



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10903.720001/2011-15
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.282 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 13 de setembro de 2022
Recorrente VIVO S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADA. IMPOSSIBILIDADE. ÁGIO. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA POR UTILIZAÇÃO DE PREMISSE DIVERSA DA ACUSAÇÃO FISCAL.

Não serve de paradigma acórdão que não tenha tratado de circunstância fático-processual considerada relevante pelas razões de decidir do acórdão recorrido. No caso, os paradigmas indicados têm em comum com o acórdão recorrido o fato de a decisão combatida ter se apoiado em premissa diversa da acusação fiscal, no entanto, o acórdão recorrido toma como essencial na sua decisão a forma como o sujeito passivo atendeu à fiscalização e instruiu o presente processo administrativo e essa questão não se colocou nos paradigmas apresentados. Neste sentido, não é possível saber como a turma que decidiu os paradigmas decidiria se estivesse diante da situação ora apresentada.

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADA. IMPOSSIBILIDADE. ÁGIO. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. AMORTIZAÇÃO DA DESPESA CONSIDERADA ARTIFICIAL APROPRIADA EM VIRTUDE DA INCORPORAÇÃO.

A divergência jurisprudencial se manifesta quando a aplicação do racional do paradigma ao caso dos autos é hábil e suficiente a levar a uma alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

Se a CSLL foi lançada como reflexo do IRPJ e a decisão em questão já cancelava o lançamento deste tributo, é de se entender que toda a fundamentação constante do voto referente à CSLL é mero *obiter dictum*. Da mesma forma, se o acórdão recorrido mantém a glosa das despesas da base de cálculo da CSLL justificando a medida em razão de as despesas terem sido artificiais, não serve de paradigma precedente fundado na premissa de que “Não restando evidenciado que as despesas com amortização de ágio seriam inexistentes ou que, por outra via, teriam reduzido indevidamente o lucro líquido do exercício por desatendimento à legislação comercial/contábil.”

No caso em que a questão dos autos é definir a influência, na base de cálculo da CSLL, da amortização de ágio apropriada em virtude da extinção do investimento via incorporação, não serve de paradigma acórdão que tenha tratado de autuação que buscou glosar as despesas de amortização de ágio

registradas contabilmente, durante o período em que o investimento era mantido no patrimônio da investidora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por maioria de votos, não conhecer do Recurso Especial em relação à matéria “nulidade do acórdão, nos termos do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72 e art. 146 do CTN, por alteração do critério jurídico de lançamento”, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Carlos Henrique de Oliveira que votaram pelo conhecimento; e (ii) por unanimidade de votos, não conhecer do Recurso Especial em relação à matéria “dedutibilidade das despesas de ágio com relação à CSLL”.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente). Ausente o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo sujeito passivo em face do acórdão 1402-002.158, proferido pela Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção, na sessão de julgamento de 6 de abril de 2016, integrado (sem efeitos infringentes) pelo acórdão de embargos 1402-003.604, proferido em 11 de dezembro de 2018. Os acórdãos foram assim ementados e decididos:

Acórdão recorrido: 1402-002.158

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

Para caracterização da alteração de critério jurídico faz-se necessário a existência de duas exigências baseadas em critérios distintos. Não caracteriza mudança de critério jurídico o primeiro lançamento realizado sobre determinado fato. Além disso, não há que se falar em ofensa ao art. 146 do CTN se o lançamento contestado diz respeito a fatos geradores anteriores ao procedimento fiscal inicial citado pela Recorrente como paradigma para fins de aplicação de tal dispositivo legal.

DECADÊNCIA. FORMAÇÃO DE ÁGIO EM PERÍODOS ANTERIORES AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. INOCORRÊNCIA.

Somente pode se falar em contagem do prazo decadencial após a data de ocorrência dos fatos geradores, não importando a data contabilização de fatos passados que possam ter repercussão futura. O art. 113, § 1º, do CTN aduz que “A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador” e o papel de Fisco de efetuar o lançamento, nos termos do art. 142 do Estatuto Processual, nada mais é do que o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente.

Não é papel do Fisco auditar as demonstrações contábeis dos contribuintes a fim de averiguar sua correição à luz dos princípios e normas que norteiam as ciências contábeis. A preocupação do Fisco deve ser sempre o reflexo tributário de determinados fatos, os quais, em inúmeras ocasiões, advém dos registros contábeis.

Ressalte-se o § 4º do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, prevê que seja efetuado o lançamento “também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário.”

O prazo decadencial somente tem início após a ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), ou após o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado nas hipóteses do art. 173, I, do CTN.

INFRAÇÕES PRATICADAS POR SUCEDIDAS. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. DECADÊNCIA. DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO E AUSÊNCIA DE DOLO FRAUDE OU SIMULAÇÃO. INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO A PARTIR DA DATA DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. PRECEDENTE DO STJ NO RECURSO ESPECIAL Nº 973.733/SC.

Comprovada a ocorrência de pagamento antecipado, e inexistindo a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial deve se dar com base no disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, ou seja, a partir da ocorrência do fato gerador. Precedente do STJ no Recurso Especial nº 973.733/SC julgado nos termos do art. 543-C do CPC o que implica, em razão do disposto no art. 62, §2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, vinculação dos membros deste Colegiado à tese vencedora no âmbito do STJ.

É de se reconhecer a extinção, por decadência, do crédito tributário lançado por responsabilidade sucessória, quando os fatos geradores ocorreram há mais de cinco anos da data da lavratura do auto de infração, nos termos do disposto no artigo 150, § 4º, do CTN, uma vez que restou comprovado o recolhimento antecipado de tributos e não se trata de atos envolvendo dolo, fraude ou simulação.

Tratando-se de apuração de IRPJ com base no lucro real anual, considera-se ocorrido o fato gerador no último dia do ano-calendário respectivo, não havendo que se falar em contagem do prazo decadencial em bases mensais.

ERRO NA APURAÇÃO DO VALOR DA GLOSA DE DESPESAS.

RECONHECIMENTO. EXONERAÇÃO.

Deve ser exonerado valor a maior de glosa de despesas de ágio, quando resultante de evidente erro de soma.

EXCLUSÕES NÃO AUTORIZADAS EM LEI E FALTA DE ADIÇÕES EXIGIDAS EM LEI AO LUCRO REAL.

É de compor a base tributável do IRPJ e CSLL os valores previstos como Adições exigidas em lei, e bem como Exclusões realizadas em duplicidade, que indevidamente foram reduzidos daquela base sem amparo legal, ou prova convincente de que eles foram, de fato, agregados no montante tributável.

GLOSA DE DESPESAS. AUSÊNCIA DE MOTIVO PROVADO. EXONERAÇÃO.

Exonera-se Crédito Tributário constituído com base em glosa de despesas de “Descontos Concedidos”, quando não há prova cabal de que referidos dispêndios não eram dedutíveis.

IRPJ CSLL. INEXISTÊNCIA DE EXTINÇÃO DO INVESTIMENTO. REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO TRANSFERIDO. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO INDEVIDA.

O direito à contabilização do ágio não pode ser confundido com o direito à sua amortização. Em regra, o ágio efetivamente pago em operação entre empresas não ligadas e calcadas em laudo que comprove a expectativa de rentabilidade futura deve compor o custo do investimento, sendo dedutível somente no momento da alienação de tal investimento (inteligência do art. 426 do RIR/99).

A exceção trazida pelo caput do art. 386, e seu inciso III, pressupõe uma efetiva reestruturação societária na qual a investidora absorve parcela do patrimônio da investida, ou vice-versa (§6º, II).

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC. Precedentes da CSRF (Acórdãos 9101-001.863, 9202-003.150 e 9303-002.400).

Recurso de Ofício Provido em Parte.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer a glosa da amortização das despesas com ágio referente à Telesp no valor de R\$ 53.212.298,90 relativo aos meses de novembro e dezembro de 2006 (conforme quadro 23 à fl. 4780 e item 110 do acórdão recorrido (fl. 8993); e R\$319.273.793,46 relativo ao ano-calendário de 2007 (conforme quadro 24 à fl. 4780). Vencido o Conselheiro Gilberto Baptista que votou por negar provimento ao recurso de ofício. Por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e dar provimento parcial ao recurso voluntário para: I) acolher a decadência relativa ao crédito tributário decorrente dos fatos geradores praticados pela sucedida Telegoiás; e: II) restabelecer a dedução das seguintes despesas: i) variação cambial no valor de R\$ 22.230.478,87 (item 3.2.4.2 do Termo de Verificação Fiscal); ii) depreciação incentivada acelerada das incorporadas no valor de R\$196.721.767,69 (item 3.2.5.1 do Termo de Verificação Fiscal); iii) depreciação incentivada acelerada da recorrente no valor de R\$ 71.642.685,88 (item 3.2.5.2 do Termo de Verificação Fiscal), iv) doações e patrocínios (itens 3.2.3 e 3.2.6 do Termo de Verificação Fiscal); e: v) gratificações a administradores no valor de R\$ 191.191,16 (item 3.2.7 do Termo de Verificação Fiscal).

Acórdão de embargos 1402-003.604

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO E VÍCIO DE FUNDAMENTAÇÃO. EVIDENTE OCORRÊNCIA. CONHECIMENTO E ACOLHIMENTO.

Devem ser conhecidos e acolhidos os Embargos de Declaração opostos para sanar omissões e vícios contidos nas razões de decidir dos Acórdãos, quando confirmada a presença de tais lapsos jurisdicionais.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO E ALEGAÇÃO DE VÍCIO DE FUNDAMENTAÇÃO. ACOLHIMENTO SEM EFEITOS INFRINGENTES.

Devem ser conhecidos e acolhidos os Embargos de Declaração opostos para sanar omissão acerca da manifestação fiscal em sede de diligência determinada em 1ª instância de julgamento administrativo, mas sem efeitos infringentes, na medida em que referida manifestação também se mostra limitada pela autoridade julgadora, padecendo do mesmo vício refutado no acórdão embargado, cujos fundamentos somente podem ser questionados em sede de recurso especial, caso a interessada logre demonstrar divergência jurisprudencial neste sentido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, acolher os embargos para, sem efeitos infringentes, sanar a omissão apontada, vencidos o Relator Caio Cesar Nader Quintella e os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Junia Roberta Gouveia Sampaio que acolhiam e davam provimento com efeitos infringentes. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Contra o acórdão de embargos 1402-003.604 o contribuinte opôs novos embargos, os quais foram rejeitados pela Presidente de Câmara, nos termos do despacho de fls. 10.683-10.693.

O sujeito passivo então interpôs recurso especial, o qual foi admitido apenas parcialmente, nos termos do despacho de fls. 11.073-11.081. As duas matérias admitidas para rediscussão nesta CSRF foram assim tratadas em no despacho de admissibilidade proferido em 23 de agosto de 2019:

(1) “nulidade do acórdão, nos termos do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72 e art. 146 do CTN, por alteração do critério jurídico de lançamento”

Decisão recorrida: [Acórdão em Embargos nº 1402-003.604, de 2018]

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO E ALEGAÇÃO DE VÍCIO DE FUNDAMENTAÇÃO. ACOLHIMENTO SEM EFEITOS INFRINGENTES.

Devem ser conhecidos e acolhidos os Embargos de Declaração opostos para sanar omissão acerca da manifestação fiscal em sede de diligência determinada em 1ª instância de julgamento administrativo, mas sem efeitos infringentes, na medida em que referida manifestação também se mostra limitada pela autoridade julgadora, padecendo do mesmo vício refutado no acórdão embargado, cujos fundamentos somente podem ser questionados em sede de recurso especial, caso a interessada logre demonstrar divergência jurisprudencial neste sentido.

[...].

Sob esta ótica, se critérios como a transferência de ágio ou o uso de empresa veículo jamais foram levantados pela fiscalização, isto se deu em razão da omissão do sujeito passivo durante o procedimento fiscal. De outro lado, se estes critérios não foram levantados em diligência fiscal, isto se deu apenas na resposta aos quesitos objetivamente postos pela autoridade julgadora de 1ª instância. Por sua vez, o voto condutor do acórdão embargado traz expresso que:

[...].

Assim, o exame do resultado da diligência determinada pela autoridade julgadora de 1ª instância, omitido no acórdão embargado, em nada altera a conclusão antes adotada, porque a demanda de diligência pela autoridade julgadora de 1ª instância já tinha seu escopo indevidamente limitado na forma acima exposta.

De outro lado, se esta limitação deveria ser respeitada por ensejar indevida inovação nos fundamentos do lançamento e consequente cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo, tem-se, aqui, mero inconformismo com as premissas de apreciação do recurso voluntário, impropriamente veiculado em embargos de declaração, vez que somente podem ser reformados por meio de recurso especial, caso a interessada logre demonstrar divergência jurisprudencial neste sentido.

Acórdão paradigma nº 1401-002.822, de 2018:

NULIDADE. DECISÃO DA DRJ QUE INOVA NA FUNDAMENTAÇÃO.

É nula a decisão da DRJ que mantém a autuação com base em fundamento que não constou do auto de infração, por operar em cerceamento do direito de defesa da contribuinte.

AUTO DE INFRAÇÃO. ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN.

Não se afigura possível à autoridade julgadora de primeira instância alterar o fundamento do lançamento, adotando-se um novo critério, diverso daquele apontado pela autoridade fiscal no auto de infração. Referida alteração configura mudança do critério jurídico, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN, caracterizando inovação e aperfeiçoamento do lançamento.

Acórdão paradigma nº 1401-002.993, de 2018:

DECISÃO DA DRJ QUE INOVA NA FUNDAMENTAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE.

É nula decisão da Delegacia de Julgamento cujo voto vencedor traz como principal fundamento para a manutenção do auto de infração argumento que não constou do Termo de Verificação Fiscal.

[...].

Ainda em sede preliminar, a Recorrente sustenta, ademais, que a decisão recorrida teria se baseado em argumentos que não constaram do TVF para manter a autuação, em especial quanto à impossibilidade de transferir o ágio em razão de um suposto “duplo aproveitamento”.

[...].

Sem analisar o mérito do argumento do voto vencedor na DRJ, a questão é que ele de fato não consta do Termo de Verificação Fiscal, não tendo feito parte do contraditório instaurado.

Ao manter a autuação por fundamento que não constou do lançamento originalmente efetuado, a DRJ operou em cerceamento do direito de defesa da Recorrente, que se viu surpreendida por argumentos contra os quais não pode fazer prova contrária no momento oportuno.

[...].

Note-se que a DRJ não tem sequer competência para lançar tributos ou complementar lançamentos, devendo apenas decidir sobre a procedência ou não das autuações colocadas para sua análise, com base (i) nas acusações constantes do TVF, (ii) nos argumentos de defesa levantados pelo contribuinte em sua impugnação e (iii) em questões de ordem pública que possam ser conhecidas de ofício.

Por tudo isso é que é vedado à autoridade julgadora incluir fundamentos em lançamentos efetuados, devendo decidir nos limites da lide que lhe é apresentada.

Com relação a essa primeira matéria, ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 1401-002.822, de 2018, e 1401-002.993, de 2018) decidiram que é nula a decisão da DRJ que mantém a autuação

com base em fundamento que não constou do auto de infração, por operar em cerceamento do direito de defesa da contribuinte (primeiro acórdão paradigma), e que é nula decisão da Delegacia de Julgamento cujo voto vencedor traz como principal fundamento para a manutenção do auto de infração argumento que não constou do Termo de Verificação Fiscal (segundo acórdão paradigma), a decisão recorrida entendeu, de modo diametralmente oposto, que, se critérios como a transferência de ágio ou o uso de empresa veículo jamais foram levantados pela fiscalização, isto se deu em razão da omissão do sujeito passivo durante o procedimento fiscal, e que, de outro lado, se estes critérios não foram levantados em diligência fiscal, isto se deu apenas na resposta aos quesitos objetivamente postos pela autoridade julgadora de 1ª instância, aparentemente admitindo e justificando a possibilidade, pelo órgão Julgador, de introdução de fundamento diferente daquele suscitado originalmente no lançamento.

(...)

(4) “dedutibilidade das despesas de ágio com relação à CSLL”

Decisão recorrida:

Não há ementa correspondente a essa matéria.

[...].

Os dispêndios glosados afetam o próprio resultado do exercício e, conseqüentemente, também a base de cálculo da Contribuição Social, como definida no art. 2º da Lei 7.689, de 1988, com as alterações do art. 2º da Lei 8.034, de 1990. Logo, correta a adição de tal montante à base de cálculo da CSLL.

Acórdão paradigma nº 1301-002.047, de 2016:

CSLL. ÁGIO. AMORTIZAÇÃO CONTÁBIL. DEDUTIBILIDADE.

Não restando evidenciado que as despesas com amortização de ágio seriam inexistentes ou que, por outra via, teriam reduzido indevidamente o lucro líquido do exercício por desatendimento à legislação comercial/contábil, não existe norma que determine sua indedutibilidade para fins de apuração da CSLL. As bases de cálculo da CSLL e do IRPJ são distintas, descabendo invocar dispositivos exclusivamente aplicáveis ao segundo para a glosa de despesas da primeira.

Acórdão paradigma nº 9101-002.310, de 2016:

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI N 8.981/1995.

Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei nº 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.

Por fim, relativamente a essa quarta matéria, ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu que os dispêndios glosados [amortizações de ágio, esclareço] afetam o próprio resultado do exercício e, conseqüentemente, também a base de cálculo da Contribuição Social, como definida no art. 2º da Lei 7.689, de 1988, com as alterações do art. 2º da Lei 8.034, de 1990, sendo correta a adição de tal montante à base

de cálculo da CSLL, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 9101-002.310, de 2016, e 1301-002.047, de 2016) decidiram, de modo diametralmente oposto, que, não restando evidenciado que as despesas com amortização de ágio seriam inexistentes ou que, por outra via, teriam reduzido indevidamente o lucro líquido do exercício por desatendimento à legislação comercial/contábil, não existe norma que determine sua indedutibilidade para fins de apuração da CSLL (primeiro acórdão paradigma) e que inexistente previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial, sendo inaplicável, ao caso, do art. 57 da Lei nº 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ (segundo acórdão paradigma).

Não tiveram seguimento as matérias do recurso especial (2) “necessidade de lavratura de auto de infração complementar para acrescentar novas acusações fiscais - art. 18, § 3º, e art. 59 do Decreto nº 70.235/72” e (3) “divergência quanto à interpretação do art. 385, § 3º, do RIR”. Contra tal inadmissibilidade o contribuinte interpôs agravo, o qual foi rejeitado pela Presidente da CSRF nos termos do despacho em agravo de fls. 11.110-11.116, de 25 de outubro de 2019.

Intimada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso especial, questionando exclusivamente o seu mérito.

Contexto da fiscalização e do andamento processual até o presente feito

A parte do auto de infração que permanece em discussão fez respeito à glosa de amortização de ágio nos anos-calendário 2006 e 2007, lançados com multa de ofício de 75%.

No Termo de Verificação Fiscal (TVF) que deu base ao presente processo, a autoridade lançadora inicia observando que o sujeito passivo foi objeto de procedimento fiscal levado a efeito pela DRF/Porto Alegre, que teve início na empresa Celular-CRT S/A, continuada na sucessora Vivo S/A., cuja ciência se deu em 11/12/2006, resultando no processo administrativo 11080.011379/2006-51. Em tal oportunidade, foram analisadas as diversas etapas de reestruturação societárias envolvendo os valores que foram objeto de glosa nos anos de 2002 a 2005; “*deixando de serem lançados os anos- de 2006 e 2007, por não possuir naquela data os valores escriturados para a devida apuração*”. O TVF afirma que tal procedimento fiscal é independente do presente feito, e o resume nos seguintes termos (fl. 4.763):

3.1 - DO PROCEDIMENTO FISCAL ANTERIORE: O sujeito passivo foi objeto de procedimento fiscal levado a efeito pela DRF/Porto Alegre que resultou no processo administrativo nº 11080.011379/2006-51, que teve início na empresa Celular CRT S/A., CNPJ 02.603.554/0001-0, continuado na sucessora Vivo S/A, CNPJ 02.449.992/0001-64, cuja abrangência foi até o ano-calendário de 2005. Cabe ressaltar que o procedimento fiscal executado pela DRF/ Porto Alegre é independente do presente procedimento, mas foram analisados elementos que influenciaram no presente feito.

No procedimento fiscal efetuado pela DRF/Porto Alegre foram constatadas como principais infrações os seguintes tópicos:

A) Amortização indevida do ágio decorrente da Etapa 2, em 04/97, na compra de ações da CRT, cujo laudo que lhe justifica não versa sobre rentabilidade futura (nem sobre

valor de ativos), teve sua autoria negada por um dos subscritores e não foi elaborado somente por peritos habilitados;

B) - Amortização indevida de parte dos outros ágios registrados na compra da CRT, principalmente na Etapa 4, de 06/98, naquilo que excede à segregação correta entre o ágio pago pela 'telefonía celular e pela telefonía fixa;

. C) - Antecipação indevida da amortização de- ágio pela aplicação de percentual, linear de 20% ao ano, enquanto a amortização deveria se dar pelo prazo de concessão.

Houve outro procedimento fiscal levado a efeito no sujeito passivo pela DRF/Londrina, relativo ao MPF 09.1.02.00-2006-00602-8, procedimento fiscal este que foi objeto de autorização de reexame do Imposto de Renda Pessoa Jurídica do ano-calendário de 2006 (fls. 2/3).

No item 3.2.9 do presente TVF (fls. 4.777 e seguintes), a autoridade lançadora observa que, no contexto da auditoria dos ágios amortizados em 2006 e 2007, solicitou, com ciência em 29/09/2011 (fl. 39), a apresentação em 5 dias dos documentos que deram base aos respectivos registros e amortização, os quais não foram fornecidos pelo sujeito passivo:

A empresa incorporadora é a responsável em manter os registros e pela apresentação de todos os documentos que comprovem os fatos que registram os 'valores oriundos das incorporadas, quando solicitados.

Desta forma, nova intimação fiscal foi lavrada em 27/09/2011 (fls. -36/39), solicitando maiores esclarecimentos dos valores apropriados como despesas de ágio oriundos das empresas incorporadas e foram solicitados: *Laudos que comprovassem a formação dos ágios elaborados pelos Peritos; demonstrativo dos cálculos do ágio com cópia das demonstrações contábeis que serviram para base dos mesmos; documentos que formalizaram na alienação ou cisão resultante do ágio contabilizado; Comprovantes pagamentos do acervo . que resultou no registro do ágio nas empresas incorporadas; Lançamentos contábeis com históricos capaz de identificar a operação realizada e das fichas de razão, desde a sua constituição até sua utilização. Nesta mesma intimação foram solicitados esclarecimentos com relação ao valor utilizado como depreciação acelerada das incorporadas.*

O sujeito passivo não se manifestou com relação a esta intimação, não apresentando qualquer documento capaz de comprovar que houve o efetivo pagamento dos valores de ágio até então intimados.

Conforme Demonstramos nos QUADROS 21 e 22, uma parcela do ágio foi contabilizada como despesas e outra parcela como receita, a empresa procedeu a exclusão do Lucro real do valor registrado como; receitas de ágio e manteve a parcela do ágio que registrou como despesas. Razões contábeis de registro de ágio constante às folhas 4735/4759.

O ágio registrado como despesas, sem fundamento econômico será objeto de glosa na proporção dos valores que influenciaram o resultado do exercício.

(...)

Diante disso, o Termo de Verificação Fiscal conclui, para 2006 e 2007 (fl. 4789-4.790), em lançamento foi intimado ao sujeito passivo em 18/11/2011:

EXCLUSÃO INDEVIDA DO ANO-CALENDÁRIO DE 2006 – soma =====>			228.284.297,98
Glosa das amortizações apropriadas a título de 0031983112 – Amortização do Ágio, 0031983111 – Amortização do Ágio – Reestruturação, no Ano-Calendarário de 2006	Glosa de Despesas de Ágio registrado em sua contabilidade em consequência da Ação fiscal levada a efeito pela DRFB/Porto Alegre	45.321.921,85	228.284.297,98
	Glosa de Despesas de Ágio registrado em sua contabilidade em consequência das incorporações efetuadas em outubro de 2006, não comprovadas.	182.962.376,13	subitem – 3.2.9

EXCLUSÃO INDEVIDA DO ANO-CALENDÁRIO DE 2007 - soma =====>			782.930.969,66
Glosa das amortizações apropriadas a título de 0031983112 – Amortização do Ágio, 0031983111 – Amortização do Ágio – Reestruturação, 0041973111 – Reversão do Ágio s/Investimento / Reversão do Ágio s/Investimento no Ano-Calendarário de 2007	Glosa de Despesas de Ágio registrado em sua contabilidade em consequência da Ação fiscal levada a efeito pela DRFB Porto Alegre	51.081.465,08	782.930.969,66
	Glosa de Despesas de Ágio registrado em sua contabilidade em consequência das incorporações efetuadas em outubro de 2006, não comprovadas.	731.849.504,58	subitem – 3.2.9

Em impugnação (fls. 4.829 e seguintes), o sujeito passivo, quanto à apresentação de documentos referentes aos ágios, busca se apoiar no argumento da decadência para a análise dos fatos que lhes deram e alega, subsidiariamente, que a autoridade autuante deu-lhe tempo exíguo para a localização de documentos referentes a 10 aquisições ocorridas de 8 a 12 anos atrás, lavrando-se o auto de infração em seguida. Então, apresenta esclarecimentos acerca das operações que deram origem aos ágios e 62 documentos anexos.

A DRJ/CTA então converteu o julgamento em diligência para análise das alegações e documentos apresentados com a impugnação, elaborando quesitos a serem respondidos. Retornados os autos da diligência, a DRJ/CTA, quanto aos ágios, exonerou as parcelas do crédito tributário referente a uma das aquisições (a Telesp ou TCP), bem como ao ágio referente à ação fiscal da DRF Porto Alegre, mantendo os demais lançamentos.

O sujeito passivo então apresentou recurso voluntário questionando as infrações mantidas pela DRJ, também argumentando acerca da ausência de base legal para a glosa das despesas da base da CSLL (este não constou da impugnação).

Então, Turma Ordinária do CARF, por meio do acórdão 1402-002.158, ora recorrido, julgou o recurso de ofício restabelecendo a parte da glosa das despesas referente ao ágio da Telesp/TCP, sob a seguinte afirmação:

DO ÁGIO REFERENTE À TCP

Em relação ao tema, entendo que a decisão recorrida deve ser reformada

Há evidente utilização de empresa veículo para transferência do ágio.

Relativamente ao tema, em razão de a fundamentação estar intimamente ligada a diversos ágios objeto de recurso voluntário, deixarei para tratar mais à frente sobre o tema.

Julgando o recurso voluntário, o voto condutor do acórdão recorrido observa que, segundo alega o sujeito passivo, o único motivo arguido pela DRJ para manter a autuação seria referente à legitimidade dos laudos de rentabilidade futura. Entretanto, o i. julgador manifesta

seu entendimento de que a discussão não se limita mais a tal argumento da DRJ, eis que a glosa das despesas por argumento mais genérico foi ocasionada pela própria forma como o sujeito passivo atendeu às intimações, *in verbis*:

Em primeiro lugar, discordo que a discussão, após a decisão da DRJ, limite-se à legitimidade dos laudos de expectativa de rentabilidade futura. Isso porque, embora a autuação não tenha entrado em maiores detalhes sobre a formação e a amortização do ágio na realização do lançamento, assim o fez porque a Recorrente, naquela oportunidade, Fiscalizada, quedou-se inerte ante às intimações realizadas para que apresentasse a documentação atinente aos ágios então amortizados.

(...)

Somente após a apresentação de impugnação, e, em especial ao atendimento à resolução proferida pela turma julgadora a quo, vieram aos autos os documentos complementares, acompanhados dos argumentos entabulados tanto pela autoridade lançadora quanto pela Interessada a esse respeito. A partir de então é que a DRJ analisou a validade, ou não, das amortizações de ágio ora discutidas. Assim, a fundamentação utilizada pela turma julgadora de primeira instância em hipótese alguma poderá limitar o escopo da discussão nesta turma julgadora, já que o lançamento também assim não o fez em razão do comportamento da

própria Recorrente durante o curso do procedimento fiscal. Logo, a discussão ora travada deverá levar em conta que novos argumentos poderão surgir para, eventualmente, rebater as teses de defesa apresentadas.

Em seguida, o voto condutor analisa as operações e indica os critérios que, no seu entendimento, são aptos a validar a dedução de despesas com amortização de ágio, e conclui:

4.2.5 Conclusões quanto à glosa de amortização de ágio

Entendo que, pelas conclusões já expostas, não se pode acatar as amortizações a título de ágio realizadas pela Recorrente.

Em resumo: inexistindo extinção do investimento mediante real reestruturação societária entre investida e investidora não há que se falar em amortização do ágio, não se admitindo sua transferência para terceiros para que usufruam de tais despesas.

Isso posto, voto por negar provimento ao recurso em relação a tais infrações.

A glosa dos ágios da base da CSLL foi mantida ante a conclusão do acórdão recorrido de que “a autuação, no presente caso, foi motivada por dispêndios oriundos de operações consideradas artificiais, desprovidas de propósito negocial”. A glosa foi mantida com base no conceito de “despesas necessárias” do 299 do RIR/99, mas no contexto da afirmação de que despesas artificiais não poderiam afetar o resultado do exercício, *in verbis*:

Da interpretação sistemática destes dispositivos, extrai-se que somente poderão reduzir o lucro líquido, as despesas operacionais que preencham os requisitos previstos no artigo 299, acima transcrito, quais sejam, as despesas necessárias.

Não se trata de aplicação de analogia, mas sim, de considerar que o dispêndio gerado por operações artificiais, por violar as regras de dedutibilidade do IRPJ, não pode reduzir o lucro líquido que, também, é a base de cálculo da CSLL com os ajustes previstos na sua legislação específica.

Ainda que se considere que os dispêndios, no presente caso, tenham natureza não operacional, cabe lembrar que, o que os torna indedutíveis também da base de cálculo da Contribuição Social é o próprio conceito de resultado do exercício apurado com observância da legislação comercial.

A escrituração contábil, pela qual se apura o resultado do exercício, ponto de partida para se chegar à base de cálculo tanto do IRPJ como da CSLL, deve observar postulados e princípios contábeis.

Conforme impõe o Princípio da Entidade, um dispêndio produzido artificialmente não deve estar na contabilidade. Em outras palavras, a contabilização de dispêndios sem propósito empresarial implica inobservância do princípio contábil da entidade, devendo ensejar, também por esta razão, a sua glosa, afetando, portanto, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Opostos embargos de declaração, estes foram acolhidos na parte admitida, suprindo-se a omissão apontada acerca do Termo de Diligência Fiscal de fls. 8052/8087 e suas consequências para o exame de mérito da exigência, mas sem efeitos infringentes.

O voto vencedor do acórdão de embargos afirma, ademais, que critérios como a transferência de ágio ou o uso de empresa veículo (utilizados pelo voto condutor do acórdão embargado) não foram levantados pela fiscalização nem pela DRJ, mas observa que isso se deu pela forma como se conduziu o processo – isto é, tais critérios não foram levantados pela fiscalização em razão da omissão do sujeito passivo durante o procedimento fiscal, e não foram levantados em diligência porque esta se limitou a responder aos quesitos objetivamente postos pela DRJ. O voto vencedor do acórdão de embargos conclui que o exame do resultado da diligência determinada pela autoridade julgadora de 1ª instância, omitido no acórdão embargado, em nada altera a conclusão antes adotada, *“porque a demanda de diligência pela autoridade julgadora de 1ª instância já tinha seu escopo indevidamente limitado na forma acima exposta”*.

Em seguida, observa o voto vencedor do acórdão de embargos que julgar se o acórdão recorrido deveria ter se limitado aos critérios tais como expostos na autuação complementada pela diligência, ou se poderia, como ocorreu, ser o ágio julgado com base em outros fundamentos, é matéria a ser veiculada em recurso próprio, veja-se:

De outro lado, se esta limitação deveria ser respeitada por ensejar indevida inovação nos fundamentos do lançamento e consequente cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo, tem-se, aqui, mero inconformismo com as premissas de apreciação do recurso voluntário, impropriamente veiculado em embargos de declaração, vez que somente podem ser reformados por meio de recurso especial, caso a interessada logre demonstrar divergência jurisprudencial neste sentido.

É o relatório.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo. Passo a examinar os demais requisitos para a sua admissibilidade.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, pois, a divergência, se dar em relação a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante. Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto tido como relevante seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Desse modo, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é verificar se a aplicação, ao caso dos autos, do racional constante do paradigma, seria capaz de levar à alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

O recurso especial foi admitido para a discussão de duas matérias. Passo a analisá-las.

(1) “nulidade do acórdão, nos termos do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72 e art. 146 do CTN, por alteração do critério jurídico de lançamento”

O sujeito passivo sustenta a nulidade parcial do acórdão que julgou o Recurso Voluntário e o Recurso de Ofício, por indevida alteração do critério jurídico do lançamento, em expressa violação ao art. 146 do Código Tributário Nacional e art. 59, II do Decreto nº 70.235/1972 e art. 20 da Lei nº 9.784/1999.

Nesse aspecto, alega que *“as manifestações de voto (vencida e vencedor) dos acórdãos proferidos pela C. 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção reconhecem que os critérios de “transferência de ágio” e “uso de empresa veículo” não constavam da autuação e foram considerados como fundamento a obstar a amortização do ágio apenas quando do julgamento do Recurso de Ofício e do Recurso Voluntário.”*

De fato, é certo que, no caso dos autos, critérios como a transferência de ágio ou o uso de empresa veículo (utilizados pelo voto condutor do acórdão embargado para manter a glosa dos ágios) não foram levantados pela fiscalização nem pela DRJ, tendo isso sido reconhecido pelo próprio acórdão de embargos. E é o próprio acórdão de embargos que afirma que tal ampliação de critério, operada pelo acórdão embargado, não é matéria própria de embargos e deve ser decidida em sede de recurso especial, sujeita contudo à comprovação da respectiva divergência jurisprudencial.

Diante disso o sujeito passivo alega divergência com relação aos paradigmas 1401-002.822 e 1401-002.993.

O acórdão 1401-002.822 declarou a nulidade da decisão da DRJ por alteração de critério jurídico. Ali tratou-se de caso em que -- assim como no caso dos autos -- *“A acusação fiscal aponta que o contribuinte não teria atendido de forma regular as solicitações feitas pela autoridade fiscal durante o processo de fiscalização”*. O voto condutor observa, porém, que -- diferentemente do caso dos autos -- o sujeito passivo apresentou, já na fase de fiscalização, diversos documentos referentes às operações, contestando assim o fundamento da autuação referente à ausência de apresentação de documentos. *In verbis* (grifamos):

No que diz respeito as operações, a Recorrente trouxe durante o processo de fiscalização: Contrato de Compra e Venda de Ações (fls. 530/535); Ordem de Transferência de ativos escriturais/ nominativos negociados fora da bolsa de valores (fl.. 536); extrato emitido pela instituição financeira depositária Bradesco, comprovando a transferência de ações (fl. 576) demonstração de resultado e LALUR da VBC Participações S/A, indicando a apuração de ganho de capital (fls. 943/945 e 1671).

Dados os argumentos da Recorrente, em relação ao atendimento regular às solicitações da Fiscalização, tem-se que de fato, em nenhum momento ela se esquivou a prestar os esclarecimentos solicitados, tendo inclusive anexado a eles os documentos pertinentes para sustenta-los.

Naquele caso, o TVF justificou a glosa no fundamento de que não foi comprovado que o ágio efetivamente exista, mas a DRJ manteve a glosa por questionar o laudo de avaliação. Diante disso, o voto condutor do acórdão 1401-002.822 afirma que *“a Decisão de 1ª Instância manteve a atuação por fundamentos diferentes do TVF que diz que não houve pagamento e não foram comprovados os elevados valores negociados pela BRUMADO”* e decide pela nulidade da

decisão recorrida eis que “*Evidente a divergência de premissa adotada na acusação fiscal e a utilizada pela DRJ para manter o lançamento*”.

Há uma questão em comum aos presentes autos, que é o fato de a decisão recorrida ter utilizado premissa diversa da acusação fiscal. Mas compreendo que a aplicação do racional do acórdão 1401-002.822 aos presentes autos não é suficiente para alterar a conclusão a que chegou o acórdão recorrido, essencialmente porque o caso dos autos contém a circunstância fático-processual adicional de o sujeito passivo não ter apresentado os documentos solicitados no curso da fiscalização.

É dizer, no caso do acórdão 1401-002.822, decidiu-se que a autuação não pode ser mantida com base em argumento diferente do que constou no TVF em situação em que a premissa do TVF foi de certa forma superada pela decisão recorrida: a decisão recorrida glosou o ágio por questionar o laudo, sendo que o TVF questionou um ponto logicamente anterior: a própria existência do ágio.

Já no caso dos autos há a questão de o lançamento ter sido efetuado sem que o sujeito passivo tivesse apresentado os documentos da operação, de maneira que esta apenas restou clara após os documentos apresentados com a impugnação e analisados pelo Fisco via diligência. E o acórdão embargado atribui a possibilidade de ampliação do escopo da discussão exatamente à forma como o sujeito passivo atendeu à fiscalização e instruiu o presente processo administrativo, veja-se:

Somente após a apresentação de impugnação, e, em especial ao atendimento à resolução proferida pela turma julgadora a quo, vieram aos autos os documentos complementares, acompanhados dos argumentos entabulados tanto pela autoridade lançadora quanto pela Interessada a esse respeito. A partir de então é que a DRJ analisou a validade, ou não, das amortizações de ágio ora discutidas. Assim, a fundamentação utilizada pela turma julgadora de primeira instância em hipótese alguma poderá limitar o escopo da discussão nesta turma julgadora, já que o lançamento também assim não o fez em razão do comportamento da

própria Recorrente durante o curso do procedimento fiscal. Logo, a discussão ora travada deverá levar em conta que novos argumentos poderão surgir para, eventualmente, rebater as teses de defesa apresentadas.

Essa específica circunstância fática -- que foi essencial ao voto condutor do acórdão recorrido -- foi muito bem compreendida no parecer juntado a fls. 11.178 e segs., que assim resume o voto: “*A tese do voto do Relator foi a de que a demora de entrega de documentos teria autorizado o CARF a não se prender aos limites da moldura legal e fática do lançamento tributário...*” (fl. 11.198 – trecho do parecer do Prof. Heleno Taveira Tôres anexado aos autos pelo contribuinte).

Não é possível saber, com base no racional constante do acórdão 1401-002.822, como aquela turma decidiria se estivesse diante das premissas fáticas que se apresentaram nos presentes autos.

De fato, para contrapor a decisão proferida nos presentes autos seria necessário que o paradigma tivesse analisado essa questão fática que foi essencial ao voto condutor do acórdão recorrido, qual seja, o fato de autuação ter sido formalizada em contexto em que o sujeito passivo não apresentou documentos na fase de fiscalização e apenas esclarece acerca das

operações realizadas em sede de impugnação, o que levou a DRJ a converter o julgamento em diligência e, formulando os quesitos que entendeu pertinentes para análise da questão. Apenas em tal contexto é que se coloca a questão, resolvida nos presentes autos pelo acórdão recorrido: está a turma ordinária do CARF vinculada à autuação fiscal e ao contexto da conversão em diligência ou, como julgou o recorrido, pode a decisão se apoiar em “*novos argumentos*” que, ainda em suas palavras, “*poderão surgir para, eventualmente, rebater as teses de defesa apresentadas*”?

São estas as razões pelas quais compreendo que **o recurso não pode ser conhecido em relação ao paradigma 1401-002.822.**

Quanto ao paradigma 1401-002.993, este também decidiu pela nulidade da decisão recorrida em virtude de esta ter mantido a glosa do ágio por fundamento que não constou do TVF, *in verbis*:

- **Acusação no TVF:** a transferência não pode ocorrer por ausência de previsão legal nesse sentido. O destaque do ágio deve ocorrer “por ocasião da aquisição da participação” e quem adquiriu das Gabys foi a CCSA e não a Recorrente.
- **Argumento do voto vencedor na DRJ:** a transferência não pode ocorrer porque isso geraria duplo aproveitamento já que o ágio permanece na CCSA, adquirente original.

Sem analisar o mérito do argumento do voto vencedor na DRJ, a questão é que ele de fato não consta do Termo de Verificação Fiscal, não tendo feito parte do contraditório instaurado.

Ao manter a autuação por fundamento que não constou do lançamento originalmente efetuado a DRJ operou em cerceamento do direito de defesa da Recorrente, que se viu surpreendida por argumentos contra os quais não pode fazer prova contrária no momento oportuno.

Em tal processo não se encontra, seja no relatório seja no voto, qualquer menção à falta de apresentação de documentos solicitados no curso da fiscalização, de maneira que, assim como no caso do paradigma anterior, não há no paradigma 1401-002.993 circunstância fática que permita que se cogite acerca da possibilidade de se atribuir ampliação do escopo da decisão à forma como o sujeito passivo atendeu à fiscalização e/ou instruiu o processo administrativo.

Assim, compreendo que **o acórdão 1401-002.993 também não é apto a funcionar como paradigma** para a questão que se pretende ver discutida no recurso especial.

Ante o exposto, oriento meu voto para **não conhecer** do recurso especial quanto à matéria “*nulidade do acórdão, nos termos do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72 e art. 146 do CTN, por alteração do critério jurídico de lançamento*”.

(4) “dedutibilidade das despesas de ágio com relação à CSLL”

Sobre a CSLL, a decisão recorrida entendeu que “*a autuação, no presente caso, foi motivada por dispêndios oriundos de operações consideradas artificiais, desprovidas de propósito negocial*”. A glosa foi mantida após se afirmar sobre o conceito de despesas

necessárias do artigo 299 do RIR/99, no contexto de que despesas artificiais não poderiam afetar o resultado do exercício.

No caso do **paradigma 1301-002.047**, este valida o ágio para fins do IRPJ e em seguida faz observações específicas a respeito da CSLL, contestando argumentos do acórdão da DRJ, dentre os quais o de que a glosa da CSLL deveria ser mantida como reflexo do IRPJ, e em seguida afirma (grifamos):

(...) o art. 13 da Lei nº 9.249/1995 é aplicável tanto ao IRPJ quanto à CSLL, e veda a dedutibilidade em ambos os tributos das despesas/custos ali especificados; o art. 47 da Lei nº 4.506/1964 (independente daquele outro) permanece aplicável exclusivamente ao IRPJ, vedando a dedutibilidade das despesas que não sejam necessárias, usuais nem normais.

Como corolário desse raciocínio, para a base de cálculo do IRPJ, é possível a glosa de despesa com base em um artigo, em outro, ou até mesmo em ambos (sem prejuízo de outros dispositivos específicos). Para a base de cálculo da CSLL, somente se pode invocar o primeiro (art. 13 da Lei nº 9.249/1995), **nunca se podendo alegar tratar-se de despesa desnecessária, anormal ou não usual** (claro, também sem prejuízo de outros dispositivos específicos).

Observo, finalmente, que nem o art. 13 da Lei nº 9.249/1995 nem o art. 47 da Lei nº 4.506/1964 constam da fundamentação legal do lançamento de CSLL ou do Termo de Verificação Fiscal, pelo que, por mais este motivo, não se prestam a embasar essa autuação.

A conclusão que se impõe é que, **para fins da CSLL, seria necessário demonstrar** que o lucro líquido do exercício teria sido apurado incorretamente, de acordo com as normas da legislação comercial. Em outras palavras, **que a despesa com a amortização do ágio teria sido apropriada ao resultado contábil (LLE) em desacordo com a legislação comercial, reduzindo-o indevidamente**. Com essa redução indevida, por consequência, restaria indevidamente reduzida a base de cálculo da CSLL, e a autuação estaria correta. Mas não é o que verifico nos autos. O questionamento do Fisco é sempre quanto à dedutibilidade, para fins fiscais, das despesas de amortização de ágio, não se questionando a contabilização da amortização, mas sim seus efeitos fiscais.

Adiante, conclui:

Em assim sendo, tenho que os questionamentos acerca da dedutibilidade (efeitos fiscais) da contrapartida da amortização de ágio, com fundamento em expectativa de rentabilidade futura da investida, como é o presente caso, somente pode ser feito no que toca ao IRPJ.

Ao contrário também do que sustenta a D. PGFN, com todo o respeito que lhe é devido, a regra é da dedutibilidade das despesas, sendo exceção a indedutibilidade. Toda despesa incorrida e devidamente comprovada é, a princípio, dedutível, e deve integrar o lucro líquido do exercício, sem a necessidade de qualquer ajuste. Em havendo lei que vede sua dedutibilidade, impõe-se a adição, para fins de determinação da base de cálculo do tributo.

Para fins do IRPJ, a legislação supratranscrita é clara ao vedar expressamente o cômputo da amortização do ágio para fins do lucro real (art. 391), com as duas únicas exceções do art. 426 e do art. 386, III. Não se verificando alguma das exceções, a amortização feita contabilmente deve ser adicionada à base de cálculo.

Para fins da CSLL não encontro determinação semelhante, pelo que voto por dar provimento ao recurso voluntário, para afastar a exigência dessa contribuição.

É possível entender que toda a fundamentação de tal precedente referente à CSLL seria *obiter dictum* – visto que a CSLL ali foi lançada como reflexo do IRPJ e a decisão em questão já cancelava o lançamento deste tributo.

Essa Turma analisou esse tema ao analisar paradigma em semelhante contexto, no acórdão 9101-006.049¹, de 4 de abril de 2022, em que se decidiu por não aceitar o precedente (trecho do voto vencedor, grifos nossos):

Quanto ao paradigma nº 1103-00.630, embora ali também se tratasse de amortização fiscal do ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, e seu voto condutor traga argumentos contrários à indedutibilidade das amortizações no âmbito da CSLL, importa observar que **naqueles autos foi dado provimento integral ao recurso voluntário**, afirmando-se o não cabimento da glosa não só na base da CSLL, como também do IRPJ. Assim, **o outro Colegiado do CARF decidiu a questão sob circunstâncias distintas daquelas que a Contribuinte quer ver prevalecer nestes autos, qual seja, que a exigência de CSLL seja cancelada ainda que afirmada a indedutibilidade no âmbito do IRPJ**. O exame do paradigma evidencia não ser possível cogitar se a mesma decisão seria adotada caso aquele Colegiado reconhecesse a indedutibilidade das amortizações no âmbito do IRPJ.

Quanto à divergência jurisprudencial, por sua vez, tal paradigma faz contraponto ao acórdão recorrido quando este afirma a possibilidade de se glosar despesas da base da CSLL com base no conceito de despesas necessárias. Não obstante, o acórdão recorrido trata de contexto de as despesas terem sido artificiais, sendo que, nesse ponto, o paradigma 1301-002.047 é com ele convergente, sobretudo quando afirma já na sua ementa, que “*Não restando evidenciado que as despesas com amortização de ágio seriam inexistentes ou que, por outra via, teriam reduzido indevidamente o lucro líquido do exercício por desatendimento à legislação comercial/contábil.*”

Resta evidenciado que, quanto à CSLL, a aplicação ao caso dos autos do racional do acórdão 1301-002.047 não seria capaz de levar à reforma do acórdão recorrido, em especial porque este conclui, essencialmente, pela artificialidade da despesa decidindo a CSLL com base nessa premissa.

Neste sentido, compreendo que o recurso especial **não pode ser conhecido quanto ao paradigma 1301-002.047**.

O outro precedente indicado foi o **paradigma 9101-002.310**. Tal decisão trata de amortização, para fins da CSLL, de ágio amortizado na contabilidade, isto é, às amortizações de ágio enquanto o investimento é mantido no patrimônio da investidora, antes portanto de eventual operação de incorporação entre as sociedades investidora e investida.

De fato, ali o Termo de Constatação Fiscal observa que “*o lançamento de CSLL (ACs 2004 a 2007) decorreu do fato de que "as amortizações de ágio, de valor anual igual a R\$ 240.120.914,08, regularmente adicionadas ao Lucro Líquido quando da apuração do Lucro*

¹ Divergiram para conhecer do recurso nessa matéria os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto. Participaram do julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Andrea Duek Simantob.

Real (...) deixaram de ser adicionadas quando da apuração da Base de Cálculo da Contribuição Social s/ o Lucro Líquido nestes mesmos anos-calendário".” (trecho inicial do voto vencido).

E é nesse contexto que o voto vencedor afirma:

Fixada essa premissa necessária, relevante destacar, ainda, que a amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício. Havendo determinação legal expressa para que ela não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR, aumentando, portanto, a base tributável. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que, a nosso sentir, torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.

A autuação, naquele caso, trata de discussão jurídica diversa da dos presentes autos, eis que tal precedente discutiu a amortização, para fins da CSLL, de ágio amortizado na contabilidade e adicionado para fins de IRPJ (portanto enquanto o investimento é mantido no patrimônio da investidora), sendo que o caso dos autos discute aquela amortização de ágio realizada para fins fiscais, motivada pela extinção do investimento via incorporação.

Tanto é assim que o acórdão 9101-002.310 foi aceito por esta Turma como paradigma para a questão da amortização de ágio da base da CSLL no período enquanto o investimento é mantido no patrimônio da investidora – acórdão 9101-005.773², de 9 de setembro de 2021.

Da mesma forma, o acórdão 9101-002.310 não foi aceito como paradigma no julgamento do acórdão 9101-006.049³, de 4 de abril de 2022, tendo o voto vencedor, da i. Conselheira Edeli Pereira Bessa, observado quanto a tal precedente:

De fato, o paradigma nº 9101-002.310 trata de lançamento exclusivamente de CSLL, decorrente da exigência de adição ao lucro líquido de amortizações de ágio que foram adicionadas ao lucro real, porque referentes a investimento mantido no patrimônio da investidora. Ou seja, frente à observância, no âmbito de IRPJ, de regra que busca neutralizar as amortizações de ágio, postergando seus efeitos para o momento da liquidação do investimento, exigiu-se do sujeito passivo que a mesma providência fosse adotada no âmbito da CSLL, e este Colegiado, em antiga composição, afirmou inexistir norma legal que assim determinasse. Nada, no referido julgado, permite concluir que a mesma solução seria dada na hipótese em que a amortização do ágio se mostre indedutível por ausência de confusão patrimonial entre investida e investidora, aspecto que, como referido no acórdão recorrido, afetaria o próprio reconhecimento contábil da amortização da investida.

Nesse ponto, observo que o voto vencedor do acórdão 9101-002.310 até dá a entender que sua decisão seria mais abrangente, quando diz “*O ponto aqui é discutir se a despesa com ágio (incentivado ou não, ou seja, ágio amparado ou não pelos termos da Lei 9.532/97), deve ser adicionada à base de cálculo da CSLL.*”.

² Decisão unânime no conhecimento. Participaram do julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Daniel Ribeiro Silva, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob.

³ Divergiram para conhecer do recurso nessa matéria os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto. Participaram do julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Andrea Duek Simantob.

Não obstante, é de se interpretar que a decisão *da turma* se dá no contexto da acusação fiscal ali analisada, de forma que frases do voto que não digam respeito à acusação devam ser consideradas, aí sim, meros *obiter dicta*.

Por homenagem ao princípio da eventualidade, observo que, mesmo que se considere a decisão do paradigma **9101-002.310** como mais abrangente, podendo ser aplicada também ao âmbito da Lei 9.532/1997, a questão é que a aplicação de seu racional ao caso dos autos não alteraria a decisão recorrida, eis que esta parte da premissa de as despesas seriam artificiais.

Neste sentido, também **não conheço do recurso quanto ao paradigma 9101-002.310**.

O recurso especial não pode ser conhecido quando não demonstrada a divergência jurisprudencial.

Conclusão

Ante o exposto oriento meu voto para não conhecer do recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano