



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

Processo n° 11065.720650/2015-21
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-001.896 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2017
Matéria IRPJ/CSLL - Amortização de Ágio
Recorrente GERDAU AÇOS ESPECIAIS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada.

IRPJ E CSLL. DECORRÊNCIA. PROCEDIMENTO FISCAL ANTERIOR.

Aplica-se ao lançamento decorrente a mesma decisão proferida no lançamento principal/conexo.

SALDO DE INCENTIVOS FISCAIS NÃO UTILIZADO EM VIRTUDE DE SALDO NEGATIVO. FALTA DE PROVAS.

A dedução de incentivos é opcional ao contribuinte, obedecidos os limites e requisitos estabelecidos em lei. A não juntada de provas impossibilita a análise do direito pleiteado.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.

A multa de ofício integra a obrigação tributária principal e, por conseguinte, o crédito tributário, sendo legítima a incidência de juros de mora.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. DECORRÊNCIA.

Tratando-se de tributação reflexa decorrente de irregularidades apuradas no âmbito do Imposto sobre a Renda, constantes do mesmo processo, aplica-se à CSLL, por relação de causa e efeito, o mesmo fundamento do lançamento primário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Luis Fabiano Alves Penteado, Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima e Gisele Barra Bossa, que lhe davam provimento.

(assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Carlos de Assis Guimarães - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida (Presidente), Luis Fabiano Alves Penteado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Eva Maria Los, José Carlos de Assis Guimarães, Rafael Gasparello Lima e Gisele Barra Bossa.

Relatório

GERDAU AÇOS ESPECIAIS S/A recorre a este Conselho com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 14-61.336 da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), que julgou improcedente a impugnação.

Por bem refletir o litígio até aquela fase, adoto o relatório da decisão recorrida, completando-o ao final:

Conforme descrito no Relatório Fiscal – Crédito Tributário Complementar (fls. 2021 a 2028), parte integrante do auto de infração lavrado em 22/05/2015 (fls. 1975 a 2020), o contribuinte acima identificado foi autuado em relação ao IRPJ e CSLL, para constituição de crédito tributário complementar do período de julho de 2010 a dezembro de 2012. No processo nº 11080.723701/2010-74 (fls. 1 a 1678), o contribuinte já havia sido autuado no período de agosto de 2005 a junho de 2010, em relação aos mesmos fundamentos jurídicos.

Afirma a autoridade fiscal que, para o entendimento do crédito ora lançado, será necessária a leitura do processo primário, principalmente do relatório fiscal e do auto de infração, já que o presente processo é totalmente embasado naquele. Justifica que, da mesma forma que na constituição do crédito daquele auto de infração, no presente auto complementar foram glosadas despesas relacionadas à amortização de ágio transferido para a Gerdau Aços Especiais S/A, cujos valores totais perfazem R\$ 97.784.768,57, incluindo multa e juros de mora.

Assim, passemos ao Relatório da Ação Fiscal constante do processo primário, de nº 11080.723701/2010-74 (fls. 1123 a 1151), que embasou o auto de infração naquele período:

Inicia o Auditor Fiscal responsável por aquele auto de infração com a apresentação de um quadro resumo, afirmando que contribuinte faz parte de um grupo econômico de pessoas

jurídicas que realizou operações de reorganização societária, gerando um ágio cujo registro contábil e amortização (aproveitado por várias empresas do grupo) são indevidos, por se tratar de ágio interno, dentro do mesmo grupo econômico.

Em 29/12/2004, a Gerdau S/A detinha a maioria do capital votante da Gerdau Açominas S/A (91,49%), da Gerdau Participações S/A (98,98%) e da Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda (94,88%). Intenta o fiscal demonstrar a reorganização societária objeto desta ação fiscal através dos seguintes passos, resumidos abaixo:

1- Elaboração por empresa especializada, em 22/12/2004, de Laudos de Avaliação Econômica das participações societárias da Gerdau S/A nas sociedades Gerdau Açominas S/A e Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda, determinando os valores econômicos em R\$ 13.698.283.000,00 e R\$ 1.450.275.000,00, respectivamente.

Antes da avaliação, o investimento na Gerdau Açominas estava registrado na contabilidade da Gerdau S/A por R\$ 4.479.918.909,94. A diferença entre esse valor contábil e o valor do laudo, que apontou o valor econômico da participação em R\$ 13.698.283.480,00, gerou, por ocasião do aumento de capital descrito no item seguinte, um ágio fundamentado na expectativa de resultado futuro, que foi posteriormente transferido em parte para a Gerdau Aços Especiais (fiscalizada).

2- Em 29/12/2004 foi realizada Assembléia Geral Extraordinária da Siderúrgica Riograndense S/A, que passou a ser denominada Gerdau Participações S/A, com aumento de capital social de R\$ 422.360,00 para R\$ 15.227,078,630,00, com a emissão de 9.248.942.700 ações ordinárias nominativas, a serem subscritas e integralizadas pela acionista Gerdau S/A, mediante a incorporação das seguintes participações:

- 145.146.117 ações ordinárias e 5.512 ações preferenciais de emissão da sociedade Gerdau Açominas S/A, pelo valor econômico de R\$ 13.698.283.480,00 (antes registrado na contabilidade da Gerdau por R\$ 4.479.918.909,94);

- 67.398.462 quotas de emissão da sociedade Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda, pelo valor econômico de R\$ 1.528.372.790,00.

3- As ações da Gerdau Açominas, utilizadas pela Gerdau S/A para subscrever capital na Gerdau Participações, representavam a totalidade da participação da Gerdau S/A na Gerdau Açominas (91,50%). Já na Gerdau Internacional Empreendimentos, a Gerdau S/A detinha 94,88% das quotas, mas utilizou apenas parte dessa participação (22,8%) para subscrição na Gerdau Participações.

Por consequência, na contabilidade da Gerdau S/A foi efetuada a baixa da totalidade do investimento na Gerdau Açominas e de parte do investimento na Gerdau Internacional

Empreendimentos, substituídos pelo investimento na Gerdau Participações.

Para a Gerdau S/A, o investimento na Gerdau Participações, através de aumento de capital, resultou num ganho de R\$ 10.347.317.617,46. No Relatório de Administração da Gerdau S/A consta uma nota, que diz tratar-se de ganho de capital não realizado, apresentado como redutor da respectiva capitalização, com diferimento da tributação do ganho amparado pelo art. 36 da Lei nº 10.637/2002.

4- Na Gerdau Participações, foi contabilizado um crédito de R\$ 15.226.656.270,00 referente a ações ordinárias, e um débito referente a ágio - Gerdau Açominas S/A, no valor de R\$ 9.218.364.570,06.

Após a integralização, a Gerdau Açominas passa a ser controlada pela Gerdau Participações, pois passou a deter a maior parte de suas ações (91,50%). A Gerdau S/A, por sua vez, controla diretamente a Gerdau Participações (e, indiretamente, a Gerdau Açominas). Não houve, portanto, qualquer alienação ou aquisição de controle societário, pois a Gerdau S/A permaneceu com o controle da Gerdau Açominas.

5- Em 06/05/05 foi realizada AGE na Gerdau Participações S/A, com aprovação do aumento do capital social de R\$ 15.227.078.630,00 para R\$ 15.777.078.630,00, com emissão de ações ordinárias nominativas, pelo valor patrimonial de 31/03/05, subscritas e integralizadas pelo Banco Itaú BBA S. A. Nessa data já havia sido assinado protocolo de intenções, datado de 28/04/05, e formalmente o Itaú ingressou na Gerdau Participações, mas de fato já estava ingressando na Gerdau Açominas.

6- A distribuição acionária da Gerdau Participações passou a ser 96,60% da Gerdau S/A e 3,39% do Banco Itaú BBA S/A.

7- Em 09/05/2005, quatro meses após a integralização de capital pela Gerdau S/A na Gerdau Participações, esta foi incorporada pela sua controlada Gerdau Açominas, com a conseqüente amortização de ágio registrado na Gerdau Participações, relativo ao investimento que esta detinha na própria Gerdau Açominas (incorporação às avessas).

A Gerdau Participações provisionou 100% do ágio relativo à participação detida na Gerdau Internacional Empreendimentos e 66% do ágio relativo à participação detida na Gerdau Açominas. Com isso, a Gerdau Açominas recebe como parte do acervo o ágio a ser amortizado (R\$ 9.218.364.570,06), a provisão a ser revertida proporcionalmente à amortização de R\$ 6.084.120.616,23, e registra na parte B do Lalur este valor de R\$ 6.084.120.616,23, a ser excluído à medida que houver a reversão contábil da provisão (fl 229), tendo seu capital aumentado no montante de R\$ 1.224.645.638,74 e constituído reserva especial de ágio no valor de R\$ 3.134.243.953,83 (valor líquido do ágio transferido).

A autoridade fiscal frisa que a Siderúrgica Riograndense (agora Gerdau Participações S/A) foi "reativada" como expressiva

holding, para a seguir ser incorporada em 09/05/2005, sem dívidas utilizada como empresa veículo para o aproveitamento do ágio, sem outra justificativa que não a economia tributária.

Continua o Auditor Fiscal ao relatar que a Gerdau Açominas passou a amortizar o ágio absorvido da Gerdau Participações por incorporação reversa, à taxa de 1/120 ao mês, durante três meses. Após esse período, houve uma cisão parcial da Gerdau Açominas, com redução do seu capital social e com incorporação das parcelas cindidas por quatro sociedades: Gerdau Aços Especiais, Gerdau Aços Longos, Gerdau Comercial de Aços e Gerdau América do Sul. A Gerdau Aços Especiais S/A (fiscalizada no presente processo) foi constituída em 15/04/2005, com capital social de R\$ 1.000,00, subscrito por Gerdau Açominas S/A (R\$ 990,00) e Grupo Gerdau Empreendimentos Ltda (R\$ 10,00). Em 19/07/2005 foi firmado Protocolo de Intenções (entre Gerdau Açominas S/A, Gerdau Aços Especiais S/A, Gerdau Aços Longos S/A, Gerdau Comercial de Aços S/A e Gerdau América do Sul Participações S/A) com vistas à cisão parcial da Gerdau Açominas, com redução de seu capital social e com incorporação das parcelas cindidas nas sociedades supra mencionadas, em que a "cisão terá como data efetiva o dia 30/07/2005 e tomará como base o acervo líquido da Gerdau Açominas, avaliado pelo seu valor contábil em 30/06/2005, totalizando R\$ 6.958.715.521,19, sendo que o valor total cindido, no montante de R\$ 3.730.071.611,09 será incorporado nas sociedades acima referidas". Desse valor, a Gerdau Aços Especiais S/A incorporaria o valor de R\$ 379.203.931,09, correspondente aos valores contábeis dos bens, direitos e obrigações vinculados à atividade de aços especiais, mediante a emissão de 179.847.622 ações ordinárias e 12.286 ações preferenciais. Complementa a autoridade fiscal com a operação contábil realizada:

“Conforme o Laudo (fl 206), a Gerdau Aços Especiais recebeu o valor de R\$ 550.488.805,22 referente à "perda de capital diferida" (que representa parcela do ágio herdado pela Gerdau Açominas quando essa incorporou a Gerdau Participações) e R\$ 363.322.611,45 referente à "provisão p/ manutenção da integridade contábil IN CVM 349" (que representa parcela da provisão efetuada na Gerdau Participações, por ocasião da incorporação desta pela Gerdau Açominas) A diferença entre a perda e a provisão foi registrada na Gerdau Aços Especiais como "Reserva de ágio IN CVM 349" (R\$ 187.166 193,77) Na contabilidade da Gerdau Aços Especiais (fls, 1121 e 1122) observa-se que os valores registrados sofreram um ajuste, pois na realidade os saldos transferidos que passaram a ser amortizados foram, respectivamente, R\$ 545.823,645,85 (conta 180140 - "Diferido - Perda por Incorp. Gerdau Participaç") e R\$ 360.243 606,27 (conta 180145 - "Diferido - Prov. Ajuste Perda p/ Incorporação). Isso provavelmente porque o Laudo tem por base os valores de 30/06/2005, mas a parcela de amortização de julho/2005 foi registrada ainda integralmente na Gerdau Açominas.”

A partir de agosto/2005 a fiscalizada passou a amortizar o ágio num prazo de 117 meses restantes, e passou a excluir da apuração do lucro real o valor da reversão da provisão (receita mensal de reversão da provisão - R\$ 3.079.006,00), que estava controlado na parte B do Lalur, gerando uma redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL de aproximadamente R\$ 4.665.158,00 por mês.

Conclui o Auditor que as operações envolveram sociedades sob o controle comum, direto ou indireto, da Gerdau S/A, o que basta para caracterizar que foi gerado um ágio interno no grupo econômico. Discorre sobre o ágio na legislação societária e fiscal, passando pela Lei nº 6.404/76 (avaliação de investimentos pelo método de equivalência patrimonial, com alteração promovida pela Lei nº 11.941/2009), Instrução CVM 247/96, Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), Lei nº 9.532/97 (alterada pela Lei nº 9.718/98), Lei nº 10.637/02 e finalmente pela Lei nº 11.196/05 (que revogou o art. 36 da Lei nº 10.637/02, que permitia o planejamento tributário envolvendo incorporação de empresas), alegando que as operações de reorganização societária no Grupo Gerdau foram realizadas antes da revogação do art. 36 da Lei nº 10.637/02, sendo gerado um ágio interno sem qualquer suporte econômico, cujos efeitos fiscais não podem prosperar.

Acrescenta que, para a caracterização do ágio, necessário o dispêndio para obter algo de terceiros, em operação entre partes independentes, que, "... no interesse comum, estabelecem um preço que reflita o valor real do investimento, baseado em fundamentos econômicos que demonstrem não estar plenamente representado na contabilidade da investida o seu valor justo". Para o Fiscal, a presente operação não redundou em ingresso de novos recursos, porque não teve origem em pagamento algum efetuado pela expectativa de resultado futuro.

Cita o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, elaborado pela FIPECAFI (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras) e o Ofício- Circular CVM/SNC/SEP nº 1, de 14 de fevereiro de 2007, que estabeleceu ser inadmissível o reconhecimento de ágio com as circunstâncias fáticas presentes na operação efetuada pelo grupo Gerdau.

Enfim, para o Auditor, entre outros motivos para a desconsideração do ágio amortizado, alega que a operação não surgiu da vontade das partes independentes, não houve ingresso de novos recursos, não houve alienação ou aquisição do controle da Açominas (que sempre foi controlada direta ou indiretamente pela Gerdau S/A, embora sem contestar a motivação do processo de reestruturação) e ocorreu a reativação da Gerdau Participações S/A como holding de efêmera duração (quatro meses). Alega que a irregularidade "é a utilização de um artifício contábil sem suporte econômico (registro de ágio interno), na tentativa de aplicar o tratamento previsto na legislação para o verdadeiro ágio."

Pela autoridade fiscal, foram apuradas as seguintes irregularidades:

- utilização de despesas indevidas relacionadas à amortização do ágio transferido para a Gerdau Aços Especiais S/A (redução mensal de aproximadamente R\$ 1.586.154,00 no resultado);

- a exclusão do lucro real e da base de cálculo da CSLL do valor da reversão da provisão (R\$ 3.079.005,00 mensais);

- compensação indevida de prejuízos de base de cálculo negativa de IRPJ e CSLL, apurada em alguns trimestres pelo contribuinte, agora revertidos pela fiscalização.

Com isso, foram glosadas e reconstituídas as despesas e compensações indevidas, lançando-se os tributos correspondentes. Destaca a autoridade, em relação à glosa nas duas irregularidades iniciais, “que não há sobreposição nos valores das duas infrações, pois a glosa contábil foi pelo valor líquido, o qual, somado à glosa da exclusão do Lalur, representa o total da amortização indevida do ágio”.

Naquela fiscalização (processo administrativo nº 11080.723701/2010-74), ano-calendário de 2005 a 2010, o valor total do crédito tributário lançado foi de R\$ 182.437.061,36. Na presente fiscalização, ano-calendário de 2010 a 2012, o valor total do crédito tributário lançado é de R\$ 97.784.768,57.

Em 22/05/2015 a contribuinte Gerdau Aços Especiais S/A tomou ciência do lançamento (fl. 2029 e 2030) e, em 18/06/2015, apresentou impugnação (fls. 2041 a 2125).

Preliminarmente, alega nulidade absoluta dos lançamentos da CSLL, da sua multa de ofício e juros, por inexistência de lei que determine a adição da amortização do ágio na sua base de cálculo, conforme Leis nº 7.689/88, 8.981/95, 9.249/95, 9.316/96, 9.430/96 e 10.637/02, além de julgados do CARF. Aduz que, em relação à CSLL, não há lei que estabeleça a não dedutibilidade da amortização do ágio, devendo o ato ser invalidado por ausência de enquadramento legal, conforme jurisprudência do STJ e do CARF, também colacionadas.

No mérito, defende que o ágio foi gerado em operação integrante de reorganização societária, realizada com a estrita observância à legislação vigente, por meio de Laudo de Avaliação cuja veracidade não foi contestada, inclusive com a subscrição e integralização de capital por terceiros não ligados (Banco Itaú BBA S/A). Contesta que em momento algum logrou-se demonstrar inexistir a geração do ágio, tampouco que este não teve qualquer fundamento econômico e, como tal, reflexos econômicos, contábeis e fiscais nas diversas operações da reorganização societária. Assevera que, na reorganização societária levada a efeito, o ágio materialmente se concretizou na mesma medida da avaliação econômica realizada pela Metal Data, tendo o conteúdo econômico suficiente a produzir seus devidos efeitos jurídicos e fiscais, devendo ser levado em conta o princípio da verdade material.

Além disso, assevera que em reorganizações societárias surge tanto ágio, como se apura ganho de capital em valorização de participações societárias. No presente caso, a reorganização societária gerou um ganho de capital que teve sua tributação diferida, como constatado pelo Auditor Fiscal na frase "O diferimento da tributação do ganho estaria amparado pelo art. 36 da Lei 10.637/2002.". Se há fundamento econômico suficiente a gerar ganho de capital em operação integrante da reorganização societária, entre empresas ligadas, nada há que afaste a existência do fundamento econômico do ágio gerado na mesma reorganização.

Defende a Impugnante que o Auditor-Fiscal afastou-se do princípio da estrita legalidade em matéria tributária quando desconsiderou ou restringiu a aplicação do art. 7º da Lei nº 9.532/97 ao caso, que vale para qualquer pessoa jurídica, de mesmo grupo econômico ou não, acrescentando que no presente caso houve a subscrição e integralização de capital social na Gerdau Participações S.A. pelo Banco Itaú BBA S/A.

Aduz que não poderia a autoridade fiscal usar como suporte para a autuação o Ofício Circular nº 1 da CVM, de 14/02/2007, visto que, além de não se enquadrar na categoria de lei e violá-la com introdução de "disposições novas", foi utilizado de forma retroativa às operações de reorganização societária do grupo (realizadas entre dezembro de 2004 a julho de 2005).

Para a Impugnante, não houve ilegalidade em seus atos, seja na reorganização societária de que participou, seja na geração do ágio. Melhor, inexistindo qualquer proibição legal à reorganização societária com a criação de ágio correspondente à valorização de participações societárias, a motivação dos lançamentos tributários carece de legalidade, conforme jurisprudência do CARF e doutrina colacionada. Acrescenta que o "fato de a reorganização societária envolver pessoas jurídicas sob controle comum não invalida o ágio para fins fiscais ...".

Mesmo que desconsiderados os argumentos acima, considera a Impugnante que nem assim teria como subsistir o auto, visto que o Auditor Fiscal "desconsiderou o saldo dos incentivos fiscais (Inovação Tecnológica, quantias ao Incentivo à Cultural, aos fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente, a atividades de Caráter Desportivo, e a Fundos dos Direitos do Idoso) não utilizado tendo em vista os limites observados pela Impugnante quando da apuração original dos tributos", quanto à CSLL (4º trimestre de 2011 - R\$ 76.400,00) e ao IRPJ (setembro de 2010 a dezembro de 2012 - R\$ 546.631,35).

Por fim, a Impugnante se opõe à ilegal cobrança de juros de mora sobre as multas de ofício, já que o Auditor Fiscal indicou o §3º do art. 61, da Lei 9.430/96, que determinam a incidência de juros de mora unicamente sobre os débitos decorrentes de tributos e contribuições para com a União, não se referindo a débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, desautorizando a cobrança de juros de mora sobre as multas de ofício lançadas.

Em suma, requer a Impugnante a nulidade do lançamento, com a conseqüente extinção de todo o crédito tributário lançado. Caso não acolhido este pedido, requer a extinção do crédito tributário correspondente à cobrança de juros de mora sobre as multas de ofício.

É o relatório

A contribuinte foi cientificada da decisão de primeira instância em 27/06/2016 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem - fls. 2.203), apresentando em 26/07/2016, o recurso voluntário de fls. 2.206 e seguintes (Termo de Solicitação de Juntada - fls. 2.205), onde reproduz, basicamente, as mesmas razões expostas na impugnação ao lançamento.

A Fazenda apresenta as suas Contrarrazões às fls. 2.385 e seguintes onde requer seja negado provimento *in totum* ao recurso voluntário interposto pela contribuinte, mantendo-se incólume o lançamento fiscal questionado.

Os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Carlos de Assis Guimarães, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Como a matéria foi objeto de diversas alegações pela defesa, faremos, a seguir, a análise tópica dos principais pontos controvertidos:

1. Da preliminar de nulidade absoluta dos lançamentos da CSLL, da sua multa de ofício e juros, diante da inexistência de lei que vede a amortização de ágio na sua base de cálculo

Aduz a recorrente que, em relação à CSLL, inexistente dispositivo legal que impeça a dedutibilidade do ágio, nos seguintes termos:

Como narrado e demonstrado na Preliminar da Impugnação, que aqui se tem como transcrita para todos os fins e efeitos, inexistente enquadramento legal no Auto de Infração da CSLL para a pretendida glosa das despesas relacionadas à amortização do ágio, o que gera, sem sombra de dúvida, a nulidade absoluta do lançamento da contribuição, de sua multa e juros, por afronta ao art. 142 do Código Tributário Nacional e ao art. 10, IV, do Decreto 70.235/72, insuscetível, até mesmo, de classificação como vício meramente formal aos efeitos do art. 173, II, do Código Tributário Nacional.

Ademais, nos exatos termos do art. 108, I, do Código Tributário Nacional, é vedado o emprego (aplicável ao Imposto de Renda), por analogia, da legislação enumerada no Enquadramento Legal do Auto de Infração da CSLL, para se exigir a adição na determinação da base de cálculo CSLL da despesa com amortização de ágio.

Repita-se, na descrição dos dois fatos do Auto de Infração da CSLL, o Auditor-Fiscal utilizou as mesmas leis nos seus correspondentes enquadramentos legais, quais sejam, as Leis 7.689/88, 8.981/95, 9.249/95, 9.316/96, 9.430/96 e 10.637/02, para fundamentar a constituição do Crédito Tributário Complementar quanto à amortização do ágio, cujos valores explicitou no item 6 do seu Relatório Fiscal complementar.

(...)

Nenhuma norma foi indicada no Auto de Infração da CSLL para a pretendida glosa das despesas relacionadas à amortização do ágio pelo simples fato de sua inexistência!

Por concordar com os seus fundamentos, trago à colação o voto condutor do Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, Presidente desta Turma, no Acórdão nº 1201-001.474, de 11 de agosto de 2016:

Já me manifestei em diversas outras oportunidades no sentido de reconhecer a evidente aproximação e quase identidade entre o IRPJ e a CSLL, notadamente quanto à apuração das respectivas bases de cálculo.

Dentro dos limites do que se discute neste processo, cumpre ressaltar as regras fixadas pelos seguintes dispositivos:

Art. 28 da Lei nº 9.430 de 1996

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

Art. 57 da Lei nº 8.981/95

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. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995) (grifamos)

A leitura dos dispositivos nos leva a concluir que a metodologia e as regras de apuração para o imposto de renda são aplicáveis ao cálculo da CSLL (o que se infere da dicção "mesmas normas de apuração") e que o preceptivo só perderia eficácia se houvesse norma específica, relativa à contribuição, em sentido diverso.

Aliás, os demais parágrafos do artigo 57 corroboram a tese de semelhança entre as duas figuras:

§ 3º A pessoa jurídica que determinar o Imposto de Renda a ser pago em cada mês com base no lucro real (art. 35), deverá efetuar o pagamento da contribuição social sobre o lucro, calculando-a com base no lucro líquido ajustado apurado em cada mês.

§ 4º No caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, a contribuição determinada na forma dos §§ 1º a 3º será deduzida da contribuição apurada no encerramento do período de apuração.

Igual raciocínio se aplica, ainda, para fins de compensação, conforme dispõe o artigo 58 do mesmo diploma legal:

Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento.

Além de fixar idêntica trava para a compensação das bases negativas (em relação ao IRPJ), o comando expressamente menciona que a base de cálculo será o lucro líquido ajustado, ou seja, o legislador estabelece para a CSLL o mesmo ponto de partida previsto para o cálculo do lucro real, afinal o lucro é "ajustado" pelas adições e exclusões previstas na legislação do Imposto de Renda (artigos 250 e 510 do Decreto n. 3.000/99).

Não se trata, portanto, de integração por analogia, figura vedada pelo artigo 108 do CTN no que se refere à exigência de tributos. O que se tem, de fato, é a identidade, prevista em lei, quanto às sistemáticas de apuração da base de cálculo das duas figuras.

Também não se cuida de omissão, pois a lei expressamente configura a base de cálculo do tributo e a aproxima, por equivalência, às regras do IRPJ.

Ademais, no caso em tela, a constatação da artificialidade dos procedimentos destinados ao aproveitamento do ágio não nos permite aceitar, sob qualquer argumento, a sua dedutibilidade para fins de apuração da CSLL.

Trata-se de questão ontológica e, na esteira do raciocínio desenvolvido neste voto, torna-se de rigor declarar que não assiste, neste ponto, razão à Recorrente.

E mais, apenas a título de argumentação: ao contrário do que alega a Recorrente, que pugna pela ausência de norma específica relativa à CSLL, ainda que tal circunstância fosse observada, isso não autorizaria a sua dedutibilidade; ao revés, justamente impediria tal procedimento, pois, ao se defender a autonomia normativa da contribuição o argumento automaticamente exigiria a previsão legal da dedutibilidade, posto que a regra geral, como se sabe, é em sentido contrário.

Nessa linha de raciocínio, para além do artigo 386 do RIR/99, simplesmente inexistente norma que autorize a dedutibilidade, circunstância essencial para a sua realização, visto que o silêncio normativo não confere ao contribuinte qualquer direito quando se trata de benefício legal, que deve ser interpretado literalmente.

Afasto, portanto, a preliminar suscitada pela Recorrente.

2. Quanto ao mérito: análise sobre a possibilidade de amortização do ágio

Inicialmente, cumpre trazer a colação o contexto da presente autuação complementar constante do Relatório Fiscal de fls. 2.021 e seguintes, reproduzido abaixo:

Contexto da Presente Autuação Complementar

1. O presente Relatório Fiscal trata de constituição de **crédito tributário complementar** no valor de R\$ 97.784.768,57, conforme Autos de Infração Complementares.
2. O processo original, registrado sobre o número **11080.723701/2010-74**, conforme documentos constantes às páginas 1 a 1.678, o qual motivou a autuação detalhada às páginas 1.123 a 1.207, foi anexado na íntegra ao presente processo. Aquele processo refere-se ao período de Agosto de 2005 a Junho de 2010. O presente processo complementar refere-se ao período de **Julho de 2010 a Dezembro de 2012**.
3. Para entendimento do crédito ora lançado será necessária a leitura do processo original, principalmente, dos seguintes documentos:
 - a) Autos de Infração (páginas 1.152 a 1.207); e
 - b) Relatório Fiscal (páginas 1.123 a 1.206).
4. **As argumentações contidas em tais documentos aplicam-se integralmente ao presente processo de constituição de crédito tributário complementar.**

Sustenta o sujeito passivo que até a Medida Provisória 627/2013, convertida na Lei nº 12.973/2014, não havia qualquer impedimento legal expresso para o aproveitamento do ágio interno, ou seja, gerado em operações envolvendo sociedades sob controle comum, sendo essa *a única pecha levantada contra esta operação*.

Em sentido oposto, a autoridade fiscal glosou as deduções do ágio por entender que *houve a utilização de um artifício contábil sem suporte econômico (registro de ágio interno), na tentativa de aplicar o tratamento previsto na legislação para o verdadeiro ágio*, conforme descrito no item 5 do Relatório Fiscal do processo original (fls. 1.145 e seguintes):

5. Da impossibilidade do surgimento de ágio interno em grupo societário

Conforme já referido, o ágio surge na aquisição de investimento avaliado pelo método de equivalência patrimonial, quando o valor pago pelas cotas/ações é maior do que o valor patrimonial dessas ações. Pode ocorrer tanto na aquisição da participação societária junto a terceiros, como na subscrição/integralização de capital em sociedade já existente ou em fase de constituição.

Para a caracterização do ágio é necessário que haja dispêndio para obter algo de terceiros. A operação surge da vontade das partes independentes, que, no interesse comum, estabelecem um preço que reflita o valor real do investimento, baseado em fundamentos econômicos que demonstrem não estar plenamente representado na contabilidade da investida o seu valor justo.

(...)

Na geração do ágio amortizado pela fiscalizada não há partes independentes, mas somente pessoas jurídicas pertencentes ao mesmo grupo econômico, sob controle comum. A operação não redundou em ingresso de novos recursos, porque não teve origem em pagamento algum efetuado pela expectativa de resultado futuro. No acervo líquido vertido da Gerdau Participações S/A para a Gerdau Açominas S/A, a parcela de R\$ 3.134.243.953,83 representa um ativo fiscal surgido da expectativa de amortização de um ágio pelo qual nada se pagou.

O Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, elaborado pela FIPECAFI (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras), aborda a questão do ágio interno, não admitindo sequer a parcela do ágio relativa ao ativo fiscal diferido, sob a justificativa de que *“no caso desses créditos tributários derivados de operações societárias entre empresas sobre controle comum, não há, na essência, e também na figura das demonstrações consolidadas qualquer desembolso que lhes dê suporte”*.⁷

No novo Manual de Contabilidade Societária da Fipecafi⁸, editado em 2010, sob as novas normas contábeis brasileiras de convergência com as normas internacionais de contabilidade, os autores reiteram sua discordância quanto ao reconhecimento de ágio gerado internamente. Destacam que a CVM já vedava a prática através do Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2007, e que, atualmente, o pronunciamento técnico CPC 15 não permite o reconhecimento desse tipo de ágio.

O ágio interno tem origem em uma construção contábil, que decorreu da interposição da Gerdau Participações S/A como intermediária entre a Gerdau Açominas e sua controladora Gerdau S/A, sem que se alterasse de fato o verdadeiro controlador. Não houve alienação ou aquisição do controle da Açominas, que sempre foi controlada direta ou indiretamente pela Gerdau S/A.

Não se pode extrair nem do art. 36 da Lei 10.637/02, nem do art. 7º da Lei 9.532/97, qualquer pressuposto de validação para o ágio artificialmente gerado. No mesmo sentido o art. 6º da Instrução CVM 319/99, que contempla a hipótese de incorporação reversa para aproveitamento do ágio. Essa orientação da CVM trata do autêntico ágio, que surgiu em muitas aquisições de participações nas concessionárias de serviços públicos, e cujo aproveitamento estava sendo otimizado através da replicação do ágio em sociedade criada para esse fim (veículo), e incorporada posteriormente pela sua controlada. Na origem dessas operações houve pagamento efetivo por esse ágio, hipótese, portanto, completamente distinta do caso da fiscalizada.

A própria Comissão de Valores Mobiliários, no Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 1, de 14 de fevereiro de 2007, tratou de esclarecer que é inadmissível o reconhecimento de ígio nessas condições:

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

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

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

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

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

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

Não há qualquer suporte na teoria da contabilidade ou nas normas societárias e fiscais para o reconhecimento de ágio na sequência de operações praticadas pelo Grupo Gerdau.

Não se discute aqui, por ser irrelevante na fundamentação da autuação, o propósito negocial da operação como um todo, que culminou na cisão da Gerdau Açominas e na consequente individualização por segmento de atuação dentro do Grupo Gerdau.

A irregularidade é a utilização de um artifício contábil sem suporte econômico (registro de ágio interno), na tentativa de aplicar o tratamento previsto na legislação para o verdadeiro ágio.

Além disso, embora não se conteste a motivação final do processo de reestruturação, é evidente que a etapa intermediária de interposição da Gerdau Participações

S/A, sociedade empresária praticamente inoperante há muitos anos e temporariamente reativada como *holding* de efêmera duração (quatro meses), objetivou unicamente buscar o benefício fiscal previsto no art. 7º da Lei 9.532/97.

São insubsistentes, portanto, os efeitos fiscais na apuração da base de cálculo de IRPJ e CSLL da fiscalizada, decorrentes da amortização do suposto ágio herdado na cisão da Gerdau Açominas, cuja origem foi a subscrição de capital pela Gerdau S/A na Gerdau Participações S/A, através da transferência de investimento detido pela subscritora junto à Gerdau Açominas.

Noutro giro, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgando o Recurso Especial da Fazenda Nacional, relativo ao mesmo ágio (processo nº 11080.723701/2010-74), proferiu o Acórdão nº 9101-002.389, na sessão de 13 de julho de 2016, dando provimento ao recurso especial do Procurador. Peço vênia para transcrever excertos do voto condutor da lavra da Conselheira Adriana Gomes Rêgo:

No mérito, entendo que assiste razão à Fazenda Nacional porque a Lei nº 9.532, de 1997, em seus artigos 7º e 8º, jamais pode ser interpretada como permissiva de dedutibilidade de uma despesa que foi “inventada”!

E aqui chamo a atenção que o que classifico de “invenção” é incontroverso pois, em que pese a recorrente dizer que o ágio é legítimo, em nenhum momento a Recorrida demonstrou que houve pagamento ou qualquer transferência de recursos relativa ao ágio que aproveitou. A discussão que se trava aqui é se a lei exige ou não pagamento, custo, onerosidade, e partes independentes.

Recapitulando um pouco a operação de onde surgiu o ágio, verifica-se:

1 – Siderúrgica Riograndense, empresa praticamente inativa, com capital social de R\$ 422.360,00 passa a se chamar Gerdau Participações e a deter um capital de R\$ 15.227.078.630,00.

E a primeira pergunta que surge: como se deu este aumento de capital?

2 – Gerdau S.A subscreveu ações que Siderúrgica Riograndense emitiu.

E como subscreveu?

3 – Subscreveu com as ações que Gerdau S.A tinha na Gerdau Açominas, no valor de R\$ 13.698.283.480,00 (subscreveu com a totalidade das ações que detinha na Açominas) e na Gerdau Internacional, no valor de R\$ 1.528.372.790,00 (aqui só usou 22,8% da participação que detinha).

E como surge a Gerdau Aços Especiais S.A?

4 – Foi constituída em 15/04/2005, com capital social de R\$ 1.000,00, subscrito por Gerdau Açominas S/A (R\$ 990,00) e Grupo Gerdau Empreendimentos Ltda (R\$ 10,00).

E como surge o ágio na Gerdau Aços Especiais S.A?

5 – Em 30/07/2005, Gerdau Açominas é cindida parcialmente, e uma parte do seu patrimônio vai para a Gerdau Aços Especiais (de acordo com o laudo, a ora autuada incorporou R\$ 379.203.931,09 dos bens, direitos e obrigações da cindida). Portanto houve uma cisão, seguida de incorporação.

6 – Desse valor, R\$ 550.488.805,22 corresponde, segundo a Fiscalização, ao ágio herdado pela Gerdau Açominas, quando incorporou a Gerdau Participações.

É que, em 2004, o investimento que a Gerdau S.A tinha na Gerdau Açominas estava contabilizado por R\$ 4.479.918.909,94. Mediante um Laudo de Avaliação Econômica na Gerdau Açominas, esse investimento passou a ser avaliado por R\$ 4.479.918.909,94, acrescido de um “goodwill” de R\$ 13.698.283.480,00.

Quando Gerdau S.A subscreveu o capital de Gerdau Participações S.A com a totalidade das ações da Gerdau Açominas, Gerdau Açominas passou a ser controlada de Gerdau Participações, que por sua vez era controlada de Gerdau S.A, ou seja, o controle de tudo continuou com Gerdau S.A.

Na contabilidade de Gerdau Participações S.A é registrado o valor contábil da Gerdau Açominas, acrescido do ágio decorrente da reavaliação.

Quando Gerdau Açominas incorpora Gerdau Participações, passa a amortizar uma parte desse ágio, e quando é cindida e incorporada pela Gerdau Aços Especiais, o ágio é transferido.

Logo, quem recebeu este ativo reavaliado, que foi a Gerdau Participações S.A, nada entregou à Gerdau S.A, senão suas próprias ações, as quais apenas permitiram à suposta alienante manter o controle que já detinha sobre a Gerdau Açominas.

Assim, Gerdau Participações S.A tem contabilizado um ágio sem ter tido qualquer dispêndio para aquisição das ações.

E quando a ora autuada (Gerdau Aços Especiais S.A) passa a amortizar o ágio?

7 – Quando ela incorpora parte de Gerdau Açominas (a partir de agosto de 2005).

Isso aconteceu cinco meses após Gerdau Participações S.A ter surgido como tal (conforme item 1 acima). A Recorrida alega que isso ocorreu em razão de ser um estágio intermediário do processo de reorganização societária. A Fiscalização diz que não questiona quais são os objetivos maiores da reorganização do Grupo Gerdau, mas aduz que isso não afasta o fato de Gerdau Participações S.A ter servido de veículo para transferência de um ágio, porque, consultando as DIPJs, verificou que essa empresa até então apresentava resultados irrisórios, foi alçada à condição de holding, com expressivo capital, para logo depois ser extinta.

Entendo que a discussão se Gerdau Participações S.A foi ou não empresa veículo é um argumento pequeno em relação ao que considero muito mais grave neste processo, que é alguém deduzir uma despesa de amortização de um ágio que foi artificialmente criado.

Isso porque considero desarrazoado alguém conceber que a legislação permite uma erosão de base tributável de forma tão flagrante!

O argumento de que como o legislador não vedou o ágio surgido de operações intragrupo, tudo seria possível, é mais absurdo ainda, porque a Lei nº 9.532, de 1997 trata expressamente de participações adquiridas com ágio ou deságio e ágio pressupõe um pagamento (ou que se arque com um dispêndio) maior do que um valor contabilizado (como deságio pressupõe pagamento a menor), reforçando-se ainda, quando o caput do art. 7º faz referência ao Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, o qual, também de forma expressa, define o ágio como diferença entre custo de aquisição e o valor do PL ao tempo dessa aquisição:

(.....)

É oportuno registrar que não se está aqui a ampliar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, como quis fazer crer a Recorrida em suas contrarrazões, mas simplesmente interpretando o que dispôs o legislador. E nem mesmo a se fazer uma interpretação econômica dos fatos ou da lei. É que não faz o menor sentido tratar como “custo” o que não representou qualquer dispêndio!

Até ousar dizer que o que está a se fazer aqui é uma interpretação literal da lei, porque sequer consigo vislumbrar custo diferente de dispêndio e dispêndio diferente de se arcar com um ônus.

Aliás, a definição de Custo de Aquisição trazida pelo Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações elaborado pela FINECAFI (item 10.3.2.a, da 7ª ed., 2008), não deixa dúvidas:

“a) CUSTO DE AQUISIÇÃO O custo de aquisição é o valor efetivamente despendido na transação por subscrição relativa a aumento de capital, ou ainda pela compra de ações de terceiros, quando a base do custo é o preço total pago. Vale lembrar que esse valor pago é reduzido dos valores recebidos a título de distribuição de lucros (dividendos), dentro do período de seis meses após a aquisição das cotas ou ações da investida.” (Grifei)

Ou seja, os valores a serem registrados como custo de aquisição, como preço pago, deve corresponder ao valor despendido, pago, nas transações com agentes externos, para obtenção do investimento.

(.....)

*É de se observar, ainda, que mesmo na subscrição de ações, fala-se em **preço e pagamento** de valor.*

É bem verdade que no item 38.6.1.2, ao tratar da Incorporação Reversa com Ágio Interno, o referido Manual, ao analisar o art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, aduz que o referido diploma legal admitia a reavaliação de participações societárias, quando da integralização de ações subscritas, com o diferimento da tributação do IRPJ e da CSLL e concluem os autores da obra:

“Questiona-se, desse modo, a racionalidade econômica do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, pelo lado do ente tributante, que permite que grupos econômicos, em operações de combinação de negócios, criem artificialmente, ágios internamente, por intermédio da constituição de ‘sociedades veículos’, que surgem e são extintas em curso lapso temporal, ou pela utilização de sociedades de participação denominadas ‘casca’, com finalidade meramente elisiva.

Do ponto de vista tributário, à luz do art. 36, e dependendo da forma pela qual a operação é realizada, a Fazenda pública perde porque permite a dedutibilidade da quota de ágio amortizada para fins de IRPJ e base de cálculo da CSLL e difere a tributação do ‘ganho de capital’ registrado pela companhia que subscreve e integraliza aumento de capital em ‘sociedade veículo’ ou de participação ‘casca’, a ser em seguida incorporada”.

Com a devida vênia aos autores, é de se verificar e como a própria Recorrida aduz em suas Contrarrazões, que existe permissão legal, sim, de integralização de capital social com ações de outra empresa, que há permissão legal de avaliação de

investimentos em sociedades coligadas e controladas com o desdobramento do custo de aquisição em ágio; contudo, o que não há é autorização legal para, em virtude dessa integralização, lançar em contrapartida o desdobramento do custo como ágio, pois, em operações internas, sem que um terceiro se disponha a pagar uma mais valia, não há ágio; a contrapartida é uma reavaliação de ativos.

E é isso que os autores confundem quando tratam do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, porque essa lei sequer fala em ágio. Assim, o que tal dispositivo tratava é da possibilidade de diferimento do ganho de capital, quando uma companhia A, que possui participação societária em B, resolve constituir C, subscrevendo capital com ações reavaliadas de B. Ocorre que essa reavaliação de B é puramente uma reavaliação, quando as operações ocorrem dentro de um mesmo grupo. A lei não autoriza que a contrapartida da reavaliação seja uma conta de ágio. Só existe ágio se um terceiro se dispõe a reconhecer esse sobrepreço e a pagar por ele. Sem onerosidade, descabe falar em mais-valia.

E é nessa linha que os autores acabam concluindo às fls. 599 e 600 da 7ª edição:

*“Para admitir-se o registro da parcela legalmente dedutível do ágio gerado internamente, deve-se enxergá-la tecnicamente, abstraindo outras questões, similarmente a um ativo fiscal diferido advindo de estoques de prejuízos fiscais e de bases negativas de contribuição social. Poder-se-ia advogar que seu registro encontra amparo no fato de haver uma evidência persuasiva de sua substância econômica: um diploma legal que corrobora o seu surgimento. E ainda dentro dessa corrente de pensamento, seria admitido como critério de mensuração contábil inicial, por analogia, o mesmo dispensado a um ativo fiscal diferido advindo de estoques de prejuízos fiscais e de bases negativas de contribuição social, qual seja, **mensuração a valores de saída**, utilizando o método do fluxo de benefícios futuros trazidos a valor presente, no limite de benefícios nominais projetados para dez anos.*

*Por outro lado, haveria também como refutar o registro da parcela legalmente dedutível do ágio gerado internamente, ao se enxergá-la tecnicamente como um intangível gerado internamente. Dentro do Arcabouço Conceitual Contábil em vigor, considerando a **mensuração a valores de entrada**, não se admite o reconhecimento de um ativo que não seja por seu custo de aquisição. Um intangível gerado internamente, como no caso em comento, embora gere benefícios econômicos inquestionáveis para uma dada entidade, tem o seu reconhecimento contábil obstado por uma simples razão: a ausência de custo para ser confrontado com benefícios gerados e permitir, com isso, a apuração de lucros consentâneos com a realidade econômica da entidade.*

(...)

Só que, no caso desses créditos tributários derivados de operações societária entre empresas sob controle comum, não

há, na essência, e também na figura das demonstrações consolidadas, qualquer desembolso que lhes dê suporte. Direitos obtidos sem custo, como direitos autorais, por exemplo, não são contabilizados; o goodwill (fundo de comércio) desenvolvido sem custo ou com custo diluído ao longo de vários anos na forma de despesas já reconhecidas também não é contabilizado; patentes criadas pela empresa são registradas apenas pelo seu custo etc. Por que os direitos de pagar menos tributos futuros, advindos de operações com ausência de propósito comercial e permeadas por abuso de forma, seriam registrados? Essas seriam discussões no campo técnico e conceituai a serem travadas. Contudo, estimulando um pouco mais o debate, deve-se atentar para uma questão sobremaneira crucial para a Contabilidade. Do ponto de vista institucional e moral da profissão contábil, e por que não político, admitir-se o registro do ativo fiscal implica estimular o surgimento de uma indústria do ágio?

Assim, à parte possíveis controvérsias conceituais, o procedimento mais adequado, **técnica e eticamente**, é não se proceder ao reconhecimento do ativo fiscal diferido nessas operações."(Grifei)

Por oportuno, trago ainda a versão do Manual de Contabilidade Societária, após as normas internacionais e os pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (edição de 2010, pág. 442), que reforça ainda mais o que entendiam os autores do Manual:

"Considerando que na época não havia uma normatização contábil similar ao CPC 15, a consequência direta da prática desse tipo de incorporação (reversa) era a geração de um benefício fiscal bem como o reconhecimento contábil de um ágio gerado internamente (contra o qual, nós, os autores deste Manual, sempre nos insurgimos).

Dessa forma, era fortemente criticada a racionalidade econômica do art. 36 da Lei nº 10.637/02, que permitia que grupos econômicos, em operações de combinação de negócios (sob controle comum) criassem artificialmente ágios internamente por intermédio da constituição de "sociedades veículo", que surgem e são extintas em curto lapso de tempo, ou pela utilização de sociedades de participação denominadas "casca", com finalidade meramente elisiva.

Nesse sentido, vale lembrar que a CVM vedava fortemente esse tipo de prática (vide Ofício-Circular CVM SNC/SEP nº 01/2007), uma vez que a operação se realizava entre entidades sob controle comum e, portanto, careciam de substância econômica (nenhuma riqueza era gerada efetivamente em tais operações). Além disso, o ágio fundamentado em rentabilidade futura (goodwill) proveniente de combinações entre entidades sob controle comum era eliminado nas demonstrações consolidadas da controladora final, tornando inconsistente o reconhecimento

desse tipo de ágio gerado internamente (na ótica do grupo econômico não houve geração de riqueza).

Atualmente, o art. 36 da Lei na 10.637/02 foi revogado pela Lei na 11.196/05 (art. 133, inciso III), bem como com a entrada em vigor do CPC 15, para fins de publicação de demonstrações contábeis, não mais será possível reconhecer contabilmente um ágio gerado internamente em combinações de negócio envolvendo entidades sob controle comum."

Convém observar que tudo isso foi escrito antes mesmo da MP nº 627, de 2013!

É importante também destacar que o próprio Conselho Federal de Contabilidade estabeleceu, por meio da Resolução nº CFC nº 750, de 1993, que as essências das transações devem prevalecer sobre a forma, e que a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser efetuada com base nos valores de entrada, considerando-se como tais aqueles resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes, senão vejamos:

(.....).

O Conselho Federal de Contabilidade editou, ainda, a Resolução CFC nº 1.110/2007 para aprovar a NBC T 19.10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, aplicável aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2008, cujo item 120 determina expressamente:

“120. O reconhecimento de ágio decorrente de rentabilidade futura gerado internamente (goodwill interno) é vedado pelas normas nacionais e internacionais. Assim, qualquer ágio dessa natureza anteriormente registrado precisa ser baixado”.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis, também repudiou o ágio interno por meio do CPC nº 04, aprovado em 2010, que, ao se manifestar sobre ativo intangível, dedicou os itens 48 a 50 para tratar do “Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente”, deixando bastante claro que tal ágio sequer deve ser reconhecido como ativo:

Também em 2010, o Conselho Federal de Contabilidade por meio da Resolução CFC nº 1.303, de 2010, aprovou a NBC TG 04, que tem como base o mencionado Pronunciamento Técnico CPC 04 já acima transcrito :

(.....)

Também a Comissão de Valores Mobiliários, por meio do Ofício Circular CVM/SNC/SEP nº 1, de 2007, no item 20.1.7 tratou o ágio interno nos seguintes termos:

20.1.7 “Ágio” gerado em operações internas

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

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

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

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

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

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

(.....)

E não é só isso: até este voto do acórdão recorrido, a jurisprudência do CARF também trilhava o mesmo caminho, isto é, o CARF não admitia a dedutibilidade da amortização de ágio surgido em operações internas ao grupo econômico, nem com o uso de empresas veículos, conforme acórdãos trazidos pela Fazenda em seu Recurso, todos de decisões unânimes na matéria ágio: 10196.724, 10323.290, 10517.219.

Por conseguinte, não se pode afirmar agora, como suscitado da sessão passada, que o ágio interno só deixou de ser dedutível a partir da Lei nº 12.973, de 2014, ou melhor, da MP nº 627, de 2013, da qual referida lei resultou por conversão. Na verdade, a nova lei, ao dispor expressamente assim, nada mais fez do que

esclarecer que, por óbvio, ágio pressupõe sobrepreço pago por partes independentes, ou seja, a indedutibilidade do ágio interno para fins fiscais decorre do fato de ele não ser aceito sequer contabilmente.

(.....)

É importante destacar que esse novo regramento contido na Lei nº 12.973/2014 é decorrente dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pelas Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009, e pelos pronunciamentos contábeis decorrentes.

No que diz respeito à questão de ágio, ocorreram mudanças significativas, como a nova definição de coligada (alteração do art. 243 da Lei nº 6.404/76), a alteração sobre o Método da Equivalência Patrimonial (art. 248 da Lei nº 6.404/79), além da edição de atos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC sobre o assunto (em especial, o CPC nº 18 – “Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto” e CPC nº 15 – “Combinação de Negócios”, acima já citado).

De acordo com essa nova concepção contábil, o ágio (que passou a ser denominado de goodwill) é determinado como sendo o excedente pago, após os ativos líquidos da investida serem avaliados a “valor justo” (conceito que aliás é bem mais amplo do que “valor de mercado”). Em razão dessa alteração, o custo de aquisição do investimento passou a ser desdobrado em: a) valor do patrimônio líquido da investida; b) mais ou menos valia; e c) ágio por rentabilidade futura (goodwill), conforme destaque:

Art. 20. O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)(Vigência)

I valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e

II mais ou menos-valia, que corresponde à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida, e o valor de que trata o inciso I do caput; e (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)(Vigência)

III ágio por rentabilidade futura (goodwill), que corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório dos valores de que tratam os incisos I e II do caput. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)(Vigência)

Por tudo isso, é de se perceber que não é possível se fazer uma associação exata entre a nova sistemática de identificação e apuração do ágio com a anterior. De forma que, o que era ágio antes, pode ser agora somente “mais valia”, mesmo que anteriormente tivesse sido identificado como decorrente de expectativa de rentabilidade futura. A possibilidade de se apurar uma “menos valia” também influi na existência ou não do ágio.

Além disso, as situações em que o Método da Equivalência Patrimonial se torna obrigatório também foram alteradas, o que tem influência direta sobre a necessidade ou não de se determinar a existência de ágio.

Portanto, é um grande equívoco de interpretação se utilizar das disposições contidas no art. 7º da Lei 9.532/1997, a partir do constante nos arts. 20 a 22 da Lei nº 12.973/2014, uma vez que disciplinam efeitos tributários de procedimentos contábeis totalmente distintos.

Não fossem apenas essas diferenças, mas o fato mais curioso ainda é que o próprio conceito de partes dependentes estabelecido pelo art. 25 da Lei nº 12.973, de 2014 é bem mais amplo do que o conceito de ágio interno:

Art. 25. Para fins do disposto nos arts. 20 e 22, consideram-se partes dependentes quando: (Vigência)

I o adquirente e o alienante são controlados, direta ou indiretamente, pela mesma parte ou partes;

II existir relação de controle entre o adquirente e o alienante;

III o alienante for sócio, titular, conselheiro ou administrador da pessoa jurídica adquirente;

IV o alienante for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro das pessoas relacionadas no inciso III; ou

V em decorrência de outras relações não descritas nos incisos I a IV, em que fique comprovada a dependência societária.

Ou seja, não apenas as operações que envolvem duas pessoas jurídicas sob controle comum caracterizam-se como partes dependentes: a nova lei incluiu as pessoas físicas, com situações, por exemplo, em que o alienante é parente ou afim até o terceiro grau do sócio acionista da empresa. Assim, passa a ser possível a existência de um ágio contábil (diferente do ágio interno), mas que ao teor da nova legislação, a sua dedutibilidade fica vedada.

(.....)

Pois bem, a Fiscalização não limitou o conceito de aquisição à compra e sequer confundiu fundamento econômico do ágio com pagamento de compra e entrega de ações. O que ela disse foi que o ágio não existiu e quando cita o que vislumbrou como equivocado, o faz de forma indistinta, usando expressões como “ausência de desembolso real”, “ausência de suporte econômico”, “não ingresso de recursos”, além, é claro, de “ausência de pagamentos”, conforme trechos que mais uma vez colaciono:

RELATÓRIO DA AÇÃO FISCAL

A partir daí surgiu um novo desenho de reestruturação societária, absolutamente artificial, com a geração de ágio interno dentro de um grupo de sociedades sob controle comum (sem qualquer desembolso real), e o aproveitamento antecipado desse ágio mediante incorporação reversa. Essa tentativa de planejamento tributário combinaria a possibilidade de amortizar o ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura proveniente de sociedade incorporada, de acordo com o art. 7º, III, da Lei 9.532/97, com o diferimento do ganho de capital previsto no art. 36 da Lei 10.637/02:

RELATÓRIO DA AÇÃO FISCAL

O referido artigo foi revogado pela Lei 11.196/05, mas foi no seu período de vigência que ocorreram as operações de reorganização societária no Grupo Gerdau descritas nesse relatório, através das quais foi gerado um ágio interno sem qualquer suporte econômico, cujos efeitos fiscais não podem prosperar, conforme demonstrado no item seguinte.

RELATÓRIO DA AÇÃO FISCAL

Na geração do ágio amortizado pela fiscalizada não há partes independentes, mas somente pessoas jurídicas pertencentes ao mesmo grupo econômico, sob controle comum. A operação não redundou em ingresso de novos recursos, porque não teve origem em pagamento algum efetuado pela expectativa de resultado futuro. No acervo líquido vertido da Gerdau Participações S/A para a Gerdau Açominas S/A, a parcela de R\$ 3.134.243.953,83 representa um ativo fiscal surgido da expectativa de amortização de um ágio pelo qual nada se pagou.

No item 5 do Relatório da Ação Fiscal intitulado “Da impossibilidade do surgimento de ágio interno em grupo societário”, os Auditores-Fiscais afirmaram expressamente que “é necessário que haja dispêndio”:

5. Da impossibilidade do surgimento de ágio interno em grupo societário

Conforme já referido, o ágio surge na aquisição de investimento avaliado pelo método de equivalência patrimonial, quando o valor pago pelas cotas/ações é maior do que o valor patrimonial dessas ações. Pode ocorrer tanto na aquisição da participação societária junto a terceiros, como na subscrição/integralização de capital em sociedade já existente ou em fase de constituição.

Para a caracterização do ágio é necessário que haja dispêndio para obter algo de terceiros. A operação surge da vontade das partes independentes, que, no interesse comum, estabelecem um preço que reflita o valor real do investimento, baseado em fundamentos econômicos que demonstrem não estar plenamente representado na contabilidade da investida o seu valor justo.

Como se vê, é bastante forçoso dizer que houve “equivoco teórico” por parte da Fiscalização, porque ela mencionou, sim, “ausência de dispêndio”, de forma que o equivoco se encontra é na decisão recorrida.

Assim, ao contrário do que aduz a Recorrida em suas contrarrazões, a Fiscalização questionou de forma bastante contundente a formação do ágio nas operações, que, como já dito na admissibilidade do recurso, é um argumento maior e anterior ao próprio laudo, já que esse não tem como respaldar uma operação entre partes não dependentes, de forma que nem o laudo, nem o registro contábil do ágio fazem prova dos fatos escriturados pelo contribuinte.

Isso porque o laudo representa tão somente uma reavaliação de ativos e nenhum registro contábil faz prova a favor de quem o escritura, sem a documentação comprobatória que o lastreia, nos termos do art. 923 do RIR/99 (art. 9º, §1º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977). E, ainda assim, é preciso observar a já citada Resolução nº CFC nº 750, de 1993, que as essências das transações devem prevalecer sobre a forma.

Ora, qual o valor de um laudo que reflete uma rentabilidade futura, sem que haja um terceiro que reconheça essa projeção e arque com o ônus de pagar um valor maior? Como se pode defender isso entre partes pertencentes a um mesmo grupo?

E aqui cumpre esclarecer que quando a Fiscalização diz que o ágio é artificial, e glosa a sua amortização, ela não o faz pelo simples fato de ser em operações envolvendo sociedades sob controle comum, mas sim porque, em razão de ser entre empresas sob o mesmo controle, não ter havido aquisição, não ter havido dispêndio. Uma coisa está associada a outra.

É importante também esclarecer que, em relação à subscrição e integralização de capital pelo Banco Itaú BBA S.A, conforme está consignado nos autos desde a decisão de primeira instância, não houve qualquer pagamento de ágio, porque o patrimônio da Gerdau Participações S.A já estava, naquela ocasião, avaliado a valor de mercado.

O fato também de o Banco ter adquirido as participações societárias já com o valor atualizado não tem o condão de “validar” a dedutibilidade da amortização do ágio, vez que o que se está discutindo nos autos é a dedutibilidade de um ágio que surgiu dentro de uma operação interna a um grupo

econômico, em que nem incorporada, nem incorporadora arcaram com qualquer ônus sobre qualquer valor. O Banco Itaú BBA S.A não fazia parte das pessoas jurídicas relacionadas às operações de surgimento, transferência e amortização do ágio.

(.....)

Em essência, o que não se pode aceitar e validar nos autos ora em análise é que um Grupo Econômico, por meio de um laudo de reavaliação de ativos com base em rentabilidade futura, aumente o valor de seus ativos, crie o ágio, transfira esse ágio, e depois deduza a amortização desse ágio do IRPJ e da CSLL sem ter, sequer, efetuado qualquer dispêndio sobre esse ágio. É inimaginável aceitar isso como uma mens legis!

E se não é essa a “mens legis”, como dizer que o contribuinte agiu conforme a lei?

Por essas razões, entendo que o lançamento de ofício deve ser restabelecido.

Conclusão

Em face a todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Como se percebe, no lançamento constante do processo nº 11080.723701/2010-74 (fls. 1 a 1678), a contribuinte já havia sido autuada no período de agosto de 2005 a junho de 2010, em relação aos mesmos fundamentos jurídicos, que serviu de base para a emissão dos Autos de Infração objeto deste processo. O processo principal foi julgado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais que deu provimento ao Recurso Especial do Procurador. A recorrente apresentou embargos de declaração que foram rejeitados pela Câmara Alta, sendo tal decisão definitiva administrativamente e os débitos encaminhados para inscrição em dívida ativa da União.

Tendo isso em vista, entendo que, por se tratarem as presentes cobranças de exigências decorrentes realizadas com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada no processo principal (11080.723701/2010-74), a qual possui fundamento convincente, o qual adoto como razões de decidir, deve prevalecer também nessa demanda.

Portanto, nesse caso concreto, deve ser aplicado a este processo os mesmos fundamentos do processo conexo/principal, pois são decorrentes dos mesmos elementos de fato e de direito.

3. Falta de liquidez dos créditos tributários

Segundo a recorrente, a autoridade fiscal, mesmo ciente das informações constantes nas DIPJs e demais registros disponíveis, desconsiderou o saldo dos incentivos fiscais (inovação tecnológica, quantias destinadas ao Incentivo à Cultura, aos fundos do direito da Criança e do Adolescente, as atividades de Caráter Desportivo, e a Fundos dos Direitos do Idoso), não utilizado, tendo em vista os limites observados pela recorrente quando da apuração original dos tributos, (i) seja quanto à CSLL, de R\$ 76.400,00 (9% de R\$ 848.894,00), a reduzir do valor do 4º trimestre de 2011, como dispêndio de inovação tecnológica; (ii) seja quanto ao IRPJ, conforme o seguinte demonstrativo:

Período Apuração	INCENTIVO À CULTURA	FUNCRIANÇA	DESPORTO	INCENTIVO AO IDOSO	INOVAÇÃO TECNOLÓGICA	TOTAL
set/10	14.889,73	3.722,43	3.722,43	-	-	22.334,60
dez-10	4.092,43	1.260,61	1.260,61	-	-	6.613,64
dez-11	58.000,00	19.830,88	15.000,00	-	193.722,49	286.553,37
mar-12	-	-	20.993,22	-	-	20.993,22
jun-12	26.650,14	6.662,54	6.662,54	6.662,54	-	46.637,75
set-12	32.247,52	8.061,88	8.061,88	8.061,88	-	56.433,17
dez-12	61.180,34	15.295,09	15.295,09	15.295,09	-	107.065,60
TOTAL	197.060,17	54.833,43	70.995,76	30.019,50	193.722,49	546.631,35

Assim, a recorrente apresenta os documentos correspondentes às deduções dos incentivos fiscais às fls. 2.298/2.364.

A decisão de piso ao enfrentar a matéria entendeu que a dedução de incentivos é opcional ao contribuinte, obedecidos os limites e requisitos estabelecidos em lei e a não juntada de provas impossibilita a análise do direito pleiteado. Abaixo, trago a colação, trecho do voto, em que a autoridade *a quo*, fundamenta o seu *decisium*:

A título de defesa alternativa, entendo que a alegada desconsideração de saldo dos incentivos fiscais não utilizado (inovação tecnológica, quantias ao Incentivo à Cultural, aos fundos dos Direitos da Criança e do adolescente, a atividades de Caráter Desportivo, e a Fundos dos Direitos do Idoso) não tem o condão de alterar o lançamento tributário efetuado pela autoridade fiscal.

A legislação fiscal, reproduzida no Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99), é clara no sentido de que a dedução desses incentivos é opcional ao contribuinte. Tal opção é estabelecida no artigo 475, que trata de incentivo cultural (“A pessoa jurídica tributada com base no lucro real poderá deduzir do imposto devido as contribuições efetivamente realizadas no período de apuração em favor de projetos culturais devidamente aprovados ...”) e no art. 591, que trata de doações ao fundo da criança e do adolescente (“A pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido, em cada período de apuração, o total das doações efetuadas aos fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente ...”).

O art. 17 da Lei nº 11.196/05 indica a possibilidade de dedução, a critério do contribuinte e desde que respeitadas determinados requisitos e procedimentos, dos gastos com pesquisas tecnológicas (“A pessoa jurídica poderá usufruir dos seguintes incentivos fiscais: I - dedução, para efeito de apuração do lucro líquido, de valor correspondente à soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica ...”). Já o art. 1º da Lei nº 11.438/2006 possibilita ao contribuinte a dedução do imposto de renda devido do valores despendidos a título de patrocínio ou doação, no apoio direto a projetos desportivos e para-

desportivos previamente aprovados pelo Ministério do Esporte (“A partir do ano-calendário de 2007 e até o ano-calendário de 2022, inclusive, poderão ser deduzidos do imposto de renda devido ...”).

Veja que, em toda a legislação fiscal citada, a dedução é opcional ao contribuinte. Ele “pode” deduzir os valores gastos, obedecidos os limites e requisitos estabelecidos. Porém, se o contribuinte não utilizou-se dessa faculdade ao seu tempo, não pode pleitear que a autoridade julgadora o faça por si, agora que atuado.

Somado a isso, ao decidir por deduzir do lucro real uma conta de ágio que não lhe era devida, assumiu o contribuinte a possibilidade de o fisco glosar essa operação, sem ter como incluir, agora que atuado, eventuais despesas com incentivos.

Além disso, e principalmente, a documentação juntada aos autos pelo contribuinte e a obtida pelos sistemas internos da Receita Federal não permitem a verificação do cumprimento dos requisitos e procedimentos que cada lei estabelece. Competia ao Impugnante juntar todos os documentos aptos a comprovar seu direito de dedução que, como se disse, lhe era opcional. Não o fez.

No mais, cumpre ressaltar que esta instância administrativa está julgando a dedução de ágio gerado e aproveitado pelo contribuinte, consubstanciado em auto de infração, em nada se relacionando à validade ou ilegalidade de dedução do supracitado saldo dos incentivos fiscais. O julgamento está restrito à lide, iniciada pelo auto de infração em relação ao IRPJ, que consistiu unicamente na glosa da contabilização de ágio para efeitos tributários.

Comungo do mesmo entendimento da decisão recorrida de que a recorrente assumiu a possibilidade de o fisco glosar essa operação de amortização de ágio, sem ter como incluir, agora, eventuais despesas com incentivos fiscais. Além disso, segundo constata a própria decisão de 1ª instância: *a documentação juntada aos autos pelo contribuinte e a obtida pelos sistemas internos da Receita Federal não permitem a verificação do cumprimento dos requisitos e procedimentos que cada lei estabelece.* A título exemplificativo, o documento apresentado pela recorrente denominado ANEXO VI (fls. 2.338 e seguintes) somente lista as empresas beneficiárias dos incentivos fiscais previstos na Lei nº 11.196/2005 no ano-calendário de 2011 no montante de R\$ 193.722,49, sem comprovar efetivamente os gastos com pesquisas tecnológicas nessas empresas.

Portanto, incabível a argumentação da contribuinte de falta de liquidez dos créditos tributários pela descon sideração de saldo dos incentivos fiscais não utilizado.

4. Ilegalidade dos juros de mora sobre as multas de ofício

Defende a recorrente ser incabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, por ausência de dispositivo legal.

Contudo, parece-me indubitável que a multa de ofício integra o conceito de obrigação tributária esposado pelo artigo 113 do Código Tributário Nacional.

Como é cediço, o conceito de crédito tributário no Brasil engloba tributo e multa, como expressamente estabelece o artigo 43 da Lei n. 9430/96:

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

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

Artigo 5º, § 3º, da Lei n. 9.430/96. As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento. (grifamos)

No mesmo sentido, impõe o Código Tributário Nacional que:

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

Do exposto podemos concluir que há disposição expressa para a cobrança de juros sobre multas, porque incluídas no conceito de crédito tributário, e que a taxa aplicável à espécie é a referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC.

Esse também é o entendimento do STJ sobre o assunto, conforme se observa da ementa a seguir transcrita (AgRg no REsp 1335688/PR – DJe de 10/12/2012):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. (grifamos).

E no CARF, a matéria vem sendo debatida exaustivamente, razão pela qual colaciono alguns de seus julgados a respeito:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício

proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão 9101002.180, CSRF, 1ª Turma)

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu inadimplemento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Acórdão 9202003.821, CSRF 2ª Turma)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento. (Acórdão 9303003.385, CSRF, 3ª Turma).

Portanto, também neste ponto, incabível o Recurso Voluntário.

Diante do exposto, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

José Carlos de Assis Guimarães