seja no aspecto formal pela desobediência ao inciso III, do art. 10, do Decreto nº

70.235/72; seja pelo grave prejuízo à ampla defesa em função da dificuldade do sujeito passivo em entender aquilo que lhe é exigido.

Do exposto, meu voto é por reconhecer a nulidade do procedimento quanto a esse item.

Ainda que tal questão fosse superada, em termos meritórios o lançamento não mereceria sorte melhor. A glosa dos encargos sobre o mútuo sob o argumento de se constituir em liberalidade foi decorrência de uma análise indireta, fruto do não reconhecimento de receitas financeiras que deveriam incidir sobre o crédito em matérias primas.

Em outras palavras, o contrato de mútuo que gerou a despesa glosada sequer foi objeto de questionamento pelo Fisco quanto ao preenchimento dos requisitos de dedutibilidade. Não houve uma avaliação das características do contrato em si que justificasse a desconsideração dos encargos.

Destarte, reitero o posicionamento no sentido de que a autuação não pode prosperar neste item.

Outras questões:

A solicitação para exclusão do IRPJ da base de cálculo da CSLL não pode prosperar pela ausência de previsão legal. Em relação aos juros de mora, a utilização da taxa SELIC como indexador é questão resolvida e sumulada (Súmula CARF nº 4) neste Colegiado.

Quanto à argumentação referente à dedução do PIS e da Cofins da base de cálculo do IRPJ e da CSLL é matéria que não foi suscitada na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo neste momento processual. Caso seja vencido quanto à preclusão entendo que assiste razão ao sujeito passivo.

TABELA – DESISTÊNCIA REFERENTE ÀS DESPESAS COM DIREITOS AUTORAIS

DATA	VRCONT	FORNECEDOR
4/6/2001	47.605,66	WAYLAND PUBLISHERS LTDA
4/6/2001	47.605,67	WAYLAND PUBLISHERS LTDA
19/2/2001	41.133,05	MARIA TEREZA MARSICOS
24/5/2001	46.232,14	EDITORIA E LIVRARIA IRMÃOS TERRA & TERRA
19/2/2001	49.477,72	EDITORIA LDS LTDA
19/2/2001	58.677,91	OFICINA DE LETRA ED. E LIVRARIA
24/5/2001	67.285,32	OFICINA DE LETRA ED. E LIVRARIA
6/3/2001	80.723,10	OFICINA DE LETRA ED. E LIVRARIA
23/4/2001	93.693,31	OFICINA DE LETRA ED. E LIVRARIA
23/4/2001	60.113,27	PALAVRAS & TEXTOS ASSES EDUC E PED. LTDA
31/1/2001	1.123.006,04	VR REF COMPLEMENTO DIREITOS AUTORAIS DO MES
27/11/2001	46.185,28	MCTL COLETA DE DADOS S/C LTDA-ME
27/11/2001	46.185,28	M & B COLETA DE DADOS S/C LTDA
13/12/2001	92.069,13	M & B COLETA DE DADOS S/C LTDA

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro CARLOS PELÁ

Durante os debates deste caso, ousei divergir do I. Relator por entender que estavam justificadas as exigências necessárias para a dedução das despesas de amortização de ágio pago na aquisição do investimento.

Direito à amortização do ágio pago na aquisição do investimento

Conta-nos o Termo de Verificação Fiscal que a empresa Serra das Araras foi constituída para registrar as aquisições das participações das empresas Editora Ática e Editora Scipione (esta última a Recorrente neste processo).

Aponta que as operações foram realizadas para registrar o aporte de ativos (participações societárias na Ática e Scipione), efetuado pelas empresas Abril e Havas, com a finalidade exclusiva de efetuar a incorporação no ano seguinte, e, por conseguinte, amortizar o ágio pago na aquisição da Ática e Scipione, reduzindo assim o resultado tributável de ambas.

Não houve qualquer questionamento quanto à efetiva aquisição das empresas Ática e Scipione, que eram detidas por. Da mesma forma, não houve qualquer questionamento no que tange à existência do ágio pago, a grandeza e a natureza desse ágio, bem como a forma de sua amortização na base de cálculo do IRPJ e da CSLL da Recorrente. Vale dizer, não se contesta que houve uma compra e venda entre partes não-relacionadas, com pagamento de valor que supera aquele registrado no patrimônio líquido. Também é fato incontroverso que o ágio, cuja natureza apontada é de rentabilidade futura, foi amortizado respeitando a limitação legal de 1/60 avos pela Recorrente após a incorporação da Serra das Araras.

Diante dessa situação, entendo que deve ser afastada a existência da alegada simulação ou dissimulação por parte da Recorrente, quer pelo fato de que as operações foram efetivamente praticadas (compra e venda de Ática e Scipione por terceiros e posterior incorporação da empresa que registrou o investimento pelas investidas), quer pelo fato de que o ordenamento jurídico não veda a utilização de empresas veículo, mormente na situação em que se faz necessária, no âmbito societário, ou pelo menos aconselhável, a utilização de *holding* para agrupar e controlar investimentos de empresas não relacionadas.

A utilização de empresa veículo, apesar de não vedada no ordenamento jurídico, enseja, sem sombra de dúvidas, a manutenção do lançamento, quando ela é utilizada para simular uma associação encobrendo uma compra e venda de um negócio, a fim de evitar o pagamento do ganho de capital pelo vendedor. Nada mais óbvio, o ganho deve ser tributado. Assim dispõe a legislação de regência.

Totalmente diferente é o efeito causado pelo ganho de capital antes efetivamente apurado. Se o vendedor apura ganho de capital e em contrapartida isso representa ágio para os compradores, esses têm o direito, assegurado por lei, de amortizar esse ágio. Nessa medida, a existência de empresa veículo não muda esse direito. Ainda que existissem diversas empresas veículo, de existência efêmera, o que não é o caso, o direito permaneceria inalterado. E por quê? Porque não se tratam de dois sócios (simulados), em que na verdade um é comprador e outro vendedor, mas sim de um momento posterior à compra e venda, que se deu

de forma efetiva, entre partes não-relacionadas. Ou seja, a própria investida pode amortizar o ágio pago na sua aquisição em face do lucro gerado por suas atividades, bastando para tanto a incorporação reversa, prevista em lei.

Diferentemente do caso em que se utiliza “empresa veículo” para deixar de tributar o ganho de capital, na amortização do ágio o que importa é que se verifique o ágio e que a sua natureza seja de rentabilidade futura; tenha ocorrido uma alienação efetiva, com mais valia apurada, cuja natureza é de rentabilidade futura e que, no caso da amortização pela própria investida, ela seja de fato a empresa adquirida e amortize o ágio existente à razão de 1/60 avos para efeito do cálculo da tributação de sua atividade.

No presente processo, a existência ou não de empresa veículo não influencia em nada o direito à amortização do ágio pago pelas investidoras. O ágio seria amortizável de qualquer forma, considerando o investimento de Abril e Havas por Serra das Araras

Quanto ao direito à amortização do ágio, o artigo 386 do RIR/99 dispõe que:

Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do § 2º do artigo anterior, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso III do § 2º do artigo anterior, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 1º).

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 2º):

I - o ágio em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

II - o deságio em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 3º):

I - será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

II - poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§ 4º Na hipótese do inciso II do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos ou contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 4º).

§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 5º).

§ 6º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, quando (Lei nº 9.532, de 1997, art. 8º):

I - o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor do patrimônio líquido;

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

§ 7º Sem prejuízo do disposto nos incisos III e IV, a pessoa jurídica sucessora poderá classificar, no patrimônio líquido, alternativamente ao disposto no § 2º deste artigo, a conta que registrar o ágio ou deságio nele mencionado (Lei nº 9.718, de 1998, art. 11).

Como se vê, a legislação pertinente assegura à pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, o direito de amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo 385 do RIR, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60, no máximo, para cada mês do período de apuração, **inclusive quando a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.**

No presente caso, verifico que Abril S/A e Havas S/A, por meio da empresa **Serra das Araras**, adquiriram a empresa Editora Scipione de terceiros, com o pagamento de

ágio. Houve cisão, com posterior incorporação da investidora pelas suas investidas, consoante admite a legislação de regência. Em tais fatos não verifico nenhum impedimento à dedutibilidade das despesas incorridas com o ágio pago.

Por oportuno, é interessante mencionar que a mesma operação (relacionada à Editora Ática) já fora objeto de avaliação por esse Conselho, à época por sua 1ª Câmara, em processo em que se julgou o direito à amortização do ágio pago na aquisição da Editora Ática, em que foi reconhecido o direito a tal amortização. Eis a ementa do aludido julgado, objeto do Acórdão nº 101-97027:

Ementa: (...) DEDUÇÃO DE ÁGIO - INCORPORAÇÃO — Conforme artigo 386 do RIR/199, 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 determina do art. 385 do RIR, poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do §2º do Artigo 385 do RIR, 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. Assim, se a contribuinte avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido e indicar, por meio de documentação hábil, o custo do investimento e o valor do ágio pago, bem como o fundamento econômico, relativo ao valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, fará jus à aludida amortização do ágio.

(...)

Inúmeros foram os casos de ágio recentemente julgados pelo CARF. Tais julgamentos avaliaram operações diversas, nos mais peculiares aspectos. A Recorrente, em memoriais apresentados por ocasião do julgamento deste caso, apresenta uma interessante relação dos casos julgados e suas semelhanças e diferenças entre eles e este caso.

Vários daqueles acórdãos julgaram operações que guardam semelhança com o que discutimos nestes autos. No acórdão 1101-00.354, ao apreciar a questão, a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamentos do CARF entendeu legítima a dedução do ágio pago na aquisição de investimentos, independentemente da utilização de empresa veículo:

“AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO — DEDUTIBILIDADE — A pessoa jurídica que, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, absorver patrimônio de outra que dela detenha participação societária adquirida com ágio, poderá amortizar o valor do ágio, cujo fundamento seja o de expectativa de rentabilidade futura, nos balanços correspondentes h. 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. (arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97).”

Sobre esse aspecto, peça vênia para transcrever trecho da declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa:

“(…) o ágio pago na aquisição de investimentos que pode ser amortizado. Refere-se o art. 7º da Lei nº 9.532/97 ao ágio apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e este, por sua vez, trata do ágio formado entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido na época da aquisição.

Assim, se houver uma efetiva aquisição, e o patrimônio líquido da adquirida

se mostrar menor que o custo de aquisição do investimento surgirá o ágio passível de amortização com efeitos na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, desde que a pessoa jurídica detentora da participação societária adquirida com ágio incorpore a investida, ou vice-versa (art. 8º, alínea "h" da Lei nº 9.532/97).

(…)”

No referido acórdão, considerou-se determinante para a amortização do ágio: (i) a efetiva aquisição por terceiros, (ii) a incorporação da investidora pela investida ou vice-versa, buscando-se apenas a existência do ágio na sua origem, independentemente dos veículos de investimento necessários à aquisição ou organização do investimento, (iii) a fundamentação do ágio em expectativa de rentabilidade futura, e (iv) a amortização do ágio nos limites da Lei.

Nesse sentido, peço vênia novamente para citar trechos da declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa, no qual se verifica a preocupação acerca da existência de ágio cuja natureza seja de rentabilidade futura, na origem do negócio, ainda que haja posterior transferência da participação para empresa controlada pelos adquirentes. Até porque, se o ágio existe na origem, e nesse aspecto não há questionamento, o direito à sua amortização pela própria investida, em caso de incorporação reversa, é consequência da aplicação da lei. Leia-se o citado trecho:

“(…) Aqui, porém, a autoridade lançadora entendeu que houve formação de ágio na criação da TBH S/A, cujo capital foi integralizado mediante conferência das ações (mantidas pelos antigos acionistas) da CRT, o qual não estava devidamente fundamentado em rentabilidade futura, a inviabilizar a dedução parcial dos valores contabilizados pela autuada.

*No entanto, há evidências de **formação de ágio na aquisição original** da CRT por aqueles acionistas, aquisição esta que se deu em razão da privatização daquela empresa, cujo Edital estipularia preço inicial fundamentado em rentabilidade futura.*

Assim, no suposto de que sejam verdadeiras estas alegações contidas em recurso voluntário — até porque sua confirmação não se justifica ante o resultado do julgamento favorável à autuada, pelas razões expostas pelo I. Relator José Ricardo da

Silva — o ágio transferido até o momento em que se verificou o evento previsto no art. 7º da Lei nº 9.532/97 teria fundamento, sim, em rentabilidade futura, não havendo motivo para acolher o recurso de ofício decorrente da exoneração desta exigência.(...)”

Em outro caso, essa própria câmara, no Acórdão nº 1402-00.802, em que também houve o reconhecimento do direito à amortização do ágio pago na aquisição de investimento, também foram averiguados os requisitos para o reconhecimento do direito à amortização do ágio, tais como: o efetivo pagamento do preço, a aquisição do investimento entre partes não ligadas, a amortização do ágio na pessoa jurídica que produziu os lucros futuros (ágio x lucro) e a fundamentação do ágio na expectativa de rentabilidade futura. Eis a ementa do mencionado Acórdão:

“(...) AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO EFETIVAMENTE PAGO NA AQUISIÇÃO SOCIETÁRIA. 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. Nesse contexto não há espaço para a dedutibilidade do chamado “ágio de si mesmo”, cuja amortização é vedada para fins fiscais, sendo que no caso em questão essa prática não ocorreu.

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97. PLANEJAMENTO FISCAL INOPONÍVEL AO FISCO INOCORRÊNCIA.

No contexto do programa de privatização das empresas de telecomunicações, regrado pelas Leis 9.472/97 e 9.494/97, e pelo Decreto nº 2.546/97, a efetivação da reorganização de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, mediante a utilização de empresa veículo, desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, não resulta economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo e, por conseguinte, não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco.”

Não diverge desse posicionamento o adotado pela 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, também ao julgar o direito à amortização do ágio, Acórdão nº 1301-000.711:

“Ementa: SIMULAÇÃO Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância

entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade.

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO — ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97. PLANEJAMENTO FISCAL INOPONÍVEL AO FISCO — INOCORRÊNCIA. No contexto do programa de privatização das empresas de telecomunicações, regrado pelas Leis 9.472/97 e 9.494/97, e pelo Decreto nº 2.546/97, a efetivação da reorganização de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, mediante a utilização de empresa veículo, desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, não resulta economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo e, por conseguinte, não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco.

ABUSO DE DIREITO- A figura de "abuso de direito" pressupõe que o exercício do direito tenha se dado em prejuízo do direito de terceiros, não podendo ser invocada se a utilização da empresa veículo, exposta e aprovada pelo órgão regulador, teve por objetivo proteger direitos (os acionistas minoritários), e não violá-los. Não se materializando excesso frente ao direito tributário, pois o resultado tributário alcançado seria o mesmo se não houvesse sido utilizada a empresa veículo, nem frente ao direito societário, pois a utilização da empresa veículo deu-se, exatamente, para a proteção dos acionistas minoritários, descabe considerar os atos praticados e glosar as amortizações do ágio.

Nesse último caso, especificamente, é possível se verificar que houve a apreciação de acusação de simulação por parte do contribuinte nas operações que levaram à amortização do ágio pago. Sobre esse aspecto, assim se pronunciou o relator do caso:

*“(…) Para que se configure a simulação, é imprescindível, comprovadamente, um descompasso entre **a intentio facti** e o **intentio jûris**, sem os quais, não se pode falar em simulação, eis que a simulação pressupõe operação que não existe, falseia-se a realidade do que efetivamente ocorreu, ou seja, ocorre a desconformidade consciente e querida da declaração com a vontade, mas é preordenada com a parte à qual a declaração se dirige e acordado com ela, a fim de enganar terceiros.*

In casu, os fatos ocorridos não foram fingidos nem simulados e tampouco dissimularam outro fato. Todas as circunstâncias Micas levantadas no auto de infração realmente aconteceram na realidade negocial e não tiveram o objetivo de encobrir outros fatos.

Não se pode deixar de reconhecer que é dever das autoridades fiscais coibir práticas de utilização do ordenamento jurídico por meio de estratégias, formadas como negócios simulados, com fraude à lei ou com dolo que causem prejuízo ao Erário Público.

Bem assim, não pode se negar que os contribuintes utilizam formas simuladas para esconder dolosamente fatos geradores.

Contudo, não se pode admitir que considerações ou interpretações subjetivas da autoridade fiscal, possam descaracterizar operações legítimas e revestidas de licitude praticadas pelos contribuintes com total amparo no ordenamento jurídico vigente e qualificá-las como simuladas.”

Dessa forma, entendo que neste caso os requisitos para a amortização do ágio foram preenchidos e sequer foram questionados pela autoridade fiscal no momento do lançamento. Se pudermos resumir as razões que levaram o colegiado a decidir pela regularidade da operação, podemos afirmar que:

- Não havia dúvida sobre a existência efetiva da operação de compra e venda e do preço pago;
- Os detentores da Scipione não eram, de qualquer forma, relacionados com a Serra das Araras, a Abril ou a Havas;
- O ágio foi pago em razão de rentabilidade futura;
- A fiscalização não contestou que a amortização só se deu após a incorporação da Serra das Araras pela Recorrente na proporção do seu investimento e que observou os limites legais;
- A legislação permite a incorporação da empresa que registra o investimento pela investida para fins de amortização do ágio pago; e
- há justificativa para a utilização de uma *holding*.

Sobre esse último aspecto, a relator na DRJ colacionou em seu voto diversas matérias veiculadas na imprensa que noticiaram a parceria entre as empresas Havas e Abril para a aquisição das Editoras Ática e Scipione. Diante disso, sempre restou às claras que se tratou de aquisição, em última instância, de duas empresas por duas outras empresas não relacionadas – Abril e Havas (Vivendi), por meio de *holding* - de um novo negócio pertencente a terceiros não relacionados, vendedores das empresas Ática e Scipione.

Além disso, comprovou a Recorrente que dentre os antigos sócios da empresa adquirida havia um interdito, de maneira que a constituição de empresa em que Abril e Havas tivessem participação societária igualitária, para controlar as empresas adquiridas, teve também por fim evitar que uma ou outra, em conjunto com o interdito (obviamente por meio de seu representante legal), deliberasse em prejuízo da outra.

Nessa esteira, a câmara divergiu do nobre Relator no que tange à glosa de despesas de amortização do ágio em razão da utilização da empresa Serra das Araras e sua posterior incorporação. De mais a mais, a operação que gerou o ágio, apesar de possuir sócio brasileiro e estrangeiro, não-relacionados, foi toda efetuada no Brasil.

Os elementos aludidos acima estão evidenciados pelos fatos provados no processo, especialmente aqueles que demonstram que a operação de aquisição de fato existiu, foi pago o preço com ágio, houve o correto registro do ágio e, posteriormente, houve a cisão parcial com incorporação da investidora pela investida. Também restou justificada a utilização de empresa veículo dada a peculiaridade do caso, inclusive em razão da existência de interdito no quadro societário das empresas adquiridas. Por fim, a utilização de empresa veículo em nada alterou o direito à amortização do ágio pago pelos investidores.

Com base nesses fundamentos é que o entendimento majoritário da Câmara foi no sentido de entender legítimo o aproveitamento do ágio e, portanto, dar provimento ao recurso voluntário para determinar o cancelamento da exigência nesse ponto.

Da preclusão do direito à dedutibilidade do PIS e COFINS da base de cálculo do IRPJ e CSLL

Nesse ponto, o cerne do embate é determinar se houve, ou não, como entendeu o relator, a preclusão do direito de suscitar a dedutibilidade do PIS e COFINS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Com a devida vênia, entendo que não.

Com efeito, inúmeros são os julgados do CARF no sentido de que a avaliação de eventual preclusão do direito de defesa deve ser em relação ao item de autuação e não ao argumento em si.

Assim, penso que tendo o contribuinte contestado o item de autuação desde a Impugnação, inclusive quanto ao PIS e COFINS, independentemente da abrangência dos fundamentos de tal contestação, não há que se falar de preclusão. Com a devida vênia, a preclusão se refere ao item do lançamento e não aos fundamentos de defesa, mormente em razão da necessária observância do direito ao contraditório, ampla defesa e devido processo legal, tudo isso aliado à busca da verdade material, peculiar ao processo administrativo.

Logo, contestada a infração, a matéria deve ser considerada impugnada e afastados os efeitos da preclusão. Assim já decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO. MATÉRIA IMPUGNADA. A preclusão de que trata o art. 17 do Decreto n. 70.235/72 deve ser aplicada apenas nas hipóteses em que o contribuinte deixa de contestar a própria tributação (ou melhor, infração) em impugnação e pretende fazê-lo apenas via recurso ordinário (voluntário). ‘Matéria não impugnada’ significa, em outros termos, ‘exigência/infração não contestada’: e é apenas essa a falta que não inicia o contencioso administrativo. A contrario sensu, impugnada a exigência, iniciado está o contencioso administrativo, no qual devem ser apreciados todos os argumentos de defesa apresentados pelo contribuinte em quaisquer de suas instâncias, ainda que não tenham sido suscitados originariamente em impugnação. A preclusão em referência não atinge os ‘fundamentos de defesa’, mas sim a ‘defesa’ contra determinada exigência ou infração legislação tributária caso esta não tenha sido feita em primeira instância administrativa. Trata-se de aplicação dos princípios da instrumentalidade das formas e do formalismo moderado que

informam o procedimento administrativo fiscal.” (Acórdão nº 9101-00.514, sessão de 26/01/2010).

A esse respeito, Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López (in NEDER, Marcos Vinicius; Martínez López, Maria Teresa. Processo administrativo fiscal federal comentado. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010., p. 82-83) defendem que o instituto da preclusão não deve ser levado às últimas consequências, mormente em detrimento do interesse da própria Administração Pública e de seu dever de controlar a legalidade dos atos administrativos.

Reproduzo, novamente, julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO. PRECLUSÃO. Conforme precedentes desta Corte, o processo administrativo fiscal visa primordialmente ao controle de legalidade dos atos da Administração, pelo que as normas relativas à preclusão devem ser interpretadas com menos rigor, especialmente aquelas relacionadas às fases postulatória e instrutória do procedimento.

Nessa linha, não restam preclusas questões jurídicas invocadas pelo contribuinte apenas em sede de recurso voluntário quando este contesta a tributação em sede de impugnação, ainda que por outros fundamentos.

Recurso especial provido apenas para determinar o retorno dos autos ao Colegiado a quo para apreciação das razões recursais não conhecidas sob o fundamento de preclusão.” (Acórdão nº 9101-00.525 — sessão de 26 de janeiro de 2010)

“NORMAS PROCESSUAIS - PRECLUSÃO - Caracterizado nos autos que o contribuinte pleiteou indiretamente a aplicação de juros equivalentes à taxa SELIC em sua peça exordial, incluindo-os no demonstrativo de cálculo do valor do ressarcimento, não há que se considerar inovador o pedido na fase recursal. A informalidade moderada é mais adequada ao auto-controle da legalidade pela Administração Pública e mais aberta a busca da verdade real, que é a base de todo o sistema. Recurso negado.” (Acórdão nº: CSRF/02-01.100, sessão de 22 de janeiro de 2002).

Ademais, especificamente quanto ao argumento acolhido para exclusão do PIS e COFINS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, mister consignar que este foi argüido pela Recorrente em seu Recurso voluntário, ora julgado. Não houve qualquer acolhimento de ofício do referido argumento.

Destarte, entendo que deve ser afastada a preclusão suscitada pelo I. Relator quanto ao argumento do direito à dedução do PIS e COFINS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Processo nº 19515.002021/2005-19
Acórdão n.º **1402-001.077**

S1-C4T2
Fl. 35

Posto isso, ouse divergir do posicionamento firmado pelo Ilustríssimo Relator e voto por rejeitar a arguição de preclusão suscitada de ofício em relação à dedução do PIS e da Cofins na base de cálculo do IRPJ e da CSLL e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para cancelar a exigência referente à glosa de despesas com o aproveitamento do ágio.

(assinado digitalmente)

Carlos Pelá

Processo nº 19515.002021/2005-19
Acórdão n.º **1402-001.077**

S1-C4T2
Fl. 36

Declaração de Voto

CÓPIA