



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

Processo n° 19515.003053/2009-57
Recurso n° 899.462 Voluntário
Acórdão n° 1401-000.850 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de setembro de 2012
Matéria IRPJ
Recorrente SUSTENTARE SERVIÇOS AMBIENTAIS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

INCORPORAÇÕES DE SOCIEDADES. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES. DEDUÇÃO INDEVIDA.

A legislação fiscal somente admite a dedutibilidade da amortização do ágio proveniente de incorporação, se efetivamente ocorre o desembolso do valor pago a este título por empresas de partes não relacionadas e em que se demonstre a rentabilidade futura por laudo contemporâneo à essa aquisição. A dedução autorizada pelo artigo 386 do RIR/99 decorre do encontro no mesmo patrimônio da participação societária adquirida com o ágio pago por essa participação. Em face dessa "confusão patrimonial" entre o investimento e o ágio pago pela sua aquisição, somente nessa situação a legislação admite que o contribuinte considere perdido o seu capital investido com o ágio e, assim, deduza a despesa que ele teve quando da sua aquisição, o que não se verificou no caso concreto.

ÔNUS DA PROVA. DETERMINAÇÃO DO VALOR DO ÁGIO. ALEGAÇÃO DESACOMPANHADA DE PROVA. Cabe à recorrente trazer juntamente com suas alegações de defesa todos os documentos que dêem a elas força probante

.PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE DOLO ESPECÍFICO.

No planejamento tributário, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. “ÁGIO DE SI MESMO”.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 26/12/2013 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 01/04/2014

por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 26/12/2013 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assi-

nado digitalmente em 20/01/2014 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA

Impresso em 01/04/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Segregados os ágios cuja amortização fora glosada, retira-se a glosa do ágio que não foi classificado como “ágio de si mesmo”, tendo em vista confirmar o efetivo pagamento, a transação entre partes não relacionadas e seu fundamento econômico (rentabilidade futura).

Diante da inexistência de efetivo desembolso de recursos e ausente a efetiva mudança de controle acionário, não se admite a dedutibilidade dos demais ágios, considerados “ágio de si mesmo”.

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 instmtória 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.

COERÊNCIA INTERNA DO AUTO DE INFRAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE MANUTENÇÃO DE DUAS INFRAÇÕES FISCAIS ANTAGÔNICAS ENTRE SI

O Auto de Infração deve manter uma coerência interna. Se a Autoridade Fiscal defende a inexistência efetiva dos atos de reorganização societária e conclui pela impossibilidade de gerar efeitos fiscais, esse mesmo argumento deveria balizar a impossibilidade de ser apurado ganho de capital nas operações tidas como inexistentes.

Não se pode manter duas acusações fiscais (amortização do ágio e ganho de capital) baseadas em fundamentos antagônicos, sendo que a confirmação de uma acusação fiscal (inexistência das operações de geração de ágio) implica necessariamente na impossibilidade de a outra prosperar (apuração de ganho de capital sobre o ágio na venda). Os fatos narrados no Auto de Infração são incompatíveis entre si.

INCIDÊNCIA DE IRPJ E CSLL SOBRE JUROS DECORRENTES DE OBRIGAÇÕES DE REAPARELHAMENTO ECONÔMICO. AUSÊNCIA DE DISPONIBILIDADE JURÍDICA

Tendo em vista a impossibilidade de as obrigações do Reaparelhamento Econômico produzirem qualquer acréscimo patrimonial ao contribuinte, a eventual tributação pelo imposto de renda (por consequência pela CSLL) conduziria à tributação por mera ficção, vez que ausente a disponibilidade jurídica e econômica e, ainda, ausente o próprio acréscimo patrimonial.

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA.

A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no recolhimento de tributo

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, EM NEGAR provimento ao recurso de ofício; EM DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário, nos seguintes termos: i) Por unanimidade de votos, NÃO CONHECERAM das alegações recursais no que concerne à tributação dos juros advindos de "obrigações do reaparelhamento econômico"; ii) Por unanimidade de votos, ACOLHERAM as alegações de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos em 2003; iii) Pelo voto de qualidade, NEGARAM provimento em relação à glosa do chamado ÁGIO 1. Vencidos os Conselheiros Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Maurício Pereira Faro, Karem Jureidini Dias. Designado o Conselheiro Antonio Bezerra Neto para redigir o voto vencedor; iv) Por unanimidade de votos, NEGARAM provimento em relação à glosa dos ÁGIOS 2 e 3 (Ágio interno); v) Por maioria de votos, DERAM provimento à glosa dos prejuízos fiscais pelo fato de estar tributando o ganho de capital apurado sobre o valor do ágio, tido como inexistente. Vencido o Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos ; vi) Por maioria de votos, DERAM PROVIMENTO para cancelar a aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto e Fernando Luiz Gomes de Mattos.

(assinado digitalmente)

JORGE CELSO FREIRE DA SILVA - Presidente

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA - Relator.

ANTONIO BEZERRA NETO – Redator Designado

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Maurício Pereira Faro, Karem Jureidini Dias e Jorge Celso Freire da Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário e de Ofício interpostos contra o acórdão nº 16-26.574, proferido pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I, que julgou procedente em parte a Impugnação.

Por descrever os fatos com riqueza de detalhes, adoto e transcrevo o relatório elaborado pela DRJ:

Em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal — MPF nº 08.1.90.00-2008-03883-9 e prorrogações (fls.04 e 05) a Fiscalização da Delegacia de Fiscalização - DEFIS, apurou, no domicílio fiscal da contribuinte acima identificada, os seguintes fatos, conforme o Termo de Verificação Fiscal (fls. 729 a 741):

2 A contribuinte vem se beneficiando indevidamente com a dedução de ágio no valor de R\$ 56.448.433,41 e R\$ 75.193.124,00, oriundo, respectivamente, das incorporações das empresas Partseram- Participações e Serviços Ambientais Ltda, o corrida em 01/01/2000, Siwa Serviços Ambientais e Participações Ltda, e G.D.A.S.P.E. Empreendimentos e Participações Ltda, ocorridas em 21/03/2005.

3 A auditora fiscal considerou que em ambos os casos, houve simulação, através da utilização de empresa "veículo" para aproveitamento fiscal do ágio criado pelas controladoras da fiscalizada. No caso da G.D.A.S.P.E, a própria fiscalizada afirma isso, em resposta ao Termo de Reintimação Fiscal, lavrado em 20/08/2008.

4 Embasa essas considerações o fato que a empresa Partseram foi criada apenas três meses antes de ser incorporada e a empresa G.D.A.S.P.E, menos de seis meses antes de sua incorporação. Essas empresas nunca auferiram qualquer rendimento, nem tiveram funcionários, e nunca se caracterizaram como empresas operativas, servindo unicamente para a transferência de ágio para a incorporadora.

5 O capital de ambas as empresas foi integralizado com ações da fiscalizada adquiridas com ágio, com fundamento econômico no inciso II do art. 385 do RIR/99, ou seja, com base em previsão de resultados de exercícios futuros.

6 No caso da G.D.A.S.P.E, a integralização do capital social com ações da fiscalizada, foi feita pela empresa Sideco Participações Ltda e Civilia Engenharia Ltda, que adquiriram essas cotas da empresa Siwa, com ágio de R\$ 75.193.125,00, o qual se tornou provisão para ágio na G.D.A.S.P.E e tem sido amortizado a razão de 1/60 avos por mês pela incorporadora, ora fiscalizada.

7 A empresa Siwa por sua vez, ao vender as cotas da Qualix com ágio para as empresas Sideco e Civilia, compensou integralmente o lucro apurado nessa venda com a totalidade de

seus prejuízos acumulados, sem respeitar o limite de 30% do lucro líquido ajustado, conforme determina o art. 510 do RIR/99.

8 Foi apurado também que essas operações de transferência de ações com ágio, somente ocorreram contabilmente, sem transferência ou efetivo desembolso de valores, 9 A auditora fiscal considerou os fatos como simulados, decorrentes de meras operações contábeis que não refletiram atos efetivamente existentes, tornando ilegítima a reorganização societária.

Cita vários acórdãos do Conselho de Contribuintes que emb conclusões.

DR SP1 *Fis. 82 as 11 A auditora fiscal concluiu ter havido criação e transferência de ágio através de empresas-veículo, criadas sem qualquer propósito negocial e invalidando a tese de investimento visando a rentabilidade futura, uma vez que o investimento inexistiu, não passando de operações contábeis e fiscais, sem movimentação de valores.*

12 A auditora-fiscal ressalta também que a multa deverá ser qualificada de acordo com o §1º do art. 44 da Lei nº9.430/1996, combinado com o art.71 da Lei nº4.502/64.

13 Foi apurado também que a empresa além de proceder indevidamente amortização de ágio extra-contabilmente, a fiscalizada também deduziu indevidamente do lucro bruto, pelos menos motivos expostos, à título de "Resultados Negativos em Participações Societárias" os valores totais de R\$ 7.645.011,60 na DIPJ referente ao período-base de 01/01/2004 a 31/12/2004, R\$ 1.274.168,60, na DIPJ ao período de apuração de 01/01/2005 a 31/03/2005, R\$ 6.370.431,00, na DIPJ relativa ao período de apuração 22/03/2005 as 31/12/2005, R\$ 7.645.011,60 na DIPJ relativa ao período de apuração de 01/01/2006 a 31/12/2006 e R\$ 7.645.011,60 na DIPJ relativa ao período-base de R\$ 01/01/2007 a 31/012/2007, que também concentram a amortização de ágio oriundo da incorporação da empresa Partseram em janeiro de 2000'. , 14 Foi apurado que a empresa-SiNVa ,Serv. Ambientais e Participações Ltda, incorporada pela fiscalizada em 21/03/2005, ao vender as cotas da Qualix com ágio para a empresa Sideco Participações Ltda e Civilia Engenharia Ltda , em 01/03/2005, compensou integralmente o lucro real obtido em função dessa venda, no valor de R\$ 71.258.694,58, com a totalidade de seus prejuízos acumulados de anos anteriores, sem respeitar o limite de 30% do lucro líquido ajustados, imposto pelo art. 510 do RIR/99, conforme DIPJ relativa ao períodobase de 01/01/2005 a 21/03/2005.

15 Foi apurado que a empresa deduziu indevidamente do seu lucro líquido, juros advindos de "obrigações de Reaparelhamento Econômico" série 1.953, no valor de R\$ 1.085.000,00, as quais , realizadas e atualizadas monetariamente, em 07/12/2005, geraram juros de R\$ 24.110.611,22, provisionados e excluídos na apuração do Lucro Real. Essa exclusão foi glosada por falta de previsão legal., pois

o art. 250 e seus incisos do RIR/99, não contempla tal exclusão, o que a torna indedutível.

16 Foi apurado que a fiscalizada compensou indevidamente prejuízo fiscal de IRPJ e base de cálculo negativa de CSLL, em 31/12/2005, tendo em vista a reversão de prejuízo após o lançamento das infrações constatadas nos períodos -base fiscalizados, sendo lançada essa diferença no presente auto de infração.

17 Foi apurada multa isolada de IRPJ e CSLL por falta de recolhimento mensal de estimativa, uma vez que foi apurada base tributaria mensal positiva com o procedimento fiscal.

18 Desse modo, foi apurada a base tributária conforme fls. 759 e, em 29/08/2009, foram efetuados os seguintes lançamentos:

— Imposto de Renda Pessoa Jurídica- IRPJ (fls. 749 a 754), relativo ao período de apuração de 01/01/2003 a 31/12/2003, 01/01/2004 a 31/12/2004 e 01/01/2005 a 21/03/2005: Total do crédito tributário, R\$ 49.365.885,94, incluídos o tributo e juros de mora e multa isolada , calculados até 24/08/2009. Funda Embasamento legal:arts. 222, 247, 250 inciso III, 251 e parágrafo inciso II, parágrafo 2º e seu inciso II 386, inciso III, 510 e 843 do com art. 44 , §1º, inciso IV da Lei nº 9.430/1996, alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

*- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (fls. 759 a 763): Total do crédito tributário, **R\$ 14.335.602,97**, incluídos o tributo e juros de mora, calculados até 24/11/2009. Fundamento legal: artigo 2º, e §§, da Lei nº 7.689/88, artigo 1º da Lei nº 9.316/96; artigo 28 da Lei nº 9.430/96; e artigo 37 da Lei nº 10.637/2002.*

*— Imposto de Renda Pessoa Jurídica- IRPJ (fls. 777 a 783), relativo ao período de apuração de 22/03/2005 a 31/12/2005, 01/01/2006 a 31/12/2006 e 01/01/2007 a 31/12/2007: Total do crédito tributário, **R\$ 64.786.652,25**, incluídos o tributo e juros de mora e multa isolada , calculados até 24/08/2009. Fundamento legal:*

Embasamento legal:arts. 222, 247, 250 inciso III, 251 e parágrafo único, 385, inciso II, parágrafo 2º e seu inciso II 386, inciso III, 510 e 843 do RIR/99 c/c com art. 44 , §1º, inciso IV da Lei nº 9.430/1996, alterado pelo art. 14 da lei nº 11.488/2007.

*— Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (fls. 788 a 794): Total do crédito tributário, **R\$ 20.257.760,27**, incluídos o tributo e juros de mora, calculados até 24/11/2009. Fundamento legal: artigo 2º, e §§, da Lei nº 7.689/88, artigo 1º da Lei nº 9.316/96; artigo 28 da Lei nº 9.430/96; e artigo 37 da Lei nº 10.637/2002.*

*Multas Exigidas Isoladamente - (fls. 804 a 806): Total do crédito tributário, **R\$ 6.571.982,45**. Fundamento legal: arts. 222 e 843*

do RIR/99, c/c art. 44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430/1996, alterado pela art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

19 Inconformada com o lançamento do qual foi cientificada/ em 27/08/2009, conforme AR de fls. 820, a contribuinte protocolizou em 23/09/2009, a impugnação (fls. 822 a 868), relativa ao lançamento fiscal, em apertada síntese, a seguir:

19.1 Informa primeiramente seu endereço A rua Pedroso Alvarenga, nº 1284, 6º andar, conjunto B, no Itaim Bibi e a data do recebimento da notificação fiscal: 27/08/2009.

19.2 Faz o relato dos fatos (fls. 823 a 831).

19.3 Preliminarmente, alega que a simulação aventada pelo AFRFB, não encontraria "justificativa .especifica em nenhuma das decisões ou acórdãos transcritos e utilizados pela SFRFB." (sic), argumentando que a simulação é definida pelo Código Civil, em seu art. 167 e que a impugnante não feriu qualquer item do Código Civil, e unicamente teria procedido As "incorporações justificadas de empresas com objetos sociais afins, nos termos da legislação vigente" (sic).

19.4 Cita acórdãos do Conselho de Contribuintes que embasaria o que alega.

19.5 Cita Heloisa Guarita Souza a respeito da multa agravada, copiando lo que teria sido escrito por essa advogada, citando ainda o endereço do siti vwww.prolik.com.br.

19.6 Alega que a "SRFB" (sic), "...deveria ter provado concretamente, não subjetivamente baseada na opinião do AFRFIV, que foram cometidos : dolo com a intenção de fraudar o fisco e sonegar tributos. "(sic).

19.7 Alega que o que restaria comprovado seria que a impugnante, legal e regularmente procedeu a incorporação de empresas afins, legalmente constituídas e em funcionamento, procedendo com os atos e registros devidos, e aplicou os ditames da Legislação Comercial e Tributária indicados à essas operações.

19.8 Cita artigo publicado no jornal Valor Enonmico e artigo do Jornal Gazeta Mercantil a respeito do assunto, alegando que "...corroborando com a prova da impugnante "Qualix", e com a necessidade da SRFB de criar créditos tributários" (sic — grifado no original).

19.9 Alega que os cálculos dos ágios foram^ fundamentados em laudos de avaliação elaborados por empresas especializada, argumentando que a conclusão do AFRFB seria subjetiva.

19.10 Alega que a inexistência de atos econômicos não encontraria respaldo na legislação do Imposto de Renda, informando que as sociedades possuíam conta bancária e integralizaram capital social e ainda informa que a afirmação que o capital social das sociedades incorporadas foi integralizados com ações da Qualix é incorreta, e apresenta um demonstrativo onde mostra que a Qualix nunca foi sócia de nenhuma das sociedades incorporadas:

Empresa	Partseran	Siwa	G.D.A.S.P.E.
Sócios	Siwa Serv. Ambientais e Partc. S/A	Sideco Brasil Ltda	Sideco Brasil Ltda
	Marcelo Oliveira Machado	Civilia Engenharia Ltda	Civilia Engenharia Ltda

19.11 Alega que são legítimas as práticas contábeis efetuadas e que resultaram nos valores que a AFRFB subjetivamente glosou e adicionou aos resultados da Qualix.

19.12 Cita os artigos utilizados para a fundamentação legal do lançamento para alega que amortizou o ágio apurado nas incorporações da Siwa, Partseram e G.D.A.S.P.E., nos termos do artigo 386 do RIR/99 a razão de 1/60 em cada mês , "...fundamentando esses valores em fundamento econômico" (sic)

19.13 Alega que comprova esse fundamento econômico das operações de incorporação pelo demonstrativo da evolução da receita bruta da impugnante Qualix,, relativo aos períodos imediatamente seguintes à incorporações.

19.14 Esses valores foram amortizados extra-contabilmente, ou seja no LALUR.

19.15 Alega que o ágio oriundo da empresa Partseram foram lançad Resultados Negativos em Participações Societárias, sendo complementares a amortização de ágio, porem tratados contabilmente 19.16 Alega que o manual de instruções de preenchimento da DIPJ indica a linha 38 da ficha 06 A como a linha correta para declaração desses valores e foi o que a empresa fez.

19.17 Alega que a participação da fiscalizada na Partseram se encerrou em março de 2005 e que nesse caso poderia deduzir, de acordo com o item b da regra contida no citado manual de instruções para a mesma linha 38 da ficha 06 A , o que afirma que a empresa não o fez e desse modo não caberia a glosa fiscal, argumentando que atendeu também ao art. 430 do RIR/99.

19.18 Alega que a impugnante Qualix adicionou ao resultado do exercício de 2005, o valor total do ágio verificado pela Siwa, no valor de R\$ 71.258.694,58, e que a auditora fiscal entendeu que apenas 30% desse valor poderia ter sido aproveitado pela Siwa, ou seja, R\$ 21.377.608,37 e, desse modo adicionou a totalidade do valor do ágio no resultado da fiscalizada, utilizando como fundamento legal o art. 132 do Código Tributário Nacional.

19.19 Alega que o art. 430 do RIR199, encontra-se revogado pela superveniência do art. 21 da lei nº 9.249/1995 e pela Lei nº 9.532/1997, cujos arts. 7º e 8º teriam regulado o tratamento tributário do ágio e que a contribuinte entende que tais normas não colidem com a regra consolidada no RIR/99, art.430, por regularem hipóteses distintas. Cita acórdão do CC a respeito.

19.20 Conclui que a empresa Siwa compensou todo o valor do ágio verificado com o seu saldo de prejuízos acumulados, de forma lícita por se tratar da declaração de encerramento por incorporação.

19.21 Alega que foi adicionado, injustamente pela auditora fiscal, os valores de juros calculados sobre títulos de dívida pública, ao resultado de 2005.

19.22 Alega que embora esses títulos estejam prescritos, tem sido aceitos como garantia ou caução e, eventualmente poderão ter sua validade reconhecida, já existindo diversas ações judiciais nesse sentido.

19.23 Alega que foi por mera liberalidade, que não teria contrariado os princípios da contabilidade é que a impugnante procedeu ao registro do cálculo de juros sobre o valor investido na compra da Obrigações de Reaparelhamento Econômico, e que seria injusto e indevido o pagamento de tributos sobre um valor que nada representa em termos de base de cálculo tributável. 19.24 Alega que esse resultados não estão computados no lucro real, tendo a dedução sido feita à luz do art. 250 do RIR1999, e não ao contrário.

19.25 Alega que o valor de R\$ 5.370.342,79 de compensações indevidas em virtude do lançamento fiscal, já comprovado indevido,, deve ser anulado por ser errado e duplamente penalizadora.

19.26 Investe contra a aplicação da multa isolada por falta de pagamento das estimativas mensais, em decorrência do procedimento fiscal pois alega que a opção tributária

da contribuinte não é de estimativas mensais e sim de balancetes de suspensão e re argumentando ainda que não recolheu os tributos pois não apurou resultado tributável períodos fiscalizados., cumprindo, em sua opinião, o disposto no art. 230 do RIR1999.

19.27 Conclui que a multa isolada, além de inexistente, é indevida.

19.28 Alega que a auditora fiscal calculou indevidamente o adicional de IRPJ nos períodos de apuração de 01/01/2004 a 30/12/2004, 01/01/2005 a 21/03/2005 e 22/03/2005 a 31/12/2005, pois não descontou a parcela de R\$ 240.000,00 dos mesmos.

19.29 Por fim, requer o cancelamento do débito fiscal reclamado.

20 Ao ser intimada, em 09/11/2009, conforme AR de 1313/verso, a regularizar em dez dias a procuração apresentada, a fiscalizada apresentou em 18/11/2009, o que denominou de aditamento à impugnação protocolada em 23/09/2009 (fls. 1336 a 1353), pelo motivos que expõe, a seguir em apertadíssima síntese:

20.1 Alega primeiramente a nulidade da intimação anterior, argumentando que havia recebido a intimação do endereço anterior da empresa, embora, segundo afirma, que "...há muito já havia comunicado a Secretaria da Receita Federal do Brasil a mudança de seu endereço para a estrada do Campo Limpo nº354, cj.205, Jardim Laranjal, São Paulo" (sic)

20.2 Alega que por esse motivo deve ser considerada nula a intimação, uma vez que não foi intimada em seu endereço fornecido a administração fiscal e apenas por sorte, obteve conhecimento da referida intimação poucos dias antes do fim do prazo de que dispunha para apresentação da defesa e, por esse motivo apresentou uma impugnação tempestiva, sem ter tido tempo de estudar a fundo tais autos de infração e de apresentar os documentos comprobatórios da ilegalidade da atividade fiscal.

20.3 Por esse motivo alega, e que está apresentando o aditamento e os documentos em respeito ao princípio da verdade material e argumenta que embora já tenha apresentado a impugnação, "...o vício que macula sua intimação acerca dos autos de infração, exigiria que lhe seja franqueada a oportunidade para apresentação desse aditamento el aquela impugnação, haja vista a inegável caracterização de motivo de força maior" (sic).

20.4 Discorre longamente a respeito do que entende ser o correto aproveitamento do ágio e se propósito econômico.

20.5 Conta a estória das incorporações entre as empresas do grupo sempre controladas pelas mesmas pessoas jurídicas, que criam e extinguem empresas com transferência de cotas e ágios, sempre por motivos econômicos relevantes, apresentando planilhas e contratos de cambio que embasariam e comprovariam a efetiva transferência de numerário.

20.6 Alega que desse modo, comprova que a fiscalização efetuou os lançamentos "...sem perscrutar o propósito econômico das operações que os embasavam, limitando-se a seguir a rasa cartilha de que tal aproveitamento não seria lícito por conta de se tratar de incorporações às avessas." (sic., grifado no original),

20.7 Alega que o lançamento não pode subsistir e muito menos o que chama da " malsinada multa qualificada"

20.8 Alega que em relação a compensação integral dos prejuízos acu por parte da empresa Siwa, quando da sua incorporação pela empresa Qualix, a fiscaliza se equivocou, pois alega que

"...o lucro da Siwa do qual foram deduzidos tais prejuízos fiscais era decorrente exclusivamente do ganho de capital por ela apurado em tal venda. Ou seja, o valor da venda da Qualix era composto, como _16 dito, pelo próprio investimento e pelo ágio calcado em previsão de rentabilidade de exercícios futuros" (sic)

20.9 Alega que tendo a Siwa sido incorporada pela Qualix, momento que marca sua extinção, ela levantou o balanço apurando lucro de R\$ 76.000.000,00 que foi totalmente consumido pelos seus prejuízos acumulados, compensados sem o limite de 30% como é o entendimento do CARP.

20.10 Segue argumentando o direito da Siwa compensar a totalidade de seus prejuízos no momento de sua incorporação e argumenta que o lucro compensado decorreu exclusivamente da venda da Qualix com ágio.

20.11 Entende que "...ou a fiscalização glosa o ágio surgido na venda da Qualix pela Siwa à Sideco e a Civilla, depois transferido para a GDASP e por fim incorporado pela Qualix, ou a fiscalização glosa os prejuízos fiscais aproveitados pela Siwa, acima do limite de 30% do lucro real quando de sua incorporação pela Qualix, haja vista que o lucro Real tem origem única e exclusivamente do ágio acrescido ao valor de venda." (sic)

20.12 Alega ainda que desqualificado o ágio na venda da Qualix pela Siwa, A Sideco e Civilla, deve, em sua opinião, desaparecer o próprio ganho de capital, reconhecido pela Siwa e compensado com o prejuízos fiscais em foco, de modo que igualmente deve desaparecer o efeito fiscal lançado sobre a compensação acima do limite dos prejuízos fiscais.

20.13 Investe contra a multa qualificada e a multa isolada, citando acórdãos do CARF, que embasaria a não imposição da multa qualificada e multa isolada.

20.14 Por fim, requer que seja admitida a impugnação pois essa apresentação fora do prazo "...deve-se a motivo de força maior devidamente justificado", e que os autos de infração sejam julgados devidamente improcedentes.

21 Analisando os Termos de Intimação, o Termo de Verificação Fiscal, as alegações da contribuinte e os documentos constantes nos autos do processo, verificou-se que não foram acostados aos autos todos os contratos que fundamentam a criação do ágio na operação relativa ao ano-calendário 2000, pois a documentação acostada fundamenta apenas uma pequena parte do ágio total (R\$ 56.448.433,41), descontado nos anos-calendário subsequentes que foram tributados, a saber, 2003, 2004, 2005, 2006 e 2007.

22 Assim decidiu-se, em 29/03/2010, pelo encaminhamento do presente processo a DIPAC/DEFIC/SP, em diligência para que a contribuinte fosse intimada a apresentar toda a documentação que fundamenta a seqüência de operações efetuadas que

geraram o ágio descontado em 2003, 2004, 2005, 2006 e 2007, relativo a incorporação da empresa Partseram Participações e Serviços Ambientais Ltda, uma vez que o contrato acostado As fls. 174 a 180 indica o ágio de apenas R\$ 7.536.589,22 e há apenas a informação no documento de fls. 182 a 185 que controladora SIWA, controladora da Partseram, registra como ativo na empresa Partseram um tal "ágio proveniente de Investimento na Enterpa Ambiental S.A", no valor de R\$ 132.898.577,96, que não poderia simplesmente ser descontado pela fiscalizada, uma vez que a mesma não arcou com qualquer ágio dela mesma, 23 Desse modo contribuinte intimada deveria apresentar detalh demonstrativo da criação desse ágio, além de toda a documentação necessária o embasamento desses valores, quais sejam os contratos, a comprovação do dispêndio financeiro, os comprovantes dos pagamentos efetuados, os assentamentos contábeis da operação.

24 Dos resultados obtidos deveria ser feito relatório fiscal dando conta da origem de todos os valores que foram descontados como ágio nos anos-calendário fiscalizados e cientificada a contribuinte do mesmo, concedendo-lhe prazo de dez dias para manifestar-se conforme determinação contida no art. 44 da Lei nº 9.784/1999.

25 Em 16/08/2010, o processo retornou a essa DRJ-I com o relatório fiscal de fls.1815 a 1820, com as seguintes informações, síntese a seguir:

25.1 A auditora relata que a contribuinte apresentou demonstrativos detalhando que ágio de valor de R\$ 136.306.233,08 seria proveniente de investimento no valor de R\$ 77.333.766,92 na empresa Qualix,(ex-Enterpa Ambiental S.A - EASA) e seria a soma dos seguintes ágios:

25.1.1 Quando da aquisição de 80% das ações da Enterpa Ambiental ágio de R\$ 83.616.000,00, contrato a Siwa, para qual teriam sido transferidos todos os direitos e obrigações relativos aquele contrato. A contribuinte informa, relativamente a esse mesmo ágio, teria feito amortização parcial do mesmo na empresa Siwa, em 1998 (R\$ 13.936.000,00) e em 1999 (R\$ 12.542.400,00), restando um saldo de R\$ 57.137.600,00.

25.1.2 A outra parte do seria de R\$ 79.168.633,08 que foi criado quando a empresa Siwa reavaliou as 15.909.179 ações que detinha na empresa EASA, atual Qualix, por ocasião da criação da empresa Partseram, mediante conferência de ações ao capital social da nova empresa e a fiscalizada apresetou o seguinte demonstrativo do valor de ágio criado:

Valor conferido a Partseram conforme ata de 01/01/1999 R\$ 213.640.000,00 Patrimônio Líquido da Enterpa Ambiental em 30/09/1999 R\$ 77.333.766,92 **Ágio oriundo da operação R\$ 136.306.233,08** Ágio existente na Siwa e transferido a Partseram R\$ 57.137.600,00 **Constituição do ágio II R\$ 79.168.633,08**
Obs: ágio II seria a segunda parte do valor do ágio R\$ R\$ 136.306.233,08

25.2 A fiscalizada esclareceu que não houve movimentação financeira porque a operação foi feita por conferência de ações.

25.3 Nunca foi apresentado também qualquer comprovante das transferências de numerário entre a empresa Civillia e a Enterpa, quando do contrato de investimento firmado embora os depósitos tenham sido contabilizados.

25.4 A contribuinte amortizou durante o ano de 1999 R\$ 3.407.655,12, restando ágio líquido de R\$ 132.898.577,86.

25.5 A partir da incorporação da Partiseram em 01/01/2000, a fiscalizada vem amortizando o total do ágio apurado conforme demonstrativos constantes no processo, sendo ie R\$ 59.856.088,53, extra-contabilmente, conforme Lalur de fls. 203 e R\$ 76.450.144,55 contabilmente.

26 Cientificada do resultado da diligencia em 16/07/2010, a contribuinte não apresentou qualquer manifestação dentro do prazo legal e o processo foi remetido a essa DRJ para julgamento.

27 É o relatório.

Submetida a Impugnação à apreciação da Delegacia da Receita Federal de Brasil de Julgamento em São Paulo I, esta houve por bem julgá-la procedente em parte e, por meio do acórdão 16-26.574, manteve parte do lançamento. O acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2005, 2006, 2007
Ementa:

INCORPORAÇÕES DE SOCIEDADES. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES. FALTA DE EFETIVO PAGAMENTO.

DEDUÇÃO INDEVIDA.

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

AUTO DE INFRAÇÃO. EXTINÇÃO POR INCORPORAÇÃO.

COMPENSAÇÃO INTEGRAL DE PREJUÍZOS FISCAIS E DE BASES NEGATIVAS. IMPOSSIBILIDADE A compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas é facultade, cujo exercício está limitado a 30% do lucro real ou da base de cálculo da CSLL do ano, sendo que as normas fiscais de regência não reconhecem os resultados negativos de anos anteriores como elementos intrínsecos

composição das bases de cálculo desses tributos e não contemplam exceção para situações específicas e individuais de empresa, tais como, a extinção por incorporação.

MULTA QUALIFICADA. CRITÉRIOS Se não é evidente a ocorrência de dolo, fraude ou simulação que justificasse a aplicação da multa qualificada de 150% sobre o lançamento efetuado, exonera-se o acréscimo correspondente, mantendo-se a multa de ofício de 75%.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSSL LANÇAMENTO REFLEXO O decidido no mérito do IRPJ repercute da mesma forma na tributação reflexa.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Após ser regularmente intimada do acórdão acima, a Recorrente, irresignada com o resultado do julgamento, interpôs o Recurso Voluntário de fls. 1.099/1.124. Não obstante, a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazão ao Recurso Voluntário e Razão ao Recurso de Ofício de fls. 2.059/2144, que passam a ser apreciados por este Conselho.

Voto Vencido

Conselheiro ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA

Os recursos voluntário e de ofício preenchem as condições de admissibilidade e deles tomo conhecimento.

Recurso de Ofício

Trata-se de recurso de ofício contra o Acórdão nº 16-26.574, proferido pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I, por meio do qual exonerou-se a multa qualificada no percentual de 150% sobre o lançamento efetuado, mantendo-se a multa de ofício de 75%.

Por se tratar de análise que será realizada no decorrer do presente voto, deixo para efetuar as considerações concernentes à ocorrência de dolo, fraude ou simulação ao final da exposição dos argumentos.

Recurso Voluntário

Da Decadência

Alega a Recorrente, de forma preliminar, a decadência de parte do crédito tributário que, em virtude de os débitos aqui discutidos se sujeitarem ao lançamento por homologação, entende que os valores apurados a título de IRPJ e CSSL no período de apuração

de janeiro de 2003 a agosto de 2004 seriam inexigíveis, tendo em vista que a ciência do auto de infração ocorreu em 27/08/2009.

Assiste razão à Recorrente no que concerne ao fato de tais tributos estarem sujeitos ao lançamento por homologação. Entretanto, a contribuinte se sujeitava à apuração dos tributos na modalidade do Lucro Real anual.

Desta forma, os recolhimentos mensais do IRPJ e da CSLL denominados estimativas não caracterizam pagamentos do imposto apurado com base no lucro real levantado no último dia do ano calendário, mas sim meras antecipações.

A opção pelo Lucro Real anual impõe a modalidade extintiva da obrigação tributária somente em 31 de dezembro, vez que é nesta data que ocorre o fato gerador do imposto e da contribuição, marco inicial para a contagem do prazo decadencial.

Neste sentido se pronuncia este Conselho:

Os recolhimentos mensais do IRPJ e CSLL calculados sobre a receita bruta auferida nesses períodos, as denominadas estimativas, não caracterizam pagamentos do imposto apurado com o balanço patrimonial levantado no final do ano-calendário, mas sim meras antecipações. A feição de pagamento, modalidade extintiva da obrigação tributária, só se exterioriza em 31 de dezembro, pois aí ocorre o fato gerador do imposto de renda de pessoa jurídica optante pelo regime de tributação anual e no qual o real valor do tributo se exterioriza, marco esse em que se inicia a contagem do prazo decadencial para o fisco exercer seu direito de constituir crédito tributário suplementar ou para o contribuinte exercer seu direito de repetição de valor eventualmente antecipado a maior que o devido, o denominado saldo negativo. (Acórdão 1102-00.259 de 06 de julho de 2010)

DECADÊNCIA. LUCRO REAL ANUAL. DATA DO FATO GERADOR. No regime de apuração do lucro real anual, com recolhimentos do IRPJ e da CSLL com base em estimativas mensais, o fato gerador ocorre no dia 31 de dezembro do correspondente ano-calendário. (Acórdão nº 1103-00.136 de 09 de março de 2010)

Tendo em vista que a recorrente foi cientificada do Auto de Infração em 27/08/2009 dos tributos cujos fatos geradores ocorreram em 2003, 2004 e 2005, prospera a alegação de decadência em relação ao fato gerador ocorrido em 31/12/2003, conforme se verifica dos Autos de Infração de IRPJ (fl. 791) e de CSLL (fl. 800), em que imputam à Recorrente a exclusão indevida do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL no valor de R\$5.985.608,85.

Já em relação aos demais fatos geradores, não deve prosperar a alegação da Recorrente, pois os lançamentos foram efetuados dentro do quinquídio legal.

De início, impende salientar que o ágio é um desdobramento do custo de aquisição de uma participação societária correspondente à diferença positiva entre o valor pago na aquisição do investimento e o valor patrimonial da investida.

O ágio na aquisição deve ser registrado em subcontas distintas do custo de aquisição do investimentos, demonstrando o fundamento econômico da formação do sobrevalor. Confira-se o disposto no §2º do art. 385 do RIR/99:

Art.385. 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 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

I-valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e II-ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.

§1ºO valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, §1º).

§2ºO lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, §2º):

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

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

III-fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§3ºO lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, §3º).

Contudo, as amortizações do ágio, em regra, não são dedutíveis para fins de determinação do lucro real, excetuando-se os casos autorizados pelo art. 386 do RIR/99, o qual autoriza a amortização do sobrevalor nas situações em que uma pessoa jurídica absorve o patrimônio de outra - em virtude de incorporação, fusão ou cisão - na qual detenha participação societária adquirida com ágio.

No caso de o fundamento do ágio contabilizado ser o valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão de resultados futuros, este poderá ser amortizado em razão de um sessenta avos, no máximo, para cada período de apuração.

Alega a Recorrente que os ágios amortizados eram fundamentados na perspectiva de rentabilidade futura das empresas adquiridas, o que, em tese, lhe daria direito ao aproveitamento fiscal do sobrevalor.

No entanto, faz-se necessário analisar os fundamentos dos ágios que foram amortizados.

1. Ágio que compunha o valor do investimento da SIWA na ENTERPA.

Devidamente baseado em laudo de avaliação, o ágio em apreço estava fundamentado em previsão de resultados em exercícios futuros, sendo que, visando efetuar investimento na ENTERPA (para aquisição de 80% do capital social desta), a CIVILA firmou Contrato de Investimento (de 26/06/1998) com Conrado de Carvalho Alves e ABACON Participações Empreendimentos (antigos controladores da ENTERPA).

O referido contrato foi cedido à SIWA pelas suas sócias CIVILA e WASTE, em que ficou acordada a transferência de todos os direitos e obrigações do Contrato de Investimento anteriormente firmado pela CIVILA.

Os pagamentos dos valores acordados no Contrato de Investimento foram devidamente demonstrados pela Recorrente, restando comprovada a efetividade dos desembolsos de recursos e a mudança no controle acionário da empresa adquirida (ENTERPA).

Tendo em mira a divergência entre o valor pago na aquisição da ENTERPA e seu valor patrimonial, a investidora registrou um ágio, pelo fundamento de rentabilidade futura, no montante de R\$83.616.000,00.

2. Ágio gerado pela integralização de capital pela SIWA, na empresa PARTSERAM, com a participação que detinha na Enterpa.

Em 01/10/1999, a empresa SIWA constituiu a empresa PARTSERAM, integralizando no capital desta a participação que detinha da ENTERPA. Nesse momento, a SIWA transferiu para a PARTSERAM o ágio anteriormente pago pela aquisição da participação da ENTERPA (Ágio 1) e acresceu um novo ágio, cobrado na integralização de capital (Ágio 2).

Após essa reorganização societária, em 29/01/2000, a ENTERPA incorporou sua controladora (PARTSERAM), absorvendo o ágio que nela estava contabilizado (Ágio 1 + Ágio 2).

3. Ágio gerado na transferência da empresa QUALIX (antiga ENTERPA) da SIWA para suas controladoras (SIDEKO e CIVILIA).

Em 01/03/2005, a empresa SIWA (que controlava a QUALIX, antiga ENTERPA) transferiu sua participação às suas controladoras (SIDEKO e CIVILIA), cobrando um ágio no valor de R\$175.193.124,00 (Ágio 3).

Em momento posterior, as controladoras SIDEKO e CIVILIA adquiriram a empresa GDASPE e integralizaram o seu capital com as cotas da empresa QUALIX, juntamente com o Ágio 3. Em sequência, a QUALIX incorporou a GDASPE, absorvendo, também, o Ágio 3.

A QUALIX, portanto, passou a amortizar os três ágios expostos acima.

Análise da dedutibilidade do Ágio Interno

Nem todo ágio interno têm a mesma *essencia negotti*, como bem elucidou Marcos Shiguelo Takata¹, sendo fundamental evitar a generalização. Para tanto, é indispensável e necessária a distinção entre os ágios internos, principalmente no plano jurídico-tributário, não sendo possível alocar todos os ágios internos em uma “vala comum”.

Esclarece o referido autor:

O reconhecimento contábil do ágio interno é condenado quando ele não decorre de pagamento de preço e não há minoritários envolvidos ou implicados ou terceiros ao quadro societário, na geração do ágio em reorganizações societárias ocorridas dentro do grupo societário.(...)

Daí dizermos: é quando inexistente pagamento de preço e minoritário e terceiros que se põe a condenação ao reconhecimento contábil do ágio interno, com ausência de geração de riqueza nova – à luz do Direito Contábil anterior à convergência às normas internacionais de contabilidade. É nesse contexto que se coloca o chamado ágio “de si mesmo” ou ágio “consigo mesmo”.

Neste ponto, é interessante remeter ao processo nº 16561.000222/2008-72, recém julgado pela 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária, na sessão de 21 de outubro de 2011, que retrata com excelência a operação de amortizações de ágio e desenquadra o caso lá tratado como “ágio de si mesmo”. Confira-se os trechos:

Do ágio de si mesma.

O fundamento do Agente Fiscal no sentido de que o ágio amortizado pelo Banespa decorreu da aquisição, com ágio, das suas próprias ações, ou seja, “ágio de si mesma”, também está equivocado. Isso porque duas são as características básicas em uma operação que redundam em “ágio de si mesma”, a saber:

- Inexistência de efetivo desembolsos de recursos, neutralidade nesses desembolsos, ou até pagamentos fictícios (não comprovados). Não há materialidade nos pagamentos.

- Inexistência de efetiva mudança de controle acionário. Nos casos de “ágio de si mesmo” a participação acionária é adquirida por outra empresa do mesmo grupo ou por interpostas pessoas.

Na situação versada nos autos, a efetividade dos desembolsos de recursos por parte do Banco Santander Hispano é incontestada. De igual forma, se visto o filme todo, verifica-se que antes das operações o Banespa era controlado pela União e possuía centenas de acionistas minoritários. No momento da incorporação do Banespa por seu controlador Santander Holding, o controle acionário de ambos era do Banco Santander Hispano.

¹ Ágio Interno sem Causa ou "Artificial" e Ágio Interno com Causa ou Real - Distinções Necessárias. In: Roberto Quiroga Mosquera e Alessandro Broedel Lopes (coords.), *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*, 3ª vol., São Paulo, Dialética, 2012, p. 194. Assinado digitalmente em 01/04/2014 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 26/12/2013 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 20/01/2014 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA
Impresso em 01/04/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Portanto, a amortização não se deu do “ágio de si mesma”, gerado artificialmente, seja no próprio Banespa, seja no Grupo Santander, e sim do ágio efetivamente pago pelo Banco Santander Hispano na aquisição do Banespa junto a União e demais acionistas minoritários. (Sem destaques no original)

Diante desse contexto, passa-se a analisar o tratamento tributário dos ágios envolvidos no presente caso.

Dedução Fiscal da amortização do Ágio 1.

O Ágio 1 decorreu da aquisição da participação na ENTERPA com ágio, sendo que essa transação envolveu terceiros (antigos controladores da ENTERPA), o ágio foi apurado com fundamento econômico no valor de rentabilidade dos resultados nos exercícios futuros e, ainda, restou comprovado o efetivo pagamento na aquisição da empresa.

Houve, portanto, o efetivo desembolso de recursos e efetiva alteração no controle societário da adquirida.

Assim, em relação ao Ágio 1, entendo que se assemelha à organização societária realizada no “Caso Santander” (citado acima), e pelos motivos já expostos, entendo não se tratar de “ágio de si mesmo”.

Portanto, reconheço a dedutibilidade da amortização relativa ao Ágio 1.

Dedução Fiscal da amortização dos Ágios 2 e 3.

Verifica-se que os Ágios 2 e 3, deduzidos pela Recorrente, são oriundos da sua “própria rentabilidade futura”. Isso porque, as empresas controladoras do grupo econômico (CIVILA E SIDECO) transferiram a participação societária que possuíam na Recorrente (antiga ENTERPA e, posteriormente, QUALIX) com apuração de ágio devido à suposta rentabilidade futura da Recorrente.

Excepcionando o Ágio 1 tratado no item anterior, a situação que se verifica após a engenharia societária é da Recorrente amortizando os ágios da sua própria rentabilidade futura, uma vez que esta incorpora as empresas que adquiriram sua participação societária por meio de aumentos e integralizações de capital.

É dizer: as diversas empresas criadas pelas *holdings*, com tempo de vida mínimo, adquiriram - por meio de integralização ou aumento de capital com ágio – as quotas da Recorrente, que incorporou as empresas criadas e amortizou o ágio nelas contabilizado, cujo fundamento era a rentabilidade futura da própria Recorrente (“ágio de si mesmo”).

Ressalto que o Ágio 1 não foi configurado como “ágio de si mesmo” justamente porque foi comprovada a efetividade dos desembolsos dos recursos, restando demonstrada a materialidade dos pagamentos, bem como houve a efetiva alteração do controle acionário da investida (assim como no precedente citado, em que o Banco Banespa foi alienado para o Banco Santander).

Entretanto, nos Ágios 1 e 2 estão presentes as duas características básicas do “ágio de si mesmo”, vez que não restou comprovado o efetivo trânsito dos recursos financeiros, bem como não houve qualquer alteração do controle acionário da Recorrente.

Desta forma, entendo por inadmissível a amortização dos Ágios 2 e 3 nos moldes como concebido pela Recorrente, valendo transcrever a posição deste Conselho em caso semelhante:

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL UTILIZAÇÃO DE "EMPRESA VEÍCULO". Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade negociada ou societária, especialmente quando a incorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e, ato ' contínuo, o evento da incorporação ocorreu no dia seguinte. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera "empresa veículo" para transferência do ágio à incorporadora.(Acórdão nº 103-23.290 de 05 de dezembro de 2007)

Finalmente, ressalto a necessidade de realizar a liquidação do acórdão ora exarado em função da segregação entre a dedutibilidade da amortização do Ágio 1 e indedutibilidade da amortização dos Ágios 2 e 3.

Isso porque, conforme se extrai do Termo de Verificação Fiscal (fl. 777), os ágios glosados foram assim divididos:

VII) Da Base Tributável :

1) Amortizações de ágio deduzidas ao lucro líquido a serem glosadas, com fundamento legal no art. 250, incisos e parágrafo único, arts. 385, inciso II, § 2º e seu inciso II e 386, inciso III, do RIR/99:

1.1) Ágio oriundo da incorporação da empresa Partseram-Participações e Serviços Ambientais Ltda, em 01/01/2000:

31/12/2003: R\$ 5.985.608,85;

31/12/2004: R\$ 5.985.608,85;

28/02/2005: R\$ 997.601,48;

31/12/2005: R\$ 9.976.014,76;

31/12/2006: R\$ 11.971.217,71;

31/12/2007: R\$ 6.983.210,33.

1.2) Ágio oriundo da incorporação da empresa G.D.A.S.P.E. Empreendimentos e Participações Ltda. , em 21/03/2005:

31/12/2005: R\$ 11.278.968,60;

31/12/2006: R\$ 15.038.624,76;

30/06/2007: R\$ 7.519.312,38;

31/12/2007: R\$ 7.519.312,38.

Em relação ao subitem 1.1 parecem ser os valores glosados oriundos da soma dos Ágios 1 e 2, tendo em vista que ao verificar a Parte B do Lalur da empresa QUALIX (fl. 222), verifica-se que os valores glosados neste subitem correspondem ao “*Ágio oriundo da incorporação da empresa Partseram, amortizável em 10 (dez anos) – R\$56.448.433,41*”, bem como ao “*Ágio proveniente da parte B do LALUR da empresa Partseram, amortizável em 10 (dez) anos – R\$3.407.655,12*”.

Faz-se necessário ressaltar que no Termo de Verificação Fiscal (fl. 767), a Autoridade Fiscal descreve ser indevida a dedução do ágio advindo de incorporações de empresas veículos nos seguintes termos: *A fiscalizada vem se beneficiando indevidamente de amortização de ágio no valor de R\$56.448.433,41 e de R\$75.193.124,00, oriundo respectivamente das incorporações das empresas Partseram - Participações e Serviços Ambientais Ltda. (01/01/2000), Siwa Serv. Ambientais e Participações Ltda. e G.D.A.S.P.E Empreendimentos e Participações Ltda. (21/03/2005).*

Em relação ao Ágio 3 não há dúvidas: corresponde ao valor de R\$175.193.124,00, que corresponde ao item 1.2 citado do Termo de Verificação Fiscal e coincide com o valor escriturado na Parte B do Lalur da empresa QUALIX (fl. 222).

Todavia, em relação aos Ágios 1 e 2, apesar de a Autoridade Fiscal descrever no TVF que glosa o montante de R\$56.448.433,41, ao glosar os valores amortizados, conforme Parte B do Lalur da empresa QUALIX, acaba por glosar a soma de R\$56.448.433,41 + R\$3.407.655,12.

Portanto, por não estarem devidamente segregadas e evidente as amortizações relativas aos Ágios 1 e 2, quando da liquidação da presente decisão, é necessário extrair da glosa os valores relativos ao Ágio 1, uma vez que a amortização destes foi considerada dedutível, mantendo, todavia, a indedutibilidade do Ágio 2.

Da glosa dos prejuízos fiscais

Preliminarmente, afasto a alegação de preclusão da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional em sede de Contrarrazões ao Recurso Voluntário pelos fundamentos a seguir expostos.

A questão preliminar cinge-se à prerrogativa de o contribuinte suscitar em sede de Recurso Voluntário argumentos de defesa que não foram abordados em impugnação. Entendo que, tendo como pano de fundo o princípio da verdade material, é possível aventar novos argumentos quando da apresentação do Recurso Voluntário.

Este é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais exposto, por unanimidade, nos fundamentos do voto relativo ao Recurso nº 136.112, julgado na sessão de 26/01/2010:

Tenho assente que as normas processuais que regem o processo administrativo fiscal devem ser interpretadas com menos rigor, especialmente aquelas relacionadas às fases postulatória e instrutória do procedimento. É de interesse da própria Administração proceder adequadamente ao controle da legalidade dos atos administrativos, pelo que é salutar que sejam flexibilizadas as regras que impeçam as partes (por razões temporais) trazer ao conhecimento do julgador elementos de fato e de direito que permitam melhor exame da controvérsia.

Segundo citada linha de interpretação, entendo que 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 à 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 ao procedimento administrativo fiscal.

Passa-se, portanto, a analisar o mérito.

A Autoridade Fiscal vislumbrou a nulidade dos efeitos do ágio gerado dentro do mesmo grupo societário na forma detalhada acima. Lado outro, autuou a empresa vendedora da participação societária com ágio (que foi sucedida pela Recorrente) pelo fato de utilizar mais de 30% do prejuízo fiscal na dedução do ganho de capital apurado em virtude do sobrevalor recebido na alienação da participação societária.

A acusação que paira sobre a Recorrente é a de que ela teria praticado atos simulatórios por meio dos quais aproveitara de um ágio inexistente, gerado internamente, para diminuir o lucro tributável. **Segundo a Autoridade Fiscal o conjunto de indícios convergente seria suficiente para se identificar a prática de simulação tendente a aproveitar-se de um sobrevalor que nunca existira.**

Neste sentido, **desconsiderou os efeitos tributários desse ágio**, impedindo sua amortização e o conseqüente benefício fiscal.

Lado outro, a empresa que alienou as participações societárias com ágio (sucedida pela Recorrente) incluiu os valores tratados como ágio na apuração de ganho de capital, realizando, todavia, a compensação integral desses valores com saldo de prejuízo fiscal acumulado – sem respeitar o limite de 30%.

Insta ressaltar que a Autoridade Fiscal argumenta que *a operação consistente em alienação de ações com ágio só ocorreu contabilmente, sem transferência de valores ou efetivo desembolso de valores, concluindo que os fatos relatados caracterizam-se como simulados, ou seja, artificialmente e formalmente revelados apenas na escrituração mercantil*

ou fiscal, mas não decorrentes de atos efetivamente existentes, o que ilegítima a reorganização societária (fl. 767).

O Auto de Infração deve manter uma coerência interna. Se a Autoridade Fiscal defende a inexistência efetiva dos atos de reorganização societária e conclui pela impossibilidade de gerar efeitos fiscais, esse mesmo argumento deveria balizar a impossibilidade de ser apurado ganho de capital nas operações tidas como inexistentes.

Não se pode manter duas acusações fiscais (amortização do ágio e ganho de capital) baseadas em fundamentos antagônicos, sendo que a confirmação de uma acusação fiscal (inexistência das operações de geração de ágio) implica necessariamente na impossibilidade de a outra prosperar (apuração de ganho de capital sobre o ágio na venda). Os fatos narrados no Auto de Infração são incompatíveis entre si.

Entendo, portanto, que, como as operações foram consideradas sem efeitos fiscais, vez que *não decorrentes de atos efetivamente existentes*, o resultado fiscal deve ser nulo. Ou seja: não se admite a amortização do ágio aumentando o resultado da empresa, mas também desconsidera o ganho de capital auferido nas operações tidas como inexistentes.

Desqualificando a operação como um todo, refuto a redução da base de cálculo em virtude da amortização do ágio, mas entendo que desaparece o ganho de capital da operação tida como inexistente, e, por consequência, exonero a glosa de prejuízos fiscais.

Neste sentido, vale transcrever as lições de Marcos Shigueo Takata (no mesmo artigo citado acima):

Por outro lado, uma vez que se deixe de legitimar tributariamente o ágio interno sem causa ou “artificial”, como reconhecemos no caso acima, é necessário se manter coerência a esse tratamento.

Essa coerência significa o seguinte: na empresa do grupo que tenha conferido ao capital de outra o investimento com geração de ágio interno, a mais-valia não tributada naquela deve ser baixada. Quer dizer, uma vez fulminado o ágio interno sem causa ou “artificial” sob o aspecto tributário, a mais-valia geradora desse ágio interno não deve ser mais realizada tributariamente, i.e., não deve ser tributada.

É óbvio que não se pode exigir a realização tributária (=tributação) da mais-valia, uma vez que, na empresa receptora do investimento com ágio interno sem causa ou “artificial”, a amortização fiscal desse tenha sido condenada (=mantida a glosa da dedução do valor do ágio interno sem causa”. O contrário seria a adoção de dois pesos e duas medidas. Evidentemente, a não tributação da mais-valia para o ágio gerado internamente é efeito lateral ou “colateral” necessário do não reconhecimento fiscal desse ágio.

Portanto, resta evidente que apenas uma realidade pode ser tributada: quer seja a que houve a efetiva reorganização societária, gerando amortização de ágio e ganho de capital; quer seja a desconsideração da reorganização societária, anulando a amortização do ágio bem como o ganho de capital.

Da incidência de IRPJ e CSLL sobre os juros decorrentes das “obrigações de reaparelhamento econômico”.

Alega o contribuinte ser impossível a tributação de receitas contabilizadas como provisão para juros decorrentes das obrigações do reaparelhamento econômico por serem intributáveis os juros de mora, devido ao caráter indenizatório, bem como não configurar acréscimo patrimonial.

Lado outro, entende o i. Procurador que, não havendo expressa autorização legal para a dedução de tal receita, o contribuinte não poderia tê-la deduzido de sua base tributável. Ressalta, ainda, que os títulos não acarretam qualquer direito à pessoa que os detenha: *A sua titularidade não gera mais direito a dívida nele registrada, quanto menos aos juros dela decorrente. Até 1969, o recebimento desses valores era possível, após essa data não, excluída a hipótese de o particular estar discutindo judicialmente algum aspecto desses títulos.*

De imediato, destaco que enxergo como incoerente a defesa da tributação sobre um “direito” expressamente reconhecido como inexistente. Ausente a razoabilidade de tributação de suposta renda ante sua evidente indisponibilidade jurídica.

O Código Tributário Nacional, ao definir o conceito de renda passível de incidência do imposto, assim concretiza a hipótese de incidência constitucional:

*Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza **tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:***

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Parágrafo incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Parágrafo incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

É dizer, o Código Tributário Nacional determina como pressuposto do fato gerador do referido imposto a **aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda.**

Tendo em vista ser pré-requisito da incidência tributária a disponibilidade econômica ou jurídica da renda, passa-se a analisar se no neste caso estão presentes esses requisitos.

Nos dizeres do ilustre Professor Humberto Ávila², *disponibilidade econômica significa sua efetiva percepção em dinheiro ou em outros valores*. No caso em análise, não se verifica o requisito da disponibilidade econômica, ante o não recebimento.

Em continuidade ao raciocínio, o Professor acima citado defende que *disponibilidade jurídica significa o direito incondicional, atual e efetivo de aferir a renda e de sobre ela dispor livremente. Fala-se em disponibilidade jurídica sobre a renda quando o sujeito passivo adquire o direito incondicional de perceber a renda e de sobre ela dispor livremente, embora não a tenha recebido*.

E mais. *O decisivo é que para existir a disponibilidade jurídica não pode haver qualquer condição ou obstáculo ao efetivo ingresso da renda no patrimônio do contribuinte. Se o “poder disposição” sobre a renda depender do implemento de uma condição, não há disponibilidade jurídica, na medida em que a renda ainda não ingressou no patrimônio do contribuinte. E sem o ingresso no patrimônio não há fato gerador do imposto sobre a renda, pois – como decidiu o STF – “renda é sempre um ganho ou acréscimo patrimonial”*.

Como reconhecido expressamente pelo i. Procurador, a titularidade dos títulos objeto de tributação não acarretam qualquer direito à pessoa dele detentora. Confirma-se a jurisprudência colacionada nas Contrarrazões:

PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO. TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA. OBRIGAÇÕES DO REAPARELHAMENTO ECONÔMICO. LEIS 1.474/1951, 1.628/1952, 2.973/1956.

*PRESCRIÇÃO. DECRETOS-LEIS 263/1967 E 396/1968. NORMA ESPECIAL. DECRETO 20.910/1932. APLICABILIDADE. LEI 2.313/1954. INAPLICÁVEL AOS CASOS DE EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO. 1. **Aplicável o prazo prescricional previsto no art. 3º do DL 263/1967, alterado pelo art. 1º do DL 396/1968, para resgate das Obrigações do Reaparelhamento Econômico instituídas pelas Leis 1.474/1951, 1.628/1952 e 2.973/1956.** 2. **Embora as Obrigações do Reaparelhamento Econômico não sofram os efeitos da Lei 4.069/1962, a excepcionalidade prevista não se estende às regras trazidas pelos Decretos-Lei 263/1967 e 396/1968, que, por sua vez, excepcionou apenas os títulos a que se refere o Decreto 542-A/1962 do Conselho de Ministros (art. 1º do DL 263/1967).** 3. **Ainda que não se considere a aplicação da norma especial, inviável o entendimento de que imprescritíveis as Obrigações do Reaparelhamento Econômico, ante o disposto no Decreto 20.910/1932.** 4. **De acordo com a convocação emitida pelo Banco Central do Brasil em 1968, o direito ao resgate dos títulos emitidos de 1953 a 1957 e ao ajuizamento de ação de cobrança estaria fulminado pela prescrição quinquenal do Decreto 20.910/1932, pois o prazo para resgate e o vencimentos dos juros, além de estabelecidos pela Lei 1.628/1952, estão expressos nas Obrigações.** 5.*

Pacificado no STF o entendimento sobre a natureza de tributo dos empréstimos compulsórios. Inviável admitir tratar-se de contrato coativo, de natureza civil, para efeito de aplicação do disposto na Lei 2.313/1954, que dispõe sobre os prazos dos contratos de depósito regular e voluntário de bens de qualquer espécie. 6. Apelação das autoras a que se nega provimento. (TRF 1ª Região. AC 200634000335880. Rel. Des. Maria do Carmo Cardoso. E-DJF! 19/02/2010) (grifo nosso)

Tendo em vista a impossibilidade de as obrigações do Reparelhamento Econômico produzirem qualquer acréscimo patrimonial ao contribuinte, entendendo que a eventual tributação pelo imposto de renda (por consequência pela CSLL) conduziria à tributação por mera ficção, vez que ausente a disponibilidade jurídica e econômica e, ainda, ausente o próprio acréscimo patrimonial.

Em vista dos fundamentos acima, afasto a tributação sobre a provisão de juros das obrigações do reaparelhamento econômico.

Da inaplicabilidade da exigência simultânea de multa isolada e de ofício

Dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007)

estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no recolhimento de tributo. (Acórdão nº 9101-00.281 em 24/08/2009)

MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ou apuração de inexistência de tributo a recolher no ajuste anual. (Acórdão nº 9101-00.504 em 26/01/2010)

RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (Acórdão nº 9101-00.500 de 25/01/2010)

Ressalta-se, neste ponto, os princípios da consunção da conduta-meio pela conduta-fim e da não repetição da sanção tributária, em decorrência do fato de “*encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real anual, e, dessa forma, não comporta a exigência da multa isolada*” (Acórdão nº 9101-00.526 da CSRF, de 26/01/2010).

A dupla penalização do Contribuinte, com a exigência da multa de ofício e da multa isolada, constitui uma irregularidade que deve ser afastada com a exclusão da multa isolada.

Assim, com estes fundamentos, dou procedência, neste particular, ao recurso, para afastar a multa isolada.

Recurso de Ofício

Tecidas essas considerações relativas ao Recurso Voluntário, volto a analisar a ocorrência de fraude, dolo ou simulação no caso em apreço, no intuito de julgar a qualificação da multa.

No caso presente, não há registros de documentos inidôneos, empresas fictas, fraudes em registros contábeis ou de qualquer natureza. Ao contrário, todos os atos societários foram registrados nos órgãos competentes, assim como na escrituração contábil e fiscal da Recorrente.

Na verdade, ao analisar a finalidade de toda reestruturação societária, percebe-se que esta carecia de fundamentos empresariais e tinham, somente, o intuito de economia tributária.

De fato, como preleciona o Professor Diogo Leite de Campos, *in verbis*:

“A liberdade contratual é um instrumento, uma competência, ao serviço da gestão do projeto de vida ou da empresa. Só cabendo, portanto, na esfera jurídica do sujeito. Ir para além desta, é intrometer-se em esferas jurídicas e em interesses alheios, sem competência ou legitimidade. Quem, em vez de gerir os seus interesses – levando em conta os custos fiscais – no uso da sua liberdade contratual, passa a gerir os interesses do Estado, os impostos que decorrem da lei – ou só estes – está a exceder os limites da sua esfera jurídica, usando da sua liberdade contratual ilegitimamente. Daí a determinação da ineficácia fiscal.”³

Neste sentido, observa-se as palavras do Professor Luciano Amaro, *in verbis*⁴

“O mesmo não se daria quando o direito fosse exercido com o objetivo de obter vantagem fiscal que, de outro modo, não teria; nessa perspectiva estaríamos diante do abuso de direito, e o Fisco não estaria obrigado a aceitar os efeitos fiscais que decorreriam da questionada conduta.”

Assim, ao realizar toda engenharia societária no intuito de aproveitamento fiscal da amortização do ágio, a Recorrente abusou de seu direito.

O abuso de direito pode ser mais bem visualizado nos direitos reais, passando a analisar se a conduta do sujeito teve como intenção prejudicar terceiro. Nesta linha, temos o exemplo clássico do abuso de direito na relação de vizinhança: não pode querer o vizinho levantar o muro que separa as propriedades em tal altura que prejudique o outro. É direito do proprietário construir um muro que separe os imóveis, mas ele abusa de seu direito quando este muro é levantado, sem justificativas para si, apenas visando obstruir a vista do vizinho.

Da mesma forma, a empresa tem direito de se organizar da maneira que lhe acarretará mais benefícios; porém ela abusa do seu direito quando se organiza apenas para evitar a incidência da norma tributária.

Finalmente, ressalto que a DRJ, ao analisar o presente caso, demonstrou de forma precisa e sem reparos diversos fundamentos nos quais conclui pelo abuso do direito em detrimento da conduta simulatória.

Por conseguinte, nego provimento ao Recurso de Ofício, mantendo a decisão da instância inferior pelos seus próprios fundamentos.

³ Campos, Diogo Leite de. *Boa fé e Segurança Jurídica em Direito Tributário*. Separata da Revista da Ordem dos Advogados, Lisboa, 2008. P nº 2.200-2 de 24/08/2001

Dispositivo

Pelo exposto, voto no sentido de i) acolher as alegações de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos em 2003, ii) acolher a dedutibilidade da amortização do Ágio 1; iii) manter o Auto de Infração no que se refere à glosa dos Ágios 2 e 3; iv) cancelar o Auto de Infração no que concerne à glosa dos prejuízos fiscais pelo fato de estar tributando o ganho de capital apurado sobre o valor do ágio, tido como inexistente; v) cancelar o Auto de Infração no que concerne à tributação dos juros advindos de “obrigações do reaparelhamento econômico”; vi) cancelar o Auto de Infração no que concerne à aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício; e vii) manter a redução da multa de ofício para o percentual de 75%, em conformidade com o voto da DRJ, por estarem ausentes as condutas que ensejariam a aplicação da qualificação.

ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Redator Designado

A minha discordância em relação ao voto do Relator cinge-se ao acolhimento do chama do “ágio 1”, bem assim em relação ao cancelamento das multas isoladas. Porém, fui designado para redigir o voto vencedor apenas em relação ao “ágio ”, uma vez que fui vencido quanto a outra matéria.

O relator deu provimento ao ágio 1, nos seguintes termos:

Dedução Fiscal da amortização do Ágio 1.

O Ágio 1 decorreu da aquisição da participação na ENTERPA com ágio, sendo que essa transação envolveu terceiros (antigos controladores da ENTERPA), o ágio foi apurado com fundamento econômico no valor de rentabilidade dos resultados nos exercícios futuros e, ainda, restou comprovado o efetivo pagamento na aquisição da empresa.

Houve, portanto, o efetivo desembolso de recursos e efetiva alteração no controle societário da adquirida.

Assim, em relação ao Ágio 1, entendo que se assemelha à organização societária realizada no “Caso Santander” (citado acima), e pelos motivos já expostos, entendo não se tratar de “ágio de si mesmo”.

Portanto, reconheço a dedutibilidade da amortização relativa ao Ágio 1.

Data máxima venia, discordo da posição abraçada pelo nobre relator.

É que o “Ágio 1” não cumpriu o requisito aqui definido como necessário ao gozo do referendp benefício fiscal previsto no artigo 386 do RIR/99.

A dedução autorizada pelo artigo 386 do RIR/99 decorre de o encontro no mesmo patrimônio da participação societária adquirida com o ágio pago por essa participação. Em face dessa "confusão patrimonial" entre o investimento e o ágio pago pela sua aquisição, somente nessa situação a legislação admite que o contribuinte considere perdido o seu capital investido com o ágio e, assim, deduza a despesa que ele teve quando da sua aquisição.

Porém, os fatos indicam caminho diverso.

É que a operação de incorporação (ENTERPA incorporando a PARTSERAM) que teoricamente faria com que o ágio pago tivesse a possibilidade de ter a sua amortização dedutível não aconteceu nos moldes esperados, qual seja, não houve o encontro em um mesmo patrimônio de parte do ágio pago pela participação societária da ENTERPA (Ágio I) com essa própria empresa. Ou seja, quem efetivamente adquiriu a ENTERPA e suportou o ônus do pagamento do ágio não a incorporou.. O Ágio I não foi efetivamente suportado nem pela PARTSERAM nem pela ENTERPA, não havendo assim a denominada

“confusão patrimonial” necessária à aquisição “desse direito”.As empresas SIDECO e CIVILIA é que suportaram o pagamento do ágio.

Dessa forma , a etapa relativa à integralização do aumento do capital da PARTSERAM com o “Ágio 1” apenas representou a transferência desse ágio àquela empresa, não a sua criação propriamente dita. O Ágio I fora criado quando da aquisição das ações da ENTERPA pela SIDECO e pela CIVILIA por meio do contrato de investimento realizado. A operação de aumento de capital que se seguiu é uma operação autônoma e como tal deve ser tratada, não se ligando mais à operação anterior.

E não venha se alegar que houve a transferência do referido ágio nessa operação, pois , essa mais valia nunca saiu do patrimônio dos seus adquirentes originários: as empresas SIDECO e CIVILIA. A empresa Partseram foi criada apenas três meses antes de ser incorporada e a empresa GDASPE, menos de seis meses antes de sua incorporação, seno que tais empresas nunca foram operacionalizadas, ou seja, nunca auferiram rendimentos, nem possuíam funcionários servindo apenas como empresas de transferência do ágio pela incorporadora.

Também não é pelo simples fato de ser efêmera que a operação estará *a priori* “contaminada”, mas ser efêmera gera uma necessidade maior do contribuinte explicar o motivo relevante dessa transitoriedade. O ônus da prova se inverte e a carga de prova para desfazer a presunção de abuso de direito ou simulação deve ser maior por parte do contribuinte.. E como se viu, o único propósito foi receber determinado patrimônio em trânsito para uma outra pessoa jurídica, com o fito tão somente de se apropriar indevidamente de um ágio que não lhe convém.

Outro fator relevante que apenas reforça ainda mais a minha negativa de provimento também em relação a esse “ágio 1” liga-se questão relacionada a problemas no laudo de rentabilidade futura do ágio pago pela empresa CIVILIA quando da aquisição da ENTERPA de terceiros em 28/07/1998, verifica-se que não há esse documento no processo. O que se tem no processo é apenas um laudo de rentabilidade futura referente à participação da ENTERPA que foi utilizada pela SIWA como investimento na PARTSERAM em 01/10/1999 (fls.. 1540/1551, vol. 09). Deve-se perceber que esse laudo se refere à situação patrimonial da ENTERPA em setembro de 1999, não fazendo qualquer alusão ao valor dessa empresa em julho de 1998 (quando a CIVILIA adquiriu a ENTERPA). Cabe salientar apenas que nas folhas 1377 a 1442 (Vol. 08), consta um laudo de avaliação da ENTERPA com data de abril de 1997. Porém, esse documento se encontra em língua estrangeira, não tendo sido juntado qualquer tradução juramentada, conforme manda a legislação de regência. Não se concebe a existência de laudo que seja retroativo ao evento que ele deveria bem representar.

O parágrafo 3º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977 preceitua que:

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

Embora a doutrina divirja quanto ao grau de amplitude e liberdade que se empresta a essa “demonstração” não há dúvidas que um interpretação lógica e sistemática conduz nosso entendimento de que deve ser respeitado o rigor no critério temporal. Ora, no momento da aquisição onde a Lei manda fazer o desdobramento e registro do ágio o laudo já deve existir indicando além do aspecto quantitativo, o seu fundamento legal, no caso, a rentabilidade futura projetada.

Veja o que diz o doutrinador Luis Eduardo Schoueri a esse respeito:

“A expressão ‘demonstração’ é bastante ampla. Não se indica como se faz a prova. Basta que se demonstrem o lançamento e seus fundamentos.

A falta de disciplina legal do tema leva à conclusão de que o contribuinte tem ampla liberdade na forma como comprovará a fundamentação adotada. O legislador impõe que se indique o fundamento por que houve o pagamento do preço, sendo rigoroso quanto ao seu aspecto temporal (no momento da aquisição, já se deve fazer o desdobramento, indicando o fundamento do ágio) mas silenciando quanto à forma. Também exige o arquivo da ‘demonstração’. Mas não diz a forma. (“Ágio em Reorganizações Societárias (aspectos tributários)”, Dialética, São Paulo 2012, p.33)

Por todo o exposto, NEGOU provimento em relação ao aproveitamento do denominado “ágio 1”.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto