



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.728632/2013-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-006.956 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de maio de 2024
Recorrente RUMO S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

FATOS CONTABILIZADOS COM REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS. EFEITOS TRIBUTÁRIOS. DECADÊNCIA.

Na hipótese de fato que produza efeito em períodos diversos daquele em que ocorreu, a decadência não tem por referência a data do evento registrado na contabilidade, mas sim a data de ocorrência dos fatos geradores em que esse evento produziu o efeito de reduzir o tributo devido.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. FUNDAMENTO ECONÔMICO EM EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA DE EMPRESA CONTROLADA. AUSÊNCIA DE APORTE DE CAPITAL.

Embora seja possível o reconhecimento de ágio denominado “interno” antes das alterações promovidas pela Lei nº 12.973, de 2014, no caso concreto, não houve “aporte de capital”, ou melhor, não ocorreu o efetivo pagamento da aquisição da participação societária.

DEDUÇÃO A MAIOR DE DESPESAS. AJUSTES EM PERÍODOS POSTERIORES. FALTA DE COMPROVAÇÃO. GLOSA.

Mantém-se a glosa de despesas deduzidas a maior, quando a impugnante alega que tenha realizado ajustes extemporâneos para anular o efeito da dedução a maior, mas não junta documentação comprobatória do alegado.

LUCRO REAL. AJUSTES DE EXCLUSÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO. GLOSA.

Mantém-se a glosa de ajustes de exclusão na apuração do lucro real, quando a contribuinte não comprova por meio de documentos hábeis e idôneos a operação que resultou no referido ajuste.

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

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

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de

duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 4.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL). ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

A adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas com amortização de ágio deduzidas indevidamente pelo contribuinte, encontra amparo nas normas que regem a exigência da referida contribuição, conforme o item “1” da alínea “c” do § 1º do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e a arguição de decadência. Quanto ao mérito, acordam os membros do colegiado em negar provimento ao recurso (i) por unanimidade de votos, quanto à amortização do ágio e (ii) por voto de qualidade, (ii.1) quanto à falta de comprovação do pagamento dos honorários advocatícios, (ii.2) quanto à impossibilidade de cumulação de multas isolada e de ofício e (ii.3) quanto à glosa de amortização de ágio em relação à CSLL, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Eduardo Monteiro Cardoso, que lhe davam provimento nos pontos. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rafael Taranto Malheiros.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros – Presidente e Redator designado

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocado(a)), Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Iagaro Jung Martins, substituído(a) pelo(a) conselheiro (a) Carmen Ferreira Saraiva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o acórdão nº 15-41.893, proferido pela 2ª Turma da DRJ/SDR, na sessão de 222 de março de 2017, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, rejeitando a preliminar de decadência e, no mérito, mantendo o crédito tributário exigido.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

Trata-se de impugnação aos lançamentos fiscais de IRPJ e CSLL relativos aos anos-calendário de 2008 até 2011, acrescidos de multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) e juros de mora, e multa isolada sobre as diferenças de antecipações mensais apuradas, conforme abaixo detalhado:

IRPJ	
IMPOSTO	2.262.242,05
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2013)	993.708,91
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)	1.696.681,54
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	3.122.661,72
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	8.075.244,22

CSLL	
CONTRIBUIÇÃO	814.407,14
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2013)	357.735,20
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)	610.805,35
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	1.782.947,69

No auto de infração relativo ao IRPJ, foram apontadas as seguintes infrações:

0001 – dedução indevida de despesas não comprovadas referentes a juros e atualização monetária das debêntures da 8ª e 9ª Emissões, no valor total de R\$ 395.345,39, correspondente à diferença a maior apurada entre o valor deduzido a este título na demonstração do resultado exercício no ano-calendário 2011 e o valor constante na memória de cálculo apresentado pela fiscalizada, conforme detalhado no item “13.” do Termo de Verificação Fiscal (fls. 267/270);

0002 – falta de adição ao lucro líquido do período, na determinação do lucro real, de despesa indedutível com amortização de ágio constituído, com fundamento econômico em valor de rentabilidade futura, por ocasião da integralização em 31/12/2003 do aumento de capital da LOGIPAR Logística e Participações S/A, cujo encargo de amortização deixou de ser adicionado na apuração do lucro real pela atuada a partir da incorporação dessa investida (subsidiária integral) em 29/09/2006, pois decorrente de operações societárias sem substância econômica e sem a necessária independência entre as partes envolvidas, conforme detalhado no item “14.” do Termo de Verificação Fiscal (fls. 270/281);

0003 – exclusões indevidas na apuração do lucro real de valores relativos à parcela da amortização do ágio da LOGIPAR Logística e Participações S/A que vinha sendo contabilizada como encargo e adicionada ao Lalur até a incorporação dessa controlada, em 29/09/2006, cujo valor acumulado passou a ser indevidamente excluído, na apuração do lucro real, a partir de outubro/2006, conforme detalhado no item “15.” do Termo de Verificação Fiscal (fls. 281/283);

0004 – exclusões indevidas na apuração do lucro real de dois valores relativos a operações de hedge cujas liquidações não foram comprovadas, sendo a primeira de R\$ 1.286.902,42, em outubro de 2009, e a segunda de R\$ 854.071,63, em março de 2010. Ressaltou-se a isenção dos ganhos líquidos referentes a tais operações, e que as glosas se restringiram aos dois casos em que a liquidação não foi comprovada, conforme detalhado no item “16.” do Termo de Verificação Fiscal (fls. 283/285);

0005 – exclusão indevida na apuração do lucro real de R\$ 558.157,90, em dezembro de 2009, por falta de comprovação de que se tratava de honorários advocatícios vinculados à 7ª Emissão de Debêntures, bem como da comprovação de seu efetivo pagamento, conforme detalhado no item “17.” do Termo de Verificação Fiscal (fls. 285/288);

0006 – multa de ofício isolada exigida pela falta/insuficiência de pagamento do imposto de renda devido por estimativa, em decorrência das infrações relatadas nos itens anteriores, conforme detalhado no item “18.” do Termo de Verificação Fiscal (fls. 288/289).

Nos autos de infração relativos à CSLL, foram apontadas as mesmas infrações relativas ao IRPJ.

IMPUGNAÇÃO

Na impugnação apresentada, às fls. 315/491, a contribuinte contesta integralmente os lançamentos fiscais, pelos motivos de fato e de direito a seguir aduzidos.

No tópico “2 – Despesas com amortização de ágio” alega que:

a) para análise econômica das operações questionadas nos presentes autos, não basta a verificação dos atos societários de forma isolada, pois cada passo das operações apresentadas a seguir possui fundamentação e propósito negocial próprio, correspondente à aquisição de investimento em sociedade domiciliada na República da Argentina, detentora de “Concessões de Exploração de Serviço Ferroviário”;

b) em 05/05/1999, a impugnante (então denominada Piuma Participações S/A) comprou ações da “ALL Argentina” (então denominada Ralph Inversiones S/A), sob condição suspensiva de aprovação pelas autoridades argentinas e brasileiras; em 26/05/1999 os vendedores transferiram as ações que detinham da “ALL Mesopotâmica” (então denominada Ferrocarril Mesopotâmico General Urquiza S/A) e da “ALL Central” (então denominada Buenos Aires Al Pacifico San Martin S/A) para a ALL Argentina; em 26/05/1999, os vendedores constituíram um instrumento Usufruto e Transferência dessas ações à impugnante, por prazo de vigência de 20 anos, que efetuou investimentos na ALL Argentina a título de adiantamentos para futuros aumentos de capital (AFAC);

c) em 01/12/2001, a impugnante cedeu à LOGISPAR os direitos e obrigações referentes ao Contrato de Compra e Venda e ao Contrato de Usufruto, bem como todos os seus direitos de conversão das AFAC pelo preço de R\$ 253.311.427,56 (dos quais R\$ 16.675.575,80 referem-se à contraprestação pelo Contrato de Usufruto e R\$ 236.635.851,76 referem-se aos direitos relativos às AFAC); também foi pactuado um Contrato Regulador de Direitos e Obrigações Vinculadas a Operações Futuras, em decorrência do qual houve a transferência de R\$ 61.271.000,00 à LOGISPAR, para cobrir necessidades de caixa pela ALL Argentina; que todos esses valores deveriam ser pagos pela LOGISPAR à Impugnante em até 3 anos;

d) em 31/12/2003, a impugnante aumentou o capital da LOGISPAR utilizando créditos que detinha contra essa companhia, totalizando um aumento de capital de R\$ 355.888.447,41, decorrentes do Contrato de Cessão de Direitos e outras Avenças, firmado em 01/12/2001, e respectivos aditivos, e do Instrumento Particular de Consolidação de Dívida e Outras Avenças, firmado em 30/06/2003, e respectivos aditivos; em decorrência dessa aquisição de ações da LOGISPAR, a impugnante registrou um ágio de R\$ 142.260.488,01, com fundamento na rentabilidade futura dessa sociedade, justificada pelo investimento da LOGISPAR na ALL Argentina, sociedade beneficiária de concessão naquele País; que a partir dessa data, o ágio passou a ser amortizado contabilmente pelo prazo da concessão usufruída pela ALL Argentina (19,5 anos), nos termos do § 2º do art. 14 da Instrução CVM nº 247/96, com redação da Instrução CVM nº 285/98;

e) em 11/09/2006, a impugnante incorpora a LOGISPAR, tendo em vista a determinação da legislação argentina no sentido de que o investimento na ALL Argentina deveria estar registrado diretamente na impugnante; que a partir deste momento, a impugnante passa a amortizar fiscalmente o ágio;

f) os valores aportados em capital na LOGISPAR pela impugnante decorreram de valores efetivamente pagos a terceiros independentes (Contrato de Usufruto e AFAC), os quais não foram questionados pela Fiscalização; que todo o ágio registrado na aquisição das ações da LOGISPAR pela impugnante decorre da expectativa de rentabilidade futura da sociedade Argentina, o qual estava fundamentado em laudo de avaliação, pelo prazo das “Concessões de Exploração de Serviço Ferroviário”; que o valor pago pelo aporte de capital (subscrição de capital com integralização em direitos creditórios) foi um valor realizado no mercado (ou seja, negociado entre partes independentes); se verifica o evidente equívoco cometido pelo agente fiscal ao analisar apenas um passo (integralização de ações da LOGISPAR pela impugnante), sem se preocupar com a análise de todas as operações de forma conjunta, pelo que restaria evidenciado que a aquisição da LOGISPAR ocorreu mediante aumento de capital, com efetivo pagamento, e entre partes independentes, afastando a acusação fiscal de que se trataria de ágio sem qualquer substância econômica e gerado internamente;

g) já transcorreu o prazo decadencial de 5 anos para o questionamento do período base em que ocorreram os fatos que deram origem à amortização do ágio; que muito embora o ágio somente tenha sido amortizado fiscalmente após a incorporação dessa empresa pela impugnante, em 11/09/2006, o fato contábil-societário que deu origem ao referido ágio ocorreu no ano-base de 2003, motivo pelo qual não poderia o Fisco efetuar os lançamentos de ofício sobre fatos pretéritos já consumados no tempo em razão do decurso do prazo decadencial, para alcançar os efeitos decorrentes desses fatos, em períodos subsequentes (amortização do ágio realizado a partir de 2006);

h) o ágio contabilizado em 2003 é dado contábil e societário e representa, na verdade, parte do custo de aquisição do ativo respectivo; no caso, por disposição legal específica, autoriza-se a “antecipação” do aproveitamento desse “custo” em data anterior a uma eventual alienação do ativo, por intermédio de amortização, desde que a motivação do referido ágio seja a rentabilidade futura da companhia; se não existisse a norma hoje prevista na Lei nº 9.532, de 1997, autorizando a amortização do ágio em prazos determinados, tais valores seriam redutores de lucros futuros, quando da alienação do respectivo ativo que o gerou, uma vez que tais valores constituem-se como custo de aquisição (reduzidor do preço de venda);

i) não pode a autoridade fiscal em 2013 pretender desconsiderar fato jurídico relativo a contabilização de um ágio em 2003, decorrente de uma operação societária legítima, para desconsiderar os efeitos tributários ocorridos nos anos subsequentes, pois, para glosar os efeitos ocorridos em 2006 e seguintes, mister seria que o lançamento tributário ocorresse até 31/12/2008;

j) carece de embasamento fático, e consequentemente, jurídico, o motivo apontado pela autoridade lançadora para lavratura dos autos de infração, qual seja, de que o ágio resultante das reestruturações societárias em análise teria sido gerado internamente, ou seja, entre partes relacionadas e sem o efetivo trânsito financeiro;

l) a autoridade lançadora pretendeu justificar a ausência de fundamento econômico do ágio em questão com base numa suposta ausência de pagamento, sem desqualificar, em nenhum momento, o laudo de avaliação da LOGISPAR;

m) além de ter existido o efetivo desembolso de dinheiro para a aquisição da LOGISPAR, não seria o pagamento que justificaria o fundamento econômico de determinada operação societária;

n) a LOGISPAR passou a pertencer à impugnante em função do aumento de capital realizado na referida empresa, com efetivo pagamento, mediante conferência de

direito creditório devido pela impugnante à época, decorrente da Cessão do Direito de Usufruto das Ações da ALL Argentina e posteriores AFAC, que foram aportados em integralização de capital das ações subscritas;

o) o fundamento econômico destas reestruturações foi devidamente justificado em razão da necessidade de aquisição de Grupo societário argentino detentor de “Concessões de Exploração de Serviço Ferroviário”, então pertencentes a empresas independentes à impugnante;

p) mesmo que se entendesse pela existência de ágio interno nas referidas operações, o referido ágio estaria respaldado pelo Direito, seja pela legislação societária, seja pela legislação tributária;

q) discorre acerca das relações existentes entre a Ciência Contábil e o Direito Contábil (societário e tributário);

r) a autoridade lançadora concluiu equivocadamente, com base no Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, que reorganização societária interna não se reveste de substância econômica e de independência das partes, que seriam requisitos indispensáveis para o registro do ágio; o equívoco decorreu da análise da admissibilidade do “ágio interno” exclusivamente sob a ótica da “Ciência Contábil”, ou seja, sob um ponto de vista econômico-contábil; a CVM, no próprio ato normativo mencionado, admite que nas operações em que se reconhece o ágio interno existe o efetivo atendimento aos requisitos societários;

s) o entendimento dos Professores Eliseu Martins e Sérgio Iudícibus no artigo “Ágio Interno – É um Mito?” é no sentido de que a legislação tributária dá respaldo para a operação da geração do ágio interno, ao contrário do entendimento da autoridade fiscal de que existiria ilegitimidade do ágio gerado nessas operações;

t) a legislação que regulamentava a amortização do ágio não fazia qualquer restrição quanto ao ágio interno, o que significa que sua presença, assim como a do “ágio externo”, seria suficiente para seu aproveitamento; a distinção de tratamento fiscal do “ágio interno” frente ao “ágio externo” apenas foi promovida por meio da Medida Provisória nº 627, de 2013;

u) o Direito Contábil Societário é o conjunto de normas jurídicas que regulam as regras e práticas contábeis para atender aos preceitos da legislação comercial/societária; para o Direito Contábil Societário, o ágio ou deságio gerado em operações decorre da diferença entre o valor de aquisição e o valor patrimonial das ações adquiridas, quando se adota o registro da participação societária pelo Método da Equivalência Patrimonial, previsto no art. 248 da Lei das S/A; que a Lei das S/A não aborda expressamente a temática do ágio na aquisição de participação societária, mas o órgão regulador da matéria já se manifestou a esse respeito por meio da Instrução CVM nº 247/96, com base na qual a impugnante desdobrou o valor total do custo da aquisição das ações da LOGISPAR (R\$ 355.888.447,41) em valor do investimento pela equivalência patrimonial (R\$ 213.627.959,40) e ágio (R\$ 142.260.488,01);

v) o ágio gerado no presente caso decorre do desdobramento do custo de aquisição de participação societária em decorrência de um negócio jurídico de integralização de ações mediante aumento de capital feito pela impugnante na LOGISPAR, com a utilização de créditos que tinha contra essa companhia; a capitalização de crédito reflete uma efetiva entrada de valores para o patrimônio social da investida; não há como validar o posicionamento da fiscalização de que não existiria, no presente caso, fluxo financeiro;

x) ressalta que a legislação tributária brasileira (Direito Contábil Tributário) confere o mesmo tratamento ao ágio e ao deságio na aquisição de participação societárias que o previsto na legislação societária (Direito Contábil Societário), conforme se verifica do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, razão pela qual é obrigatório o desmembramento do custo de aquisição da participação societária em

valor de patrimônio líquido pelo MEP e ágio; que, ainda que se tenha alguma dúvida acerca da forma de contabilização da aquisição de participação societária do ponto de vista da Ciência Contábil ou do Direito Contábil Societário, não há qualquer margem para dúvida do tratamento tributário (Direito Contábil Tributário) dado à aquisição do investimento, uma vez que é expressa a previsão em Lei no sentido de que se deverá registrar o ágio;

z) no presente caso, o custo de aquisição das ações adquiridas (LOGISPAR) é o valor do direito creditório detido pela Impugnante à época, decorrente da Cessão do Direito de Usufruto das Ações da ALL Argentina e posteriores AFACs, que foram aportados em integralização de capital das ações subscritas; que, também sob a ótica estritamente fiscal, o valor utilizado para a conferência de ações para integralização de capital está totalmente regular, uma vez que decorrente de pagamentos efetivamente efetuados e suportados por laudo de avaliação de empresa especializada (fundamentado na expectativa de rentabilidade futura); com relação às formas de aquisição da participação societária, o art. 20 do DL nº 1.598/77 não traz qualquer referência a um negócio jurídico específico para que esta aquisição seja realizada e, o direito privado traz diversas formas jurídicas possíveis de aquisição e qualquer uma delas será válida para fins do Direito Contábil Tributário;

aa) argumenta que para fins do Direito Contábil Societário, não há qualquer óbice na legislação à realização de conferência de bens em integralização de capital com geração de ágio entre pessoas que possuam algum tipo de vinculação (se fosse esse o caso dos autos); que, de fato, a existência de partes vinculadas pode fazer com que determinadas operações sejam tratadas de forma diferenciada pelo Direito Contábil Tributário, de forma a evitar que essas operações sejam realizadas fora dos padrões de mercado, a exemplo das regras de Distribuição Disfarçada de Lucros e dos Preços de Transferência; que não há para as operações realizadas no presente caso qualquer dispositivo legal que estabeleça tratamento diferenciado para a integralização de capital entre partes vinculadas e mesmo que houvesse, seria no sentido de criar uma regra que trouxesse o valor das operações para os parâmetros de mercado;

ab) assim, conclui que: (i) a legislação fiscal (DL 1.598/77 e art. 385 do RIR/99) fez menção a “custo de aquisição” e não a “pagamento”; (ii) a aquisição de bens/direitos pode se dar por diversas formas, entre elas pela subscrição e integralização de capital; (iii) toda a aquisição terá um “custo” e que poderá dar origem ao ágio como componente deste custo; (iv) o fundamento econômico, previsto na legislação fiscal, para geração do ágio, não é cumulativo e uma das hipóteses é a expectativa de rentabilidade futura; (v) não há regra fiscal que confira tratamento especial à integralização de capital realizada entre partes vinculadas, como ocorre com as regras de Distribuição Disfarçada de Lucros e de Preços de Transferência; (vi) mesmo que houvesse alguma regra específica, para as operações realizadas entre partes vinculadas, no presente caso foram observados os parâmetros de mercado;

ac) ressalta o reconhecimento da validade do ágio interno para fins fiscais pelo CARF, transcrevendo acórdãos neste sentido;

ad) ainda que o presente caso tratasse de um ágio interno, é importante ressaltar o entendimento da Receita Federal do Brasil no que tange à tributação do deságio gerado em operações societárias dentro do mesmo grupo; que, conforme se percebe na manifestação da Receita Federal em casos de aquisição de participação societária dentro do mesmo grupo, é entendimento do Fisco de que a aquisição de participação societária por valor inferior ao patrimônio líquido (deságio) é suficiente para que esse valor seja configurado como receita tributável, após um evento de incorporação; contudo, de forma contraditória, a Receita Federal pretende, no presente caso, não admitir a geração do ágio supostamente gerado dentro do mesmo grupo econômico, por entender que não haveria motivo econômico para uma aquisição que não fosse a valor de patrimônio líquido;

ae) se trata de evidente tratamento desigual para situações idênticas: aquisição de participação societária a valor de mercado (“dois pesos, duas medidas”);

af) não há que se falar na adição da referida despesa na base de cálculo da CSLL, por absoluta ausência de previsão legal; que, dentre todos os ajustes, que delimitam a base de cálculo da CSLL, nada se vê sobre a obrigatoriedade de adição das despesas com a amortização do ágio na aquisição de investimentos.

No tópico “3 – Despesas de juros e atualização monetária de debêntures” alega que:

a) a fiscalização entendeu que a impugnante teria deduzido em excesso despesas com juros e atualizações monetárias incidentes sobre as debêntures decorrentes das 8ª e 9ª escrituras de emissão, cujos valores não teriam sido comprovados; este entendimento teria decorrido de uma análise precipitada do procedimento contábil adotado pela impugnante, por meio do qual as despesas com juros e atualizações monetárias são registradas antes mesmo da divulgação dos indicadores utilizados para o cálculo das referidas despesas (IPCA); não foi observado que, ao final do contrato, a impugnante realizou os devidos ajustes na contabilidade para anular os efeitos decorrentes do registro antecipado destas despesas;

b) quando muito, teria ocorrido antecipação de despesas que deveriam ter sido contabilizadas em períodos posteriores a 2011, até o final do contrato das debêntures; a escrituração extemporânea de despesas caracterizaria uma postergação de pagamento, nos termos do art. 273 do RIR/1999, mas tal instituto não foi aplicado, cabendo o cancelamento da autuação; não teria ocorrido qualquer prejuízo ao erário, pois teria apurado prejuízo fiscal em 2011 e 2012;

c) caso a autoridade lançadora tivesse analisado toda a documentação apresentada poderia ter confirmado que as despesas em questão foram devidamente comprovadas, e que a dedução antecipada destas despesas não teria acarretado qualquer prejuízo aos cofres públicos; a falta da busca da verdade material por parte da fiscalização, que tinha o dever de produzir a “prova primária” para constituição do lançamento, constitui vício insanável, e enseja o cancelamento da autuação;

No tópico “4 – Despesas relativas a ajustes de liquidação de operações de hedge” alega que, apesar de não ter apresentado as notas de liquidação das operações que motivaram as exclusões em outubro de 2009 (R\$ 1.286.902,42) e em março de 2010 (R\$ 854.071,63), apresenta agora cópia dos extratos bancários que evidenciam o desembolso dos valores questionados pela fiscalização.

No tópico “5 – Despesas decorrentes de pagamento de honorários advocatícios” alega que em complemento às notas fiscais já apresentadas à fiscalização, junta declaração feita pelo escritório de advocacia, comprovando que houve a efetiva prestação de serviços advocatícios no período de setembro a outubro de 2009. Não há como prevalecer o entendimento da fiscalização de que as despesas no valor de R\$ 558.157,90 não teriam sido comprovadas.

No tópico “6 – Argumentos relativos aos itens 3, 4 e 5” alega que:

a) a fiscalização não poderia ter desconsiderado, como elemento de prova, os documentos apresentados pela impugnante; o ônus da prova, no processo administrativo, cabe ao Fisco; mesmo que a impugnante não tivesse apresentado documentos suficientes para comprovar a verdade material dos fatos e a contabilidade não fizesse prova em seu favor, as autuações objetos do presente processo administrativo também não poderiam prosperar em razão da ausência de prova, pela fiscalização, da efetividade das despesas em questão;

b) o lançamento deve ser cancelado em razão da fiscalização ter simplesmente desconsiderado o poder probante dos documentos apresentados pela impugnante, que evidenciam a efetividade.

No tópico “7 – Argumentos comuns a todas as infrações” alega que:

a) a multa de ofício isolada, por suposta falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre as estimativas mensais, somente poderia ser exigida caso o Fisco tivesse verificado a falta ou insuficiência do recolhimento das estimativas antes do término do ano-base, conforme decisões reiteradas do antigo Conselho de Contribuintes e Súmula CARF nº 82;

b) ainda que a impugnante tivesse recolhido valor a menor de IRPJ e CSLL por estimativa, não poderia haver, sobre a mesma base de cálculo, a cumulação da multa isolada com qualquer outra penalidade; recentemente a Câmara Superior de Recursos Fiscais pacificou o entendimento a respeito da matéria, decidindo pela impossibilidade de aplicação da multa isolada nos casos em que esta tenha incidido sobre a mesma base de cálculo da multa de ofício;

d) não se pode falar em recolhimento insuficiente de estimativa referente ao mês de dezembro, por se tratar do mês em que se encerra a apuração do exercício;

e) a autoridade lançadora compensou, de ofício, a totalidade do saldo remanescente de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL da impugnante, reduzindo, indevidamente, o saldo de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL detidos pela impugnante no sistema SAPLI; as alegadas compensações seriam indevidas por se tratar de mero reflexo das autuações fiscais procedidas, as quais, por todas as razões que foram expostas ao longo da impugnação, devem ser canceladas;

f) os juros calculados com base na taxa Selic não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal; o art. 13 da Lei nº 9.065, de 1995, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa Selic, remete ao art. 84 da Lei nº 8.981, de 1995, que, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos; não se pode confundir os conceitos de tributo e de multa, pois multa é penalidade pecuniária, não é tributo, conforme definição contida nos arts. 3º e 113, § 1º, do CTN.

Ao final protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, além dos documentos anexados à presente, e requer sejam acolhidas as razões aqui expostas, com decretação da improcedência integral da presente autuação. Caso assim não se entenda, requer que seja cancelada a exigência da multa isolada, em razão do encerramento do período e da impossibilidade de se cumular sua exigência com a da multa de ofício, bem como que seja acatado o afastamento da aplicação da taxa Selic incidente sobre a multa de ofício.

Na sequência, foi proferido o Acórdão recorrido, que julgou improcedente a impugnação apresentada, com o seguinte ementário:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

FATOS CONTABILIZADOS COM REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS. EFEITOS TRIBUTÁRIOS. DECADÊNCIA.

Na hipótese de fato que produza efeito em períodos diversos daquele em que ocorreu, a decadência não tem por referência a data do evento registrado na contabilidade, mas sim a data de ocorrência dos fatos geradores em que esse evento produziu o efeito de reduzir o tributo devido.

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

É descabida a amortização pela contribuinte de ágio interno, com fundamento econômico em expectativa de rentabilidade futura de empresa controlada, 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 e de não resultar de um processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as duas companhias.

DEDUÇÃO A MAIOR DE DESPESAS. AJUSTES EM PERÍODOS POSTERIORES. FALTA DE COMPROVAÇÃO. GLOSA.

Mantém-se a glosa de despesas deduzidas a maior, quando a impugnante alega que tenha realizado ajustes extemporâneos para anular o efeito da dedução a maior, mas não junta documentação comprobatória do alegado.

LUCRO REAL. AJUSTES DE EXCLUSÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO. GLOSA.

Mantém-se a glosa de ajustes de exclusão na apuração do lucro real, quando a contribuinte não comprova por meio de documentos hábeis e idôneos a operação que resultou no referido ajuste.

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

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

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Devidamente intimada da decisão, o Contribuinte apresentou, tempestivamente, Recurso Voluntário, através de representante legal, pugnano pelo provimento seu recurso.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

O recurso apresentado é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972. Portanto, dele conheço.

Cinge-se a controvérsia a lançamentos fiscais de IRPJ e CSLL, relativos aos anos-calendário de 2008 a 2011, acrescidos de multa de ofício de 75% e juros de mora, e multa isolada sobre as diferenças de antecipações mensais apuradas. Apontou-se as seguintes infrações:

- 0001 – dedução indevida de despesas não comprovadas referentes a juros e atualização monetária das debêntures da 8a e 9a Emissões, no valor total de R\$ 395.345,39;
- 0002 – falta de adição ao lucro líquido do período, na determinação do lucro real, de despesa indedutível com amortização de ágio constituído, com fundamento econômico em valor de rentabilidade futura;
- 0003 – exclusões indevidas na apuração do lucro real de valores relativos à parcela da amortização do ágio da LOGISPAR Logística e Participações S/A que vinha sendo contabilizada como encargo e adicionada ao Lalur até a incorporação dessa controlada, em 29/09/2006;
- 0004 – exclusões indevidas na apuração do lucro real de dois valores relativos a operações de hedge cujas liquidações não foram comprovadas;
- 0005 – exclusão indevida na apuração do lucro real de R\$ 558.157,90, em dezembro de 2009, por falta de comprovação de que se tratava de honorários advocatícios vinculados à 7a Emissão de Debêntures, bem como da comprovação de seu efetivo pagamento.

PRELIMINARES

Bônus de Eficiência

A Recorrente afirma que os julgadores representantes fazendários são diretamente interessados na manutenção das autuações, o que revelará aludida “produtividade” e impactará no aumento do pagamento do “bônus”, e aponta violação ao art. 37 da Constituição Federal e ao art. 42, inciso II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RCARF, e pede *a suspensão do julgamento administrativo nos presentes autos até que seja definitivamente julgada a (in)constitucionalidade deste Programa/Bônus*.

Esses mesmos argumentos foram analisados pelo TRF da 1ª Região, em recurso submetido ao “Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas” nº 0008087-81.2017.4.01.0000, cuja decisão é aqui adotada como razões de decidir, nos termos da ementa assim apresentada:

PROCESSUAL CIVIL. INCIDENTE DE RESOLUÇÃO DE DEMANDAS REPETITIVAS (IRDR). BÔNUS DE EFICIÊNCIA E PRODUTIVIDADE NA ATIVIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA. INEXISTÊNCIA DE SUSPEIÇÃO/IMPEDIMENTO DE CONSELHEIROS/AUDITORES FISCAIS DO CARF. ALTERAÇÃO DA MEDIDA PROVISÓRIA 765/2016 PELA LEI 13.464/2017.

1. Ofende a dignidade humana presumir a má-fé ou a desonestidade das pessoas, especialmente de agentes públicos no exercício de suas funções (Constituição, art. 1º/III). Daí que é incompreensível supor que, no julgamento de recursos no Carf, os auditores/conselheiros mantenham as “multas tributárias e aduaneiras incidentes sobre a receita de tributos” simplesmente movidos pelo sentimento ou interesse de não ver reduzido seu “bônus de eficiência”.

2. O Decreto 70.235/1972 (com força de lei), que dispõe sobre o “processo administrativo fiscal” e a Lei 9.784/1999, sobre o “processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal”, não preveem a suspeição ou impedimento de auditores/conselheiros por esse motivo.

3. As hipóteses de impedimento/suspeição de membros do Carf, portanto, são somente aquelas previstas no seu Regimento Interno aprovado pela Portaria MF 152/2016. O impedimento de que trata o art. 42/II do Regimento Interno do Carf

não se aplica aos conselheiros/auditores-fiscais, senão apenas aos membros representantes dos contribuintes.

4. Na conversão da MP 765/2016 na Lei 13.464 de 20.07.2017, as “multas tributárias e aduaneiras” foram excluídas da base de cálculo do bônus de eficiência. Não mais existe o suposto impedimento/suspeição de auditores-fiscais da Receita Federal de participar do CARF. Todavia, como essa medida provisória tem força de lei e produziu efeitos imediatos após sua publicação (30.12.2016), impõe-se julgar o incidente relativamente às decisões controvertidas proferidas até quando essa medida foi convertida na Lei 13.464 de 10.07.2017.

Tese firmada

5. “Durante a vigência da Medida Provisória 765 de 29.12.2016, não havia impedimento nem suspeição de auditores-fiscais participar de julgamentos no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais/Carf, recebendo o bônus de eficiência instituído por essa medida. Com o advento da Lei 13.464 de 10.07.2017 ficou prejudicada essa discussão”.

Referido acórdão foi publicado em 23/10/2017 e transitou em julgado em 29/01/2018.

Por outro lado, não se pode deixar de ressaltar que não há, s.m.j., no Regimento Interno do CARF e muito menos na legislação que rege o processo administrativo tributário federal, qualquer dispositivo que imponha o sobrestamento do julgado, "até que seja definitivamente julgada a (in)constitucionalidade" da legislação que impôs o pagamento do mencionado bônus, como requereu a Recorrente.

Assim, neste ponto, rejeita-se a preliminar em que o Recorrente invoca o impedimento dos Conselheiros ligados à Receita Federal do Brasil e indefere-se o pedido de sobrestamento, por ausência de previsão legal.

Decadência

Aduz a recorrente que a contagem do prazo do direito do fisco de efetuar lançamento tributário do crédito tributário em discussão inicia-se a partir do registro contábil do ágio, e pugna pelo acolhimento de tal alegação para fulminar o crédito tributário exigido. Equivoca-se.

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário da percussão tributária decorrente do ágio registrado, apenas pode iniciar quando da amortização do ágio, e não a partir do registro ou da data em que formado, pois só a partir do momento em que o fato gerador do tributo passa a ser afetado pelas amortizações fiscais, é que se abre a possibilidade do Fisco exercer seu direito de constituir o crédito tributário que entende devido.

Sobre o tema, o CARF aprovou o enunciado de Súmula nº 116, de seguinte teor: *"Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança".*

No caso em tela, o auto de infração foi lavrado em 13/12/2013 e sua ciência, em 18/12/2013. Embora o ágio tenha surgido em 31/12/2003, quando a ALL América Latina Logística S/A integralizou aumento de capital da LOGISPAR Logística e Participações S/A com a utilização de créditos que ela detinha contra essa companhia, os períodos autuados pertencem aos anos-calendário 2008 a 2013, ou seja, encontram-se dentro do prazo decadencial de cinco anos contados da ciência do lançamento fiscal em análise.

Portanto, não procede a alegação preliminar de decadência do direito do Fisco questionar a legalidade dos atos societários que deram origem ao ágio amortizado.

DO MÉRITO

Juros e atualização monetária das debêntures da 8ª e 9ª Emissões

Neste tópico, a fiscalização entendeu que a Recorrente deduziu em excesso despesas com juros e atualização monetária incidentes sobre as debêntures decorrentes das 8ª e 9ª escrituras de emissão, cujos valores não teriam sido comprovados. Veja-se o TVF:

13.11 Por outro lado, analisando a contabilidade digital (SPED contábil) apresentada regularmente pelo contribuinte a este FISCO constatamos que:

a) Em relação à 8ª Emissão, o total de despesas apropriadas pelo contribuinte no resultado do AC 2011 (através das contas “Juros Passivos sobre Debêntures” e “Outras”), foi de R\$ 76.681.184,04 (Tabela 03) considerando os juros contabilizados com a emissão (no valor de R\$ 5.417.037,43);

b) Tal valor é superior ao por ele mesmo calculado (conforme memórias de cálculo supracitadas), excedendo em R\$ 286.973,06;

c) Em relação à 9ª Emissão, o total de despesas apropriadas pelo contribuinte no resultado do AC 2011 (através das contas “Juros Passivos sobre Debêntures”), foi de R\$ 21.972.183,72 (Tabela 04), considerando os juros contabilizados com a emissão (no valor de R\$ 5.243.480,23);

d) Tal valor é superior ao por ele mesmo calculado (conforme memórias de cálculo supracitadas), excedendo em R\$ 108.372,33;

e) O excesso de despesa total, considerando a 8ª e 9ª Emissões, utilizada pelo contribuinte para reduzir seu resultado no AC 2011 foi de R\$ 395.345,39.

13.12 Isto posto, e não demonstrada a razão pela qual foi utilizado valor a maior, no resultado de 2011, referente as despesas de juros e atualização das debêntures da 8ª e 9ª Emissões, tal valor excedente foi considerado, por este FISCO, despesa não comprovada (nos termos dos artigos 299, 300 c/c art. 304 do RIR/99) e, por isso, objeto de lançamento de ofício.” (e-fls. 269/270)

Sobre o tema, a DRJ entendeu por manter a exigência fiscal, por insuficiência de provas, veja-se:

Quanto à glosa de parcela das despesas com juros e atualizações monetárias incidentes sobre as debêntures decorrentes das 8ª e 9ª escrituras de emissão, no montante de R\$ 395.345,39, no ano-calendário 2011, a impugnante alega que teria registrado as despesas com juros e atualizações monetárias antes mesmo da divulgação dos indicadores utilizados para o cálculo das referidas despesas (IPCA), mas que, ao final do contrato, teria realizado os devidos ajustes na contabilidade para anular os efeitos decorrentes do registro antecipado destas despesas. Contudo, não traz provas dos referidos ajustes.

Entende que o Fisco não teria produzido a “prova primária” para realização do lançamento fiscal. Contudo, a glosa foi devidamente fundamentada na diferença apurada entre o valor deduzido a este título na demonstração do resultado exercício no ano-calendário 2011 (R\$ 76.681.184,04 – 8ª Emissão e R\$ 21.972.183,72 – 9ª Emissão) e o valor constante na memória de cálculo apresentado pela fiscalizada (R\$ 76.394.201,98 – 8ª Emissão e R\$ 21.863.811,39 – 9ª Emissão), conforme planilhas, às fls. 192/195. Ou seja, a infração está objetivamente descrita e os elementos de prova foram apresentados.

Por sua vez, a impugnante não junta documentação que comprove ter efetuado, em períodos subsequentes, ajustes contábeis para anular os efeitos decorrentes do alegado registro antecipado de despesas, motivo pelo qual mantém-se a glosa. ”

Em recurso, o Contribuinte sustenta que tal entendimento não pode prevalecer, aduzindo que, ao contrário do que afirmou a DRJ, juntou aos autos provas que demonstram, de forma irrefutável, que a escrituração dessas despesas não acarretou em excesso de dedução de despesas e muito menos em prejuízo ao fisco, e que a DRJ não teceu considerações sobre tais documentos.

Bem. Compulsando os autos esperava-se encontrar eventuais ajustes contábeis com o objetivo de anular os efeitos decorrentes do alegado registro antecipado de despesas, mais não os encontrei. Em impugnação, foram juntados vários documentos (e-fls. 493/1100), mas nenhum deles se refere aos tais ajustes contábeis. Logo, é de se ratificar a decisão recorrida, pois não há como tecer considerações sobre documentos que não existem nos autos.

Ademais, ainda que se lá estivesse, eles só se prestariam a fazer prova com *animus* de convencimento, caso se estabelecesse com contextualização entre eles e o fato que se pretende provar¹, o que não foi feito pela Recorrente, limitando-se a fazer alegações genéricas, destituídas de provas.

Por este motivo, mantém-se a glosa.

Amortização de ágio

O presente lançamento decorre da amortização do ágio de R\$ 142.260.488,01, constituído pela Recorrente em 31/12/2003, por ocasião da integralização do aumento do capital da LOGISPAR, cuja incorporação em 29/09/2006 deu início à dedução desse encargo na determinação do seu lucro real.

A autoridade fiscal, em sua acusação, parte da premissa que este ágio seria o que se denomina de “interno”, concluindo que a Recorrente teria reduzido indevidamente os resultados tributáveis de IRPJ/CSLL, por ter sido gerado sem aquisição onerosa e entre partes dependentes. Este também foi o entendimento da DRJ, como se percebe do trecho a seguir transcrito:

“Entretanto, o reconhecimento de um ágio gerado dentro de um mesmo grupo econômico não encontra respaldo na contabilidade, ou seja, não é possível reconhecer uma mais-valia de um investimento quando originado de transação dos sócios com eles mesmos, em incorporação de ações de subsidiária integral, haja vista a ausência de substância econômica na operação e de não resultar de um processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as duas companhias.

Esse impedimento decorre da Ciência Contábil e foi consagrado pelo Conselho Federal de Contabilidade que o enunciou, expressamente, como consequência do Princípio do Registro pelo Valor Original, consoante artigo 7º da Resolução CFC nº 750/1993 (

[...]

Portanto, em consonância com o princípio contábil do registro pelo valor original, somente uma transação entre agentes independentes daria respaldo ao reconhecimento de um ágio. Ainda que a ALL Holding tivesse efetuado uma transação de compra das

¹ Ao tratar do tema, assim leciona Fabiana Del Padre Tomé; "não significa simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar, fazendo-o com o animus de convencimento". (A prova no direito tributário, Editora Noeses, 2005)

ações da ALL Argentina, acompanhada de pagamento, a falta de um ambiente de livre mercado e de independência entre as duas companhias também impediria o reconhecimento do ágio. Considerando que a ALL Argentina era subsidiária integral da ALL Holding, não há como se admitir o ágio interno gerado em decorrência de transação dos acionistas com eles próprios, num processo fora do ambiente de livre mercado e sem independência entre as duas companhias. ”

Por outro lado, a Recorrente defende que não se trata de ágio interno, dizendo que nos idos de 05/05/1999, comprou ações da “All Argentina”, então denominada de Ralfh Inversiones S.A., sob condição suspensiva de aprovação pelas autoridades argentinas e brasileiras, e que em 26/05/1999, os então vendedores transferiram ações da “All Mesopotâmica”, então denominada “Ferrocaril Mesopotâmico”, e da “All Central”, então denominada “Buenos Aires Al Pacífico San Martin”, para a “All Argentina”, por meio de contrato de compra e venda (e-fls. 793). E que, como a propriedade das ações da “All Argentina” somente seria transferida à Recorrente no momento que fosse realizada aquela condição suspensiva, os vendedores constituíram um instrumento de usufruto e Transferências dessas ações à Recorrente, por prazo de vigência de 20 anos (e-fls. 809 e ss).

Esclarece a Recorrente que como resultado do referido Contrato de Usufruto, ela efetuou investimento na “ALL Argentina” a título de adiantamentos para futuros aumentos de capital (AFAC), e que, em **01/12/2001**, nesse passo, já dentro do grupo econômico, cedeu à LOGISPAR os direitos e obrigações referentes ao Contrato de Compra e Venda e ao Contrato de Usufruto, bem como todos os seus direitos de conversão da AFAC (e-fls. 819). E, em **31/12/2003**, por meio de uma AGE, a Recorrente aumentou o capital da LOGISPAR, utilizando os créditos que detinha contra essa empresa, totalizando um aumento de capital de R\$ 355.888.447,41.

De acordo com a Recorrente, os créditos que detinha contra a LOGISPAR decorrem dos seguintes instrumentos: (a) Contrato de Cessão de Direitos e outras Avenças, firmado em 01/12/2001 e respectivos aditivos; e (b) Instrumento Particular de Consolidação de Dívida e Outras Avenças, firmado em 30/06/2003, e respectivos aditivos.

Assim, conclui que, em decorrência dessa aquisição de ações da LOGISPAR, registrou um ágio de R\$ 142.260.488,01, com fundamento na rentabilidade futura dessa sociedade, fundamentado em laudo de avaliação (e-fls. 865 e ss), passando o ágio a ser amortizado contabilmente pelo prazo da concessão usufruída pela ALL Argentina, e em 11/09/2006, após incorporar a LOGISPAR, ela passou a amortizar fiscalmente o ágio, reduzindo os resultados tributáveis pelo IRPJ/CSLL.

Então primeira questão controvertida diz respeito à natureza do ágio, se ágio interno ou não, e a partir daí, seguiremos na análise do caso em questão.

Da análise dos fatos, considero que o caso em tela consiste em ágio que se denomina de interno. Ainda que a aquisição da então denominada *Ralfh Inversiones S.A.*, nos idos de 05/05/1999, tenha se dado entre partes independentes, a constituição do ágio objeto da autuação, em 31/12/2003, se deu entre sociedades de um mesmo grupo econômico. Veja-se esse ágio foi resultado de uma reestruturação societária ocorrida no próprio grupo, sem qualquer aporte de dinheiro de investidores independentes, não se revestindo, por conseguinte, de substância econômica, requisito indispensável para seu aproveitamento para fins fiscais.

Quanto à validade do ágio interno, penso que na discussão não se pode adotar posições extremistas, do tipo tudo ou nada; logo, compreendo que não é qualquer ágio denominado de “interno” que possui a pecha de ser fraudulento ou simulatório.

De fato, “há ágios internos e externos”, de modo que se torna fundamental a análise do contexto fático de geração do ágio apontado como indevido, para determinar os efeitos tributários mais adequados à situação.

No caso concreto, a primeira questão a ser observada é a data de formação do ágio em análise. No caso, considerando que ele foi gerado em dezembro de 2003, passa a ser incontroverso que ele foi gerado antes das alterações promovidas pela Lei nº 12.973/14 no Decreto-Lei nº 1.598/77.

Nesse cenário, de fato, inexistia proibição para que o investimento tivesse sido adquirido com ágio numa operação realizada entre partes relacionadas, e posteriormente, que se amortizasse fiscalmente.

Apesar disso, ou seja, de inexistir proibição à época da formação do ágio em questão, o acórdão recorrido sustenta a impossibilidade de amortização do presente ágio, em razão da existência de regras contábeis, que não admitem a apropriação de despesas com o dito “ágio interno”. Dito de outra forma, considerando que a legislação fiscal teria tratado a figura do ágio por uma espécie de remissão ao regramento contábil, e a contabilidade não aceita ágio gerado em operações intragrupo, não há que se falar em despesa com ágio, o que seria correta a glosa levada a cabo pela fiscalização. Veja-se seus termos do *decisum*:

[...]o reconhecimento de um ágio gerado dentro de um mesmo grupo econômico não encontra respaldo na contabilidade, ou seja, não é possível reconhecer uma mais-valia de um investimento quando originado de transação dos sócios com eles mesmos, em incorporação de ações de subsidiária integral, haja vista a ausência de substância econômica na operação e de não resultar de um processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as duas companhias.

Esse impedimento decorre da Ciência Contábil e foi consagrado pelo Conselho Federal de Contabilidade que o enunciou, expressamente, como consequência do Princípio do Registro pelo Valor Original, consoante artigo 7º da Resolução CFC nº 750/1993, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos em análise:

[...]

Se os atos expedidos pelo CFC vinculam os contabilistas, uma vez que sua inobservância pode caracterizar infração no exercício da profissão, a mesma sorte acompanha as pessoas jurídicas, cujas demonstrações financeiras são elaboradas por tais profissionais.

[...]

A Comissão de Valores Mobiliários-CVM, autarquia federal responsável pela fiscalização e regulação do mercado de valores mobiliários, também condena o reconhecimento de ágio em operações realizadas dentro mesmo grupo econômico. O Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, de 14 de fevereiro de 2007, em conformidade com outros atos anteriores, expressa esse entendimento:

[...]

Quando a CVM afirma que “ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários”, não está admitindo que as operações de reestruturação societária que geram ágio interno têm cobertura legal, como faz crer a impugnante. A CVM ressalva que essas operações podem até ter sido efetuadas de acordo com o procedimento previsto na lei societária, isto é, precedidas de protocolo e justificação de incorporação, avaliação e assembleias das companhias envolvidas, formalidades que, todavia, não alteram o fato de que elas não se revestem de substância econômica passível de registro pela contabilidade. A CVM observa que a mera observância das formalidades previstas na lei societária não é condição suficiente para reconhecer o ágio surgido em uma determinada operação, sendo necessário observar, também,

requisitos materiais, como existência de substância econômica, independência das partes, pagamento e um efetivo ambiente de concorrência.

Portanto, em consonância com o princípio contábil do registro pelo valor original, somente uma transação entre agentes independentes daria respaldo ao reconhecimento de um ágio. Ainda que a ALL Holding tivesse efetuado uma transação de compra das ações da ALL Argentina, acompanhada de pagamento, a falta de um ambiente de livre mercado e de independência entre as duas companhias também impediria o reconhecimento do ágio. Considerando que a ALL Argentina era subsidiária integral da ALL Holding, não há como se admitir o ágio interno gerado em decorrência de transação dos acionistas com eles próprios, num processo fora do ambiente de livre mercado e sem independência entre as duas companhias.

Como se vê, na decisão ora recorrida prevaleceu o entendimento de que toda e qualquer despesa de ágio gerado dentro de um grupo econômico, deve ser considerada dedutível para fins fiscais, como aparentemente entenderia a ciência contábil.

Com a devida vênia, esse entendimento não deve prevalecer, sob pena de não só permitir a criação de uma condenável presunção absoluta, como também deve-se pontuar que não estamos tratando, nos presentes autos, de Contabilidade, mas de Direito Tributário. Assim, o fato de eventualmente concordar com as conclusões acima acerca do tratamento contábil do ágio intragrupo, nada diz sobre os efeitos tributários desse ágio.

De fato, o simples fato de o ágio ter sido gerado em operação ocorrida entre partes relacionadas não macula a operação.

Nesse sentido, Sacha Calmon e Eduardo Junqueira², afirmam que: "*a finalidade da contabilidade é expressar de forma fidedigna a realidade patrimonial da entidade ou de um grupo de empresas (por meio de balanços consolidados ou de outra técnica de consolidação), enquanto o Direito Tributário se presta a outros fins, não havendo sentido em se igualar o tratamento contábil do ágio ao tributário, se a lei tributária criou um conceito autônomo, com efeitos próprios*".

Logo, reconhece-se o distanciamento entre a teoria contábil e a tributária pois, embora contabilmente o ágio exija uma participação de terceiros, a legislação tributária, no caso, jamais trouxe semelhante ressalva. Do ponto de vista tributário, o investidor deve, sempre, registrar um ágio que correspondente, sempre, à diferença positiva entre o valor patrimonial e o preço pago pela participação societária, como exige o art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, não cabendo ao intérprete distinguir onde a Lei não distingue.

Por outro lado, bom enfatizar, nem todo investimento com ágio em operações com partes relacionadas anteriores à edição da Lei nº 12.973/14 deve ser considerado válido, pois, como se disse, não vale a regra "tudo ou nada". A respeito do tema, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA já destacava que "há ágios internos reais e ágios internos supostos, ou meramente aparentes".³ Nesse sentido, a mera existência de operação entre partes relacionadas não é conclusiva de que o ágio seria artificial, sendo fundamental avaliar se as condições em que a aquisição da participação societária ocorreu indicam o estabelecimento de um preço real, semelhante ao que ocorreria caso as partes não fossem relacionadas. A partir desse raciocínio, o E. STJ, no REsp 2.026.473 (Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJ 05/09/2023), se manifestou sustentando que a mera existência de operações entre partes relacionadas, antes da

² O Ágio no Direito Tributário e Societário: Questões atuais. São Paulo: Quartier Latin. 2015. p. 91

³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Questões atuais sobre o ágio - Ágio Interno - Rentabilidade futura e intangível. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga e LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos), 2º vol. - São Paulo: ed. Dialética, 2011, p. 229.

Lei nº 12.973/14, não significa automaticamente a impossibilidade de surgimento legítimo do ágio:

Dito isso, tenho que, do ponto de vista lógico-jurídico, as premissas em que se baseia a Fazenda passam longe de resultar automaticamente na conclusão de que o “ágio interno” ou o ágio resultado de operação com o emprego de “empresa-veículo” impediria a dedução do instituto em exame da base de cálculo do lucro real.

Primeiro, porque os supracitados arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997 em nenhum momento dispuseram de maneira expressa sobre a impossibilidade apriorística do aproveitamento do ágio nas operações de partes dependentes ou mediante o emprego de empresa interposta.

Aliás, quando desejou excluir, de plano, o ágio interno, o legislador o fez expressamente (com a inclusão do art. 22 da Lei n. 12.973/2014), a evidenciar que, anteriormente, não havia vedação, e continua não havendo, ao uso de sociedade-veículo.

Exemplificando, não há que se falar em ágio interno ilegítimo quando, apesar de as operações terem sido feitas entre pessoas ligadas, há elementos para demonstrar que o sobrepreço pago na aquisição da participação societária seguiu parâmetro de mercado. Nesse sentido:

O primeiro ponto de questionamento da Fiscalização diz respeito ao fato de a operação ter sido feita entre partes interligadas, uma vez que a Recorrente detinha a totalidade do capital acionário com direito a voto da CAEMI.

Como mencionado no item anterior, quando da análise do ágio supostamente gerado na 1ª Etapa, o fato de as partes serem relacionadas, a meu ver, não é conclusiva de que se trataria de um ágio interno ilegítimo. Neste caso, inclusive, entendo imprópria a designação da operação como sendo de “ágio interno”, uma vez que a aquisição da participação acionária da CAEMI foi feita junto a acionistas minoritários titulares das ações, listadas em Bolsa de Valores sob o código “CMET4”.

De fato, a decisão pela incorporação de ações foi tomada exclusivamente pela Recorrente, detentora de todo capital acionário com direito a voto da CAEMI já naquele momento. Porém, isso não muda o fato de que as ações foram adquiridas de terceiros, e não de entidades controladas. Isso porque, neste caso, os direitos dos acionistas de receberem contraprestação adequada pelas suas ações está garantido, especialmente pelo direito de retirada assegurado pelo art. 252, § 1º, da LSA. (Acórdão nº 1301-006.749, Rel. Cons. Eduardo Monteiro Cardoso, Sessão de 21/02/2024)

No caso concreto, como se viu, quando da integralização em aumento de capital na LOGISPAR, registrou-se um ágio de R\$ 142.260.488,01, com fundamento na rentabilidade futura dessa sociedade, porém, não houve “aporte de capital”, ou melhor, não ocorreu o efetivo pagamento da aquisição da participação societária. Mas não é só. Principalmente, não há qualquer elemento que justifique o sobrepreço gerado na operação, comprovando que o custo de aquisição foi apurado de acordo com ambiente de livre mercado e não somente por meio de reavaliação interna feita pelo próprio controlador.

Logo, deve-se manter a infração.

Exclusões indevidas na apuração do Lucro Real – Hegde cujas liquidações não foram comprovadas

Esta infração em questão decorre da falta de comprovação da liquidação das operações de hedge, nos valores de R\$ 1.286.902.42, em outubro de 2009, e de R\$ 854.071,63, em março de 2010.

A respeito do tema, a Recorrente insiste em sua alegação de que juntou cópia de extratos bancários, às fls. 1037 e 1075, que evidenciam o desembolso dos valores questionados pela fiscalização, aduzindo que a DRJ não poderia se esquivar de analisar estes documentos.

Ocorre que a DRJ não se esquivou a analisá-los. Apenas disse que tais extratos bancários não identificam a natureza das transferências e nem o beneficiários.

De fato, analisando tais extratos não é possível identificar a comprovação da liquidação, mesmo que parcial, das alegadas despesas de hedge, devendo-se, por este motivo, manter a glosa efetuada pela fiscalização.

Exclusões indevidas na apuração do Lucro Real – Falta de comprovação de despesas advocatícias

Esta infração diz respeito à falta de comprovação da despesa no valor de R\$ 558.157,90 decorrente do pagamento de honorários advocatícios ao escritório Barbosa, Mussnich & Aragão.

O TVF, assim se manifestou:

“17.01 Novamente, ao analisarmos o LALUR do AC 2009 apresentado pelo contribuinte, constatamos uma exclusão (da base de cálculo do Lucro Real e da Contribuição Social – à fl. 25 do LALUR/2009) no montante de R\$ 19.438.856,15, efetuada em 31/12/2009, a título de “Exclusão Custos de Captação CPC7”.

(...)

17.05 Contudo, verificamos que das três (03) parcelas que compõem tal custo de captação apenas uma delas não foi devidamente esclarecida, qual seja, a parcela referente ao pagamento dos honorários advocatícios, visto que, em resposta aos TIF 05 e 06, entregues em 04/11 e 21/11/2013, o contribuinte apresenta apenas cópia (digitalizada) de duas “faturas” emitidas por tal Escritório (Barbosa, Mussnich e Aragão) que faziam alusão a tal assunto (“debêntures conversíveis”), deixando de apresentar um comprovante de pagamento hábil (tal como um TED, ou cópia de cheque etc) de tal valor. Além da ausência de tal comprovante, o contribuinte admitiu que não foi formalizado um contrato de prestação de serviços (com tal escritório), referente a tal assunto, informando que o mesmo foi “celebrado apenas verbalmente”. (fls. 24-25 do TVF)

Ao analisar o tópico, assim aduziu a DRJ:

É certo que as faturas, às fls. 1091 e 1093, e a declaração da Barbosa, Müssnich e Aragão – Advogados, às fls. 1097, seriam documentos hábeis para comprovar a realização das despesas advocatícias, contudo, a autoridade fiscal tem competência para exigir provas complementares – comprovação do efetivo pagamento – especialmente quando fundamenta tal exigência no montante da despesa e na falta de formalização por escrito da contratação dos serviços, na medida em que não é usual sua celebração apenas verbalmente.

Ressalte-se que a contribuinte foi regularmente intimada (fls. 131/133) a comprovar o efetivo pagamento das despesas em questão, bem como a glosa teve este fundamento, e a impugnante não comprovou nem esclareceu como se deu o pagamento. Por este motivo, mantém-se a glosa.

Neste ponto, a decisão recorrida deve ser reformada

Se estes documentos são hábeis (aliás, como assim entendeu a DRJ, mas, apesar deste entendimento, exigiu provas complementares para que também fosse comprovado o efetivo pagamento) eles são bastantes para comprovação da efetividade das despesas registradas contabilmente pela Recorrente a tal título, até porque é indiscutível a idoneidade destes documentos.

Neste sentido, mencione-se, por oportuno, que o Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal nº 10/76 (publicado no Diário Oficial nº 35, de 19/02/1976), ao discorrer sobre a comprovação das despesas das empresas, admissíveis na apuração do lucro operacional, assim se posicionou:

“3. A comprovação dessas despesas, qualquer que seja sua natureza, há de ser feita com os documentos de praxe, isto é, recibos, notas fiscais, canhotos de passagens, etc., desde que a lei não impõe forma especial. O importante é serem de idoneidade indiscutível.” (g.n.)

Vê-se, portanto, que a própria RFB aceita como documentos hábeis a provar determinada despesa a apresentação de recibos (documentos de praxe), tendo em vista que a “lei não impõe forma especial”.

Deste modo, reverte-se a glosa das citadas despesas.

Da Multa Isolada sobre insuficiência das estimativas de IRPJ e CSLL

A recorrente contesta a exigência da multa isolada (art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/1996), em face das estimativas que deixaram de ser recolhidas em função das infrações apuradas, sob o argumento da inaplicabilidade de multa isolada após o encerramento do exercício, bem como da impossibilidade de concomitância, pois, neste último caso, representaria dupla penalização sobre o mesmo fato.

Assiste-lhe razão.

A multa isolada aplicada tem como origem as diferenças entre as base de cálculo mensais apuradas pela recorrente e pela fiscalização, e decorre das glosas efetuadas em procedimento de fiscalização, que constatou entre outras infrações, deduções indevidas de despesas/custos na apuração do lucro real do período. Logo, não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo contribuinte optante do lucro real anual.

As discussões relacionadas à multa isolada devem levar em conta o motivo que leva a autoridade fiscal aplicar a referida multa isolada, pois penso que ela não se destina a punir casos de infrações apuradas e relacionadas à omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido etc. Nessas infrações, devem ser aplicada apenas a multa de ofício.

Esta **multa isolada** foi instituída para punir contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixavam de recolher as estimativas mensais. É que encerrado o ano base, já não é juridicamente possível exigir as estimativas, vez que elas possuem natureza de antecipação do tributo a ser apurado no final do período. Assim, encerrado o período, o Fisco só pode exigir o valor devido e não as antecipações.

Para que a norma que determina o recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa seja imperativa, e não reduzida a mera recomendação, instituiu-se a multa isolada,

com o propósito específico de punir o descumprimento da norma que impõe a estes contribuintes o recolhimento mensal por estimativa.

Por isso, a aplicação da referida multa isolada deve limitar-se apenas ao caso em que foi concebida. Aplicá-la a casos de cometimento de infração relativas às glosas de despesas efetuadas em procedimento de fiscalização, ou qualquer outra hipótese acima referida, é uma forma de exacerbar a penalidade, a meu ver, **sem previsão legal**.

De outra banda, ainda que se entenda por existir previsão legal para esses casos, tanto o CARF como o STJ possuem entendimento, no sentido de afastar a exigência da multa isolada, pelo princípio da consunção.

No âmbito do CARF, com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: ***“a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício.”***

Na prática, a Súmula é aplicada aos fatos geradores ocorridos até 31/12/2006, que não é o caso dos autos.

Para os fatos posteriores, ou seja, que ocorreram a partir de janeiro de 2007, como é o caso dos autos, há quem sustente que em face das alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria interpretação diversa daquela favorável à exigência da multa isolada, mesmo nos casos em que houver sido imposta multa de ofício pela falta de pagamento anual de IRPJ e da CSLL, sob o entendimento de que, após essas alterações, estimativas mensais e a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual, em 31 de dezembro, seriam obrigações autônomas, e por isso, não poderiam ser confundidas, já que possuem naturezas diferentes (acórdão nº 1802-001.408). Com este entendimento, estaria autorizada a aplicação das multas, cumulativamente.

Penso diferente. Primeiro, como acima consignado, entendo inexistir previsão legal para aplicação de multa isolada que não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo próprio contribuinte optante do lucro real anual. Mesmo considerando existente tal previsão, a exigência da multa isolada deve ser afastada pelo princípio da consunção, pois não se deve admitir como razoável a cumulação de multas, devendo a infração prevista no inciso II ser absorvida pelo hipótese prevista no inciso I (de acordo com a redação dada pela Lei 11.488/2007 ao art. 44 da Lei 9.430/96).

Vale dizer, a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa não recolhida, apurada em procedimento de fiscalização. Admitir o contrário, estar-se-ia a permitir que duas penalidades incidissem sobre uma mesma base de cálculo, o que é vedado pelo sistema jurídico.

Sobre o tema, precisas as colocações do Conselheiro Marcos Takata em voto proferido no Acórdão nº 1103.001-097:

É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL efetivamente devidos, cobráveis juntamente como esses, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário.

Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do art. 44, I e II da Lei nº 9.430/96.

Apenando o continente, desnecessário e incabível apenas o conteúdo. Se já se penaliza o todo, não há sentido em se penalizar também a parte do todo. Noutros termos, é aplicação do princípio da consunção em matéria penal.

Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo? Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos."

O STJ possui o entendimento semelhante a este, ou seja, entende que a aplicação da multa de ofício afastaria, pelo princípio da consunção, a multa isolada. Confira-se decisão proferida no REsp nº 1.496.354/PR:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

(STJ, REsp 1496354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

Do voto condutor da decisão, da lavra do eminente Ministro Humberto Martins, se pode extrair o trecho abaixo:

“Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.”

Assim, ao abrigo do princípio da consunção, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é, sem dúvida, a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo

apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Logo, a interpretação (aparente) do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa do que o ilícito principal.

Noutras palavras, as expressões "isolada" ou "conjuntamente" (com o tributo não pago) são apenas formas pelas quais podem ser exigidas as penalidades, e indicam de fato hipóteses autônomas da aplicação das multas, mas, não podem incidir concomitantemente.

Com esses fundamentos, afasta-se a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo ser mantida apenas a multa de ofício.

Pelo exposto, voto por afastar a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo ser mantida apenas a multa de ofício.

Da inexistência de previsão legal para adição à base de cálculo da CSLL da despesa com amortização de ágio

No que se refere à CSLL, tenho adotado o entendimento de que as regras de dedutibilidade aplicáveis na apuração do lucro real não podem ser estendidas automaticamente, sem previsão legal, para a apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Como se sabe, a CSLL foi instituída pela Lei nº 7.689/88, havendo previsão expressa na referida lei de que o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, sofrerá alguns ajustes para se chegar à base de cálculo da referida contribuição social:

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de participações societárias em pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

Não há qualquer menção nos referidos ajustes às despesas de amortização de ágio.

Porém, ao analisar a questão, a DRJ fez referência ao artigo 57 da Lei nº 8.981, de 1995, compreendendo que este dispositivo *estabelece para a CSLL as mesmas normas de apuração do IRPJ*.

Vejamos o que dispõe este artigo:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

De sua leitura, em meu sentir, só é possível inferir que as normas de apuração e de pagamentos devem ser as mesmas.

Sendo mais claro, o que o dispositivo está a dizer que se o contribuinte está no Lucro Presumido para fins de IRPJ, também estará no Lucro Presumido para CSLL, e se estiver no Lucro Real para o IRPJ, também deve apurar pela mesma metodologia a CSLL.

Não há nenhuma identidade de bases de cálculo por conta do referido artigo, tanto que há o seguinte excerto: “*mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor*”, o que reforça que as bases de cálculo não estão sendo reguladas pelo mencionado artigo.

O artigo 13 da Lei n. 9.249/95 também não pode ser utilizado como fundamento para que as despesas não necessárias venham a ser considerada como indedutíveis na base de cálculo da CSLL. Veja-se seu teor:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; (Vide Lei 9.430, de 1996)

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;

VII - das despesas com brindes.

VIII - de despesas de depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil pela arrendatária, na hipótese em que esta reconheça contabilmente o encargo.

Este artigo se refere às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois expressamente faz alusão à apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

Apesar do dispositivo não ser exclusivo do IRPJ e se aplicar à CSLL, veja-se que o não elencou, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial, o que nos faz entender que a base legal para a indedutibilidade de tais despesas para fins de IRPJ continua sendo o artigo 47 da Lei n. 4.506/64.

Não me parece também que o *caput* do artigo 13 da Lei n. 9.249/95 autorizou que toda e qualquer parcela que a lei considera dedutível na determinação do lucro real, também o será para fins de CSLL, pelo fato deste artigo mencionar que “*são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964*”.

Quanto ao este ponto, ao se debruçar sobre o tema, Edmar Andrade Oliveira Filho assevera que não é possível fazer uma interpretação extensiva do artigo 13 da Lei n. 9.249/95 para igualar as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e tampouco dizer que o já citado artigo 57 da Lei n. 8.981/95 autorizou a ser fazer tal extensão, conforme segue:

O fato é que o art. 13 da Lei nº 9.249/95 não chegou ao extremo de dizer que toda e qualquer parcela que a lei considera dedutível na determinação do lucro real também o será para fins de CSLL. (...)

E nem se diga que a extensão está autorizada pelo art. 57 da Lei nº 8.981/95, segundo o qual “aplica-se à contribuição social sobre o lucro as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantida a base de cálculo e alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei”. Este preceito normativo tem duas finalidades. Em primeiro lugar, prescreve as mesmas normas sob a apuração e pagamento e, em segundo lugar, exclui da equiparação a determinação da base de cálculo; desse modo, essa regra exclui a equiparação suscitada. (ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das Empresas. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 649)

De fato, muito embora a CSLL seja, assim como o IRPJ, tributo incidente sobre o lucro dos contribuintes, certo é que para ela existem normas específicas que tratam das adições e exclusões ao lucro líquido para fins de determinação de sua base de cálculo, as quais, nem sempre, são as mesmas aplicáveis ao IRPJ.

O que existe de comum entre os tributos em questão, e não é nada mais do que isso, são apenas as mesmas regras de apuração e pagamento.

Semelhante entendimento foi adotado nos seguintes julgados:

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 n 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ. (acórdão nº 1301-001.893, da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento desse CARF, de 20 de janeiro de 2016))

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO/CSLL. BASE DE CÁLCULO. ADIÇÕES. ART. 57 DA LEI Nº 8.981/1995. INAPLICABILIDADE.

A adição à base de cálculo da CSLL do valor da amortização/dedução do ágio na aquisição de investimentos avaliados pela equivalência patrimonial não encontra previsão legal, não podendo ser exigida do contribuinte, posto que o art. 25 do Decreto-lei n. 1.598/77, com a redação dada pelo Decreto-lei n. 1.730/79, apenas veda o computo das contrapartidas de referida amortização no lucro real. Não se aplica à presente questão o art. 57 da Lei n.º 8.981/1995, pois tal dispositivo não determina que a base de cálculo da CSLL seja idêntica à base de cálculo do IRPJ, nem que as adições devem ser as mesmas. (acórdão nº 1301-001.373, , da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento desse CARF, de 19 de janeiro de 2016)

Com efeito, o legislador ao determinar a base de cálculo da CSLL de forma exaustiva (*numerus clausus*), fixando, taxativa e individualmente, cada um dos ajustes aplicáveis (artigo 2º, da Lei nº 7.689/88).

A própria Receita Federal do Brasil, a seu turno, possui expresso entendimento de que as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL são distintas. Nesse sentido, observe-se os Anexos I (adições) e II (exclusões) da Instrução Normativa RFB n. 1.700/17, onde há inclusive colunas especificando se um determinado ajuste é aplicável somente ao IRPJ ou apenas à CSLL, ou a ambos (IRPJ e CSLL), conforme abaixo:

Portanto, considerando-se que restou evidenciado neste voto a indedutibilidade fiscal para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, tal entendimento não deve ser estendido para a apuração da base de cálculo da CSLL, por falta de previsão legal específica.

Logo, devem ser canceladas as glosas efetuadas.

Juros sobre a multa de ofício

A Recorrente, ainda, contesta a aplicação dos juros de mora em valor equivalente à Taxa Selic e sobre os valores da multa de ofício.

Também não há como se concordar com a tese defendida e, nesse caso, a questão é solucionada pela aplicação direta de Súmulas do CARF:

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Deste modo, não deve ser provido o Recurso Voluntário, quanto a tal ponto.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, rejeito as preliminares alegadas e a arguição de decadência, no mérito, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para:

i) cancelar a infração da falta de comprovação da despesa no valor de R\$ 558.157,90 decorrente do pagamento de honorários advocatícios ao escritório Barbosa, Mussnich & Aragão;

ii) afastar a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo ser mantida apenas a multa de ofício;

iii) afastar a necessidade de adição à base de cálculo da CSLL das despesas com amortização de ágio.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza

Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Taranto Malheiros, Redator designado.

1. Em que pese o fundamentado voto do I. Relator, restou vencido em seu entendimento, quando dos debates procedidos nos transcorrer da sessão de julgamento, por maioria qualificada (i) quanto à **falta de comprovação do pagamento dos honorários advocatícios**, (ii) quanto à **impossibilidade de cumulação de multas isolada e de ofício** e (iii) quanto à **glosa de amortização de ágio em relação à CSLL**, como se verá.

AUTUAÇÃO: FALTA DE COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO DOS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS

2. O Relator, em seu voto vencido, sinteticamente, aduziu que

Se estes documentos [faturas, às fls. 1091 e 1093, e a declaração da Barbosa, Müssnich e Aragão – Advogados, às fls. 1097] são hábeis (aliás, como assim entendeu a DRJ, mas, apesar deste entendimento, exigiu provas complementares para que também fosse comprovado o efetivo pagamento) eles são bastantes para comprovação da efetividade das despesas registradas contabilmente pela Recorrente a tal título, até porque é indiscutível a idoneidade destes documentos

(...).

3. Durante o procedimento fiscal, a Interessada foi intimada (e-fls. 131/133), em relação à despesa de “Exclusão custos de Captação CPC 7”, “em relação aos honorários advocatícios pagos”, a “apresentar cópia do contrato referente aos serviços prestados, o respectivo comprovante de pagamento e a identificação dos beneficiários”. Não tendo sido trazidos, para a Fiscalização, “na ausência de documentos hábeis que comprovem não só o efetivo pagamento (desembolso), mas também que vinculem tais honorários advocatícios diretamente à 7ª Emissão de Debêntures, os mesmos foram considerados [...] exclusões indevidas no LALUR”.

4. Em sede de Impugnação, juntou as citadas faturas e uma declaração, tendo deixado, uma vez mais, de carrear aos autos contrato de prestação de serviços e comprovante de pagamento, como assentou a DRJ e a maioria qualificada da Turma concordou.

5. Ademais, registre-se que o Parecer Normativo CST nº 10, de 28/01/1976, mencionado pela relatoria, versa sobre “[d]espesas com alimentação, hospedagem, etc., quando feitas por funcionários ou diretores, a serviço da empresa”, “pagas sob a forma de diárias”, tanto que os documentos aptos a prová-las são “recibos, notas fiscais, canhotos de passagens, etc”. Nada que ver com o caso, portanto, que trata de uma prestação de serviços no valor de R\$ 558.157,90.

POSSIBILIDADE DE CONCOMITÂNCIA DE MULTAS ISOLADA E DE OFÍCIO

6. Quanto à possibilidade, a posição adotada pelo Relator foi, em síntese, a seguinte:

“No âmbito do CARF, com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: [...]

(...)

Vale dizer, a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa não recolhida, apurada em procedimento de fiscalização. Admitir o contrário, estaria-se a permitir que duas penalidades incidissem sobre uma mesma base de cálculo, o que é vedado pelo sistema jurídico”.

7. Todavia, entendeu a maioria qualificada da Turma que a edição da Súmula se reporta a acórdãos-paradigma proferidos quando o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, ainda não tinha sido modificado pela MPv nº 351, de 2007 (em vigor a partir de janeiro deste ano), convertida na Lei nº 11.488, de 2007. A redação do inc. IV do § 1º deste artigo mencionava que as multas nele previstas seria exigidas “isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda [...], na forma do art. 2º [referente às estimativas], que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal [...] no ano-calendário correspondente”, que dava azo à interpretação no sentido de que o valor da base de cálculo da multa isolada estava inserido na base de cálculo da multa de ofício, que levava à vedação à incidência desta concomitância. Lembre-se que o inc. II da redação então vigente se referia a casos de “evidente intuito de fraude”.

7.1. Entretanto, a nova redação dada ao artigo pela referida MPv, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 22/01/2007, afastou qualquer dúvida sobre a possibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e das multas isoladas. As hipóteses de incidência que ensejam a imposição dessas penalidades em razão da falta de pagamento da estimativa são distintas, cada qual tratada em inciso próprio no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Nesse contexto, não há que se falar na aplicação do disposto na Súmula nº 105 do CARF, que se aplica aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, como visto.

7.2. Os incs. I e II do referido dispositivo tratam de suportes fáticos distintos e autônomos, que têm por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo

distintas. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário; a multa isolada é apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou, ainda, mediante receita bruta acumulada mensalmente. São materialidades independentes, não havendo que se falar em concomitância.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO E SEUS REFLEXOS EM RELAÇÃO À CSLL

8. O Relator, em seu voto vencido, sinteticamente, afirmou que, “no que se refere à CSLL, tenho adotado o entendimento de as regras de dedutibilidade aplicáveis na apuração do lucro real não podem ser estendidas automaticamente, sem previsão legal, para a apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido” e que “[...] atualmente a própria Receita Federal do Brasil possui expresso entendimento de que as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL são distintas”.

9. Já me manifestei sobre a matéria quando relatei o processo nº 10980.728290/2013-40, em que se proferiu o Ac. nº 1301-006.697, em sessão realizada em 17/10/2023, sendo o meu voto vencedor por maioria qualificada, como aqui, em que também acedi à tese da DRJ, entendendo a questão conforme o “voto” proferido em sede do Ac. nº 9101-004.277, em sessão realizada em 10/07/2019, tendo por Redator *ad hoc* o Conselheiro André Mendes de Moura:

“Voto

(...)

3) Dedutibilidade das despesas de amortização de ágio na base de cálculo da CSLL

Compulsando o Termo de Verificação Fiscal, vê-se que o lançamento da CSLL se deu como reflexo do IRPJ. De acordo com a Fiscalização, o não atendimento aos requisitos de dedutibilidade dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 justificou tanto o lançamento de IRPJ quanto o de CSLL, uma vez que à contribuição seriam aplicáveis as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto, por força do art. 57 da Lei nº 8.981/1995.

(...)

Enquanto a contribuinte defende que não precisava adicionar a despesa deduzida, a PGFN sustenta que a referida rubrica, antes disso, nem mesmo configurava despesa dedutível, no que toca à CSLL.

(...)

Analisando o tema, simplesmente não vejo como prosperar a alegação de que inexistente previsão legal que determine a adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas de amortização de ágio que sejam indedutíveis para fins de apuração do lucro real.

O art. 2º da própria Lei nº 7.689/1988, que instituiu a CSLL, figura entre os elencados como fundamento legal do lançamento objeto dos presentes autos e traz impedimento à dedução da amortização de ágio no âmbito da contribuição: [ressalta itens ‘1’ e ‘4’ da alínea ‘c’ do § 1º]

O artigo ordena a adição do resultado negativo e a exclusão do resultado positivo decorrentes da avaliação de investimentos pelo MEP. Consistindo o ágio em

desdobramento do investimento; sua amortização tem o condão de alterá-lo, enquadrando-se no item I da alínea 'c' transcrita.

(...)

Assim, se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é um método de avaliação deste investimento, logicamente a amortização que reduz o ágio/deságio compõe 'lato sensu' o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, que, sendo positivo ou negativo, não deve impactar a base de cálculo da CSLL, conforme os itens 1 e 4 da alínea 'c' do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/1988.

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN para reformar o acórdão recorrido na parte em que este conclui pela dedutibilidade das despesas de amortização de ágio na base de cálculo da CSLL com fundamento na tese de que inexistente previsão legal para a adição de tais despesas, mesmo que consideradas indedutíveis na apuração do lucro real, à base de cálculo da contribuição” (negritos do original; grifou-se).

10. Quanto ao entendimento da RFB, anote-se que este órgão sempre teve por distintas as bases de cálculo do IRPJ e da CSL, como se vê das Instruções Normativas precedentes à citada, ora vigente, de nº 1.700, de 2017. Em relação à alegação genérica do Relator, de que em seus “[...] Anexos I (adições) e II (exclusões) [...] há inclusive colunas especificando se um determinado ajuste é aplicável somente ao IRPJ ou a ambos (IRPJ e CSLL”, tais não se verificam em relação ao assunto em comento, ágio por rentabilidade futura decorrente de aquisição de investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido, como se vê no referido “Anexo I”, “Tabela de Adições ao Lucro Líquido”, em suas linhas “A.100” (contrapartida da redução do ágio por rentabilidade futura (goodwill) de investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido), “A.126” (contrapartida da redução do ágio por rentabilidade futura (goodwill) oriundo de investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido, após a pessoa jurídica ter absorvido o patrimônio de outra em virtude de incorporação, fusão ou cisão, quando o ágio for decorrente de aquisição de participação societária entre partes dependentes) etc.

CONCLUSÃO

11. Pelo exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade e arguição de decadência. Quanto ao mérito, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros