ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10980.725989/2012-77

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	10980.725989/2012-77
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9101-004.054 – 1ª Turma**
Sessão de	12 de março de 2019
Matéria	AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	DACAR QUIMICA DO BRASIL S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE DIVERGÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece do recurso especial quando não há demonstração de divergência jurisprudencial em face de situações fáticas distintas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões os conselheiros André Mendes de Moura e Lívia De Carli Germano.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Demetrius Nichele Macei, Lizandro Rodrigues de Sousa (suplente convocado), Luis Fabiano Alves Penteado, Lívia De Carli Germano e Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial da Fazenda Nacional contra o acórdão nº 1402-001.461, de 08 de outubro de 2013, em que a 2ª Turma da 4ª Câmara, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso do contribuinte e não conheceu do recurso dos coobrigados, por perda de objeto.

A matéria em discussão nos autos diz respeito a auto de infração de IRPJ e CSLL, relativo aos anos-calendário 2007, 2008 e 2009, cumulados com juros, multa de ofício qualificada (150%) e multa isolada, apurados em decorrência da glosa de exclusão indevida na apuração do Lucro Real.

O Termo de Verificação Fiscal (fls. 3.138 e ss.) informa que foram glosadas as exclusões de despesas com amortização de ágio, lançadas pela contribuinte no LALUR e transpostas às Fichas 09 e 17 de suas DIPJ de 2008, 2009 e 2010.

Segundo a fiscalização, essas despesas teriam natureza de amortização de ágio por expectativa de rentabilidade futura, decorrente da incorporação, pela DACAR, de parte do patrimônio da empresa FBM PARTICIPAÇÕES S/A. O ágio surgiu em 01/02/2005, quando a DACAR incorporou a sua controladora FBM, cujo maior ativo era o investimento de R$ 12.320.837,47 na própria DACAR (conforme "acervo líquido patrimonial contábil" referido na AGO/AGE da FBM PARTICIPAÇÕES de 01/03/2005).

Ato contínuo, a autuada passou a excluir despesas com amortização de ágio oriundo de incorporação às avessas entre partes relacionadas, ou seja, o chamado ágio interno.

Em síntese, sustenta a fiscalização que trata-se de ágio efetivamente não pago e gerado em transações comerciais sem qualquer propósito negocial, posto que realizadas entre a DACAR e empresas do mesmo grupo econômico, razão pela qual houve qualificação da multa e imputação de responsabilidade solidária a seus dirigentes, com base nos arts. 124, I e 135, III, do CTN: a) SÉRGIO FRANÇOZI; b) JAIRO JOSÉ BARBOSA; c) Sucessores legais de REDOVINO MANFREDINI (falecido).

Com a ciência da decisão, o contribuinte e os responsáveis solidários Sérgio Françozi, Jairo Barbosa, Rosalina Manfredini, Rosane Manfredini e Roseli Manfredini (devidamente intimados mediante termos de sujeição passiva) apresentaram impugnações.

O interessado Roberto Tadeu Manfredini prestou esclarecimentos, às, fls. 3.778, para informar que propôs ação judicial de anulação de deliberação social contra a empresa, por discordar dos atos de gestão praticados pela sociedade.

Em 22 de novembro de 2012, a 1ª Turma da DRJ Curitiba (fls 3.818), por unanimidade de votos, considerou improcedentes as impugnações, para manter integralmente o crédito tributário e confirmar a responsabilidade solidária imputada aos dirigentes e sucessores.

A decisão teve a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. FUNDAMENTO ECONÔMICO EM EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. TRANSAÇÃO DOS SÓCIOS COM ELES MESMOS. AUSÊNCIA DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA.

É descabida a amortização de ágio interno, com fundamento econômico em expectativa de rentabilidade futura da empresa investida, pois não é possível reconhecer uma mais-valia de um investimento quando originado de transação dos sócios com eles mesmos, haja vista a ausência de substância econômica na operação, da falta de pagamento na aquisição das participações societárias e de não resultar de um processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as duas companhias.

ÁGIO COM EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. SOMENTE O ÁGIO EFETIVAMENTE PAGO PODE SER AMORTIZADO. RECUPERAÇÃO DO CAPITAL APLICADO.

É condição indispensável para apuração do ágio que haja sempre um preço ou custo de aquisição, ou seja, um dispêndio para se obter algo de terceiros; somente o ágio efetivamente pago, com expectativa de rentabilidade futura, pode ser amortizado dentro do período pelo qual se pagou pelos lucros futuros da investida, cujos valores não representam um ganho efetivo, já que a investidora por eles pagou antecipadamente, mas uma recuperação do capital aplicado.

ADIÇÃO AO LALUR. DESPESA COM CONSTITUIÇÃO DE PROVISÃO NÃO EXPRESSAMENTE AUTORIZADA. EXCLUSÃO POR OCASIÃO DA REVERSÃO NO PERÍODO EM QUE A DESPESA PROVISIONADA FOR EFETIVAMENTE PAGA OU INCORRIDA. DESPESA NECESSÁRIA, USUAL E NORMAL.

A despesa com constituição de provisão não expressamente autorizada deve ser adicionada ao LALUR para ser excluída por ocasião da reversão da provisão no período em que a despesa provisionada for efetivamente paga e/ou incorrida, porquanto tal despesa seria nesse momento dedutível, desde que atendido o requisito da necessidade para realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, além de ser usual e normal no tipo de transação, operação ou atividades desenvolvidas pela empresa.

TRIBUTAÇÃO DA REVERSÃO DA PROVISÃO INSTRUÇÕES CVM 319 E 349. INOCORRÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO EM DUPLICIDADE.

A tributação do valor correspondente à reversão da Provisão Instruções CVM 319 e 349 - provisão não expressamente

autorizada que foi constituída e adicionada ao LALUR pela ex-controladora e acabou sendo transferida para a interessada em operação de incorporação reversa - não acarreta tributação em duplicidade, porquanto decorrente de despesa indedutível com amortização indevida de ágio interno, constituído sem qualquer substância econômica, efetivo pagamento e indispensável independência entre as partes envolvidas.

PROVISÃO INSTRUÇÕES CVM 319 E 349.

Nos termos da Instrução CVM nº 319, de 1999, com as alterações da Instrução CVM nº 349, de 2001, nas incorporações reversas o ágio com fundamento em perspectiva de rentabilidade futura deve ser reconhecido nas demonstrações contábeis da incorporadora pelo montante do benefício fiscal esperado (parcela com substância econômica); esse reconhecimento se opera mediante constituição da Provisão Instruções CVM 319 e 349, no valor do ágio não recuperável (diferença entre o valor do ágio apurado e o benefício fiscal decorrente da sua amortização), que deve ser apresentada como redutora da conta na qual o ágio foi escriturado. No presente, caso, como o valor do ágio constituído pela ex-controladora foi integralmente anulado pela Provisão Instruções CVM 319 e 349, verifica-se que parcela alguma do ágio tinha substância econômica e, em consequência, valor algum pode ser recuperado.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM COM A SITUAÇÃO QUE CONSTITUIU O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS.

Os sócios controladores devem compor o rol dos responsáveis solidários pelo crédito tributário em face de terem interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, além de as obrigações tributárias resultarem de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, porquanto participaram diretamente de todas as operações que possibilitaram à interessada amortizar o ágio gerado artificialmente sobre o seu próprio patrimônio líquido, tendo sido beneficiados, mediante distribuição de lucros e dividendos, com os ganhos indevidos de natureza tributária decorrentes da amortização desse ágio interno; com o falecimento de um dos sócios, o espólio, os sucessores e o cônjuge meeiro são pessoalmente responsáveis pelos tributos devidos pelo "de cujus", limitado ao montante do quinhão do legado ou da meação recebido.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. ESTIMATIVAS MENSAIS.

Caracterizada a existência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se para as estimativas mensais de IRPJ o prazo decadencial previsto no art. 173, I do CTN, tendo como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

POSSIBILIDADE DE FISCALIZAÇÃO DE FATOS OCORRIDOS EM PERÍODOS ANTERIORES. DECADÊNCIA. EFEITOS TRIBUTÁRIOS COM REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS.

Os contribuintes estão sujeitos à fiscalização de fatos ocorridos há mais de cinco anos, ainda que não seja mais possível efetuar exigência tributária, em face da decadência, quando houver repercussão de seus efeitos em exercícios futuros ainda não decaídos; assim, não há como se iniciar a contagem do prazo decadencial no momento da constituição do ágio interno, pois não havia ainda crédito tributário algum a ser constituído; apenas com o início da exclusão no LALUR dos encargos com amortização do ágio interno passou a haver redução indevida do resultado tributável, quando, então, foi iniciada a contagem do prazo decadencial do direito de a Fazenda Pública efetuar o pertinente lançamento de ofício, inclusive com a correspondente multa de ofício.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Aplicável a multa qualificada de 150% quando caracterizado o intuito de fraude para possibilitar à contribuinte a amortização de ágio gerado artificialmente sobre o seu próprio patrimônio líquido, pois os sócios administradores estavam perfeitamente conscientes da falta de propósito negocial do ágio gerado em operações realizadas intragrupo, em transações que não se revestem de substância econômica, sem efetivo pagamento e da indispensável independência entre as partes.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO MENSAL DEVIDO POR ESTIMATIVA.

A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto mensal devido por estimativa, por pessoa jurídica que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada de 50%.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO INCIDENTE SOBRE O TRIBUTO APURADO COM BASE NO LUCRO REAL ANUAL. COMPATIBILIDADE.

Tratando-se de infrações distintas, é perfeitamente possível a exigência concomitante da multa de ofício isolada sobre estimativa obrigatória não recolhida ou recolhida a menor com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado, ao final do ano-calendário, com base no lucro real anual.

DECORRÊNCIA. CSLL.

> *Tratando-se de tributação reflexa de irregularidade descrita e analisada no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento à CSLL.*

Intimados da decisão de primeira instância, o contribuinte e os responsáveis solidários (assim como os sucessores) apresentaram, individualmente, os respectivos recursos voluntários (fls. 3.924 a 4.455).

Por seu turno, a Fazenda Nacional apresentou memoriais (fls. 4.544), pugnando pela manutenção dos lançamentos.

Em 08 de outubro de 2013, através do Acórdão nº 1402-001.461, a 2ª Turma da 4ª Câmara decidiu, por unanimidade de votos, no mérito, cancelar as autuações, por erro no enquadramento legal e na descrição dos fatos, conforme ementa abaixo transcrita:

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*
>
> *Ano-calendário: 2007, 2008, 2009*
>
> *AUDITORIA FISCAL EM PERÍODO DE APURAÇÃO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. VERIFICAÇÃO DE FATOS, OPERAÇÕES, REGISTROS E ELEMENTOS PATRIMONIAIS COM REPERCUSSÃO FUTURA. POSSIBILIDADE. LIMITAÇÕES.*
>
> *O fisco pode verificar fatos, operações e documentos, passíveis de registros contábeis e fiscais, devidamente escriturados, 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.*
>
> *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 correspondente crédito tributário poderia ter sido efetuado (art. 173 do CTN).*
>
> *TRIBUTAÇÃO DA REVERSÃO DA PROVISÃO. INSTRUÇÕES CVM 319 E 349.*
>
> *Nos termos da Instrução CVM nº 319, de 1999, com as alterações da Instrução CVM nº 349, de 2001, nas incorporações reversas o ágio com fundamento em perspectiva de rentabilidade futura deve ser reconhecido nas demonstrações contábeis da incorporadora pelo montante do benefício fiscal esperado (parcela com substância econômica); esse reconhecimento se opera mediante constituição da Provisão Instruções CVM 319 e*

> *349, no valor do ágio não recuperável (diferença entre o valor do ágio apurado e o benefício fiscal decorrente da sua amortização), que deve ser apresentada como redutora da conta na qual o ágio foi escriturado.*
>
> *ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL E DESCRIÇÃO DOS FATOS. CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA.*
>
> *Constatado erro no enquadramento legal e descrição de fatos, deve-se cancelar a exigência. Se a infração apontada pelo Fisco diz respeito a exclusões indevidas do Lucro Real, mas a real irregularidade cometida foi a contabilização de despesas indedutíveis, o crédito tributário deve ser cancelado.*

Com a ciência dessa decisão, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial (fls. 4.645), apontando duas divergências: a) quanto à glosa da exclusão de reversão da provisão operacional sobre realização de ágio; e b) quanto à nulidade do auto de infração.

Apresentou como paradigma da primeira divergência o acórdão nº 1101-000.968 e como paradigmas da segunda divergência os acórdãos nº 100-96.557 e 2402-00.434.

O recurso especial foi analisado pelo despacho de admissibilidade de fls. 4.679, que lhe deu seguimento, conforme decisão do Presidente da Câmara.

Cientificados, por sua vez, os responsáveis solidários Rosalina Manfredini (fls. 4.704), Rosane Manfredini (fls. 4.772), Sérgio Fraçozi (fls. 4.838), Rosely Manfredini (fls. 4.908) e Jairo José Barbosa (fls. 4.978) apresentaram embargos de declaração sob o argumento comum de que houve cerceamento ao direito de defesa, por entenderem que na eventualidade de provimento ao recurso especial fazendário seria automaticamente restabelecida a sua responsabilidade tributária, sem, contudo, qualquer manifestação da decisão *a quo* acerca dos argumentos de mérito formulados nos respectivos recursos voluntários.

Na mesma linha de raciocínio, o contribuinte DACAR também apresentou embargos (fls. 5.048), questionando a não apreciação dos demais argumentos de defesa apresentados, que, em seu entendimento também levariam, por outros motivos, ao cancelamento das autuações.

Sem prejuízo dos embargos opostos, o contribuinte também trouxe aos autos contrarrazões ao recurso especial fazendário (fls. 5.115), nas quais pugna pelo não conhecimento do apelo, por ausência de divergência entre o acórdão e os paradigmas indicados, assim como, no mérito, pleiteia o não provimento ao recurso.

Os embargos foram objeto de análise no despacho de fls. 5.234, que concluiu pelo seu não conhecimento, ante o argumento de que a decisão de cancelar totalmente as autuações fez com que as demais alegações recursais da empresa e dos responsáveis perdessem seu objeto.

O despacho foi ratificado pela decisão de fls. 5.244, que "*declarou improcedentes as alegações suscitadas e rejeitou os embargos de declaração interpostos pela pessoa jurídica autuada e pelos coobrigados*".

Às fls. 5.268, verifica-se a existência de despacho de saneamento, lavrado para complementar a análise de admissibilidade do recurso fazendário, dado que não fora apreciado o segundo paradigma indicado, relativo ao acórdão nº 2401-00.434, de 2009.

O despacho complementar de admissibilidade, de fls. 5.272, entendeu que em relação a esse acórdão paradigma (nº 2401-00.434), não houve o alegado dissenso jurisprudencial, por se tratar de situações fáticas distintas. Como consequência, foi negado seguimento ao recurso especial fazendário quanto a este acórdão, conforme decisão do Presidente da 4ª Câmara. Dessa decisão não houve agravo.

Em função do novo despacho de admissibilidade, o contribuinte reapresentou suas contrarrazões (fls. 5.301), em que repete os argumentos de defesa anteriormente formulados.

É o relatório.

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

Conhecimento

Como o contribuinte, em sede de contrarrazões, questiona a admissibilidade do recurso fazendário, que foi parcialmente admitido em relação aos paradigmas indicados, cumpre, de início, verificar a possibilidade de seguimento do apelo.

A admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento das condições previstas no art. 67 do RICARF:

> *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 divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.*

Verifica-se que a Fazenda Nacional questiona o acórdão recorrido, apontando divergência jurisprudencial em relação a duas matérias: a) glosa da exclusão de reversão da provisão operacional sobre realização de ágio (paradigma acórdão nº 1101-000.968); e b) nulidade do auto de infração (paradigmas acórdãos nº 100-96.557 e 2402-00.434).

Em relação à segunda matéria, o recurso especial foi analisado em duas oportunidades, como visto, nas quais se decidiu pelo seguimento do pleito com base apenas no primeiro paradigma indicado (acórdão nº 100-96.557).

Quanto à primeira matéria, decidiu-se no acórdão recorrido que a reversão de provisão de ágio não poderia ser glosada quando da constatação de um ágio artificial, posto que deveria ser glosada, em verdade, a despesa indevidamente deduzida a título de amortização de ágio por expectativa de rentabilidade futura. A autuação foi cancelada.

Aduz a Fazenda Nacional que a decisão diverge do que restou decidido no acórdão nº 1101-000.968, de 9 de outubro de 2013, assim ementado, na parte que interessa:

> *ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.*
>
> *Inadmissível a formação de ágio por meio de operações internas, sem a intervenção de partes independentes e sem o pagamento de preço a terceiros.*
>
> *EXCLUSÃO. REVERSÃO DE PROVISÃO.*
>
> *Somente podem ser excluídas do lucro real as reversões contabilizadas em contrapartida à conta de receita. Se a provisão é liquidada em contrapartida a conta de despesa, a exclusão a título de reversão de provisão presta-se, em verdade, a complementar a dedução da despesa, e se sujeita aos mesmos efeitos atribuídos à despesa contabilizada.*
>
> *EXCLUSÃO. AMORTIZAÇÕES DE ÁGIO REGISTRADAS ANTES DA INCORPORAÇÃO.*
>
> *As amortizações contabilizadas até o momento da incorporação devem ser baixadas no momento da liquidação do investimento e não observam as regras sucessórias estabelecidas para outras adições e exclusões que podem ser aproveitadas pela incorporadora.*

No entendimento da recorrente haveria identidade fática nos dois processos, pois ambos cuidariam de ágio gerado por operações internas a determinado grupo econômico e que, nesse cenário, o acórdão paradigma (nº 1101-000.968) teria admitido a glosa nas reversões de provisão, com base nos seguintes argumentos (fls.23 e ss. do voto condutor):

> *A recorrente também questiona a glosa de exclusão decorrente de reversão de provisão, defendendo seu direito de promover tal exclusão, na medida em que a provisão, no momento de sua constituição, era indedutível. Todavia, observa-se que para determinar o valor tributável, a autoridade lançadora inicialmente identificou as despesas registradas na conta n. 431110 (Despesas Amortização Ágio) que, pelo seu valor líquido, efetivamente reduziram o lucro contábil e o lucro tributável, glosando os seguintes valores: i) ano-calendário de 2.004 - R$ 2.521.367,82, ii) anos-calendário de 2.005 a 2.007 - R$ 5.042.735,64 por ano, totalizando de 2.004 a 2007 o valor geral de R$ 17.649.574,74 (fl. 34).*

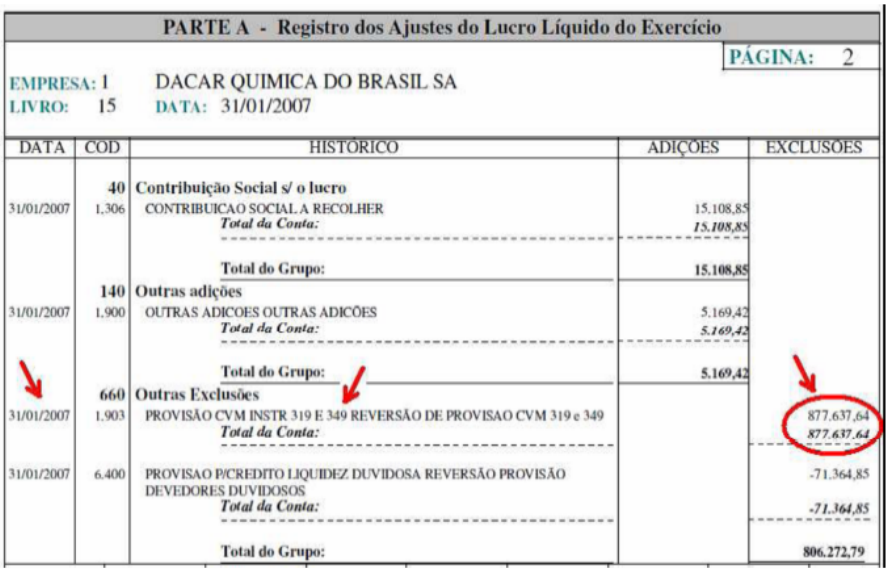
> *Contudo, mais à frente, no Termo de Verificação Fiscal, a autoridade lançadora observou que os valores líquidos deduzidos na conta n. 431110 já estavam reduzidos pela contrapartida da realização da provisão para ajuste do valor do ágio, de modo a proporcionar um Lucro Líquido Contábil maior.* ***Em conseqüência, para complementar o efeito fiscal da amortização integral do ágio criado por meio das operações antes questionadas, a contribuinte promoveu exclusões a título de reversão nos valores de R$ 4.894.419,96 em 2004 e R$ 9.788.839,80 em 2005, 2006 e 2007. A soma destes valores, portanto, corresponde à reversão do efeito fiscal da amortização do ágio aqui questionado, razão pela qual correta se mostra a glosa da exclusões correspondentes a reversões de provisão****.*
>
> *Quanto à adição promovida no momento da constituição desta provisão, cabe observar que ela era pertinente, na medida em que a constituição da provisão gera uma despesa redutora do lucro tributável. Se, mais à frente, ao baixar esta provisão, a contribuinte tivesse feito uso de uma conta de receita própria, sua exclusão seria pertinente. Mas, na medida em que a contribuinte realizou esta provisão em contrapartida à conta de despesa de amortização do ágio, sua exclusão passou a representar a complementação da amortização do ágio. Assim, as mesmas razões que justificam a glosa da amortização contábil do ágio, determinam a glosa da exclusão de seu complemento.* (grifou-se)

Por outro lado, o contribuinte aduz, em contrarrazões, que: a) inexiste a alegada divergência entre o acórdão recorrido e o paradigma indicado quanto a esta matéria; b) as situações fáticas são distintas; c) haveria, de fato, convergência entre as posições adotadas nas duas decisões; d) não houve indicação da legislação interpretada de forma divergente.

Em relação à primeira matéria, penso que realmente não se vislumbra a divergência suscitada pela recorrente.

Os fundamentos da decisão ora recorrida para o cancelamento da autuação foram os seguintes:

> *Conforme auto de infração fls.3165/3167, nas DIPJ 2008, 2009 e 2010 (referente anos-calendário 2007 a 2009), a Recorrente lançou a despesa de amortização na Ficha 05 e estornou a mesma despesa na Ficha 06, anulando o efeito da amortização sobre o Lucro Líquido. Porém, na Ficha 09, essa despesa tornou a ser excluída, o que acabou por reduzir, indevidamente, o Lucro Real tributável.*
>
> *Esta exclusão foi registrada mensalmente no LALUR nos períodos de jan/2007 a dez/2009, conforme abaixo: (O valor da exclusão anual de R$ 10.531.651,68 equivale à exclusão mensal de R$ 877.637,64, conforme excerto do LALUR 2007 da Recorrente)*



PARTE A - Registro dos Ajustes do Lucro Líquido do Exercício

PÁGINA: 2

EMPRESA: 1 DACAR QUIMICA DO BRASIL SA
LIVRO: 15 DATA: 31/01/2007

DATA	COD	HISTÓRICO	ADIÇÕES	EXCLUSÕES
	40	**Contribuição Social s/ o lucro**		
31/01/2007	1.306	CONTRIBUICAO SOCIAL A RECOLHER	15.108,85	
		Total da Conta:	*15.108,85*	
		Total do Grupo:	15.108,85	
	140	**Outras adições**		
31/01/2007	1.900	OUTRAS ADICOES OUTRAS ADICÕES	5.169,42	
		Total da Conta:	*5.169,42*	
		Total do Grupo:	5.169,42	
	660	**Outras Exclusões**		
31/01/2007	1.903	PROVISÃO CVM INSTR 319 E 349 REVERSÃO DE PROVISAO CVM 319 e 349		877.637,64
		Total da Conta:		*877.637,64*
31/01/2007	6.400	PROVISAO P/CREDITO LIQUIDEZ DUVIDOSA REVERSÃO PROVISÃO DEVEDORES DUVIDOSOS		-71.364,85
		Total da Conta:		*-71.364,85*
		Total do Grupo:		806.272,79

Contabilmente, a Recorrente reduziu seu Lucro Líquido mediante apropriação de despesa de amortização de ágio, conforme Ficha 05, linha 31 "Outras Despesas Operacionais". Já o aumento do Lucro Líquido ocorreu mediante reconhecimento de receita de Reversão dos Saldos das Provisões Operacionais, conforme Ficha 06, linha 28 "Reversão dos Saldos..." (conta de receita nº 3.02.05.01.01 – Reversão Provisão Instruções CVM 319 e 349, às fls. 569, 689, 259). Em relação ao Lucro Real, o mesmo foi reduzido mediante exclusão da reversão referida, conforme Ficha 09, linha 29 "(-) Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis".

O Lucro Líquido não se alterou, pois a sua redução pela despesa foi compensada pela receita de reversão de despesa, mas o Lucro Real e a Base de Cálculo da CSLL, no entender da fiscalização, teriam sido indevidamente reduzidos.

Em razão disso, e considerando que o ágio apurado pela Recorrente seria fictício, a fiscalização glosou as referidas exclusões, e apurou novamente o Lucro Real e a Base de Cálculo da CSLL da Recorrente nos AC 2007 a 2009, cálculos estes localizados no ANEXO I do Termo de Verificação e Encerramento de Procedimento Fiscal (os cálculos foram elaborados com base nas DIPJ e apresenta comparação entre os Valores Apurados pelo Sujeito Passivo versus Valores Apurados pela Fiscalização) às fls. 3179/3209.

Do exposto, o que se verifica é que, ao invés de glosar a amortização do ágio, a fiscalização glosou a exclusão da reversão dos saldos das provisões operacionais, o que não pode ser aceito em face da legislação vigente.

O equívoco da interpretação fiscal está em tentar correlacionar a reversão da provisão operacional sobre realização de ágio ("receita") e a despesa de amortização de ágio contabilizadas, haja vista que tais lançamentos não possuem qualquer relação

e muito menos o efeito de anulação recíproca, ainda que matemática.

A contabilização dessa provisão decorre da observância ao disposto no art. 6º, § 1º, da Instrução da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) nº. 319/99, com a redação que lhe foi dada pela Instrução CVM nº. 349/01. Essa norma pauta a contabilização, na incorporadora ex-controlada, do ágio apurado pela incorporada ex-controladora quando da aquisição do investimento na ex-controlada.

Em resumo, o dispositivo citado objetiva circunscrever os efeitos contábeis do ágio aos seus aspectos fiscais diante da incorporação de uma sociedade controladora por sua controlada. Vejamos:

(...)

A CVM buscou expurgar das demonstrações financeiras valores que não tivessem significação econômica. Por isso, determinou a constituição, na incorporada, de provisão (redução concomitante do ativo e do patrimônio líquido) em montante equivalente à diferença entre o valor do ágio e o do benefício fiscal decorrente da sua amortização (§ 1º, "a"). O valor líquido remanescente dessa operação (ágio - provisão) deveria ser registrado em conta do patrimônio líquido da incorporadora denominada "Reserva Especial de Ágio" (§ 1º, "b"), enquanto o ativo da incorporadora deveria registrar esse mesmo valor líquido no circulante ou no realizável a longo prazo de acordo com a expectativa de realização do ágio (§1º, "d").

(...)

Diante disso, verifica-se que a Recorrente procedeu corretamente constituindo provisão no valor de R$ 52.658.258,00, fazendo com que as amortizações mensais do ágio (cuja contrapartida constitui despesa) passassem a ter o mesmo valor da reversão da provisão constituída (cuja contrapartida é uma receita).

Destaque-se, por oportuno, que a despesa correspondente à referida provisão foi adicionada ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, em 2004, nos termos do artigo 335 do RIR/99, já que não se trata de provisão com dedutibilidade expressamente autorizada.

Ocorre que, na constituição da provisão, não houve reflexo no resultado contábil apurado, uma vez que sua contrapartida se deu diretamente em conta do patrimônio líquido, sem transitar pelo resultado.

Justamente por isso, considerando que a contabilização da provisão não gerou efeitos fiscais no momento de sua constituição, sua reversão também não poderia. Essa reversão é realizada com lançamentos a crédito de conta de resultado, os quais resultam, por via de consequência, em um aumento do

> *lucro real e da base de cálculo de CSLL. Logo, o procedimento de exclusão, via Lalur, dos valores contabilizados como receita, era o único caminho que a Recorrente poderia ter seguido a fim de manter a neutralidade da constituição da provisão e de sua reversão.*
>
> *Noutras palavras, a exclusão do Lalur apenas neutraliza a reversão da provisão para realização de ágio.*
>
> *Dessa forma, é incorreta a conclusão final da autoridade fiscal no sentido de que a exclusão realizada no Lalur caracteriza a infração, pois o que de fato diminuiu a base de cálculo do IRPJ e CSLL foram as despesas com amortização de ágio.*
>
> *Se a intenção do Sr. agente fiscal era glosar o aproveitamento fiscal do ágio, deveria ter glosado diretamente sua amortização e não questionado as receitas decorrentes da reversão da provisão. Forçoso concluir, pois, que a Sr. agente fiscal incorreu em vício material, já que embasou incorretamente a autuação.*

Em síntese, no presente caso, a fiscalização considerou que a infração do contribuinte decorreu da exclusão realizada no LALUR, mas o voto condutor entendeu que a empresa agiu corretamente, posto que a despesa relativa à provisão foi considerada na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, conforme previsto no art. 335 do RIR/99.

Entendeu a decisão ora recorrida que a constituição da previsão não teve reflexo no resultado contábil apurado, pois a sua contrapartida não transitou pelo resultado e teve como destino conta do patrimônio líquido.

Assim, ao considerar que a constituição da provisão não gerou efeitos, o acórdão da turma *a quo* entendeu que também sua reversão também deveria ser neutra, posto que realizada com lançamentos a crédito de conta de resultado, cujo resultado foi um aumento do lucro real e da base de cálculo de CSLL, de sorte que a exclusão no LALUR teria apenas neutralizado a reversão da provisão relativa ao ágio.

Com base nessa premissa a decisão se manifestou pela improcedência do lançamento, que deveria ter glosado as despesas com amortização do ágio e não considerado a exclusão do LALUR como infração tributável.

Já no acórdão paradigma verifica-se que a situação fática era diversa, pois a autoridade fiscal primeiro identificou as despesas registradas na conta de amortização do ágio (que efetivamente reduziram o lucro contábil e também o tributável) e glosou os valores correspondentes.

Posteriormente, ao constatar que os valores líquidos dessa conta já estavam reduzidos pela contrapartida da realização da provisão para ajuste do ágio, o contribuinte, em caráter complementar, promoveu exclusões a título de reversão para os períodos impactados.

Isso significa que as situações fáticas são distintas, porque no presente caso o acórdão entendeu que foi correta a constituição da provisão (cuja contrapartida constitui uma despesa) e também a sua reversão (cuja contrapartida é uma receita), de modo a neutralizar os efeitos da contabilização, pois os lançamentos foram realizados em contas distintas daquela em que ocorreu a amortização do ágio, enquanto que no paradigma a provisão foi constituída como

contrapartida à própria conta de amortização do ágio, implicando redução do seu saldo e, por isso, houve a glosa fiscal, a título complementar em relação aos saldos líquidos existentes.

Trazendo à análise a situação concreta destes autos, verifica-se, a partir do detalhamento constante da decisão de primeira instância (e-fls.3.819 e ss.) sobre as operações e eventos que deram origem ao ágio interno, que ocorreram os seguintes lançamentos principais no período que importa ao presente litígio:

> *01/01 a 31/12/2007 a Dacar Química do Brasil contabilizou R$ 10.531.651,68 de despesa com amortização do ágio na conta 3.02.05.02.02 Amortização do Ágio, assim como R$ 10.531.651,68 de receita com reversão da Provisão CVM Instruções 319 e 349 na conta 3.02.05.01.02 Reversão Provisão Instruções CVM 319 e 349 (fl. 569);*
>
> *31/12/2007 a Dacar Química do Brasil excluiu R$ 10.531.651,68 do LALUR a título de reversão da Provisão CVM Instruções 319 e 349 (fls. 329365);*
>
> *[...]*
>
> *01/01 a 31/12/2008 a Dacar Química do Brasil contabilizou R$ 10.531.651,68 de despesa com amortização do ágio na conta 3.02.05.02.01 Amortização do Ágio, assim como R$ 10.531.651,68 de receita com reversão da Provisão CVM Instruções 319 e 349 na conta 3.02.05.01.01Reversão Provisão Instruções CVM 319 e 349 (fl. 689);*
>
> *31/12/2008 a Dacar Química do Brasil excluiu R$ 10.531.651,68 do LALUR a título de reversão da Provisão Instruções CVM 319 e 349 (fls. 366406);*
>
> *[...]*
>
> *01/01 a 31/12/2009 a Dacar Química do Brasil contabilizou R$ 10.531.651,68 de despesa com amortização do ágio na conta 3.02.05.02.01 Amortização do Ágio, assim como R$ 10.531.651,68 de receita com reversão da Provisão Instruções CVM 319 e 349 na conta 3.02.05.01.01 Reversão Provisão Instruções CVM 319 e 349 (fl. 259);*
>
> *31/12/2009 a Dacar Química do Brasil excluiu R$ 10.531.651,68 do LALUR a título de reversão da Provisão Instruções CVM 319 e 349 (fls. 407449); [...]*

Verifica-se, pois, que, no tocante à contabilização da provisão para realização do ágio, o contribuinte constituiu provisão do ágio contabilizado, mas quando da reversão, o fez em conta de receita própria, não em contrapartida à conta de despesa de amortização do ágio, como no paradigma.

A partir dessas informações conclui-se que as situações fáticas são distintas e, mais ainda, que o racional adotado pelas decisões seria, inclusive, convergente.

Com efeito, foi a distinção fática que levou ao provimento do recurso do contribuinte no presente caso e ao não provimento na hipótese do paradigma, pois naquele

processo a provisão foi efetuada contra a conta de despesa de amortização do ágio, com efeitos diretos no resultado tributável, o que justamente ensejou a glosa complementar, uma vez que não havia receita a ser anulada na composição do resultado do exercício.

Nesse sentido, cabe referir que o próprio o acórdão paradigma consigna expressamente a distinção aqui demonstrada:

> *Veja-se que a circunstância aqui presente é* ***totalmente distinta*** *daquela apontada pela recorrente em sua sustentação oral, na qual* ***a autoridade fiscal, ao pretender glosar as amortizações de ágio, ao invés de valer-se de valor computado como despesa, indica como indevida a exclusão, de mesmo valor, computada para fins de reversão de provisão semelhante à aqui tratada. Nestes autos, a autoridade lançadora deixou claro que somente promoveu a glosa da exclusão de realização de provisão porque esta se prestava a complementar o efeito redutor do lucro real, não alcançado com a despesa originalmente contabilizada, vez que esta foi minorada pelo lançamento a crédito, na mesma conta contábil, da reversão de provisão.***
>
> *Frise-se, também, que a autoridade fiscal poderia, neste caso, ter promovido apenas a glosa da despesa lançada a débito da conta 431110, como defende a recorrente também em sustentação oral. Para tanto, bastaria demonstrar que embora o saldo final da conta contábil transportado para resultado foi minorado por lançamentos a crédito posteriormente excluídos na apuração do lucro real. Todavia, o fato de existir outra forma de se motivar a exigência de forma alguma desmerece aquela adotada nestes autos, decorrente, basicamente, da forma anormal de contabilização de reversão de provisão adotada pela contribuinte.*
>
> *Reiterando:* ***se a contribuinte, ao realizar esta provisão, fizesse uso de uma conta de receita própria, sua exclusão seria pertinente****. Contudo, ao realizar esta provisão em contrapartida à conta de despesa de amortização do ágio, reduzindo seu saldo,* ***sua exclusão passou a representar a complementação da amortização do ágio, na medida em que inexistia receita a ser anulada na composição do resultado do exercício.*** *Descritos claramente os fatos e sua conseqüência tributária, nenhuma irregularidade pode ser imputada à conduta da autoridade lançadora.* (grifou-se)

Pelos motivos expostos, entendo que não há como admitir o recurso fazendário quanto a este ponto.

Apresenta, ainda, a recorrente, subsidiariamente, tese relativa à divergência sobre a nulidade do auto de infração, tendo sido o recurso fazendário admitido somente em relação ao primeiro paradigma (acórdão nº 101-96557), conforme despacho de admissibilidade de fls. 4679-4684.

Ocorre que, posteriormente, em despacho complementar, o Presidente da Câmara não admitiu o segundo paradigma (Acórdão nº 2401-00434), com base nos seguintes fundamentos (*verbis*):

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente ***não logrou êxito*** *em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial* ***em relação ao acórdão paradigma nº 2401-00.434, de 2009****, como a seguir demonstrado (destaques do original transcrito):*

Decisão recorrida:

ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL E DESCRIÇÃO DOS FATOS. CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA.

Constatado erro no enquadramento legal e descrição de fatos, deve-se cancelar a exigência. Se a infração apontada pelo Fisco diz respeito a exclusões indevidas do Lucro Real, mas a real irregularidade cometida foi a contabilização de despesas indedutíveis, o crédito tributário deve ser cancelado.

[...].

Do exposto, o que se verifica é que, ao invés de glosar a amortização do ágio, a fiscalização glosou a exclusão da reversão dos saldos das provisões operacionais, o que não pode ser aceito em face da legislação vigente.

O equívoco da interpretação fiscal está em tentar correlacionar a reversão da provisão operacional sobre realização de ágio ("receita") e a despesa de amortização de ágio contabilizadas, haja vista que tais lançamentos não possuem qualquer relação e, muito menos, o efeito de anulação recíproca, ainda que matemática.

[...].

Dessa forma, é incorreta a conclusão final da autoridade fiscal no sentido de que a exclusão realizada no Lalur caracteriza a infração, pois o que de fato diminuiu a base de cálculo do IRPJ e CSLL foram as despesas com amortização de ágio.

Se a intenção do Sr. agente fiscal era glosar o aproveitamento fiscal do ágio, deveria ter glosado diretamente sua amortização, e não questionado as receitas decorrentes da reversão da provisão. Forçoso concluir, pois, que o Sr. agente fiscal incorreu em vício material, já que embasou incorretamente a autuação.

Acórdão paradigma nº 2401-00.434, de 2009:

NULIDADE - ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - Erros na apuração da base de cálculo, ainda que ocorram, não inquinam de nulidade o lançamento.

[...].

Não vislumbro a nulidade apontada pelo ilustre conselheiro relator.

Não se trata de mudança de critério jurídico. Trata-se, ao meu ver, da adoção da base de cálculo proposta pelo contribuinte em sede de impugnação (fls. 111).

Os valores propostos pelo fisco para a retificação da base de cálculo (fls. 163 e 164) nada mais são do que a adoção da base proposta pela recorrente (fls. 111).

> Jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes tem sido no sentido de que erros na apuração da base de cálculo não acarretam a nulidade do lançamento. O que deve ocorrer é a retificação do lançamento para adequá-lo à realidade fálica ou jurídica:
>
> [...].
>
> Portanto, alinho-me ao entendimento adotado na jurisprudência acima descrita, no sentido de que não há de se declarar a nulidade do lançamento.
>
> Destarte, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento.
>
> *Com relação a esse acórdão paradigma nº 2401-00.434, de 2009, **não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, **por se tratar de situações fáticas distintas**.*
>
> *Enquanto na **decisão recorrida** tratou-se de **erro no enquadramento legal e descrição dos fatos**, ou seja, o Sr. agente fiscal incorreu em vício material, já que embasou incorretamente a autuação, no **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 2401-00.434, de 2009), **ao contrário**, tratou-se de **erros na apuração da base de cálculo,** ou seja, adoção da base de cálculo proposta pelo contribuinte em sede de impugnação.*
>
> *São, pois, **situações fáticas distintas**, a demandarem, forçosamente, decisões diversas, insuscetíveis de uniformização por meio do Recurso Especial de divergência.*
>
> *Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **não caracterização da divergência de interpretação suscitada em relação ao acórdão paradigma nº 2401-00.434, de 2009**.*

De fato, a simples leitura dos fundamentos adotados pelo despacho evidencia que os casos são bastante diferentes, de sorte que esse paradigma não se mostrou apto a subsidiar a divergência interpretativa necessária para o seguimento do recurso especial.

Nota-se, porém, que a decisão do segundo paradigma quanto à nulidade por erro na apuração da base de cálculo é praticamente idêntica à decisão consubstanciada ao primeiro paradigma (acórdão nº 101-96557), inicialmente admitido e que trouxe o presente recurso a julgamento.

> O referido acórdão restou assim ementado:
>
> ***NULIDADE- ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO- Erros na apuração da base de cálculo, ainda que ocorram, não inquinam de nulidade o lançamento, podendo dar lugar a cancelamento total ou parcial da exigência.***
>
> *ARBITRAMENTO DO LUCRO- Se . o contribuinte, intimado, deixa de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, declarando, inclusive, não possui-los, a autoridade fiscal fica adstrita a proceder ao arbitramento do lucro.*
>
> *OMISSÃO DE RECEITAS- A falta de comprovação da origem dos recursos depositados em contas correntes mantidas junto a*

> *instituições financeiras autoriza a presunção de omissão de receitas, representada pela soma dos depósitos, desconsiderados os representativos de transferências entre contas do mesmo titular, e as receitas declaradas pelo contribuinte.*
>
> *MULTA QUALIFICADA- A conduta da empresa, consistente em reiteradamente declarar parcela da receita muito inferior à real, aliada ao não fornecimento de sua escrituração comercial e fiscal, justifica a aplicação da multa qualificada.* (grifou-se)

Transcrevo parte do relatório e voto do acórdão paradigma para demonstrar a situação nele analisada:

> *A fiscalização arbitrou o lucro do contribuinte que, embora tendo optado pela tributação com base no lucro presumido, não possui a documentação fiscal e contábil que acoberte os valores declarados, conforme ele próprio informou à fiscalização. Nessas condições, concluiu a fiscalização que a opção do contribuinte deve ser desconsiderada, tendo sido arbitrado seu lucro com base nos valores da receita bruta por ele próprio declarada.*
>
> *[...]*
>
> *Em impugnação tempestiva o interessado alegou a ocorrência de cerceamento do direito de defesa e do contraditório, erros de apuração da base de cálculo e aplicação de multa de oficio qualificada sem nenhum elemento de prova que tipificasse os atos da empresa.*
>
> *[...]*
>
> *Requereu, afinal, fossem acolhidas as preliminares de nulidade, para o cancelamento do auto de infração do IRPJ e seus decorrentes ou, no mérito, fosse reconhecida a opção da pessoa jurídica pelo lucro presumido, e excluídas as parcelas dos depósitos bancários cuja origem foi comprovada , bem como cancelada a aplicação da multa de oficio qualificada por ausência de fatos para tal exação.*
>
> *A Turma de Julgamento julgou procedente em parte a ação fiscal, reduzindo a omissão de receitas apurada a partir dos valores creditados em instituições financeiras, cuja origem não fora comprovada, para excluir os valores que evidenciavam transferência de numerário entre contas do mesmo titular.*
>
> *[...]*
>
> *Na peça recursal, reedita* as *preliminares [...]*
>
> *[...]*
>
> ***Voto***
>
> *[...]*

> ***Não prospera a argüição de nulidade do trabalho fiscal, por ter havido erros de apuração da base de cálculo. Esse fato, por si só, motiva a redução da exigência formalizada no auto de infração, como, aliás, foi feito pela decisão recorrida, mas não acarreta a nulidade do auto de infração.*** (grifou-se)

Assim, considero que se trata aqui, do mesmo modo, de ***situações fáticas distintas****, a demandarem, forçosamente, decisões diversas, insuscetíveis de uniformização por meio do Recurso Especial de divergência,* pelo que não deve ser conhecido o recurso especial fazendário nesta matéria também em relação ao primeiro paradigma (acórdão nº 101-96557).

Ante o exposto, voto por não conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner