



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

Processo nº 19515.006076/2009-13
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-001.229 – 4^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de 6 de novembro de 2012
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO IRPJ
Recorrentes NET SAO PAULO LTDA
4^a. TURMA DA DRJ SÃO PAULO I - SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

FALTA DE MPF ESPECÍFICO. NULIDADE. Constituindo-se o MPF - e, por extensão, o Termo de Início de Ação Fiscal nele fundamentado - em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo, eventual irregularidade formal nele detectada não enseja a nulidade do auto de infração.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. Não ocorre a nulidade do auto de infração quando forem observadas as disposições do art. 142 do Código Tributário Nacional e do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e não ocorrerem as hipóteses previstas no art. 59 do mesmo Decreto.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Diante das irregularidades ou infrações apontadas pela fiscalização, que ensejaram o lançamento de ofício, os julgadores são livres para formar seu convencimento, externada nas razões de decidir. Fundamentos ou razões de decidir construídos nos limites da matéria em litígio, perfeitamente identificada na peça fiscal, não se confunde com “aperfeiçoamento” ou inovação desta.

AUDITORIA FISCAL. PERÍODO DE APURAÇÃO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. VERIFICAÇÃO DE FATOS, OPERAÇÕES, REGISTROS E ELEMENTOS PATRIMONIAIS COM REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA FUTURA. POSSIBILIDADE. LIMITAÇÕES. O fisco pode verificar fatos, operações e documentos, passíveis de registros contábeis e fiscais, devidamente escriturados ou não, em períodos de apuração atingidos pela decadência, em face de comprovada repercussão no futuro, qual seja: na apuração de lucro líquido ou real de períodos não atingidos pela decadência. Essa possibilidade delimita-se pelos seus próprios fins, pois, os ajustes decorrentes desse procedimento não podem implicar em alterações nos resultados tributáveis daqueles períodos decaídos, mas sim nos posteriores. Em relação a situações jurídicas, definitivamente constituídas, o Código Tributário Nacional estabelece que a contagem do prazo decadencial para constituição das obrigações tributárias, porventura delas inerentes, somente se inicia após 5 anos, contados do período seguinte ao que o lançamento do crédito tributário poderia ter sido efetuado (art. 173 do CTN).

Documento assinado digitalmente conforme correspondente crédito tributário poderia ter sido efetuado (art. 173 do CTN).

Autenticado digitalmente em 03/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 03/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 22/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 23/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

A despesa de amortização do ágio gerado internamente deve ser avaliada como desnecessária, portanto indedutível, à luz do art. 299 do RIR/99.

INCORPORAÇÃO DE EMPRESAS DO MESMO GRUPO. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. RENTABILIDADE FUTURA. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. Não é aceita, para fins fiscais, a amortização de ágio obtido por meio de operações ocorridas dentro de um mesmo grupo e decorrente de incorporação de pessoa jurídica em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade negocial ou societária, faltando, inclusive, à luz da Teoria da Contabilidade, a necessária independência entre as partes envolvidas.

SALDO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA DE CSLL ACUMULADOS. LIMITE DE 30 %. Existindo saldo de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL, é possível sua utilização quando da apuração dos tributos devidos, observado o limite de 30 % imposto pela legislação.

Preliminares Rejeitadas. Recurso de Ofício e Voluntário Negados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Tudo nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá, e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, que davam provimento parcial ao recurso para acolher a dedutibilidade do ágio pago na aquisição da Multicanal.

(assinado digitalmente)
Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)
Antônio José Praga de Souza – Relator

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

Relatório

NET SAO PAULO LTDA recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância administrativa, que julgou procedente em parte a exigência, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

4^a. TURMA DA DRJ SÃO PAULO I – SP recorre de ofício quanto a parcela exonerada.

Transcrevo e adoto o relatório da decisão recorrida:

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito junto ao contribuinte acima identificado e, diante de irregularidades apuradas referentes aos anos-calendário (AC) 2004 a 2008, foram lavrados Autos de Infração de IRPJ e CSLL, por meio dos quais constituiu-se crédito tributário no importe de R\$ 498.862.408,59 (quatrocentos e noventa e oito milhões, oitocentos e sessenta e dois mil, quatrocentos e oito reais, e cinqüenta e nove centavos), aí incluídos os valores do imposto, contribuição, multa de ofício e dos juros de mora (estes calculados até 30/11/2009).

2. Em 18/12/2009, a DIFIS/SP lavrou Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 653 a 659), que assim descreve, resumidamente.

2.1. No exercício das funções de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil e, no decorrer da ação fiscal determinada pelo Mandado de Procedimento Fiscal Nº (...), no ano-calendário de 2005, ampliada para os anos de 2004, 2006, 2007 e 2008, após análise dos livros e documentos fiscais apresentados pela empresa, CONSTATAMOS o que abaixo segue:

I - DOS FATOS

2.2. Intimamos em 13/08/2008, através do Termo de Início de Ação Fiscal, a demonstrar, entre outros, o valor de R\$ 110.701.358,18 relativos à exclusão do lucro líquido, para apuração do lucro real informado como “outras exclusões” na DIPJ/2006, ano-calendário de 2005.

2.3. Em atendimento ao solicitado, a empresa apresentou demonstrativo onde aparece o valor de R\$ 95.321.512,32, considerado como “*amortização de ágio dedutível referente incorporação da empresa ACNTHUS*”.

2.4. Intimada, através do Termo de Intimação Fiscal lavrado em 07/10/2008, a esclarecer como se originou o ágio no valor anteriormente mencionado, alegou em 23/10/2008, o que já havia afirmado anteriormente e, que “*A operação foi realizada de acordo com o disposto nas Instruções CVM (Comissão de Valores Imobiliários) nº 319/99 e 349/01. O ágio está fundamentado na projeção dos resultados de exercícios futuros*”.

2.5. Apresentando maiores esclarecimentos sobre a origem do ágio, alegou que: “*Em 31/08/2001 a Globo Cabo S/A incorporou a sua controladora Globotel Participações S/A. Com essa incorporação, a Globo Cabo passou a ter o ágio de R\$*

1.330.005.174,00 e também a Provisão para Manutenção do Patrimônio Líquido (PL) no valor de R\$ 877.803.414,80. Essa provisão foi criada em atendimento a instrução CVM 349/01, que foi registrada na parte B do Lalur da Globo Cabo, não afetando a apuração do imposto de renda e contribuição social da Companhia”.

2.6. Em 02/06/2009, intimamos a esclarecer como se originou o valor mencionado no subitem anterior; em resposta, afirmou que: “*Em 29-06-2001, Globotel Participações S/A recebeu um aporte de capital de sua sócia Roma Participações Ltda. O aporte foi realizado com participação societária que a Roma Participações detinha no capital social - 560.921.213 ações ordinárias nominativas e 397.686.622 ações preferenciais nominativas - da Globo Cabo S/A., no valor total de R\$ 1.330.005.174,00 (Anexo III)*”.

2.7. Afirmou que: “*Como o patrimônio líquido da Globo Cabo S/A. se apresentava negativo, a Globotel procedeu ao registro contábil do investimento que passou a deter no capital social da Globo Cabo S/A. no seu ativo, desdobrando o custo de aquisição em dois itens, seguindo as regras contábeis e fiscais no momento de sua apuração*”.

“1 - *Valor de patrimônio líquido na época de aquisição; e*”

“2 - *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*”.

2.8. Concluindo a resposta à intimação mencionada no subitem 2.6., discorreu que: “*Como o valor do patrimônio líquido da Globo Cabo S/A. era negativo, o item 1 acima foi contabilizado com o valor zero e o item 2 acima corresponde ao total do aporte reconhecido como ágio no valor de R\$ 1.330.005.174,00*”.

2.9. Prosseguindo nas suas alegações para demonstrar a efetiva origem do ágio, a empresa afirma, após ser intimada em 14/10/2009, que:

“1. *Em 30 de maio de 2001, a Globopar aporta capital na sua controlada Roma Participações Ltda. com parte da sua participação acionária na controlada Distel; (ANEXO III)*”

“2. *Em 29 de junho de 2001, a Distel é cindida e a parcela vertida (representada por 34,10% no capital da Globo Cabo) é incorporada pela Roma. Consequentemente. A Roma passa a deter a maior parte do investimento na Globo Cabo, no montante de 1.330 MM. (ANEXO III)*”

“3. *Em 29 de julho de 2001, Roma aporta capital na Globotel, com a totalidade da sua participação na Globo Cabo, no valor de R\$ 1.330 MM. Neste momento, a Globotel passa a ser a controladora direta da Globo Cabo. (ANEXO IV)*”

“4. *Em 31 de agosto de 2001, a Globo Cabo incorpora a sua controladora Globotel. (ANEXO V)*”

2.10. Em 23/11/2009, reintimamos a esclarecer e comprovar, de forma definitiva, a origem, o surgimento do ágio, no que a fiscalizada declarou que: “*Em julho de 1998, a Família Marinho aportou ativos na Sociedade RJJ Participações (RJJ) com participação societária na Globopar no montante de R\$ 4.454 milhões mensurados a valor de mercado (vide anexo 2).*

2.11. Continuando na sua explanação, declara que: “*Com esse aporte, a RJJ registra em seus ativos o montante de R\$ 4.454 milhões (Vide anexo 2), dos quais R\$ 1.984 milhões refere-se ao ágio por rentabilidade futura das subsidiárias da Globopar.*

Desse montante, a parcela de ágio referente à participação na sociedade Globocabo, que representava a principal parte das empresas investidas no setor de distribuição a cabo foi de 1.380.411 milhões, calculados conforme abaixo”:

Em Reais

<i>Valor do investimento da Globocabo aportado</i>	<i>1.703.843.000</i>
<i>Valor patrimonial da Globocabo</i>	<i>(323.431.171)</i>
<i>Ágio</i>	<i>1.380.411.829</i>

2.12. Afirma que: “*Este valor do Ágio representa a primeira parcela do montante transferido para a Net Serviços em 2001. Conforme já comentado, o fundamento econômico desse ágio é o valor da rentabilidade futura das controladas, com base na previsão dos resultados nos exercícios futuros a serem gerados (vide Anexo 3)”.*

2.13. Alega ainda que: “*A contabilização do investimento, com desdobramento em custo e ágio, foi efetivada seguindo as regras dos artigos 385 e 386 do decreto 3.000/99*”.

2.14. E por fim, alega que: “*Posteriormente, em 01.02.1999, a Globopar incorpora a sua controlada RJJ. Nesta operação, a Globopar incorpora todos os diversos ativos da sua controladora RJJ, incluindo o ágio na Globocabo no montante de R\$ 1.380.411.829, já demonstrado acima*”.

II - DAS CONSTATAÇÕES:

2.15. A sociedade GLOBO CABO incorporou a sua controladora GLOBOTEL, passando aquela a ter o ágio que esta detinha, em 2001.

2.16. Ao esclarecer a origem do ágio na GLOBOTEL, alegou a fiscalizada que a GLOBOTEL recebeu, em 2001, um aporte de capital da sócia ROMA, com ações da GLOBO CABO, avaliadas no valor de R\$ 1.330.005.174,00 e, como o patrimônio líquido da GLOBO CABO seria negativo, o valor em tela foi considerado como ágio na aquisição do investimento, fundamentado na projeção dos resultados de exercícios futuros.

2.17. A alegação do contribuinte é conflitante com o que dita o artigo 385 e seus Incisos, pois a investidora era a sócia ROMA, que aportou o valor em tela, no capital da investida GLOBOTEL, portanto do referido valor teria que subtrair o valor do patrimônio líquido da investida (GLOBOTEL) para assim se apurar o ágio ou deságio, dependendo se o valor do investimento fosse maior ou menor que o PL da investida, respectivamente e, o fundamento econômico teria que se basear nos resultados de exercícios futuros da investida (GLOBOTEL).

2.18. O que ocorreu, foi que se criou um ágio através de uma avaliação de ações de uma determinada empresa (GLOBO CABO), a qual apresentava o PL negativo e, simplesmente transferiu-se esse ágio para outra empresa (GLOBOTEL). Não houve, portanto, uma avaliação de investimento em coligada ou controlada pelo valor do patrimônio líquido e, sim, uma avaliação de ações que serviu de “moeda” para aporte de capital.

2.19. Outra argumentação da empresa foi que: Em julho de 1998, a Família Marinho aportou ativos na Sociedade RJJ Participações (RJJ) com participação

societária na Globopar no montante de R\$ 4.454.000.000,00 e, com esse aporte, a RJJ registrou o referido valor em seu ativo, dos quais R\$ 1.984.000.000,00 referia-se ao ágio por rentabilidade futura das subsidiárias da Globopar.

2.20. O que se depreende da argumentação acima, é que, pessoas físicas (família Marinho) realizaram aporte de capital em determinada empresa (RJJ), com ações que detinham de outra empresa (GLOBOPAR), não sendo nenhuma delas coligadas ou controladas entre si, tendo em vista que as pessoas físicas tinham 100% das ações das duas empresas. Não apresentou nenhuma documentação que comprovasse a sua argumentação.

2.21. Ocorreu uma transferência de ágio cuja origem estaria na GLOBOPAR, a qual não foi demonstrada, nem comprovada, como também, não apresentou documentação que comprovasse o lançamento baseado no Art. 385, Inciso II, Parágrafo 3º, do RIR/99.

2.22. Nos documentos e alegações apresentados pelo contribuinte, observa-se que o mesmo amortizou os valores abaixo demonstrados, quando da apuração do lucro real (registrado no LALUR) e quando da apuração do resultado (registrado na contabilidade), baseando-se no que prescreve o Art. 386, Inciso III do RIR/99.

Ano	Despesa com amortização de ágio	Amortização na apuração do Lucro Real	Total deduzido e amortizado no ano
2004	R\$ 49.104.783,97	R\$ 95.321.051,23	R\$ 144.425.835,20
2005	R\$ 49.104.783,97	R\$ 95.321.051,23	R\$ 144.425.835,20
2006	R\$ 49.104.783,97	R\$ 95.321.051,23	R\$ 144.425.835,20
2007	R\$ 49.104.783,97	R\$ 95.321.051,23	R\$ 144.425.835,20
2008	R\$ 49.104.783,97	R\$ 95.321.051,23	R\$ 144.425.835,20

III - DO DIREITO:

2.23. Amortizou valores relativos ao ágio, sem que a sua origem e o seu fundamento econômico, fossem devidamente demonstrados e comprovados. Apresentou várias teses conflitantes entre si para justificar o surgimento do ágio, como segue: Em um determinado momento afirma que o ágio teria origem na sociedade GLOBO CABO S/A. no ano de 2001, posteriormente, alega que a origem se deu no ano de 1998, também, através da GLOBO CABO. Quando se confronta as alegações com o que determina o Art. 385 e seus incisos e parágrafos, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000/99, constatam-se as divergências acima relatadas.

2.24. Destarte, tendo em vista os fatos e constatações acima, fica caracterizado e constatado uma diminuição do Lucro Líquido com a contabilização de valores não amortizáveis, bem como uma redução do Lucro Real decorrente de exclusões indevidas, nos anos calendários de 2004, 2005, 2006, 2007 e 2008, acarretando, consequentemente, uma apuração menor do IRPJ e da CSLL.

IV - ENQUADRAMENTO LEGAL:

2.25. Matéria Tributável:

2.25.1. VALORES NÃO AMORTIZÁVEIS

2.15.1.1. Art. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299, 324, parágrafos 2º e 4º e 325, do RIR/99.

2.25.2. EXCLUSÕES INDEVIDAS

2.25.2.1. Art. 250, inciso I do RIR/99.

2.26. Multa:

2.26.1. Multa de Ofício 75%:

2.26.1.1. Art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/96, c.c. Art. 14 da Lei 11.488/2007.

V - DA AUTUAÇÃO:

2.27. Deste modo, em decorrência das divergências acima apuradas, será lavrado o competente Auto de infração a fim de se exigir o pertinente Crédito Tributário constituído do valor original (DIFERENÇAS A TRIBUTAR) do IRPJ, CSLL, acrescido de juros (SELIC) conforme Art. 61, Parágrafo 3º da Lei nº 9.430/96 e, multa de ofício, nos termos do art. 44, Inciso I e § 1º, do mesmo instrumento legal anteriormente citado.

VI - DO ENCERRAMENTO:

2.28. E para constar e surtir os efeitos legais lavramos o presente termo, em 03 (três) vias de igual forma e teor, assinado por este Auditor e pelo contribuinte ou seu representante legal, que neste ato recebe uma das vias.

3. O contribuinte teve ciência dos Autos de Infração em 21/12/2009 (fls. 659, 667, 681 e 688), e deles discordando, em 19/01/2010, por meio de seu advogado (fls. 740 a 802), impugnou-os (fls. 692 a 740: IRPJ; e 1.148 a 1.196: CSLL), acostando documentos (fls. 741 a 1.147, e 1.197 a 1.606), trazendo basicamente as mesmas alegações – tanto em relação ao IRPJ quanto à CSLL -, que estão sintetizadas a seguir.

I - DO FATOS

3.1. A Impugnante teve contra si lavrado o Auto de Infração em epígrafe, consolidando crédito tributário relativo aos períodos-base 2004 a 2008, no montante de R\$ 176.897.857,13, a título de IRPJ, acrescido de multa correspondente a 75% do valor do tributo e de juros de mora calculados pela taxa Selic. Não obstante o Termo de Início de Ação Fiscal contemplar como período de apuração o ano-base 2005, está sendo exigido da Impugnante crédito tributário relativo a 2004, 2006, 2007 e 2008, o que, por si só, já evidencia a nulidade da autuação.

3.2. Limitou-se a d. autoridade fiscal a propugnar que a origem e o fundamento econômico do ágio amortizado pela Impugnante não teriam sido demonstrados, entendendo que as exclusões decorrentes da amortização do ágio seriam indevidas.

3.3. No intuito de esclarecer qualquer dúvida, a Impugnante reiterará demonstração adiante, apontando, com riqueza de detalhes, as operações que deram origem ao ágio, com o que se fará imperioso o reconhecimento da improcedência do lançamento.

3.4. O entendimento da d. autoridade fiscal, definitivamente, não procede. Isso porque o ágio amortizado pela Impugnante o foi em total conformidade com a legislação tributária, estando a sua origem e o seu fundamento econômico

Documento assinado digitalmente conforme legislação tributária, estando a sua origem e o seu fundamento econômico

Autenticado digitalmente em 03/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 03/

04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 22/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE

COUTO

Impresso em 23/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

devidamente comprovados, inclusive por laudo elaborado por empresa independente contratada para esse fim (doc. 04).

3.5. Como se não bastasse, olvidou-se a d. autoridade fiscal de que a Impugnante possui prejuízo fiscal acumulado no período (doc. 16), razão pela qual os valores exigidos são indevidos. Se algum valor a título de IRPJ fosse devido - o que se cogita exclusivamente para argumentar - deveria ter sido deduzido o prejuízo fiscal do período, do que certamente resultaria o lançamento de valores inferiores. Nota-se, a partir daí, a nulidade da autuação, visto que o crédito tributário exigido é ilíquido.

3.6. Mas não é só. Insta ainda salientar que as operações objeto de análise, que tiveram início em 1997 e 1998 e término em 2001, já estavam homologadas à época da fiscalização, tendo em vista o decurso do prazo de 05 anos, não mais podendo vir a d. autoridade fiscal questioná-la, na esteira da jurisprudência do Conselho de Contribuinte, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

3.7. Em suma, o Auto de Infração em epígrafe é absolutamente improcedente, como se verá pelas razões a seguir expostas.

II - DO DIREITO

II.1 – PRELIMINARES

II.1.1 - DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

II.1.1.1 - O Termo de Início de Ação Fiscal contempla como período de apuração o ano-base 2005

3.8. Inicialmente, há que se reconhecer a nulidade do Auto de Infração em epígrafe, tendo em vista que a sua lavratura não encontra amparo no Termo de Início de Ação Fiscal expedido (doc. 01). Isso porque nele foi fixado como período de apuração o ano-base de 2005, ao passo que a autuação contempla os anos-base 2004,2006,2007 e 2008.

3.9. Todos os atos posteriores levados a efeito pela fiscalização devem estar em consonância com o Termo de Início de Ação Fiscal. Expedido pela autoridade competente com fundamento no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), é ele que contém todas as informações relativas à fiscalização, notadamente o período de apuração.

3.10. No presente caso, o Termo de Início de Ação Fiscal indica como período de apuração o ano-base de 2005. Portanto, a esse período de apuração deveria circunscrever-se a fiscalização.

3.11. Quisesse a d. autoridade fiscal autuar a Impugnante nos períodos de 2004,2006 a 2008, deveria ter lavrado termo para estender o período de apuração. Como não o fez, a autuação é nula.

3.12. Nem se diga que a autuação seria válida em face da alteração, em 15.12.2009, do Mandado de Procedimento Fiscal, no que concerne ao período de apuração. Isso porque o art. 9º, parágrafo único, da Portaria RFB nº 11.371/2007 determina que, em caso de alteração do MPF, o sujeito passivo deve ser notificado pela autoridade responsável pelo procedimento fiscal, o que inexoravelmente não ocorreu no presente caso. A Impugnante, em momento algum, foi cientificada do novo período de apuração do procedimento fiscal.

3.13. Ademais, a alteração do MPF deu-se em 15.12.2009, ao passo que a intimação da Impugnante do lançamento tributário deu-se em 21.12.2009. Tal alteração deu-se já no término da fiscalização, sendo evidente que foi realizada apenas para fundamentar a atuação dos períodos de 2004, 2006 a 2008.

3.14. Portanto, para a Impugnante, todo o procedimento de fiscalização foi efetuado tendo como período de apuração o ano de 2005. Não foi, como visto, intimada da alteração do MPF de 15.12.2009, razão pela qual referida alteração não tem o condão de legitimar o lançamento ora impugnado.

3.15. Com efeito, não bastasse o lançamento tributário abranger períodos distintos ao período de apuração da fiscalização, o crédito tributário nele consolidado é ilíquido, já que não foi considerado o prejuízo fiscal acumulado nos períodos autuados, a evidenciar mais uma nulidade, conforme demonstraremos a seguir.

II.1.1.2 - O crédito tributário exigido é ilíquido em face da desconsideração do prejuízo fiscal acumulado no período

3.16. Em mais uma falha incorreu a d. autoridade fiscal: ao efetuar o lançamento tributário, desconsiderou o prejuízo fiscal acumulado no período, em total afronta ao art. 15 da Lei nº 9.065/95. Como decorrência dessa falha, tem-se crédito tributário ilíquido, na medida em que não é permitido à Impugnante conhecer o exato valor do tributo que lhe está sendo exigido.

3.17. Desta forma, na qualidade de ato administrativo, mister que a autuação atenda a todos os requisitos formais, sob pena de ser declarada nula. Ora, se por meio do auto de infração em epígrafe pretende o fisco cobrar um determinado valor do contribuinte, forçoso que o lançamento contenha todas as informações acerca da exigência, notadamente o *quantum* exigido, em atenção aos princípios do contraditório e da ampla defesa. Traz doutrina em socorro de sua tese.

3.18. Note-se que, no caso concreto, a d. autoridade fiscal longe está de ter cumprido o seu dever a contento, tendo em vista que, ao apurar o tributo, não fez a operação matemática consistente na dedução do prejuízo fiscal acumulado, tal como determina o art. 15 da Lei nº 9.065/95. Sua atividade é, pois, ilegítima, por não só obstar o pleno exercício do direito de defesa da Impugnante, como também por contrariar o art. 142 do CTN.

3.19. Em síntese, visto que o crédito tributário constituído é ilíquido, por não corresponder ao *quantum* devido caso as alegações da d. autoridade fiscal venham a prevalecer, absolutamente nulo é o lançamento tributário ora impugnado, impondo-se o seu cancelamento.

II.1.2 - DA DECADÊNCIA

3.20. A despeito das nulidades antes referidas, também não procede a glosa do ágio que teve origem em operações realizadas em 1997, 1998 e 2001. Isso porque o fisco já decaiu do direito de impugnar quaisquer valores registrados na contabilidade da Impugnante em período anterior a 05 anos, contados da intimação do lançamento.

3.21. Considerando-se que o IRPJ e a CSLL são tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial para o fisco impugnar o lançamento fiscal e/ou contábil efetuado pelo contribuinte é de 05 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, nos termos do que estabelece o art. 150, § 4º do CTN.

3.22. No caso, o ágio registrado pela Impugnante decorreu de operações realizadas em 1997, 1998 e 2001, períodos em que foi devidamente contabilizado. Sendo 04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 22/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE

COUTO

Impresso em 23/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

assim, o prazo para o Fisco impugnar os valores lançados pela Impugnante esgotou-se 05 (cinco) anos após, ou seja, em 2002, 2003 e 2006, respectivamente. Traz doutrina.

3.23. Deveras, o fisco teve até 2002, 2003 e 2006 para impugnar os valores lançados pela Impugnante. Se, neste lapso de tempo, não se manifestou, tem-se como homologado tacitamente o lançamento. Reproduz jurisprudência do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

3.24. Portanto, eventual pretensão do fisco no sentido de impugnar, glosar o ágio decorrente de operações realizadas em 1997, 1998 e 2001 é absolutamente descabida. Isso porque já se operou a decadência do direito do Fisco de questionar tal lançamento, visto que, passados cinco anos de seu registro, este é considerado tacitamente homologado.

3.25. Mas não é só. Também quanto ao mérito a autuação não procede, como restará demonstrado a seguir.

II.2 – MÉRITO

II.2.1 - DA ORIGEM E FUNDAMENTO ECONÔMICO DO ÁGIO GLOSADO PELA D. AUTORIDADE FISCAL

3.26. Inicialmente, pode-se dizer que o ágio cuja origem e fundamento foram questionados pela d. autoridade fiscal é composto de duas partes. Vejamos:

1º parte:

3.27. O primeiro ato societário que deu origem à maior parte do ágio amortizado pela Impugnante teve início em 1998. A família Marinho detinha participação na Globo Comunicações e Participações (“Globopar”), que, por sua vez, possuía investimentos em vários setores da economia. Na área de serviços de TV por assinatura, sua subsidiária era a empresa Distel Holding S/A (“Distel”), a qual participava da empresa Globo Cabo S/A (“Globocabo”).

3.28. Quatro eram as subsidiárias da Globopar na área de TV por assinatura: Globocabo, Globosat, Telecine e Net Sat. Entretanto, era a primeira - a Globocabo - a única responsável pela distribuição dos serviços de TV a cabo, por intermédio de suas operadoras, dentre elas a Impugnante. As demais atuavam - como de resto continuam a atuar - na área de programação e distribuição por DTH.

3.29. Nesse contexto, em julho de 1998, as pessoas físicas que participavam da Globopar decidiram criar a RJJ Participações e Serviços Ltda. (“RJJ”), aportando como capital sua participação societária na Globopar pelo valor de R\$ 4.454 milhões, fruto da avaliação a valor de mercado de tal participação.

3.30. Com esse aporte, a RJJ passou a possuir ativos no valor de R\$ 4.454 milhões, dos quais R\$ 1.984 milhões referem-se ao ágio decorrente da diferença entre o custo de aquisição do investimento (o valor de mercado da participação aportada) e o patrimônio líquido da Globopar (R\$ 2.470 milhões).

3.31. A origem desse ágio era a rentabilidade futura das subsidiárias da Globopar, que, como se sabe, é inegável diante dos crescentes investimentos na área de telecomunicações. Basta um breve cotejo entre o passado e o presente para se concluir pelo evidente crescimento do ramo de TV por assinatura. O laudo elaborado à época por empresa independente (doc. 04) demonstra o exposto. Em outras palavras, os fatos que sucederam a elaboração do aludido laudo confirmam as

expectativas projetadas.

3.32. Como já ressaltado, a Globopar possuía investimentos em vários setores. Dentro da área de TV por assinatura, quatro eram as subsidiárias da Globopar, dentre as quais a Globocabo era a responsável pela distribuição. Desta forma, do ágio de R\$ 1.984 milhões registrado na Globopar, R\$ 1.380 milhões referiam-se ao investimento na Globocabo, assim apurado:

- Valor do investimento da Globocabo aportado: R\$ 1.703.843.000 (doc. 04)
- Valor patrimonial da Globocabo: (R\$ 323.431.171)
- Ágio: R\$ 1.380.411.829

3.33. Destarte, diante da diferença entre o custo de aquisição da participação aportada na RJJ e o patrimônio líquido da Globopar, é inquestionável o surgimento do ágio naquela empresa, a teor do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77, reproduzido pelo art. 385 do Regulamento do Imposto sobre a Renda aprovado pelo Decreto nº 3000/99 (RIR/99), que assim dispõe: (...).

3.34. A legislação tributária, ainda, estabelece como condição à contabilização do ágio ou deságio a prova de seu fundamento econômico. É o que se verifica a partir dos §§ 2º e 3º do art. 385 acima transcrito: (...).

3.35. No caso da RJJ, o ágio nela registrado decorreu da projeção de rentabilidade futura das subsidiárias da Globopar, responsáveis pela distribuição dos serviços de TV por assinatura. Empresa especializada, independente, foi contratada para avaliar essa rentabilidade, atestando-a num laudo que contemplava não somente a subsidiária do ramo de distribuição (a Globocabo), como também as demais.

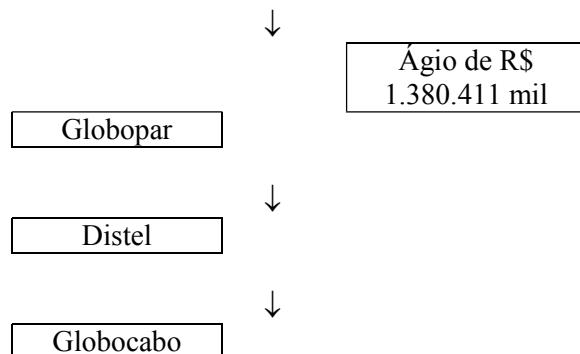
3.36. Referido laudo, na parte a que se refere à Globocabo e, por conseguinte, à Impugnante, já foi juntado ao processo no decorrer da fiscalização, como Anexo 3 da resposta apresentada em 04.12.2009. Nada obstante, para uma melhor visualização, e a fim de espantar qualquer dúvida que pudesse restar, a Impugnante anexa à presente o referido laudo, devidamente ratificado pela empresa que o elaborou (doc. 04), no intuito de, em atendimento ao § 3º do art. 385 do RIR/99, reiterar a comprovação do fundamento econômico do ágio de R\$ 1.984 milhões na RJJ, dos quais R\$ 1.380 milhões referem-se ao ramo de distribuição dos serviços de TV por assinatura.

3.37. Destaque-se que a legislação tributária não impõe nenhum requisito formal para o suporte do fundamento econômico do ágio, bastando haver uma demonstração. Traz doutrina.

3.38. Entretanto, ainda assim tomou-se a cautela de contratar-se uma empresa independente para elaborar um laudo que demonstrasse a rentabilidade futura da investida, no intuito de que qualquer questionamento quanto ao ágio apurado fosse afastado. Todavia, insiste a d. autoridade fiscal em propugnar pela ausência de comprovação da origem e do fundamento econômico do ágio, desconsiderando, de maneira arbitrária, os documentos apresentadas pela Impugnante à fiscalização.

3.39. Diante dessa operação, tem-se:

Pessoas físicas
↓
RJJ



3.40. Pois bem. O ágio registrado na RJJ, **num** segundo momento, foi reconhecido na Globopar em face de sua incorporação. É dizer, a Globopar houve por bem incorporar o patrimônio da RJJ, reconhecendo, em contrapartida, o ágio registrado naquela empresa, em estrita consonância com o art. 386 do RIR/99, editado para regulamentar o art. 7º da Lei nº 9.532/97, *in verbis*: (...). Em anexo estão acostados os documentos societários relativos à incorporação (doc. 05), a fim de evidenciar a lisura da operação.

3.41. Após a incorporação, tem-se: Pessoas Físicas => Globopar => Distel => Globocabo (ágio de R\$ 1.380.411 mil).

3.42. Demonstrada está, pois, a origem da parcela mais significativa do ágio desconsiderado por intermédio da presente autuação, a evidenciar a improcedência do item 2.7 do Termo de Constatação do auto de infração em epígrafe. Aduz a d. autoridade fiscal que:

2.7 - Ocorreu uma transferência de ágio cuja origem estaria na GLOBOPAR, a qual não foi demonstrada, nem comprovada, como também, não apresentou documentação que comprovasse o lançamento baseado no Art. 385, Inciso II, Parágrafo 3º, do RIR/99.

3.43. Essa assertiva, como visto, não reflete a realidade dos fatos, na medida em que não só a Impugnante apresentou no curso da fiscalização o laudo que atesta as projeções de rentabilidade futura da Globocabo (o fundamento econômico do ágio), como também apresenta o referido laudo, acostado à presente, devidamente ratificado pela empresa que o elaborou (doc. 04).

3.44. É preciso ter em mente que todas as operações realizadas envolviam o investimento na Globocabo, sob a qual estavam vinculadas as operadoras. É dizer, a família Marinho era detentora da Globopar que, por sua vez, possuía várias subsidiárias até chegar na Globocabo. Sendo assim, ainda que indiretamente, a família Marinho era a controladora da Globocabo. Portanto, evidente o despropósito da consideração feita pela d. autoridade fiscal no item 2.6 do Termo de Constatação.

3.45. Demonstraremos, a seguir, a origem da outra parcela do ágio objeto da glosa levada a efeito pela d. autoridade fiscal.

2ª parte:

3.46. A outra parcela do ágio cuja amortização foi glosada pela d. autoridade fiscal tem origem na aquisição, pela Globopar, do investimento na Multicanal

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2, de 24/05/2001, Autenticado digitalmente em 03/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 03/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 22/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 23/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Participações S/A (“Multicanal”), nos termos e condições do Contrato de Compra e Venda de Ações do Capital da Multicanal Participações S.A. e outros Pactos (doc. 06). A venda e compra deu-se em 05.12.1997, pelo valor de R\$ 200.000 mil.

3.47. Considerando que o patrimônio líquido da Multicanal era inferior ao valor de venda e compra de suas ações (R\$ 200.000 mil), surge, nesta operação, um ágio na Globopar, nos termos do art. 385 do RIR/99, no montante de R\$ 157.153 mil.

3.48. Tal como na operação anteriormente descrita, o ágio registrado na Globopar em face da aquisição da Multicanal tem como fundamento econômico a sua rentabilidade futura de suas subsidiárias, devidamente demonstrada pelo laudo elaborado pela Ernst & Young Auditores Independentes, anexado à presente (doc. 04).

3.49. Posteriormente, a Globopar transferiu à Distel as ações da Multicanal que detinha. Essa transferência deu-se mediante registro em Bolsa de Valores, já que se trata de companhia de capital aberto.

3.50. Em síntese, comprovados estão a origem e o fundamento econômico do ágio registrado na Globopar, no valor de R\$ 1.537.564 mil (R\$ 1.380.411 + R\$ 157.153), a evidenciar a total improcedência das razões que motivaram a presente autuação.

3^a parte:

3.51. Em maio de 2001, nos termos da alteração contratual em anexo (doc. 07), a Globopar aportou capital em sua controlada Roma Participações Ltda. (“Roma”), com parcela da participação que possui na Distel, no valor de R\$ 831.405 mil, dos quais R\$ 720.367 mil correspondem ao ágio oriundo do aporte da RJJ, na parte a que se refere ao investimento na Globocabo. Referido ágio é assim composto:

- Valor do aporte na Roma com parcela da participação na Distel: R\$ 831.405 mil
 - Valor da participação pela equivalência patrimonial: (R\$ 111.038 mil)
 - Ágio na aquisição: R\$ 720.367 mil

3.52. Uma outra parte do ágio registrado na Roma, no valor de R\$ 267.169 mil, decorreu da cisão da Distel, em junho de 2001, conforme atas, Protocolo de Cisão e Laudo de Avaliação em anexo (doc. 08), que suportam essa operação. Nesta, a parcela vertida (que já contemplava a participação da Multicanal), representada por 34,10% do capital da Globocabo, foi incorporada pela Roma, de tal sorte que Roma passou a deter a maior parte do investimento na Globocabo.

3.53. Ainda, em 30.12.1999, Roma adquiriu 7,10% da participação na Distel (antiga Globo Cabo Holding S/A) pelo valor de R\$ 357.600 mil, conforme contrato anexo (doc. 09). Como a Distel detinha participação na Globocabo, Roma registrou em sua contabilidade um ágio no valor de R\$ 342.467 mil, assim composto:

- Valor da aquisição da participação na Distel: R\$ 357.600 mil
 - Valor da participação pela equivalência patrimonial: (R\$ 15.132 mil)
 - Ágio na aquisição: R\$ 342.467 mil

3.54. Os atos societários acima acabaram por resultar, na Roma, um ágio de R\$ 1.330.004 mil (R\$ 720.367 mil + R\$ 267.169 mil + R\$ 342.467 mil). Referido ágio,

Globocabo, objeto do laudo elaborado por empresa independente (doc. 04), em total conformidade com o art. 386 do RIR/99. É inegável que a projeção realizada em 1998 era válida para os anos subsequentes.

3.55. No sentido de que a rentabilidade futura das subsidiárias, enquanto fundamento econômico do ágio, é projetada para períodos sucessivos, sem uma limitação temporal, são as lições de LUÍS EDUARDO SCHOUERI, ao comentar o inciso II do § 2º do art. 385 do RIR/99:

“Já no caso do inciso II, que tem por fundamento a rentabilidade futura da coligada ou controlada, percebe-se que o pressuposto adotado pelo legislador é o auferimento de lucros em momentos sucessivos, sem uma limitação no tempo.

(...)

Entende-se, portanto, que o investimento pago com ágio que se fundamente no inciso II do § 2º do art. 385 do RIR terá continuidade por prazo não-determinado, de modo a gerar lucros para o investidor”.

3.56. Esquematicamente, tem-se: Globopar => Roma => Globocabo (Ágio de 1.330.004 mil).

3.57. Posteriormente, Roma houve por bem aportar capital na empresa Globotel Participações S/A (“Globotel”), com a participação que detinha na Globocabo, no valor de R\$ 1.330.004 mil (doc. 10). Portanto, a Globotel passa a ser a controladora direta da Globocabo. Considerando o patrimônio líquido negativo da Globocabo, também na Globotel verifica-se um ágio de R\$ 1.330.004 mil, nos moldes do art. 385 do RIR/99, cujo fundamento econômico era a rentabilidade futura da Globotel, conforme as projeções do laudo da Ernst & Young (doc. 04).

3.58. Outrossim, esse aporte de capital está devidamente suportado pelo laudo datado de junho de 2001 (doc. 10), elaborado por três peritos, em cumprimento ao art. 8º da Lei nº 6.404/76 (Lei da Sociedade Anônima). Note-se que referido laudo ratifica o fundamento econômico do ágio, qual seja, a rentabilidade futura da Globocabo, que, inclusive, foi levada em consideração na avaliação realizada.

3.59. Esquematicamente, tem-se: Globopar => Roma => Globotel => Globocabo (Ágio de R\$ 1.330.004 mil).

3.60. Nota-se, desde já, o total descabimento dos itens 2.3 e 2.4 do Termo de Constatação do auto de infração ora impugnado. Isso porque, como visto, Roma fez um aporte de capital em Globotel com as ações da investida Globocabo, transferindo para esta todo o seu acervo líquido (as ações da investida) avaliado a valor de mercado, conforme os laudos antes mencionados (docs. 04 e 10). O art. 385 do RIR/99 foi corretamente aplicado, na medida em que, em sendo o patrimônio líquido da Globocabo negativo, na Globotel apurou-se um ágio.

3.61. O passo seguinte consistiu na incorporação da Globotel pela Globocabo, em conformidade com as atas, o Protocolo de Incorporação e o Laudo de Avaliação em anexo (doc. 11), elaborados para esse fim. Nesse contexto, todos os ativos e passivos da Globotel foram aportados na Globocabo, inclusive o ágio de R\$ 1.330.004 mil. Esquematicamente, tem-se: Globopar => Roma => Globocabo (Ágio de R\$ 1.330.004 mil).

3.62. Conforme anteriormente mencionado, as efetivas operadoras, isto é, as efetivas prestadoras do serviço de TV a cabo são as subsidiárias da Globocabo. É dizer, por razões operacionais, para cada região foi criada uma subsidiária (operadora), a qual,

diante da União, é a verdadeira concessionária do serviço de TV por assinatura. Tem-se, como exemplos, a Impugnante, que atua em São Paulo; a Net Rio, que atua do Rio de Janeiro; a Net Brasília, que atua em Brasília; e assim por diante. É, ainda, a operadora quem recebe da ANATEL a licença para prestar o aludido serviço.

3.63. Diante desse contexto, em novembro de 2001, a Globocabo aportou capital na sua subsidiária Acnthus Participações Ltda. (“Acnthus”), com a participação que detinha nas operadoras Net São Paulo, Net Rio, Net Belo Horizonte, Net Brasília e UBS, utilizando, ainda, créditos que possuía, de tal sorte que o aporte totalizou o valor de R\$ 1.510.211 mil, conforme os documentos em anexo (doc. 12).

3.64. Com esse aporte, a Acnthus passou a ser a controladora das operadoras, apurando um ágio de R\$ 1.840.469 mil, que, conforme o Laudo de Avaliação Econômico Financeiro (doc. 13) elaborado pela empresa Planenge - Planejamento e Engenharia de Avaliações S/C Ltda., foi assim distribuído:

Operadora	Montante	Participação no montante
Net São Paulo	R\$ 1.173.565.086,00	64%
Net Rio de Janeiro	R\$ 430.689.348,00	23%
Net Belo Horizonte	R\$ 142.514.640,00	8%
Net Brasília	R\$ 93.700.321,00	5%
TOTAL	R\$ 1.840.469.395,00	100%

3.65. Referido laudo (doc. 13) demonstrou as projeções de resultados futuros das operadoras. Assim, além de permitir a atribuição proporcional do ágio apurado e demonstrar o prazo de amortização do ágio, também ratificou, em 2001, as projeções de rentabilidade futura elaboradas pela Ernst & Young em 1998 (doc. 04). Esquematicamente, tem-se: Globocabo => Acnthus => Net SP / Outras operadoras (ágio de R\$ 1.840.469 mil).

3.66. Em se tratando de companhia aberta, a Globocabo está sujeita às normas da Comissão de Valores Mobiliários. Assim, em atendimento à Instrução CVM nº 349/01, no momento em que a Acnthus recebeu da Globocabo o aporte de capital, foi constituída uma provisão para manutenção da integridade do patrimônio líquido no valor de R\$ 1.207.100.333, correspondente a 66% do ágio registrado, a qual foi apresentada como redução da conta em que o ágio foi registrado. Referida provisão, ainda, foi registrada na parte B do Lalur, tendo sido adicionada na apuração do IRPJ e da CSLL.

3.67. Finalmente, a Acnthus foi cindida integralmente, conforme alteração contratual em anexo (doc. 14), tendo por base o balanço levantado em 30.11.2001. Com a cisão, o patrimônio da Acnthus foi vertido às operadoras, na forma em que descrito no Protocolo de Cisão. Assim sendo, as operadoras sucederam a Acnthus em todos os seus direitos e obrigações, na proporção do patrimônio vertido, inclusive no que se refere ao ágio. É dizer, o ágio registrado na Acnthus foi reconhecido nas operadoras por força da cisão levada a efeito.

3.68. Esquematicamente, tem-se: Globocabo => Net SP (Ágio de R\$ 1.173.565 mil) / Outras operadoras. Nesta mesma fase, foi, ainda, reconhecida nas operadoras a provisão para manutenção do patrimônio líquido, segundo a Instrução CVM nº 349/01, na proporção do ágio. Vejamos os números:

Operadoras	Total ágio	Prov. Manut.PL 66%	(=) Saldo líquido
NetBH	142.514.640	(94.059.663)	48.454.978
NetRJ	430.689.348	(284.254.970)	146.434.378
Net Brasília	93.700.321	(61.842.212)	31.858.109
NetSP	1.173.565.086	(774.552.957)	399.012.129
Total	1.840.469.395	(1.214.709.801)	625.759.594

3.69. No que se refere à Net São Paulo, ora Impugnante, o ágio nela registrado decorre não somente da incorporação do patrimônio vertido da Acnthus (R\$ 1.128.361.106), mas também da incorporação da UBS. Isso porque, com essa incorporação, nela foi reconhecido o ágio da UBS registrada na Acnthus (R\$ 33.674.483) e, ainda, o ágio registrado na UBS, relativo ao investimento que a UBS detinha na Net São Paulo (R\$ 11.529.497). **Com isso, o ágio registrado na Impugnante passou a ser de R\$ 1.173.565.086.** De forma mais detalhada, tem-se:

- * Ágio reconhecido em face da incorporação da Globotel: R\$ 731.502.846
- * Ágio ref. investimento da Globocabo na Net SP: R\$ 396.858.260
- * Ágio ref. investimento da Globocabo na UBS: R\$ 33.674.483
- * Ágio ref. investimento da UBS na Net SP: R\$ 11.529.497

Total ágio na Net SP: R\$ 1.173.565.086

3.70. Da perspectiva da Impugnante, a provisão para manutenção do patrimônio líquido foi controlada na parte B do Lalur: na medida em que o ágio era amortizado, a provisão era revertida da parte B do Lalur e excluída na parte A, referente à apuração do IRPJ e da CSLL, em atendimento às regras fiscais referentes ao tema. Cópia desses documentos está acostada nos autos, porém a Impugnante a reitera na presente (doc. 15).

3.71. Em dezembro de 2001, após análise do ágio oriundo da Globocabo, concluiu-se pela impossibilidade de seu aproveitamento de forma total, ou seja, no montante de R\$ 307.010.076. Sendo assim, nesta data, a Impugnante constituiu provisão para perda de ágio nesse montante e, por conseguinte, fez a reversão na parte B do Lalur, onde a provisão para perda de ágio era controlada, do valor de R\$ 202.626.650. Esta provisão foi adicionada na apuração do IRPJ e da CSLL na mesma data, quando afetou o resultado, seguindo adequadamente as regras fiscais.

3.72. Posteriormente à constituição da provisão para a perda de ágio, o ágio da Impugnante era o seguinte:

Operadora	Total ágio	Prov. Manut. PL	Ágio líquido
NetSP	R\$ 1.173.565.086	(R\$ 774.552.957)	R\$ 399.012.129
(-) Prov. perda ágio	(R\$ 307.010.076)	R\$ 202.626.650	(R\$ 104.383.426)
Dez/01	R\$ 866.555.010	R\$ 571.926.306	R\$ 294.628.703

3.73. Registrado na Impugnante o ágio de R\$ 866.555.010, pode-se concluir, a partir do laudo de avaliação das projeções econômico-financeiras das operadoras da Globocabo (doc. 13), que o mesmo se realizaria em 06 anos, de modo que o prazo de sua amortização seria de 72 meses. Por essa razão, a Impugnante houve por bem

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

Autenticado digitalmente em 03/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 03/

04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 22/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE

COUTO

Impresso em 23/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

amortizar o ágio na seguinte conformidade:

- Total ágio (-) provisão para perda: R\$ 866.555.010
- Amortização anual do ágio em 06 anos: R\$ 144.425.835

3.74. Portanto, o valor total do ágio amortizado pela Impugnante nos períodos de 2003 a 2008 era de R\$ 144.425.835. A provisão respectiva, no valor de R\$ 95.321.052, proporcional ao ágio amortizado (66%), era revertida contra o resultado do exercício, gerando, assim, um efeito líquido de R\$ 49.104.784. Vejamos:

Ágio amortizado	Prov. Manut. PL (66%)	Ágio líquido anual
R\$ 144.425.835	(R\$ 95.321.051)	R\$ 49.104.784

3.75. Em suma, plenamente demonstrados, comprovados, atestados a origem e o fundamento econômico do ágio amortizado pela Impugnante, no valor de R\$ 294.628.703, o qual foi objeto de glosa por parte da d. autoridade fiscal.

3.76. É evidente, pois, a lisura do procedimento adotado pela Impugnante, em face da legislação tributária. Todas as operações foram realizadas com o fim último de utilização dos ativos das operadoras, entre elas a Impugnante, dada a rentabilidade do seu negócio. Sendo assim, absolutamente regular a amortização do ágio pela Impugnante, a teor da recente decisão proferida pelo antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: (...). Destarte, o procedimento da Impugnante está em total conformidade com a jurisprudência do Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme se verifica das seguintes decisões: (...).

3.77. Em face de todo o exposto, tendo em vista, de um lado, que a autuação em tela decorreu da alegada ausência de provas quanto à origem e ao fundamento econômico do ágio amortizado, e, de outro, que essas provas, embora já produzidas no curso da fiscalização, foram reiteradas na presente, dúvidas não restam acerca da improcedência da glosa levada a efeito.

II.2.2 - DO DESCABIMENTO DA NÃO CONSIDERAÇÃO DO PREJUÍZO FISCAL ACUMULADO NO PERÍODO DA AUTUAÇÃO

3.78. Conforme amplamente exposto, a origem e o fundamento econômico do ágio glosado por intermédio da presente autuação estão devidamente comprovados, razão pela qual nenhum valor a título de IRPJ é devido pela Impugnante. Nada obstante, ainda que algum valor fosse devido - o que se admite apenas “*ad argumentandum*” - olvidou-se a d. autoridade fiscal de que a Impugnante, no período, possui prejuízo fiscal acumulado, o que reduz, e muito, o valor lançado.

3.79. O artigo 15 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, prevê que:

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

3.80. Portanto, à luz da legislação em vigor, é inequívoco o direito da Impugnante à compensação dos prejuízos fiscais acumulados no período. Não pode, como fez, a d. autoridade fiscal simplesmente ignorá-los e vir a exigir o imposto integralmente. A

Documento assinado digitalmente conforme MP 2.200-2 de 24/06/2001

Autenticado digitalmente em 03/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 03/04/2013

por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 22/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE

COUTO

Impresso em 23/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Impugnante anexa à presente as DIPJ's do período (doc. 16), que evidenciam a existência dos prejuízos fiscais acumulados no período.

II.2.3 - DA IMPOSSIBILIDADE DA COBRANÇA DE MULTA NO PERCENTUAL DE 75% DO VALOR DO TRIBUTO

3.81. Como amplamente demonstrado, nenhum valor a título de IRPJ pode ser exigido da Impugnante, visto que a amortização do ágio glosado pela d. autoridade fiscal deu-se em total conformidade com a legislação tributária.

3.82. Nada obstante, ainda que algum valor a título de imposto lhe pudesse ser exigido - o que se admite apenas para argumentar - a multa imposta, correspondente a 75% do tributo, não pode prevalecer, sob pena de destruir a própria fonte do tributo. Isso porque a Administração Tributária, ao exigir da Impugnante valor dessa magnitude, não levou em consideração os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, sobremodo prestigiados não somente pela Carta Magna brasileira, mas também pelo E. Supremo Tribunal Federal.

3.83. Já decidiu a nossa Corte Suprema que, em matéria tributária, o ato administrativo - a exemplo daquele que imputou a multa ora impugnada - deve guardar, necessariamente, consonância com a razoabilidade e a proporcionalidade. O ato administrativo que não atender a essas diretrizes não estará apto a produzir seus efeitos. Traz jurisprudência do STF.

3.84. Em síntese, a observância aos princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade revela-se imprescindível no exercício da atividade administrativa. Não se pode admitir, num Estado Democrático de Direito, que a atuação estatal - **que, no presente caso, resultou na imputação da multa ora impugnada** - não guarde coerência com tais princípios. São os direitos e garantias dos contribuintes que a Constituição Federal e o seu guardião, o E. Supremo Tribunal Federal, objetivam resguardar por intermédio dos aludidos princípios.

3.85. Outrossim, referida multa não respeita o direito de propriedade dos cidadãos, nem os princípios da capacidade contributiva, do não-confisco e da continuidade do exercício das atividades da empresa.

3.86. Portanto, não pode prevalecer a multa imposta à Impugnante, a uma por inexistir irregularidade no procedimento adotado pela mesma; a duas por ser absolutamente incompatível com o nosso ordenamento jurídico pátrio.

3.87. Por fim, não pode prosperar, ainda, a aplicação da taxa Selic. Isso porque esse sistema de cálculo de juros moratórios fere, de maneira cabal e inequívoca, o preceituado no artigo 161, § 1º do Código Tributário Nacional, bem assim no artigo 192, § 3º da Constituição Federal, tendo em vista tratar-se, a exemplo do que ocorre com a TR e a TRD, de taxas remuneratórias, e não de forma de cálculo de juros moratórios. Nesse sentido, fazemos referência à decisão proferida pelo E. Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp nº 215.881-PR, que reconheceu ser inconstitucional a aplicação da taxa SELIC em matéria tributária.

III - DO PEDIDO

3.88. Diante do exposto, protestando provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente pela juntada de novos documentos, requer a Impugnante seja julgada procedente a presente impugnação, extinguindo-se o crédito tributário consolidado no auto de infração em epígrafe.

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

Autenticado digitalmente em 03/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 04/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 22/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 23/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

procedente a impugnação, para que sejam considerados os prejuízos fiscais acumulados no período, reduzindo-se o crédito tributário exigido, afastando-se, ainda, a multa aplicada, como medida de Justiça.

4. Foram ainda anexados ao presente processo os seguintes requerimentos: de fls. 1.607 a 1.645 (20/01/2010), 1.646 a 1.684 (de 20/01/2010) e 1.696 a 1.794 (de 10/02/2010).

A decisão recorrida está assim ementada:

PRELIMINARES. FALTA DE MPF ESPECÍFICO. NULIDADE. Constituindo-se o MPF - e, por extensão, o Termo de Início de Ação Fiscal nele fundamentado - em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo, eventual irregularidade formal nele detectada não enseja a nulidade do auto de infração, visto que somente serão considerados nulos os atos em que presentes quaisquer das circunstâncias previstas pelos incisos I e II do art. 59, do Decreto nº 70.235/1972. Em não se dando, não há que se falar em nulidade. Preliminares rejeitadas.

PRELIMINAR. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. Não decorreram 5 anos entre as datas dos fatos geradores (31/12/2004, 31/12/2005, 31/12/2006, 31/12/2007 e 31/12/2008) e a do lançamento (21/12/2009). Preliminar indeferida

INCORPORAÇÃO DE EMPRESAS DO MESMO GRUPO. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. RENTABILIDADE FUTURA. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. Não é aceita, para fins fiscais, a amortização de ágio obtido por meio de operações ocorridas dentro de um mesmo grupo e decorrente de incorporação de pessoa jurídica em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade negocial ou societária, faltando, inclusive, à luz da Teoria da Contabilidade, a necessária independência entre as partes envolvidas.

SALDO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA DE CSLL ACUMULADOS. LIMITE DE 30 %. Existindo saldo de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL, é possível sua utilização quando da apuração dos tributos devidos, observado o limite de 30 % imposto pela legislação.

AUTO REFLEXO. CSLL. O decidido no mérito do IRPJ repercute na tributação reflexa.

Impugnação Procedente em Parte.

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual contesta as conclusões do acórdão recorrido, repisa as alegações da peça impugnatória e, ao final, requer o provimento nos seguintes termos:

“III DO PEDIDO

Ante o exposto, requer a Recorrente:

- CÓPIA
- (i) seja declarada a nulidade decisão recorrida, tendo em vista que os seus fundamentos não correspondem à motivação do lançamento tributário, o que conduziu ao cerceamento do direito de defesa da Recorrente;
 - (ii) seja declarada a nulidade do lançamento em questão, em virtude do vício formal apontado;
 - (iii) caso assim não se entenda, seja reformada a decisão recorrida, para declarar a improcedência do lançamento em questão e a consequente extinção do crédito tributário nele consolidado, por estarem as razões da Recorrente em consonância com o entendimento consolidado por este E. CARF;
 - (iv) se assim ainda não se entender, seja reformada a decisão recorrida, para que seja afastada a multa aplicada e a utilização da taxa Selic ou, ainda, reduzida a referida multa; e
 - (v) a produção de sustentação oral de suas razões de recurso, a ser efetuada por ocasião da sessão de julgamento, consoante o disposto no Regimento Interno deste E. CARF, sendo o patrono da Recorrente intimada da data da realização do julgamento, para que possa proceder à referida sustentação oral.

Termos em que, P. Deferimento.”

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões de fls. 2200 a 2237.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, Relator.

Os recursos, voluntário e de ofício, preenchem os requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, dele conheço.

Conforme relatado, trata o presente processo de autos de auto de infração (fls. 660/689), lavrados e científicos em dezembro/2009, pelo qual foram lançados créditos tributários do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) referentes aos anos-calendário de 2004 a 2008 (lucro real anual).

O crédito tributário está acrescido de juros (Selic) e multa de ofício (75%).

De acordo com o Termo de Constatação Fiscal (fls. 653/659), a empresa fiscalizada foi autuada em face da glosa de despesas referente às amortizações de ágios indevidamente utilizados nos anos-calendário de 2004 a 2008. No que tange a esse ágio, consignou o Auditor que a Recorrente, após consolidar alterações societárias realizadas nos anos-calendário 1997, 1998, 1999 e 2001 com outras pessoas jurídicas, iniciou, em setembro de 2004, a amortização indevida do “ágio”.

Segundo a Fiscalização a constituição desse ágio não obedeceu às regras de dedutibilidade previstas na legislação tributária (por ausência de comprovação da origem do ágio e do seu fundamento econômico), a Fiscalização glosou as respectivas deduções.

Irresignada com a autuação fiscal, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 692/740), cujas alegações foram sintetizadas pela decisão recorrida (fls. 1855/1856), *verbis*:

8. Por sua vez, a defesa apresentada pugna, preliminarmente, que: (i) o Auto de Infração é nulo porque: (i.i) contempla os AC 2004 a 2008, enquanto que foi fixado apenas o AC 2005 no Termo de Início de Ação Fiscal (expedido pela autoridade com fundamento no MPF), não tendo a Impugnante sido científica do novo período de apuração; e (i.ii) o crédito tributário exigido é ilíquido, já que a autoridade fiscal olvidou-se de que a Impugnante possui prejuízo fiscal e base de cálculo negativa (BCN) da CSLL acumulados no período (doc. 16), e se algum valor de IRPJ/CSLL fosse devido, deveria ter sido deduzido o prejuízo fiscal/BCN do período; (ii) ocorreu a decadência do direito de impugnar quaisquer valores registrados na contabilidade da Impugnante, visto que as operações objeto de análise tiveram início em 1997 e 1998 e término em 2001, e já estavam homologadas à época da fiscalização, tendo em vista o decurso do prazo de 05 anos;

8.1. quanto ao mérito, que : (iii) o ágio foi amortizado pela Impugnante em total conformidade com a legislação tributária, estando a sua origem e o seu fundamento econômico devidamente comprovados, inclusive por laudo elaborado por empresa independente contratada para esse fim (doc. 04); (iv) a multa de ofício de 75% não pode prevalecer, pois ofende princípios constitucionais como da razoabilidade e da proporcionalidade, sendo absolutamente incompatível com o nosso ordenamento jurídico; e (v) não pode prosperar a aplicação da taxa Selic, trazendo os argumentos de praxe.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP1) – julgou parcialmente procedente, em face de o Fisco não ter compensado o prejuízo fiscal da empresa, acumulado em períodos anteriores. Essa exoneração ultrapassou R\$1.000.000,00 - daí o recurso de ofício.

Cientificada, apresentou recurso voluntário repisando a maioria das alegações já resumidas acima.

Passo a apreciar os recursos. Início pelo **Recurso de Ofício**.

Vejamos os fundamentos da decisão recorrida nesta parte:

15. Em relação a não consideração, quando da autuação, do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL acumulados, é de se dar razão à Impugnante, visto que esta detinha saldos passíveis de compensação, devendo ser observado o limite de 30% estabelecido na legislação.

15.1. Assim, observa-se que foram informados nas DIPJ entregues pela Impugnante referentes aos AC de 2004 a 2008 e nos Autos de Infração os seguintes valores:

AC	IRPJ (R\$)		
	LRACPPA	AUTUAÇÃO	NLRACPPA
2004	- 4.163.295,49	144.425.835,19	140.262.539,70
2005	15.270.632,83	144.425.835,07	15.270.632,83
2006	- 8.262.995,38	144.425.835,07	136.162.839,69
2007	- 1.823.456,40	144.425.835,07	142.602.378,67
2008	5.243.431,77	144.425.835,46	5.243.431,77
AC	CSLL (R\$)		
	BCNACPPA	AUTUAÇÃO	NBANDCPPA
2004	- 9.430.243,28	144.425.835,19	134.995.591,91
2005	7.854.669,12	144.425.835,07	7.854.669,12
2006	- 8.729.812,60	144.425.835,07	135.696.022,47
2007	- 2.024.670,90	144.425.835,07	142.401.164,17
2008	24.332.815,67	144.425.835,46	24.332.815,67

LRACPPA: Lucro Real Antes da Compensação de Prejuízo do Próprio Período de Apuração; **NLRACPPA:** Novo Lucro Real Antes da Compensação de Prejuízo do Próprio Período de Apuração, após autuação; **BCNACPPA:** Base de Cálculo Antes da Compensação de Base de Cálculo do Próprio Período de Apuração; **NBCNACPPA:** Nova Base de Cálculo Antes da Compensação de Base de Cálculo do Próprio Período de Apuração.

15.2. Conforme LALUR apresentado pela Impugnante (fls. 1.616 a 1.626 e 1.638 a 1.645), os saldos de Prejuízo Fiscal Acumulado (PFA) e Base de Cálculo Negativa de CSLL (BCNCSLL) em 31/12/2003 eram, respectivamente, de **R\$ 704.879.724,95** e **R\$ 722.691.252,07**.

15.3. Considerando os valores informados nas DIPJ referentes aos AC 2004 a 2008, os lançamentos efetuados e a utilização dos saldos de PFA e BCNCSLL (compensação limitada a 30 % do valor apurado de **LRACPPA** e **BCNACPPA**), obtém-se os valores a seguir informados:

AC	IRPJ (R\$)		
	LRACPPA	PFU	SFPF
2004	140.262.539,70	42.078.761,91	662.800.963,04
2005a	159.696.467,90	47.908.940,37	614.892.022,67
2006	136.162.839,69	40.848.851,90	574.043.170,77
2007	142.602.378,67	42.780.713,60	531.262.457,17
2008b	149.669.267,23	44.900.780,17	486.361.677,00
AC	CSLL (R\$)		
	BCNACPPA	BCNU	SFBCN
2004	134.995.591,91	40.498.677,57	682.192.574,50
2005a	152.280.504,19	45.684.151,25	636.508.423,25
2006	135.696.022,47	40.708.806,74	595.799.616,51
2007	142.401.164,17	42.720.349,25	553.079.267,26
2008b	168.758.651,13	50.627.595,34	502.451.671,92

PFU: Prejuízo Fiscal Utilizado; **SFPF:** Saldo Final de Prejuízo Fiscal; **BCNU:** Base de Cálculo Negativa Utilizada; **SFBCN:** Saldo Final de Base de Cálculo Negativa.

(a) **159.696.467,90** = 15.270.632,83 + 144.425.835,07; **152.280.504,19** = 7.854.669,12 + 144.425.835,07

(b) **149.669.267,23** = 5.243.431,77 + 144.425.835,46; **168.758.651,13** = 24.332.815,67 + 144.425.835,46

15.3.1. Portanto, a Impugnante deverá adequar os valores de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL informados no LALUR, conforme indicado na tabela acima.

15.3.2. Foram preenchidos os Formulários de Alteração do Prejuízo Fiscal e do Lucro Inflacionário – FAPLI; e da Base de Cálculo Negativa da Contribuição Social - FACS (fls. 1.819 a 1.828) e atualizado o SAPLI.

Observa-se que a exoneração decorreu de equívoco da autoridade Fiscal. Simplesmente deixou-se de reconstituir a apuração do Lucro Real, não compensando os prejuízos do período de apuração, bem como dos períodos anteriores até o limite de 30% do lucro, nos termos dos art. 15 e 16 da Lei 9.065/1995.

Conferi os documentos dos autos e cálculos acima e confirmei a correção do procedimento da DRJ. A exoneração está correta, pelo que o recurso de ofício deve ser negado provimento.

Passo a apreciar o **Recurso Voluntário**

Da Alegada alteração de fundamentação do lançamento pela DRJ

A Recorrente inicia a peça recursal alegando que os fundamentos da decisão recorrida não corresponderiam à motivação do lançamento.

Aduz que o auto de infração foi baseado na ausência de comprovação da origem do ágio e do seu fundamento econômico, ao passo que o acórdão da DRJ teria inovado os motivos dos autos de infração, o que somente poderia ocorrer mediante a lavratura de novo lançamento.

Assim não entendo, a leitura da decisão recorrida demonstra que não houve inovação aos fundamentos do lançamento. Isso porque o Termo de Constatação Fiscal analisou os argumentos da Recorrente no que tange às justificativas para comprovar a dedutibilidade do ágio, seja quanto à sua procedência, seja em relação o seu fundamento econômico. E o fez em atenção aos preceitos do art. 385 do RIR/99 para concluir que as justificativas apresentadas pela Recorrente seriam conflitantes entre si, mantendo a glosa as parcelas indevidamente amortizadas.

Apesar de o recurso voluntário pinçar trechos da decisão recorrida (fls. 1901/1092), deixou-se de esclarecer que tais fundamentos representaram uma contextualização da questão relativa ao ágio, conexa à respectiva legislação que confere a sua dedutibilidade.

Cumpre trazer à baila o intróito do acórdão combatido que contextualizou os itens 10.1.9 a 10.1.14, transcritos isoladamente no recurso voluntário, *verbis*:

10. Antes de se iniciar a análise do mérito, é importante contextualizar a questão relativa ao ágio e ao benefício fiscal introduzido pela legislação - ao permitir sua dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL -, assim como a hipótese não usual da controlada vir a incorporar a controladora. (fls. 1859)

Em verdade, a Recorrente transcreveu 6 (seis) parágrafos do acórdão e pretende com isso afirmar que a fundamentação do acórdão divergiu dos motivos empregados no lançamento.

Os trechos copiados no recurso voluntário corresponderam tão somente ao início do raciocínio desenvolvido pela DRJ para solucionar a controvérsia. A partir deles se aprofundou a discussão sobre as operações travadas pela Recorrente com empresas a ela relacionadas, o verdadeiro propósito das operações: economia fiscal pautada pela artificialização do ágio.

Assim após ter examinado a cadeia de operações societárias travadas pela Recorrente (que afloraram a contabilização do ágio), com a profundidade que o tema exige, a DRJ concluiu que:

13.22. Por todos os argumentos expendidos está mais do que claro que houve abuso de direito por parte das empresas envolvidas, seja pela manifesta ausência de propósito negocial, seja pela artificialidade dos negócios realizados. Nenhuma das operações, certamente, teria sido praticada se não fosse a possibilidade de usufruir o benefício fiscal. Não há, portanto, qualquer fundamento econômico a justificar as operações sob análise, ocorridas, ressalte-se, dentro do mesmo grupo. (fls. 1881)

Verifica-se, pois, que o acórdão recorrido não inovou o lançamento, muito menos alterou os seus fundamentos jurídicos. Na verdade, ele destacou os fundamentos da autuação, traçando os perfis das operações societárias de acordo com as peculiaridades das provas carreadas aos autos.

Conclui-se que, diante das irregularidades ou infrações apontadas pela fiscalização, que ensejaram o lançamento de ofício, os julgadores são livres para formar seu convencimento, externada nas razões de decidir. Fundamentos ou razões de decidir construídos nos limites da matéria em litígio, perfeitamente identificada na peça fiscal, não se confunde com “aperfeiçoamento” ou inovação desta.

Cabe refutar, ainda, o suposto cerceamento do direito de defesa da Recorrente, sob os argumentos de que as razões de defesa não foram analisadas pelo acórdão recorrido, o que geraria supressão da 1ª instância administrativa para a Recorrente defender-se da nova motivação.

Saliente-se que o fato de a decisão não ter apreciado todas as razões de defesa não é causa de nulidade. A decisão deve sim apreciar todas as matérias em litígio pelo contexto. Os pressupostos de validade da decisão de primeira instância estão previstos no art. 31 do Decreto 70235/72, *verbis*: “*A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências*”.

De acordo com o preceito legal acima referido e, à luz da decisão de fls. 1830/1886 dos autos, nota-se que ela contemplou todos os requisitos de validade exigidos para os julgamentos de primeira instância, em especial o da fundamentação.

Repita-se: à luz o art. 31 do Decreto do PAF não exige que a DRJ se manifeste sobre todas as razões de defesa, tal como pressupõe a Recorrente; ele ordena comandos decisórios sobre “às razões de defesa”.

Essa diferenciação é relevante porque o julgador não está obrigado a combater todos os argumentos suscitados pela parte, desde que fundamente a sua decisão em elementos suficientes e de forma coerente, tal como se constata da decisão *a quo*.

O descontentamento com os julgamentos, em nenhuma hipótese, confunde-se com nulidade, mesmo porque a autoridade de origem não está obrigada a decidir de acordo com a vontade da Recorrente, mas, sim, conforme o seu livre convencimento. Vale dizer, não há qualquer vício processual que macule o processo, nos termos do art. 59 do Decreto 70235/72.

Cite-se, nesse sentido, alguns julgados deste Conselho:

PRELIMINAR – NULIDADE – DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA – FALTA DE ENFRENTAMENTO DE ARGUMENTO DE DEFESA – quando a decisão recorrida trata a matéria objeto da lide de forma a estabelecer o arcabouço sistemático necessário à formação de sua convicção e bastante para a motivação de sua decisão, não necessita ser rebatido cada argumento de defesa proposto, mormente quando tais argumentos sejam incompatíveis com a estrutura formulada acerca do tema. (acórdão 101-97094)

PRELIMINAR DE NULIDADE – DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA – não há nulidade quando a decisão de primeira instância se manifesta de maneira global sobre tema, mesmo que a autoridade julgadora não se

*pronuncie sobre argumento específico aduzido pelo sujeito passivo.
(Acórdão 101-96038)*

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - ENFRENTAMENTO DE ALEGAÇÕES - NULIDADE - INEXISTÊNCIA. A autoridade julgadora não está obrigada a decidir de acordo com o pleiteado pelas partes, mas sim com o seu livre convencimento. Não se verifica nulidade na decisão em que a autoridade administrativa julgou a questão demonstrando as razões de sua convicção. (Acórdão 206-01801) (todos destaques nossos)

Rejeito pois essa preliminar.

Período abrangido pelo Termo de Início de Ação Fiscal

A Recorrente sustenta a ocorrência de nulidade do auto de infração, já que ele contemplou os anos-base 2004 a 2008 e o Termo de Início de Ação Fiscal teria fixado como período de apuração o ano-calendário 2005.

Colhe-se do recurso voluntário os seguintes argumentos (fls. 1911):

No presente caso, o Termo de Início de Ação Fiscal indica como período de apuração o ano-base de 2005. Portanto, a esse período de apuração deveria circunscrever-se a fiscalização.

Não é, entretanto, o que ocorreu. A d. autoridade fiscal, embora lhe fosse autorizado consultar os livros e documentos fiscais relativos a anos-base distintos apenas com o escopo de auxiliar a fiscalização de 2005, acabou por efetuar lançamento tributário que contempla, também, os anos de 2004, 2006, 2007 e 2008, o que evidencia, por si só, a nulidade da autuação.

Quisesse a d. autoridade fiscal autuar a Recorrente nos períodos de 2004, 2006 a 2008, deveria ter lavrado termo para estender o período de apuração. Como não o fez, a autuação é nula.

Pois bem, o Auditor Tributário tem competência definida em lei, mediante atuação plenamente vinculada e obrigatória, interpretação essa que se deflui do art. 3º e do art. 142 do CTN:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.(g. n.)

Diante dos comandos normativos acima, conclui-se que a atividade da autoridade fiscal lhe impõe a lavratura do auto de infração pelos períodos em que foram detectadas as infrações praticadas pela Recorrente, não podendo eventual omissão do Termo de Início de Ação Fiscal contaminar o auto de infração.

A rigor, eventuais vícios no MPF (que não foram demonstrados *in casu*, diga-se) não contaminam o lançamento, conforme reiterada jurisprudência deste Conselho:

NORMAS PROCESSUAIS - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - NORMAS DE CONTROLE INTERNO DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL – As normas que regulamentam a emissão de Mandado de Procedimento Fiscal - MPF dizem respeito ao controle interno das atividades da Receita Federal do Brasil. Eventuais vícios na sua emissão e execução, ou mesmo a sua ausência, não afetam a validade do lançamento.”
(Ac. 1º CC nº 105-17307, sessão de 12/11/2008, Relator Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira)

“NULIDADE DO LANÇAMENTO. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. O MPF não se constitui ato essencial à validade do lançamento, de sorte que a sua ausência ou falta da prorrogação do prazo nele fixado não retira a competência do auditor fiscal que é estabelecida em lei.”
(Ac. 102-49388, sessão de 06/11/2008, Relator José Raimundo Tosta Santos)

Ademais, não houve qualquer prejuízo à Recorrente, que por sua vez exerceu sua defesa de forma exaustiva contra todas as infrações que lhe foram imputadas, de tal modo que não há nulidade, também, por esse motivo, *ex vi* o entendimento do CARF:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal - EXERCÍCIO: 2004 - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE - Não se declara a nulidade de ato administrativo, quando não evidenciado qualquer prejuízo para o contribuinte articular sua defesa (Ac. 108-09751, sessão de 12/11/2008, Relator Irineu Bianchi)

Rejeito também essa preliminar.

Da consideração do prejuízo fiscal e da base negativa acumulados

A Recorrente alegou que o fato de autoridade fiscal não ter considerado, no presente procedimento, o prejuízo fiscal e a base negativa acumulados, que deveriam ter sido aproveitados na apuração dos tributos ora lançados, tornou o crédito tributário ilíquido, impedindo-a de apurar a correção dos valores exigidos (fls. 1913).

Aduz que isso implica em nulidade do auto de infração.

Assim não entendo.

De fato o Fisco incorreu em erro na determinação da base de cálculo ao deixar de fazer a compensação do prejuízo. Todavia, esse equívoco é passível de correção seja mediante recursos administrativos, seja até em revisão de ofício, haja vista que não afetam o núcleo da regra matriz de incidência, ou seja, o próprio fato gerador.

A Recorrente apresentou impugnação à DRJ, oportunidade em que invocou a dedução do prejuízo fiscal e da base negativa dos valores apurados pela fiscalização. Diante disso, o acórdão recorrido apreciou tais fundamentos e acolheu-os (fls. 1883/1885), dando azo, inclusive, à interposição do recurso de ofício.

Não há que se cogitar de nulidade, seja porque os saldos negativos foram acolhidos pelo acórdão recorrido (o que afasta qualquer prejuízo da Recorrente), seja porque as nulidades descritas no art. 59 do Decreto 70235/72 não contemplam (e nem poderia) a hipótese em que a DRJ reajusta a base de cálculo dos tributos em face da subsistência de eventuais saldos negativos não considerados inicialmente, quando da lavratura do auto de infração.

Preliminar rejeitada.

Da alegação de decadência do Crédito lançado

A Recorrente alega que a glosa efetuada pela fiscalização sobre o ágio decorrente de operações realizadas em 1997, 1998 e 2001 teria sido abarcada pela decadência, tendo em vista a homologação tácita decorrente do transcurso de 5 anos do seus registros. Vejamos:

(...) Considerando-se que o IRPJ e a CSLL são tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial para o fisco impugnar o lançamento fiscal e/ou contábil efetuado pelo contribuinte é de 05 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, nos termos do que estabelece o art. 150, § 4º do CTN.

No caso, o ágio registrado pela Recorrente decorreu de operações realizadas em 1997, 1998 e 2001, períodos em que foi devidamente contabilizado. Sendo assim, o prazo para o Fisco impugnar os valores lançados pela Recorrente esgotou-se 05 (cinco) anos após, ou seja, em 2002, 2003 e 2006, respectivamente.

Essa matéria não é nova neste Conselho, tampouco neste Colegiado, tendo sido apreciada no acórdão 1402-00.802, de minha relatoria, cujos fundamentos aqui se aplicam.

É certo que a decadência opera no sentido do princípio da segurança jurídica e da estabilidade das relações jurídicas. Em consequência, em 2009 o Fisco não mais poderia formalizar lançamento para exigência de crédito tributário e impor penalidades quanto a infrações incorridas nos anos-calendário de 1997 a 2000, ou seja, constituir exigências tributária. Isso por disposição expressa dos artigos 150 e 173 do CTN conforme acima grifado.

O “prazo de preclusão” alegado pelo contribuinte que seria de cinco anos, corresponderia ao mesmo prazo decadencial para o lançamento (constituição da obrigação tributária), previsto no CTN.

A preclusão temporal, em princípio, corresponde à perda da possibilidade do exercício de um direito em decorrência do decurso de um determinado prazo. Portanto, para que seja possível falar nesse instituto no caso em concreto, caberia ao contribuinte identificar um dever atribuído por lei à Fazenda Pública, o qual seria passível de extinção pelo decurso de prazo. Logo, **para se falar em preclusão, a lei deveria atribuir à Administração Pública o dever de glosar o ágio amortizável registrado pela Globo, ou mesmo o registrado pelo Net após a incorporação, a partir da data dos registros contábeis.**

Efetivamente, não existe essa previsão legal. Tanto o art. 142 do CTN quanto o art. 9º do Decreto n.º 70.235/72 prevêem apenas o lançamento como forma de exigência do crédito tributário, retificação de prejuízo fiscal e aplicação de penalidade isolada. Não há, em lei, previsão para a glosa de ágio registrado na contabilidade em decorrência de subscrição de ações ou de incorporação nos termos dos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97.

Com efeito, o registro do ágio na contabilidade não implica em redução de crédito tributário, em majoração de prejuízo fiscal ou em causa para lançamento de multa isolada. Repita-se: o simples registro do ágio na contabilidade não implica em fato gerador de obrigação tributária ou em alteração, de qualquer ordem, na base de cálculo do IRPJ e da CSSL daquele período.

Ao adquirir uma participação societária com ágio, a lei autoriza a pessoa jurídica a amortizar esse valor, na apuração dos tributos por ela devidos sobre os lucros em períodos futuros, sob determinadas condições, isso porque foi exatamente a expectativa desse lucro que justificou o ágio. Apenas nessa hipótese, o ágio pago, que nunca foi e nunca será fato gerador de nenhuma obrigação tributária, passa a influenciar na apuração da base de cálculo dos tributos devidos pela empresa que o pagou.

Frise-se: o que é homologado pelo Fisco é a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL realizada pelo contribuinte, não o ágio registrado, ou qualquer outro elemento patrimonial, ainda que definitivamente constituído. O prazo decadencial corre em face do fato gerador da obrigação tributária, e não sobre qualquer operação contabilizada. Apenas quando se verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária é que surge contra o Fisco o prazo para a homologação dos elementos que dão origem aos créditos passíveis de constituição.

O prazo para controle dos registros patrimoniais com possibilidade de repercussão tributária no futuro é definido em função do prazo para gozar do crédito decorrente. Neste contexto, pode a autoridade fiscal, no prazo de que dispõe para rever o período de apuração no qual foi aproveitado, exigir prova de sua efetividade e formação e, na ausência desta, negar sua utilização.

É o que o art. 37 da Lei nº 9.430/96 expressamente dispõe: “*Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.*”

Esclareça-se que esse dispositivo não altera o prazo decadencial para constituir o crédito tributário estabelecido no CTN, tampouco cria outro prazo decadencial

Documento assinado digitalmente conforme MP-112-200-2 de 24/08/2011
Autenticado digitalmente em 03/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 03/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 22/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

qualquer, apenas viabiliza a autoria fiscal dos fatos com repercussão futura. Frise-se, mais uma vez, que o prazo decadencial é sempre norteado pelo nascimento da obrigação tributária, ou seja, que se dá com a ocorrência do fato gerador..

Recentemente, o professor Marco Aurélio Greco manifestou o entendimento de que “*não existe direito adquirido da empresa de usar o ágio mesmo depois de passados cinco anos do fato gerador.*” A afirmação foi feita na V Jornada de Debates sobre Questões Polêmicas de Direito Tributário, promovida pela FISCOsoft em junho de 2011.

Para o Dr. Greco, a tese bate de frente com entendimento do Supremo Tribunal Federal. “*Não se tem direito adquirido ao prejuízo, conforme disse o Supremo ao julgar a trava de 30% para redução do lucro tributável*”, diz. Em 2009, o STF entendeu que a Lei 8.891/1995, que permitiu o aproveitamento, concedeu um benefício fiscal e que, por isso, não havia nada de errado com a trava de 30% por período de apuração.

Assevera ele que, enquanto o ágio não é amortizado totalmente, não existe fato consumado, apenas expectativa de direito. “*A empresa espera que futuramente estará sujeita ao IR e ao regime de apuração do lucro real. Mas não existe direito adquirido a regime jurídico. Ela vai se submeter àquele a que se enquadrar na data da ocorrência do fato gerador.*”

Por isso, em relação aos autos de infração lavrados depois de passados cinco anos da informação do ágio ao fisco, Greco afirma que a prática é legal. “*O auto não existe sozinho, mas decorre da contabilização irregular*”, defendeu. “*Embora a segunda conduta aconteça cinco anos depois, é causal, não bastante em si.*” Segundo ele, não há prazo para o fisco reconhecer a irregularidade, mas somente para impedir o aproveitamento. “*As amortizações feitas no passado ficam consolidadas. Apenas as posteriores podem ser desconsideradas.*”

Tais considerações primam pela coerência e vem ao encontro da tese defendida neste voto.

Vejamos, na prática, algumas situações abusivas que podem decorrer do entendimento defendido pelo nobre recorrente (contribuintes optantes pelo lucro real anual):

i) No ano de 1998, determinado contribuinte adquire um bem não depreciável, composto por várias partes e peças, pelo valor total de \$100, mas contabiliza no ativo por \$200; nos anos seguintes permanece pelo mesmo valor em seus livros contábeis e balanços. No ano 2007, vende esse bem por \$180 e não apura ganho de capital. Sofre auditoria em 2010 e o Fisco solicita a comprovação do custo contabilizado, ele não apresenta notas fiscais de aquisição sequer das peças efetivamente compradas, alegando que o ano de 2001 já estava decaído, logo, ocorreu a preclusão do Fisco de verificar tais custos. É isso mesmo? O tempo pode homologar o que nunca existiu, e permitir que produza efeitos futuros, impedindo a constituição do crédito tributário devido ? Estou certo de que a resposta é não.

ii) No ano de 1999 o contribuinte realiza a construção de uma planta industrial com vida útil de 20 anos e contabiliza regularmente os custos. No ano de 2001 inicia a depreciação a 5% ao ano. É Fiscalizado em 2008 e apresenta apenas parte dos custos da construção realizada. Então? o Fisco não poderia glosar o excesso os encargos de depreciação de 2003 a 2007? Evidente que sim, pois esses encargos submetem-se ao regime de

competência e o contribuinte deve fazer prova da efetividade dos mesmos o que só é possível mantendo em boa guarda os comprovantes dos custos e despesas incorridos.

iii) No ano de 2000 o contribuinte adquire um imóvel por \$1000. Contabiliza a aquisição por \$12.000, utilizando para tanto um documento fraudado. Realiza uma incorporação em 2001, acrescentando diversos custos inexistentes. Vende esse imóvel, já fracionado, nos anos de 2001 e 2002, apurando um pequeno ganho em 2002 que é declarado e o tributo recolhido. É fiscalizado em 2008 (ano-calendário 2002). De plano alega que o ano 2002 já está decaído, afinal passaram-se mais de 5 anos da ocorrência dos fatos geradores. Todavia, com receio de o Fisco apurar a verdade dos fatos, apresenta o aludido documento de aquisição. O Fisco efetua diligências e apura todas as fraudes tributárias.

Em relação à 3^a. situação hipotética acima (“iii”), cabe questionar: qual o amparo legal para o Fisco realizar em 2008 uma auditoria do ano de 2002, se o contribuinte estava em tese regular perante a Administração Tributária, inclusive tendo efetuado os recolhimentos? há vedação expressa em lei para a auditoria fiscal alcançar os anos de 2000 e 2001, nos quais apurou a verdade dos fatos?

Respondo: a única vedação expressa nessa hipótese “iii” é para constituição do crédito tributário relativo ao ano de 2001, em face da decadência.

Este Conselho já se manifestou sobre alegações dessa natureza em diversos acordãos. Em um deles, inclusive, o contribuinte alegou a preclusão para rever o ágio devidamente registrado na contabilidade. Trata-se do acórdão 107-09.545, cuja ementa é a seguinte:

EMENTA - DECADÊNCIA — OMISSÃO DE GANHO DE CAPITAL - GLOSA DE ÁGIO. O fisco pode questionar fatos ocorridos no passado cujos efeitos fiscais se dão no futuro, pois o tempo não pode transformar em verdadeiro o que não era real, nem tampouco desfazer o que consolidou, desde que a readequação dos fatos situados em períodos já decaídos não decorra de juízo de valor. É o caso da formação de ágio maior por erro de cálculo, cujos efeitos fiscais somente se verifiquem no futuro, na sua amortização ou na utilização como custo na baixa. (Grifei)

No aludido processo o contribuinte registrou o ágio de forma equivocada em 1995, mas apenas amortizou o valor em 2000. O contribuinte alegou que a fiscalização estaria proibida, face o prazo decadencial, de glosar esse ágio. Tal argumentação foi refutada pela Câmara.

Noutro acórdão, de nº 104-19.219, de 27/02/2003, que tratou da retificação de prejuízo fiscal da atividade rural de período anterior, com reflexo em outro período de apuração do tributo ainda não atingido pelo decadência, a decisão também foi favorável à tese defendida por este relator. Vejamos transcrições da ementa, dispositivo e voto condutor:

Acórdão 104-19.219 de 27/02/2003

EMENTA

IRPF ANOS-CALENDÁRIO DE 1996 E 1999 — ATIVIDADE - RURAL COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS — DECADÊNCIA — ABRANGÊNCIA - O prazo decadencial vincula-se direta e exclusivamente aos fatos geradores objeto do

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 03/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 22/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 23/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

lançamento tributário, não se aplicando a elementos advindos de ano-calendário anterior, ainda que este já tenha sido atingido pela decadência. Assim, constatando-se que o ano-calendário fiscalizado encontra-se passível de revisão, é perfeitamente cabível o lançamento resultante da retificação do valor apropriado, a título de prejuízo da atividade rural a compensar, mesmo que este tenha origem em ano-calendário abarcado pela decadência.

DISPOSITIVO

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de decadência e, no mérito DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

VOTO CONDUTOR

“(...) De fato, a revisão de valores apurados em anos calendários anteriores já abrangidos pelo decurso do prazo decadencial é absolutamente inquestionável. O que não implica reconhecer que o conceito de decadência abrange também a revisão de valores que, advindos de período já tomados pela decadência, venham a influir na apuração do resultado de ano calendário ainda não decadente.

Evidentemente que o conceito decadencial não abrange tal influência. Exatamente por esta integrar as apropriações de ano calendário não decadente. Restrita a revisão à essa específica influência, respeitadas as apropriações efetuadas, ainda que incorretamente, em períodos já decadentes. Pela simples motivação de que o conceito decadencial, quer do artigo 150, § 4º, quer do artigo 173, ambos do CTN, vincula-se direta e exclusivamente ao lançamento tributário a que se referencia.

(...)

A simples leitura do dispositivo em questão evidencia de sua absoluta ressonância com o princípio da decadência, a que se reporta tanto o artigo 149, § único, como os artigos 150, § 4º, e 173, todos do CTN, como antes mencionado. Isto é, se determinada apropriação influir no resultado na apuração do crédito tributário, é passível de revisão essa circunscrita influência. Ainda que, na origem, seja legalmente carregada de período já decadente.

(Grifei)

Veja-se que na situação versada no Acórdão 104-19.219, o contribuinte foi intimado a comprovar o saldo de prejuízos da atividade rural do ano de 1989 que foi aproveitado no ano-calendário de 1996. Diante do fato de o contribuinte ter efetuado correções a maior do aludido valor no ano de 1990, a fiscalização glosou o excesso de compensações utilizado para reduzir o tributo devido em 1996. O contribuinte alegou decadência nessa revisão, que foi rejeitada pelo Colegiado, haja vista que tais valores “*influem na apuração do resultado de ano calendário não decadente*”.

Analisemos o Acórdão nº CSRF/04-00.054, de 21/06/2005. Vejamos sua ementa e dispositivo:

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

Autenticado digitalmente em 03/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 03/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 22/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 23/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Acórdão CSRF 04-00.054 de 21/06/2005EMENTA

IRPF RESULTADO DA ATIVIDADE AGRÍCOLA REVISÃO DE PREJUÍZO COMPENSÁVEL — DECADÊNCIA — ABRANGÊNCIA O conceito decadencial, quer do artigo 150, § 4º, quer do artigo 173, ambos do CTN, vincula-se direta e exclusivamente ao lançamento tributário a que se referencia; não abrange a revisão de valores advindos de período anterior, já abrangido pela decadência, que influem na apuração do resultado de ano calendário não decadente, restrita a revisão a essa circunscrita e específica influência, respeitadas as apropriações efetuadas, ainda que incorretamente, em períodos já decadentes.

DISPOSITIVO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso especial interposto pela FAZENDA NACIONAL. ACORDAM os Membros da Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso e determinar o retorno dos autos à Câmara recorrida para o exame do mérito do recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente relatório. Vencidos os Conselheiros Romeu Bueno de Camargo, José Ribamar Barros Penha e Wilfrido Augusto Marques que negaram provimento ao recurso..

VOTO CONDUTOR

No caso, a fiscalização verificou inicialmente que o prejuízo da atividade rural fora incorretamente apurado na declaração do exercício de 1995, com indevida utilização nas declarações dos exercícios posteriores (1996 a 2000). A origem da incorreção seria o fato de a contribuinte haver procedido à atualização monetária indevida dos saldos de prejuízos e de incentivos fiscais nos anos-calendário de 1989 e 1990 (fls. 12 a 18).

No acórdão recorrido, foi acolhida a arguição de decadência, sob o seguinte argumento (fls. 276) (...)

De plano, verifica-se que tal entendimento carece de base legal. No caso em apreço, o lançamento, cientificado a contribuinte em 28/09/2000, abarcou os anos-calendário de 1996 e 1999, que ainda não se encontravam atingidos pela decadência, seja qual for o ângulo pelo qual se analise.

Destarte, uma vez que os anos-calendário fiscalizados não haviam sido atingidos pela decadência, não há óbice à exigência de comprovação acerca dos elementos que de alguma forma influenciaram os respectivos lançamentos, ainda que vinculados a exercícios anteriores. Ressalte-se que os anos-calendário anteriores aos autuados, em que teria ocorrido o alegado lapso na correção dos saldos de prejuízo a compensar - estes sim alcançados pela decadência - não foram revistos. O que houve foi tão-somente a retificação do valor do prejuízo a compensar, apropriado nos exercícios fiscalizados.

*Nesse sentido é o Acórdão nº 104-19.219, de 27/02/2003, cujo voto vencedor foi acatado por unanimidade de votos, assim ementado: (...)
(Grifei)*

Apesar de ambos os acórdãos acima terem tratado de atividade rural na pessoa física, cumpre esclarecer que a Legislação sempre estabeleceu a obrigatoriedade de escrituração para os contribuintes que desejam aproveitar prejuízos de períodos anteriores. Aliás, na redação original da Lei 8.023, acima de determinado valor de receitas era obrigatória a escrituração comercial.

Outrossim, cumpre registrar que em situações análogas, nas quais a verificação de fatos, documentos e registros contábeis, de períodos atingidos pela decadência, com repercussão futura favorável ao contribuinte, ou seja, erros que lhe prejudicam, as decisões deste Conselho são sempre favoráveis à retificação dos lançamentos nos períodos ainda não atingidos pela decadência, inclusive para reconhecimento de direito creditório. Cite-se como exemplo as seguintes situações em que se admite retificação favorável ao contribuinte:

- Lucro Inflacionário Inexistente. Fiscalização autua em 2000 a falta de realização do Lucro Inflacionário Diferido (parcelas realizáveis em 1996 a 1999. Somente em sede recurso, o Contribuinte verifica e alega que errou na apuração/declaração do LI de 1991, estando patente que seu Patrimônio Líquido era maior que o ativo imobilizado. Conselho exclui da base de cálculo o lucro inflacionário de 1991, e determina ainda, que as realizações mínimas de 1992 a 1995, porventura não efetuadas, sejam diminuídas do Saldo (existe inclusive súmula neste sentido). Ao fim e ao cabo, mantém-se apenas a tributação do saldo do inflacionário efetivamente existente nos anos de 1996 a 1999.

- Custo de aquisição de imóvel declarado a menor. Pessoa Física e Jurídica. Contribuinte declara/contabiliza a menor o custo de aquisição de imóvel no ano de 1996 e seguintes. Em 2004 aliena o imóvel e não recolhe ganho de capital. Fiscalização autua em 2006 e toma como custo o valor declarado/contabilizado. Contribuinte faz prova do custo de aquisição real do imóvel. Conselho acolhe o custo efetivo, e reduz a exigência ainda que isso implique no reconhecimento de erros de escrituração e/ou declaração de períodos atingidos pela decadência.

Nesse sentido vide acórdãos deste Conselho:

Acórdão 103-21611 processo 13925000136200129

LUCRO INFLACIONÁRIO REALIZADO. DIFERENÇA DE CORREÇÃO MONETÁRIA IPC/BTNF – Havendo a pessoa jurídica, no período-base de 1990, apurado saldo devedor de correção monetária e não possuindo lucro inflacionário diferido de exercícios anteriores, não há que se falar em adição ao lucro real, a partir do período-base de 1993, do valor que corresponder à diferença entre a variação do IPC e do BTNF, de acordo com as normas de realização do lucro inflacionário.

Acórdão 105-14773 processo 10166016076200115

LUCRO INFLACIONÁRIO - REALIZAÇÃO A MENOR - DECADÊNCIA - O início da contagem do prazo decadencial para o Fisco dá-se a partir do momento em que é possível efetuar o lançamento, no exercício financeiro em que deve ser tributada a sua realização, e não imediatamente após o termo do ano-calendário em que foi gerado o lucro inflacionário.

LUCRO INFLACIONÁRIO ACUMULADO - REALIZAÇÃO A MENOR - DECADÊNCIA - RECOMPOSIÇÃO DE SALDO - A recomposição do saldo de lucro inflacionário acumulado deve levar em consideração, para fins de decadência, as parcelas de realização do ativo da pessoa jurídica.

JUROS DE MORA - SELIC - Nos termos dos arts. 13 e 18 da Lei nº 9.065/95, a partir de 1º/04/95 os juros de mora serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.

Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, rejeitando a preliminar de decadência e, no mérito, acatar o pleito no sentido de se excluir as parcelas do lucro inflacionário que deveriam ser realizadas nos anos calendários de 1993 e 1994.

Acórdão 101-94663 processo 10410.001504/2001-68

LUCRO INFLACIONÁRIO. SALDO DA CORREÇÃO IPC/BTNF. ERRO DE FATO. Não procede a exigência de crédito tributário decorrente de erro cometido pela pessoa jurídica no preenchimento da declaração de rendimentos, tendo informado a maior o saldo credor da diferença de correção IPC/BTNF.

Acórdão 101-93740 processo 10880.008657/98-05

ERRO DE FATO. PREJUIZOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO: Constatado erro de fato no preenchimento da Declaração de Rendimentos, e tendo a contribuinte direito à compensação de prejuízos, procede-se a tal compensação, exonerando-se o crédito tributário lançado.

PREJUIZO FISCAL INSUFICIENTE. DECADÊNCIA: Apesar de não haver prejuízo fiscal suficiente para compensar o lucro real apurado em determinado período de apuração, deixa-se de propor a formalização da exigência em virtude de já ter transcorrido, nesta data, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário respectivo.

ERRO DE FATO. BASE NEGATIVA. COMPENSAÇÃO: Constatado erro de fato no preenchimento da Declaração de Rendimentos, e tendo a contribuinte direito à compensação da base negativa da contribuição social, procede-se a tal compensação, exonerando-se o crédito tributário lançado.

NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO

Acórdão 104-16265, processo 10920.000343/96-99

IRPF - GANHOS DE CAPITAL - CUSTO DE AQUISIÇÃO - ESCRITURA PÚBLICA DE COMPRA E VENDA - Deve prevalecer para efeitos fiscais o custo de aquisição constante da Escritura Pública de Compra e Venda devidamente registrado no Registro de Imóveis, quando este for mais favorável ao contribuinte que o custo avaliado pelo valor de mercado, em 31/12/91, constante da declaração de bens relativa ao exercício de 1992. O fato gerador do imposto de renda é a situação objetivamente definida na lei como necessária e suficiente à sua

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

Autenticado digitalmente em 03/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 03/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 22/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 23/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ocorrência. Erros ou equívocos por si só, não são causa de nascimento da obrigação tributária.

O Judiciário tem se manifestado em caso análogo ao presente, acerca do suposto prazo preclusivo que a Administração teria para glosar prejuízos fiscais indevidamente registrados pelo contribuinte.

Nos casos apreciados pelo Judiciário, restou decidido que o prazo decadencial deve ser contado apenas a partir da data do fato gerador do tributo, e não do simples registro contábil. Confira-se o entendimento exarado pelo Tribunal Regional Federal da 4^a Região no AMS 200270000395534 (Rel. Des. Maria Lúcia Luz Leiria. DJ 14/04/2004):

“Apenas quando se verifica a ocorrência do fato gerador da CSLL, qual seja, o lucro líquido, é que se configura o direito a eventual compensação com prejuízo anteriormente apurado, bem como o dever do Fisco em proceder à fiscalização dos dados lançados – inclusive de prejuízo.

Dessa forma, não tendo se verificado lucro, não havia o porque de se proceder à fiscalização, não se configurando a alegada decadência. O instituto da decadência diz respeito ao prazo conferido pela lei à fiscalização para que seja procedido ao lançamento e constituído o crédito fiscal”.

Por fim, cita-se a seguinte ementa de um acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 3^a Região:

“TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS LIMITADA A TRINTA POR CENTO. IRPJ E CSSL. LEIS 8.981/95 E 9.065/95. CONSTITUCIONALIDADE DA LIMITAÇÃO, COM RESSALVA DO PERÍODO DE APLICAÇÃO RELATIVO À CSSL, EM OBSERVÂNCIA AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. Primeiramente, é de ser reformada a sentença na parte em que reconheceu a decadência do IRPJ. Como bem destacado pela União Federal, na verdade, o fato gerador do referido tributo deu-se em 1998, já que foi, naquela data que houve a dedução integral dos prejuízos fiscais acumulados dos exercícios de 1993 e 1994. Assim, o prazo para a constituição do crédito tributário se iniciou, nos termos do artigo 173, I do CTN, no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, em 1º de janeiro de 1999, terminando em 31 de dezembro de 2004. Como o auto de infração foi lavrado em 21 de julho de 2003, não há que se falar em decadência do direito à constituição do crédito tributário” (Grifos não constantes do original. APELREE 200561100072202. Rel. Des. MARCIO MORAES. DJ 08/04/2011)

Repita-se: o que é homologado pelo Fisco é a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL realizada pelo contribuinte, não o ágio registrado em si. O prazo decadencial corre em face do fato gerador apurado, não do ágio contabilizado. Apenas quando se verifica a ocorrência do fato gerador é que surge contra o Fisco o prazo para a homologação dos dados que dão origem aos créditos que serão constituídos.

Ao contribuinte incumbe a prova da regularidade dos valores utilizados para redução da base de cálculo nos períodos fiscalizados, e a autoridade tem a prerrogativa de deles discordar, enquanto não transcorrido o prazo previsto na legislação para constituição do crédito tributário correspondente; podendo, para tanto, efetuar verificações em períodos anteriores, já atingidos por esse mesmo prazo decadencial; vedada, obviamente, a possibilidade de apuração e constituição de créditos tributários desses últimos.

Assim, considerando-se o fato gerador mais remoto, ocorrido em 31/12/2004, e a ciência dos autos de infrações de IRPJ e CSLL em 21/12/2009 (fls. 667 e 681, respectivamente), não há que se cogitar de fluênciça do lapso decadencial, visto que realizados os lançamentos dentro do interregno de 5 (cinco) anos a partir do primeiro dia do exercício àquele em que o lançamento poderia ser efetuado (01/01/2005). O prazo final para cientificar a Recorrente do lançamento expirar-se-ia tão somente em 31/12/2009.

Rejeito também essa preliminar.

Dos Ágios mencionados no recurso voluntário

A Recorrente enumera os atos societários que culminaram na dedução dos ágios glosados pela fiscalização.

O primeiro ágio originou-se de operações iniciadas em julho de 1998. As sócias (pessoas físicas da família Marinho) da GLOBOPAR decidiram criar a RJJ Participações e Serviços Ltda, aportando como capital suas participações naquela (GLOBOPAR), registrando-se o ágio de R\$ 1.984 milhões, dos quais R\$ 1.380 milhões referiam-se aos investimentos na GLOBOCABO.

Importante frisar que o fundamento econômico do referido ágio seria a rentabilidade futura das subsidiárias da GLOBOPAR, quais sejam: GLOBOCABO, GLOBOSAT, TELECINE e NET SAT.

Cabe transcrever o seguinte trecho do recurso voluntário (fls. 1925), *verbis*:

Como já ressaltado, a Globopar possuía investimentos em vários segmentos. No segmento de TV por assinatura, a Globocabo era a responsável pela prestação desse serviço. Desta forma, do ágio de R\$ 1.984 milhões registrado na Globopar, R\$ 1.380 milhões referiam-se ao investimento na Globocabo, assim apurado:

- *Valor do investimento da Globocabo aportado: R\$ 1.703.843.000 (doc. 04)*
- *Valor patrimonial da Globocabo: (R\$ 323.431.171)*
- *Ágio: R\$ 1.380.411.829*

A Recorrente alegou que a diferença entre o custo de aquisição na RJJ e o patrimônio líquido da GLOBOPAR resultou na contabilização de ágio pautado pela rentabilidade futura das suas subsidiárias, cuja norma de incidência seria o art. 385 e respectivos parágrafos do RIR/99.

Em seguida, a RJJ foi incorporada pela GLOBOPAR, tendo esta reconhecido o ágio inicialmente criado pela própria GLOBOPAR, quando do aporte do respectivo capital por ordem das suas pessoas físicas (família Marinho), nos termos do art. 386 do RIR/99.

O segundo ágio registrado na GLOBOPAR teve origem no dia 05/12/1997, quando, pelo contrato de compra e venda, ela adquiriu as ações da MULTICANAL PARTICIPAÇÕES S/A (posteriormente transferidas pela GLOBOPAR à DISTEL).

A diferença entre o patrimônio líquido da investida e o valor de compra de suas ações resultou no ágio de R\$ 157.153 mil, cujo fundamento econômico também teria sido a rentabilidade futura das subsidiárias da “MULTICANAL”.

O terceiro ágio foi registrado na ROMA e foi contabilizado em 3 oportunidades:

Primeiramente, quando a GLOBOPAR aportou capital em sua controlada ROMA PARTICIPAÇÕES LTDA. com parte dos investimentos que possuía na DISTEL, dos quais R\$ 720.367 mil corresponderiam ao ágio oriundo do aporte na RJJ, na parte a que se refere ao investimento na GLOBOCABO.

Noutra oportunidade, a ROMA registrou o ágio de R\$ 267.169 mil, que decorreu da cisão da DISTEL em julho de 2001. A parcela vertida pela DISTEL correspondia a 34,10% do capital da GLOBOCABO.

No dia 30/12/1999, a ROMA adquiriu 7,10% da participação na DISTEL (que detinha participação na GLOBOCABO), o que resultou no registro de ágio de R\$ 342.467 mil.

Com isso, a Recorrente alega que a ROMA contabilizou um ágio total de R\$ 1.330.004 mil, que por sua vez estaria fundamentado na rentabilidade futura da GLOBOCABO, nos termos do art. 386 do RIR/99.

Posteriormente, a ROMA aportou investimentos na GLOBOTEL PARTICIPAÇÕES S/A com a participação que detinha na GLOBOCABO, passando a aquela (GLOBOTEL) a ser controladora direta desta (GLOBOCABO). Assim, como a GLOBOCABO possuía patrimônio líquido negativo, a Recorrente alegou que também na GLOBOTEL verificou-se o ágio de R\$ 1.330.004 mil, cujo fundamento seria a rentabilidade futura da GLOBOTEL.

O passo seguinte foi a incorporação da GLOBOTEL pela GLOBOCABO, abarcando todos os ativos e passivos daquela, notadamente o ágio de R\$ 1.330.004 mil.

Em novembro de 2001, a GLOBOCABO aportou capital na sua subsidiária ACNTHUS PARTICIPAÇÕES LTDA com a participação que detinha na NET SÃO PAULO, NET RIO, NET BELO HORIZONTE, NET BRASÍLIA e UBSP, apurando um ágio de R\$ 1.840.469 mil, cujo fundamento seria a rentabilidade futura das referidas operadoras e que foi assim distribuído (fls. 1939):

<i>Operadora</i>	<i>Montante</i>	<i>Participação no montante</i>
<i>Net São Paulo</i>	<i>R\$ 1.173.565.086,00</i>	<i>64%</i>
<i>Net Rio de Janeiro</i>	<i>R\$ 430.689.348,00</i>	<i>23%</i>
<i>Net Belo Horizonte</i>	<i>R\$ 142.514.640,00</i>	<i>8%</i>
<i>Net Brasília</i>	<i>R\$ 93.700.321,00</i>	<i>5%</i>

TOTAL	R\$ 1.840.469.395,00	100%
--------------	-----------------------------	-------------

A ACNTHUS foi cindida integralmente, cujo patrimônio foi transportado para as operadoras, inclusive no que tange ao ágio.

Em relação à Recorrente (NET SÃO PAULO LTDA), ela apurou um ágio total de R\$ 1.173.565.086 decorrente da incorporação do patrimônio da ACNTHUS e da UBSP, assim detalhado às fls. 1942 dos autos:

No que se refere à Net São Paulo, ora Recorrente, o ágio nela registrado decorre não somente da incorporação do patrimônio vertido da Acnthus (R\$ 1.128.361.106), mas também da incorporação da UBSP. Isso porque, com essa incorporação, nela foi reconhecido o ágio da UBSP registrado na Acnthus (R\$ 33.674.483) e, ainda, o ágio registrado na UBSP, relativo ao investimento que a UBSP detinha na Net São Paulo (R\$ 11.529.497). Com isso, o ágio registrado na Recorrente passou a ser de RS 1.173.565.086. De forma mais detalhada, tem -se:

- Ágio reconhecido em face da incorporação da Globotel: R\$ 731.502.846
- Ágio ref. investimento da Globocabo na Net SP: R\$ 396.858.260
- Ágio ref. investimento da Globocabo na UBSP: R\$ 33.674.483
- Ágio ref. investimento da UBSP na Net SP: R\$ 11.529.497
- Total ágio na Net SP: RS 1.173.565.086

Em dezembro de 2001, a Recorrente constituiu provisão para perda do ágio oriundo da GLOBOCABO, tendo sido adicionada na apuração do IRPJ e da CSLL. Assim, o ágio passou a ser de R\$ 866.555.010, que foi amortizado pela Recorrente, nos períodos de 2003 a 2008, no importe de R\$ 144.425.835, a cada ano.

Portanto, o processo em comento cuida, exatamente, do ágio decorrente da cisão total da ACNTHUS. Torna-se de extrema relevância transcrever essa observação constatada pela DRJ de origem (fls. 1868/1869):

12.3. O ágio objeto do lançamento sob análise, no valor de R\$ 1.173.565.086,00 (referência 28/09/2001), decorreu da cisão total da ACNTHUS, conforme segue:

12.3.1. em 17/04/2000, foi aberta a empresa ACNTHUS, com capital social de R\$ 30.000,00. Em 20/07/2000 houve alteração dos sócios, que passaram a ser GLOBOCABO e DISTEL;

12.3.2. em 30/11/2001, o capital social foi aumentado para R\$ 1.510.241.266,00, integralizado pela GLOBOCABO com ações/cotas e créditos que esta detinha em face das operadoras (entre elas a NETSP), passando a ACNTHUS a ser controladora das operadoras;

12.3.3. na mesma data (30/11/2001), ocorreu cisão total da ACNTHUS em favor das operadoras, o que transferiu para a NETSP ágio de R\$ 1.173.565.086,00, ou seja, a

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 14/09/2001, Autenticado digitalmente em 03/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 03/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 22/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 23/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

GLOBOCABO - holding que controla as empresas da área de televisão paga (operadoras) - por meio da cisão da empresa ACNTHUS (empresa "veículo"), transferiu o ágio que detinha em face das operadoras para estas, visando, com esse artifício, permitir que elas pudesse amortizá-lo.

Por outro lado, o conjunto de operações travadas por 10 pessoas jurídicas do Grupo Globo, verifica-se que todos os atos foram materializados por interpostas pessoas, ligadas entre si, localizadas em endereços comuns, em curto interregno de tempo, sem qualquer propósito negocial e substrato econômico, cujo escopo foi apenas criar, um montante substancial de ágio para reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

É o que se passa a demonstrar.

VII – Histórico das operações intragrupo - Ágio fictício (ágio de si mesmo) - Despósito negocial – Ausência de substrato econômico

Segundo as alegações da Recorrente, as operações apresentariam substrato econômico, consubstanciado no desenvolvimento do setor de TV por assinatura da GLOBOPAR.

Além disso, sustenta que norma contábil esculpida na Resolução nº 1.110/2007 é uma norma infralegal, que sequer estava em vigor ao tempo dos fatos, raciocínio que também se aplicaria ao Ofício/Circular CVM nº 01/2007.

Alega, ainda, que as normas contábeis referentes ao ágio não alteraram as normas tributárias referentes ao tema, nos moldes do art. 15, § 1º da Lei 11941/09, que instituiu o Regime Tributário de Transição – RTT. E que houve efetiva compra e venda da MULTICANAL pela GLOBOPAR, de modo a esquivar o abuso de direito das operações societárias.

Com todo o respeito às ponderações apresentadas pela Recorrente, elas não merecem prosperar.

A Resolução nº 1.110/2007 e o item 20.1.7 do Ofício-circular CVM/SNC/SEP 01/2007 foram invocados pela decisão recorrida apenas para robustecer a indedutibilidade do ágio criado pela Recorrente.

A orientação da CVM tornou-se útil para revelar a qualidade fictícia do ágio gerado pela Recorrente, que, nas palavras da decisão recorrida, “observamos que ocorreu um repasse artificial de ágio, pelo simples fato das ações de uma empresa circularem num grupo de empresas, retornando ao titular inicial. Evidentemente que as legislações não foram construídas para se criar artifícios contábeis, com o intuito de se obter benefícios fiscais” (d. n.; fls. 1872).

Urge salientar que a criação de qualquer ágio fictício, que não apresenta qualquer propósito negocial e substrato econômico a justificar a sua existência, **obsta a dedução da despesa com sua amortização nos termos previstos pela legislação tributária**.

Trata-se de uma afronta aos princípios comezinhos do Imposto de renda e CSLL mediante artificialismo para redução do lucro tributável.

A criação de ágio interno é uma afronta à lógica contábil, por se tratar de um intangível pelo qual não se pagou e originado de operação sem propósito negocial, por isso não passível de mensuração, reconhecimento nem divulgação nos relatórios financeiros. Da mesma forma, também se demonstrou que a sua existência é inaceitável do ponto de vista societário, como atesta a determinação de baixá-lo em todos os casos enfrentados pela CVM.

Admitir que a amortização do ágio interno pode reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL — a despeito de não ser aceita nem contábil nem societariamente — é aceitar um ônus pago por toda a sociedade brasileira em favor de sócios que se beneficiam tributariamente de uma transação sem propósito negocial. A artificialidade do ágio interno revela-se particularmente manifesta quando se verifica que, por meio de um "ativo" cujo custo foi nulo e originado de uma transação sem propósito negocial, é possível obter-se um subsídio tributário advindo de sua "amortização". A argumentação que se segue comprova que a amortização do ágio interno é inaplicável também tributariamente.

O lucro real não se confunde com o lucro contábil, mas é a partir deste que se chega àquele. De acordo com o art. 247 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), "*lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei 1.597, de 1977, art 6º.)*". O parágrafo 1º do mesmo artigo dispõe que "*a determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das leis comerciais*".

De imediato, vê-se que, apenas pelo art. 247 do RIR/99, o reconhecimento do ágio gerado internamente não pode gerar reflexos tributários, haja vista que, se o próprio ágio não é aceitável segundo as leis comerciais, tampouco pode ser o seu amortização. É oportuno destacar que a CSLL também não pode ser reduzida pela despesa de amortização de ágio interno, à luz do que preceitua o art. 57 da Lei nº 8.981/95.

A despesa de amortização do ágio gerado internamente deve ser avaliada como desnecessária, portanto indedutível. O art. 299 do RIR/99 dispõe acerca das despesas necessárias:

Despesas Necessárias

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

A despesa de amortização de ágio interno evidentemente não se enquadra no conceito de despesa necessária. Primeiro porque essa despesa não foi paga nem jamais será paga pela fiscalizada. Ela não decorreu de consumo ou sacrifício de ativos (presente ou futuro), 04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 22/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

pois o ágio interno não foi pago nem o será; trata-se de uma despesa criada para se reconhecer contabilmente a realização de um fluxo de rentabilidade futura pelo qual nada se pagou.

Tampouco essa despesa pode ser considerada como incorrida. De acordo com o item 3 do Parecer Normativo CST nº 07/76, "como despesas incorridas, entendem-se as relacionadas a uma contraprestação de serviços ou obrigação contratual e que, embora caracterizadas e quantificadas no período-base, nele não tenham sido pagas, por isso figurando o valor respectivo no passivo exigível da empresa". Note-se que o fato de ser incorrida não significa que a despesa não será paga. Significa que, em conformidade com o regime de competência, no momento em que for considerada incorrida, independentemente de pagamento, a despesa será reconhecida. Como mencionado no parecer normativo, se não houve pagamento ainda, mas a despesa já se considera incorrida, ela é reconhecida contabilmente antes do pagamento a ser efetuado, ao mesmo tempo em que há a assunção de um passivo.

A despesa de amortização de ágio segue a mesma lógica que a despesa de depreciação. Para que ela incorra contabilmente, é necessário que haja uma abdicação de ativos ou a contratação de passivos. Quando uma empresa paga um sobrepreço pelas ações ou quotas de outra, o custo de aquisição (saída de caixa) desembolsado corresponde ao sacrifício necessário à entrada, em seu ativo, de um investimento (patrimônio líquido da investida) e de um ágio (mais-valia paga por ele). A despesa de amortização do ágio representa a alocação do sobrepreço pago ao longo da vida útil do ágio, em obediência ao regime de competência.

Essa interpretação é ratificada pela Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, e no Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, §1º, matrizes legais do art. 324 do RIR199, que assim dispõe:

"Art. 324. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à **recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas** que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, § 1º).

§ 1º Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de amortização não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem ou direito, ou o valor das despesas (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 2º).

(...)" Grifei.

No caso de ágio interno, não há que se falar em diluição de custo ao longo despesa de amortização incorrida. Caso se admita que a despesa de amortização do ágio interno tenha sido incorrida em determinado período, estar-se-á admitindo ser possível a realização de uma receita sem que se tenha desembolsado pela despesa correspondente ou, em última instância, sem o sacrifício de um ativo ou o surgimento de um passivo. Se se pode admitir que um ágio não pago pode trazer benefícios econômicos a uma dada entidade, admitir a sua amortização é acolher a ideia de que esses benefícios (receitas) seriam gerados sem custo, uma impossibilidade contábil. Em vista disso, o encargo de amortização do ágio interno não pode ser visto como incorrido.

Há uma segunda razão pela qual se deve considerar a despesa de amortização de ágio interno como desnecessária. Se o ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura é o reconhecimento contábil, hoje, no ativo da investidora, dos lucros futuros da investida, a boa técnica contábil permite duas possibilidades, mutuamente excludentes, para Autenticado digitalmente em 03/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 03/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 22/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

registro desses lucros: (a) ou por equivalência patrimonial, por meio da qual a investidora traz para o seu ativo os lucros da investida à medida que eles ocorram, sem nada pagar por eles; ou (b) a investidora paga, numa operação entre partes independentes, pelos lucros futuros da investida e começa a amortizá-los à medida que eles ocorrerem.

Em verdade, para existir, o ágio ou deságio deve sempre ter como origem um propósito negocial (aquisição de um investimento) e, assim, um substrato econômico (transação comercial). Somente registros escriturais, por exemplo, não podem ensejar o nascimento dessa figura econômica e contábil.

Entende-se por propósito negocial a lógica econômica que levou ao surgimento do ágio ou deságio, ou seja, a razão negocial que ensejou a aquisição de um investimento por valor superior ou inferior àquele que custou anteriormente ao alienante. Há esse propósito quando, por exemplo, uma empresa adquire participação societária de outra com ágio com o intuito de auferir os prováveis resultados positivos que esta última terá no futuro; ou quando uma empresa adquire participação societária de outra com deságio porque a alienante precisava aumentar emergencialmente a liquidez de seu ativo.

O ágio ou deságio, dessa forma, deve sempre decorrer da efetiva aquisição de um investimento oriundo de um negócio comutativo, onde as partes contratantes, interdependentes entre si e ocupando posições opostas, tenham interesse em assumir direitos e deveres proporcionais. À guisa de exemplo, se em um negócio o alienante pede pelo seu bem ou direito determinado sobrepreço, essa *mais valia* a ser paga pelo adquirente deve ser justificada pela expectativa de algum ganho. Se não há previsão de ganho, não há porque existir ágio.

Sobre a causa material que dá ensejo ao ágio ou deságio, especialmente na aquisição de participações societárias, EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO¹ tece as seguintes razões:

O ágio ou deságio tem uma causa. A rigor, esta causa é o pagamento do preço que alguém faz pela aquisição de uma participação societária que seja portadora dos atributos da relevância e influência e, portanto, suscetível de ser obrigatoriamente avaliada com base no método da equivalência patrimonial. Quando a lei impõe o desdobramento do custo de aquisição entre valor patrimonial e ágio ou deságio, ela estabelece que o sujeito passivo atribua um fundamento econômico ao ágio ou deságio.

A atribuição do fundamento econômico é ato de valoração e consequente qualificação jurídica; ao sujeito passivo é facultado escolher um dentre os vários que tenham contribuído como motivo determinante da aquisição. Por vezes, o fundamento econômico consta do próprio contrato de aquisição da participação societária; isto ocorre quando as partes atribuem valores separados para certos bens.

O fato de o sujeito passivo ter certa liberdade para eleger um critério de qualificação não significa que o ato possa ser absolutamente discricionário ou arbitrário: ao adquirente da participação societária com ágio ou deságio cumpre o dever de provar que o ágio ou deságio existiu e que o fundamento econômico atribuído tem correspondência com a realidade. (grifo nosso)

Para que ocorra a efetiva aquisição de um investimento, com o correspondente surgimento do ágio ou deságio, por outro lado, é imprescindível a existência de substrato econômico à sua realização, ou seja, de transação econômica que materialize o valor de aquisição ao mesmo tempo pago pelo adquirente e recebido pelo alienante.

A aquisição de um investimento, assim como de qualquer bem ou direito, deve sempre importar o dispêndio de um gasto (econômico ou patrimonial) pelo adquirente e ganho (também econômico ou patrimonial) pelo alienante. Sem essa troca de riquezas e da titularidade do investimento, não há que se falar em aquisição, e, como consequência, no surgimento de ágio ou deságio.

Por todos esses motivos é que se aplica ao caso em exame o entendimento da Comissão de Valores Mobiliários – CVM estampado no Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, *in fine* (cf. art. 247, § 1º do RIR/99 c/c art. 275, § 4º da Lei 6404/76²).

Nesse documento, a CVM, ao esclarecer dúvidas sobre a aplicação das Normas Gerais de Contabilidade, chama atenção ao ágio criado artificialmente, onde, indevidamente, empresas geram ágio sem que haja o dispêndio de efetiva despesa (financeira ou patrimonial):

20.1.7 “Ágio” gerado em operações internas

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

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

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

² RIR/99

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º). (...) (grifei).

Lei 6.404/76

Art. 275. O grupo de sociedades publicará, além das demonstrações financeiras referentes a cada uma das companhias que o compõem, demonstrações consolidadas, compreendendo todas as sociedades do grupo, elaboradas com observância do disposto no artigo 250.

§ 1º - As demonstrações consolidadas do grupo serão publicadas juntamente com as da sociedade de comando.

§ 2º - A sociedade de comando deverá publicar demonstrações financeiras nos termos desta Lei, ainda que não tenha a forma de companhia.

§ 3º - As companhias filiadas indicarão, em nota às suas demonstrações financeiras publicadas, o órgão que publicou a última demonstração consolidada do grupo a que pertencer.

§ 4º - As demonstrações consolidadas de grupo de sociedades que inclua companhia aberta serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários, e observarão as normas expedidas por essa comissão. (d. n.).

Documento assinado digitalmente em 03/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 03/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 22/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 23/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, condecoradoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como “arm's length”.

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

Mostra-se, assim, a necessidade de o ágio ou deságio auferido por uma empresa ter como origem um propósito econômico real, assim como um efetivo substrato econômico. A presença concomitante desse dois requisitos é imprescindível ao reconhecimento da existência dessa figura econômica e contábil. Em outras palavras, aquisição de um investimento por meio de mera escrituração artificial, sem a sua real materialização no mundo econômico, não é hábil a gerar ágio ou deságio.

A teoria contábil dá respaldo apenas ao ágio pago numa negociação entre comprador e vendedor não relacionados entre si. O ágio gerado internamente não decorre de uma operação com propósito negocial — dai, inclusive, a ausência de um desembolso que servisse para chancelar uma transação livre da qual emergisse o valor justo de um ativo negociado por partes independentes.

Importante mencionar que um ativo intangível, como no caso em tela, muito embora possa gerar benefícios econômicos para uma dada entidade, tem o seu reconhecimento contábil impedido pelo fato de não existir um custo que possa ser confrontado com os benefícios gerados, não se permitindo, pois, a apuração dos lucros correspondentes à realidade econômica da empresa.

Definidos esses conceitos, percebe-se que os pontos de coincidência que ensejaram o artificialismo do “ágio” indevidamente amortizado pela Recorrente se amoldam às ao caso.

No presente caso, não houve negociação, nem compra, nem venda, nem mercado livre e aberto

Cabe aqui destacar as principais peculiaridades que tornam o ágio criado pela

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

Autenticado digitalmente em 03/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 03/

04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 22/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE

COUTO

Impresso em 23/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- todas as empresas que participaram das operações – a Recorrente, GLOBOPAR, GLOBOCABO, MULTICANAL, UBSP, RJJ, ROMA, DISTEL, GLOBOTEL, ACNTHUS – eram controladas, direta ou indiretamente, pela Família Marinho;

- os beneficiários das operações realizadas entre as empresas são os próprios sócios;

- todas as aquisições foram efetivadas por acertos de passivo existentes entre as empresas, ou seja, inexistiu preço/custo pago pela Recorrente, mas meros registros contábeis;

No que tange especificamente ao ágio pago na Aquisição da empresa Multicanal, em 1997, pelo valor de R\$ 200milhoes , empresa essa que de fato pertencia a parte independente.

Todavia, verifica-se que o ágio de 157 milhões efetivamente pago, não tem relação direta com o ágio discutido no presente processo.

Isso porque a Multicanal foi adquirida pela Globopar em período anterior a vigência da Lei 9.532/1997. Mais a mais, não foi apresentado prova que a contabilização desse ágio se deu em face da expectativa de rentabilidade futura.

A prova de que o ágio pago refere-se a expectativa de rentabilidade futura deveria ser feita pelo contribuinte, mas formei convencimento de isso não ocorreu no presente processo. Parece-me uma tentativa “forçada” de justificar uma parte desse ágio interno.

Logo, a totalidade do “ágio” utilizado pelo contribuinte não existiu de verdade, fora criado apenas *no papel*, pois não apresentou propósito negocial e substrato econômico que justificasse o seu surgimento.

Repita-se: as operações societárias em questão tiveram como principal propósito buscar artificialmente o benefício tributário: reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL a ser paga pelo contribuinte, tendo como base de amortização um “ágio” que nada mais é que a mera circulação de aportes societários (ações) no grupo interligado de pessoas, retornando ao titular inicial.

O “ágio” transportado para a ACNTHUS, que após a cisão integral, foi levado para a Recorrente, também não apresentou substrato econômico que justifique o seu surgimento.

Em relação aos aportes realizados pela GLOBOPAR (na ROMA em 30/05/2001), pela GLOBOTEL (aportado pela ROMA em 29/06/2001), pela GLOBOCABO (incorporação às avessas da GLOBOTEL em 31/08/2001), pela ACNTHUS (aporte da GLOBOCABO), com a subsequente cisão integral e incorporação dos ágios pela RECORRENTE, nota-se que os investimentos que deram origem aos ágios não refletiram nenhum gasto efetuado pela adquirente do investimento e nenhum ganho auferido pelas cedentes das ações. Mesmo tendo havido *no papel* a aquisição do investimento que deu origem ao ágio, não houve circulação de nenhuma espécie de riqueza que justificasse a sua existência.

Como já registrado, todas as empresas do Grupo Globo eram comandadas,

direta ou indiretamente, pelos mesmos sócios com a totalidade do capital votante. Ora, tendo os
Documento assinado digitalmente em 03/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 03/
Autenticado digitalmente em 03/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 22/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE
COUTO

Impresso em 23/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

mesmos sujeitos ocupado direta/indiretamente as posições de adquirente e cedente, sem a intervenção de qualquer terceiro, não há que se cogitar que essa operação proporcionou alguma variação patrimonial aos seus participantes. Não houve dispêndio de qualquer espécie de recurso e tampouco racionalidade econômica na operação, a não ser engendrar uma economia fiscal decorrente da minoração da base de cálculo dos tributos ora lançados.

Em outros termos, após a incorporação, a única transferência de riquezas é aquela que se dá entre o Estado, o qual concede um benefício indevido, e a Recorrente, que reduz sua tributação de forma indevida.

É evidente o desvirtuamento das operações que normalmente conduzem a um custo amortizável. Não se concebe que o próprio titular de um bem possa lhe atribuir o valor superior ao de aquisição/constituição e com isto acabar por originar uma despesa que afete o lucro tributável.

Porém, foi exatamente este o resultado obtido pela Recorrente após as reorganizações societárias que originaram os diversos ágios. Conseguiu converter uma cadênciaria de ágios originados artificialmente em custo para deduzir em sua base tributável. Para tanto, as operações foram realizadas dentro de um grupo econômico, por pessoas interligadas, em desacordo com mais um requisito: da autonomia entre as partes envolvidas.

A matéria é recorrente neste Colegiado e meu posicionamento já conhecido: a amortização do ágio interno, ou ágio de si mesmo, não tem amparo na legislação tributária e, principalmente, fere os princípios básicos da incidência do IRPJ e CSLL haja vista que se trata de uma despesa artificial que desequilibra a apuração desses tributos, reduzindo indevidamente suas bases de cálculo.

O litígio é similar em premissas e conclusões ao manifestado por este colegiado quando do julgamento que resultou no **Acórdão n.º 1402-00.802**.

Nos termos do voto condutor do aludido acórdão, aprovado à unanimidade por esta colenda Turma, prevaleceu o entendimento de que a amortização do ágio, pago com fundamento em previsão de rentabilidade futura, com fulcro no artigo 7.º, inciso III, da Lei n.º 9.532 de 1997, deve atender, inicialmente a três premissas básicas, como forma de comprovação da realização do propósito negocial da operação, quais sejam:

- 1) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio;
- 2) a realização das operações originais entre partes não ligadas;
- 3) seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura.

A meu ver, no presente caso nenhuma dessas três premissas básicas foram cumpridas, razão pela qual não restou demonstrado o propósito negocial da operação.

O Conselho Federal de Contabilidade – CFC, na Resolução 1157/2009, no § 50 integrante do capítulo relativo ao ‘ágio por expectativa de rentabilidade futura’ censura o procedimento de contabilização do próprio ágio:
Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.
Autenticado digitalmente em 03/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 03/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 22/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 23/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

'50. É importante lembrar que só pode ser reconhecido o ativo intangível do ágio por expectativa de rentabilidade futura se adquirido de terceiros, nunca o gerado pela própria entidade (ou mesmo conjunto de empresas sob controle comum). E o adquirido de terceiros só pode ser reconhecido, no Brasil, pelo custo, vedada completamente sua reavaliação.'

O "ágio" originado pela *engenharia societária* capitaneada pelo Grupo Globo não apresentou substrato econômico a justificar o seu surgimento. Dessa forma, conclui-se que o "ágio" ora em discussão não existiu, pois foi criado somente *no papel*. Não existindo de fato, tal "ágio", portanto, não é válido e não é eficaz para ser amortizado na conta de resultado do recorrente, seja pelos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 (385 e 386 do RIR/99), seja por qualquer outra norma que autoriza tal dedutibilidade.

Nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, somente é amortizável na apuração da conta de resultado de uma empresa o ágio efetivamente decorrente da aquisição de uma pessoa jurídica por outra, por incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio. O caso dos presentes autos não se submete a essa norma uma vez que o ágio absorvido pela incorporadora não existia, fora criado somente de forma artificial. Materialmente ele nunca existiu.

Ora, se nunca houve ágio decorrente da aquisição de investimento (segundo o artigo 385 do RIR/99), não há que se falar em sua amortização no resultado da empresa que o absorveu por incorporação. Se ele nunca existiu, ele não pode ser utilizado.

Outrossim, compulsando a Exposição de Motivos da Lei nº 9.532/1997, observa-se que a edição dos artigos 7º e 8º procurou justamente impedir a criação do ágio artificial, ou seja, a realização de um negócio fictício exclusivamente para fazer surgir tal benefício fiscal, senão vejamos:

O art. 8º estabelece o tratamento tributário do ágio ou deságio decorrente da aquisição, por uma pessoa jurídica, de participação societária no capital de outra, avaliada pelo método da equivalência patrimonial.

Atualmente, pela inexistência de regulamentação legal relativa a esse assunto, diversas empresas utilizando dos já referidos "planejamentos tributários", vêm utilizando o expediente de adquirir empresas deficitárias, pagando ágio pela participação, com a finalidade única de gerar ganhos de natureza tributária mediante o expediente, nada ortodoxo, de incorporação da empresa lucrativa pela deficitária.

Com as normas previstas no Projeto, esses procedimentos não deixarão de acontecer, mas, com certeza, ficarão restritos às hipóteses de casos reais, tendo em visto o desaparecimento de toda vantagem de natureza fiscal que possa incentivar a sua adoção exclusivamente por esse motivo. (grifo nosso)

Vê-se, assim, que a *mens legis* dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 foi de repudiar ações como a praticada pela Recorrente junto com o seu grupo econômico. O artigo 386 do RIR/99, o qual repete o conteúdo das referidas disposições legais, autoriza a concessão do benefício fiscal de amortização do ágio na conta de resultados nos casos em que essa diferença econômica realmente existiu. O ágio ou deságio criado por meio de negócios sem fins econômicos e/ou onde não houve o efetivo dispêndio do preço de aquisição do investimento não deve dar ensejo ao benefício previsto nos multicitados artigos.

Demonstra-se assim que a decisão recorrida andou bem ao listar o entendimento da CVM sobre o ágio gerado intragrupo, bem como os elementos que o tornam artificial e, portanto, indevidável da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Vale aqui referendar a ementa e o voto condutor do acórdão 1301-00058, que reflete, de forma bastante didática, o entendimento do CARF a respeito do planejamento “ágio de si mesmo”.

Em suma, o Conselho vem decidindo que a despesa, quando tem por base a mais valia do patrimônio da própria sociedade que se beneficiará da amortização, aproveitada mediante operação com empresa veículo, na verdade está sendo “criada” sem uma base fática e, portanto, não pode ser amortizada. Confira-se:

“Acórdão 1301-00.058 - 3^a Câmara / 1^a Turma Ordinária

DESPESA DE ÁGIO. DESCARACTERIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE — Não há que se falar em despesas de ágio na situação em que os montantes correspondentes decorrem de expectativas de rentabilidade daquele que se beneficiou da redução do lucro tributável.

VOTO CONDUTOR

O planejamento tributário engendrado pela Recorrente, que ao menos no que tange aos seus efeitos fiscais revela o lado perverso das práticas adotadas sob esse manto, representou, em síntese, a criação de uma despesa que tem por base a própria mais valia do seu patrimônio, isto é, a contribuinte, a partir de uma avaliação encomendada por ela própria, fez refletir no seu ativo os resultados de uma suposta rentabilidade futura e, por meio de uma reorganização societária, sem despender um único centavo, transformou essa mais valia em uma despesa.

Como salientado pela autoridade fiscal, o ágio objeto de amortização por parte da Recorrente, na forma como foi criado, representa a sua própria expectativa de lucro, nascida em decorrência da avaliação solicitada à empresa ERNST & YOUNG.

O que salta aos olhos é que, como bem ressaltou a autoridade fiscal, a intenção da Recorrente foi, paralelamente aos interesses estritamente societários, forjar a existência de um ágio para, a partir da conseqüente redução da incidência tributária, propiciar ganhos para os seus acionistas.

Note-se que a autoridade fiscal, ainda que tenha tratado o ágio apropriado como fruto de artificialismo, não questionou os motivos alegados pela Recorrente para promover as operações aqui tratadas, ou seja, diferentemente do arguido por ela, não se imiscuiu em seus negócios, declarando-os ilegais ou ilegítimos. Apenas, e tão-somente demonstrou que os efeitos fiscais buscados pela empresa, a luz da legislação do imposto de renda, não poderiam ser admitidos.

A meu ver, outra não poderia ser a conclusão, pois, no caso vertente, em que a despesa apropriada decorreu de mais valia do patrimônio daquela que almeja beneficiar-se de sua dedutibilidade, não há que se falar em ágio decorrente de aquisição de participação societária”. (Grifei)

Portanto, o recurso voluntário não deve mesmo ser provido nessa parte.

Da multa de ofício

A Recorrente aduz que não seria devida a multa de ofício (aplicada no percentual de 75%), sob pena de desconsiderar os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, prestigiados pela Constituição Federal e pelo eg. Supremo Tribunal Federal.

De início, cumpre ressaltar que não há discricionariedade da autoridade fiscal no que tange à aplicação da multa de ofício.

Com efeito, a interpretação sistemática do art. 3º, do art. 142 e do art. 44, I da Lei 9430/96 conduz à conclusão de que a fiscalização deve aplicar a multa de ofício – atividade vinculada - sobre a totalidade ou sobre a diferença do tributo que não foi recolhido.

É dizer, não cabe à autoridade fiscal descumprir tais normas cogentes, sob a premissa de que ela seria desproporcional (em tese). Não há precedentes neste Conselho que sustente a alegação da Recorrente no particular, mesmo porque a não aplicação da norma punitiva pressupõe a declaração de sua inconstitucionalidade, o que é vedado pela súmula nº 2 CARF.

Imposto de Renda Pessoa Jurídica Ano-calendário: 2002 a 2004 Ementa: IRPJ – DEPÓSITOS BANCÁRIOS – OMISSÃO DE RECEITAS - PRESUNÇÃO LEGAL - Caracterizam como omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. TRIBUTAÇÃO REFLEXA – PIS – COFINS – CSLL -Tratando-se de lançamentos reflexos, a decisão prolatada no lançamento matriz é aplicável, no que couber, aos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula. MULTA DE OFÍCIO – CONFISCO – “Súmula 1º.CC n. 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”. Recurso Voluntário Improcedente (acórdão 101-97116, sessão de 06/02/2009)

MULTA DE OFÍCIO- ALEGAÇÃO DE CARÁTER CONFISCATÓRIO- A multa de 75% sobre o valor do tributo está prevista em lei vigente, à qual o julgamento administrativo não pode negar aplicação. O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária JUROS DE MORA-A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.(Súmula 1º CC nº 4). Recurso Parcialmente Provisto. (acórdão 101-97102, sessão de 04/02/2009)(d. n.)

Mantendo, pois, a exigência da multa de ofício.

Da aplicação da taxa SELIC

A questão, quanto a este particular, é a incidência de juros de mora à taxa

Documento assinado digitalmente por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 03/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 03/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 22/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Autenticado digitalmente em 03/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 03/04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 22/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 23/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Cabe transcrever o teor do art. 161 do CTN:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária”..

Convém salientar que o art. 161 não é autorizativo, mas de feição impositiva. O dispositivo não autoriza a cobrança de juros de mora, mas a impõe, sempre que o crédito for pago após o vencimento. Seu § 1º, inclusive, para não possibilitar a falta de juros de mora por ausência de lei específica, tem regra para suprir eventual omissão, determinando que os juros serão de 1%, salvo se a lei dispuser de forma diferente.

Ademais, também em função do disposto nos arts. 43 e 61 da Lei n.º 9.430/96, não há dúvida acerca da obrigatoriedade da atualização monetária dos créditos tributários devidos pelos sujeitos passivos, entre eles, a multa de lançamento de ofício. Confira-se a respectiva redação:

“Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento”.

“Seção IV - Acréscimos Moratórios - Multas e Juros

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)”. - Grifos acrescidos.

Quanto à aplicação específica da taxa SELIC, o comando autorizador encontra-se no próprio Código Tributário Nacional, em seu art. 161, § 1º, o qual dispõe, expressamente, que a taxa de juros de mora a ser exigida sobre os débitos fiscais de qualquer natureza para com a Fazenda Pública pode ser em percentual diferente de 1%, desde que expressamente elencado em lei, no caso, o art. 13 da Lei n.º 9.065/1995, *in verbis*:

“Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do

Documento assinado digitalmente conforme nº 19515.006076/2009-13
Autenticado digitalmente em 03/04/2013 dada pelo art. 6º da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação

04/2013 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 22/04/2013 por LEONARDO DE ANDRADE

COUTO

Impresso em 23/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente”.

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

A remição da Recorrente ao precedente do eg. Superior Tribunal de Justiça (REsp nº 215.881-PR) peca pela inobservância dos subseqüentes julgamentos proferidos pela referida Corte de Justiça, já que, atualmente, a matéria encontra-se pacificada.

De fato, pela sistemática dos recursos repetitivos, o eg. STJ decidiu que “*a Taxa SELIC é legítima como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, ex vi do disposto no artigo 13, da Lei 9.065/95*” (RESP 1073846/SP).

Portanto, também por aplicação do art. 62-A do Anexo do RICARF, deve-se manter a incidência da SELIC sobre os créditos tributários lançados, tendo em vista a posição consolidada do eg. STJ, rejeitando a tese da Recorrente.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de: 1) rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário; 2) negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)
Antônio José Praga de Souza