



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13502.721146/2013-14
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-004.769 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 6 de fevereiro de 2020
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
BRASKEM S/A

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. MATÉRIA SUMULADA. IMPOSSIBILIDADE. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. ARTIGO 173, I. TERMO INICIAL. SÚMULA CARF 101.

Não se conhece recurso especial de decisão que adote entendimento de súmula de jurisprudência do CARF, ainda que esta tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso, nos termos do artigo 67 do RICARF.

A expressão "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" prevista no artigo 173, I, do CTN, corresponde ao primeiro dia do exercício seguinte ao do vencimento do tributo. Entendimento constante dos acórdãos precedentes que informaram a Súmula CARF 101 (vinculante), que é de observância obrigatória pelos Conselheiros nos termos do artigo 45, VI, do Anexo II do RICARF.

Súmula CARF nº 101: Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2007, 2008

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. GLOSA NO ÂMBITO DA APURAÇÃO DA CSLL.

Como a amortização de ágio gerado internamente ao grupo econômico não é admitida nem mesmo na apuração do lucro contábil, sua glosa na apuração da base de cálculo da CSLL independente de norma específica que determine sua adição ao lucro tributável.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2007, 2008

MULTA AGRAVADA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E ESCLARECIMENTOS. AUTO DE INFRAÇÃO QUE NÃO INDICA A HIPÓTESE QUE ENSEJOU A MAJORAÇÃO DA PENALIDADE. INSUBSISTÊNCIA.

Não subsiste a majoração da penalidade quando a autoridade autuante não indica especificamente, dentre os incisos do §2º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, a hipótese que deu ensejo ao agravamento da multa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro André Mendes de Moura, que lhe deu provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Edeli Pereira Bessa, Viviane Vidal Wagner, Andrea Duek Simantob e Adriana Gomes Rêgo. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte para a matéria ágio-CSLL e, no mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintela (suplente convocado) e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa, a qual manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente a conselheira Cristiane Silva Costa.

Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo contra o acórdão nº 1302-002.386 (da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, fls. 13.373-13.460), proferido na sessão de 17 de outubro de 2017, através do qual o colegiado decidiu dar provimento parcial ao recurso voluntário apenas para cancelar a multa agravada. Transcreve-se a ementa e a decisão do acórdão recorrido:

Acórdão recorrido: 1302-002.386, de 17 de outubro de 2017

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. MOMENTO DO INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO. INOCORRÊNCIA

O registro contábil do ágio não afeta o resultado tributável antes de sua amortização fiscal, e assim não integra a atividade de apuração do crédito tributário. Logo, somente se cogitará de revisão da atividade de lançamento a partir do momento em que esta for praticada, ou seja, a partir do momento em que a amortização do ágio afetar a determinação do crédito tributário.

REEXAME DE PERÍODO FISCALIZADO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO

Não caracteriza reexame de período fiscalizado, nem procede a alegação de mudança de critério jurídico, quando se comprova que a primeira ação fiscal teve como alvo períodos anteriores e distintos e não foi objeto de manifestação por parte da Administração Pública no sentido de, eventualmente, convalidar os atos praticados.

MULTA AGRAVADA. EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. NÃO CABIMENTO. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO FISCO.

A aplicação do agravamento da multa nos termos do artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96 deve ocorrer apenas quando a falta de cumprimento das intimações pelo sujeito passivo impossibilite, total ou parcialmente, o trabalho fiscal, o que não restou configurado.

MULTA DE OFÍCIO. SUCESSÃO.

São transmissíveis por sucessão tributária as multas de lançamento de ofício.

DECADÊNCIA. TERMO A QUO.

Configurado o dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial a ser adotado é o descrito no artigo 173, inciso I do CTN, com início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

São devidos juros à taxa SELIC sobre as multas de ofício.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

ÁGIO INTERNO.

A criação de ágio em operações de reorganização societária dentro de grupo econômico, sem movimentação financeira, não tem consistência jurídica e é imprestável para fins de amortização fiscal.

DEBÊNTURES. LASTRO EM ÁGIO NÃO ADMITIDO TRIBUTARIAMENTE.

A emissão de debêntures com lastro em ágio interno, não admitido para fins de amortização fiscal, não surte efeito tributário.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. IMPOSSIBILIDADE POR APROVEITAMENTO EM PARCELAMENTO.

É indevido o pleito de compensação de prejuízos se eles foram integralmente utilizados para o pagamento dos juros e multas relativas a créditos tributários incluídos no parcelamento especial.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. FRAUDE.

Modificar as características essenciais do fato gerador, criando despesas e amortizando ágio criado artificialmente caracteriza fraude, justificando a qualificação da multa de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

LANÇAMENTO REFLEXO.

O lançamento reflexo de CSLL acompanha o decidido no processo de IRPJ.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e de decadência com relação ao ano de formação d ágio; e, por maioria de votos em rejeitar a preliminar de decadência em face do art. 150, § 4º do CTN, vencido o Conselheiro relator e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto às exigências principais (IRPJ e CSLL) e à multa qualificada, vencido o conselheiro Relator Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa; e, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para cancelar a multa agravada e em negar provimento ao recurso, para manter a aplicação da multa de ofício à empresa sucessora e dos juros sobre a multa de ofício e, ainda, em não reconhecer o direito à compensação dos valores efetivamente recolhidos à título de IRRF sobre o pagamento das despesas financeiras decorrentes dos debêntures. Declarou-se impedido de votar o Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Cesar Candal Moreira Filho.

A Fazenda Nacional insurge-se contra o cancelamento do agravamento da multa, apresentando como paradigmas os acórdãos 9101-001.456, de 15/08/2012 e 9101-002.997, de 07/08/2017, cujas ementas são as seguintes:

REP - Acórdão paradigma 9101-001.456:

Assunto: Multa agravada.

O agravamento da multa não depende que reste provado, nos autos, conduta dolosa consistente em embaraçar a fiscalização, bastando que se configure algumas das situações objetivamente descritas no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

REP - Acórdão paradigma 9101-002.997:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2004, 2005

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.

A norma tributária que prevê o agravamento da multa de ofício tem natureza material e objetiva, sendo acionada pelo descumprimento do prazo estipulado

na intimação ou pelo não atendimento, ainda que parcial, da exigência de prestar esclarecimentos, apresentar arquivos ou sistemas ou apresentar documentação comprobatória.

Em 30 de abril de 2018, a Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção deu seguimento ao recurso com relação a ambos os paradigmas por meio do despacho de fls.13.485-13.492, observando, quanto a cada um deles:

De fato, verificam-se entendimentos divergentes no que diz respeito à aplicação da multa de ofício agravada, na medida em que o aresto guerreado reconheceu que a falta de um ou outro documento não ensejaria o agravamento da multa, quando foram apresentados outros documentos e que a fiscalização, ainda que se utilizando de presunção legal, conseguiu efetuar o lançamento.

De maneira contrária, o paradigma considerou que bastaria ser atendido objetivamente um dos critérios do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, ou seja, a não apresentação de algum documento solicitado ou sua apresentação fora do prazo seria condição suficiente a ensejar o agravamento da multa.

No que diz respeito às situações fáticas, constata-se a semelhança entre elas, na medida em que em ambos os casos houve o lançamento com multa agravada, onde no curso da ação fiscal foram solicitados vários documentos ao contribuinte, e alguns documentos solicitados não foram apresentados. Todavia, no recorrido, o Colegiado entendeu que não houve embaraço à Fiscalização, e que foi possível efetuar o lançamento com os documentos de que dispunha o auditor, enquanto que no paradigma, a falta de entrega de documento foi considerada de maneira objetiva, interpretando-se de maneira divergente o dispositivo legal que prevê o agravamento da multa.

Portanto, no que diz respeito ao primeiro paradigma nº.9101-001.456, a recorrente logrou êxito em demonstrar divergência no que diz respeito à aplicação da multa de ofício agravada.

(...)

Este segundo paradigma trata de situação fática semelhante ao acórdão recorrido, qual seja, a aplicação de multa de ofício agravada em consequência da não apresentação de documentos solicitados em intimações no curso da ação fiscal.

Apesar de apresentar situação fática semelhante, o paradigma sustentou entendimento contrário ao recorrido, no que concerne à imposição da multa agravada, pois considerou não ser necessário o embaraço à Fiscalização como condição de aplicação da multa em comento.

Contrariamente, o acórdão recorrido, consubstanciou entendimento de que se não houve embaraço ou prejuízo à Fiscalização, não há que se agravar a multa de ofício.

Com efeito, constata-se a divergência de entendimento entre acórdão recorrido e o segundo paradigma nº. 9101-002.997, tendo em vista que diante de situações fáticas semelhantes, as decisões confrontadas trouxeram conclusões divergentes no que diz respeito à aplicação da multa de ofício agravada.

Logo, o segundo paradigma nº. 9101-002.997, ratifica a existência de divergência no que toca à aplicação da multa de ofício agravada.

Intimado, o contribuinte apresentou embargos de declaração contra o acórdão 1302-002.386 e também contrarrazões ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Os embargos de declaração do sujeito passivo foram rejeitados pelo Presidente da 2ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção, nos termos do despacho de fls. 13.561-13.578.

Em suas contrarrazões, a contribuinte questiona a admissibilidade do recurso especial e também seu mérito.

Em seguida, a contribuinte apresentou recurso especial.

Em 18 de dezembro de 2018, por meio do despacho de fls. 14.636-14.673, a Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção deu seguimento parcial ao recurso especial do sujeito passivo, permitindo a rediscussão das matérias dos itens 2) Decadência - art. 173 do CTN - termo de início da contagem do prazo e 7) Ágio - dedutibilidade para fins de CSLL.

O recurso especial não foi admitido quanto às matérias 1) Decadência - glosa de despesa com a amortização de ágio - contagem a partir de fato pretérito, 5) Multa - responsabilidade por sucessão e 8) Juros sobre Multa,

Apresentado agravo, este foi rejeitado pela Presidente da CSRF, confirmando-se assim a admissibilidade parcial do recurso especial.

A Fazenda Nacional então apresentou contrarrazões, em que questiona, além do mérito, a admissibilidade do recurso quanto à matéria “decadência - art. 173 do CTN - termo de início da contagem do prazo”, tendo em vista o enunciado da Sumula CARF 101, bem como a admissibilidade do recurso quanto à matéria “Ágio - dedutibilidade para fins de CSLL”, tendo em vista que este pretenderia sustentar posição contrária a entendimento atualmente pacificado na CSRF.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade

Admissibilidade - Recurso especial da Fazenda Nacional

O recurso especial da Fazenda Nacional é tempestivo. Passo a analisar os demais requisitos para a sua admissibilidade.

A contribuinte contesta a admissibilidade do recurso especial, primeiramente por sustentar a ausência de divergência jurisprudencial entre as decisões indicadas como paradigma e o acórdão recorrido.

No caso, a multa agravada contestada pela Fazenda Nacional em seu recurso especial foi aplicada porque a contribuinte “*ainda que reiteradamente intimada, de forma deliberada não prestou esclarecimentos cruciais ao bom andamento da Auditoria no que se refere à infração de glosa de amortização com ágio interno/artificial.*” (fl. 73). Isso configuraria o suporte fático necessário à incidência da norma prevista no §2º do artigo 44 da Lei 9.430/1996:

(...)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) ´

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

O acórdão recorrido entendeu que o dispositivo se dirige apenas às situações de reiterado não atendimento às intimações feitas ao longo do procedimento fiscalizatório, fazendo distinção expressa entre “não atender” e “mal atender”, afirmando, assim, que “*O campo de aplicação do agravamento da penalidade não contempla a hipótese de prestação deficitária ou insuficiente de documentos e esclarecimentos por parte dos contribuintes, o que, a meu ver, foi o que ocorreu na presente situação.*”. Cita, então, julgado no sentido de que não cabe o agravamento da multa quando não há prejuízos ao trabalho fiscal.

No caso do **paradigma 9101-001.456**, este tratou de multa agravada aplicada com base em redação anterior do artigo 44 da Lei 9.430/1996, mas de conteúdo substancialmente semelhante:

§ 2º As multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

a) prestar esclarecimentos;

b) apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991;

c) apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38.

A decisão afirma que “*para o agravamento da multa, não depende que reste provado, nos autos, conduta dolosa consistente em embaraçar a fiscalização.*”. Descreve, então, a situação analisada, em que se depreende que o contribuinte, embora reiteradamente intimado a apresentar livros fiscais, atendeu apenas parcialmente às intimações, e não atendeu às intimações para prestar esclarecimentos. A diferença entre as hipóteses previstas nas alíneas “a” e “b” do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 (na sua redação original) foi ressaltada por tal decisão, quando esta afirma:

Ora, o não atendimento da intimação para apresentar tais livros, que eram elaborados por sistemas de processamento de dados (vide doc. a fls. 222), enquadra-se literalmente na hipótese de agravamento de multa, prevista na alínea “b” do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (na sua redação original).

Além disso, intimado em 02/03/2004, a prestar esclarecimentos acerca da origem dos recursos utilizados nos pagamentos das compras não contabilizadas, bem como justificar por que determinadas notas fiscais (discriminadas em planilha anexa à intimação) não foram escrituradas, a contribuinte não respondeu à intimação. Novamente intimada em 12/03/2004 e, mais uma vez reintimada em 01/04/2004, a contribuinte nada respondeu até o momento da lavratura do auto de infração. Ora, negar-se à prestar esclarecimentos é hipótese de agravamento nos termos da alínea “a” do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (na sua redação original).

Percebe-se, assim, que da análise de fatos semelhantes (apresentação apenas parcial da documentação solicitada pela fiscalização e não apresentação de esclarecimentos) e da

mesma norma (conteúdo de dispositivo legal escrito) as decisões recorrida e paradigma chegaram a conclusões diversas. A decisão recorrida não fez diferença entre apresentação de determinados documentos e esclarecimentos, entendendo como relevante apenas a verificação ou não de prejuízo quanto ao trabalho fiscal, enquanto que, para o paradigma apresentado, tal verificação de prejuízo seria irrelevante, sendo essencial no entanto que restem verificadas especificamente as hipóteses das alíneas/incisos do § 2º do artigo 44 da Lei 9.430/1996.

No caso do **paradigma 9101-002.997**, este tratou de hipótese em que a fiscalização adotou como fundamentação para o agravamento da multa de ofício o fato de a contribuinte ter deixado de apresentar as notas fiscais comprobatórias das despesas deduzidas, apesar de ter sido intimada e reintimada. O voto condutor afirma, então, que *“Se um dos itens do texto da intimação não foi contemplado, há o descumprimento de uma exigência, o que dá ensejo ao agravamento da multa de ofício, salvo situações excepcionais, o que não foi trazido aos autos.”* A ementa do julgado traduz este entendimento, afirmando que o agravamento é aplicável *“pelo descumprimento do prazo estipulado na intimação ou pelo não atendimento, ainda que parcial, da exigência de prestar esclarecimentos, apresentar arquivos ou sistemas ou apresentar documentação comprobatória.”*

Ou seja, tal decisão, assim como o acórdão recorrido, não dá interpretação restritiva aos incisos do § 2º do artigo 44 da Lei 9.430/1996, no sentido de que as hipóteses ali previstas seriam específicas mas, ao contrário da decisão objeto do presente recurso, considera irrelevante para a incidência do agravamento o efetivo prejuízo ao trabalho fiscal.

Compreendo que a divergência jurisprudencial resta claramente demonstrada.

A contribuinte sustenta, ademais, que o recurso especial da Fazenda Nacional não deve ser conhecido eis que o acórdão recorrido adotou o entendimento da Súmula 96 do CARF:

Sumula CARF nº 96: A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

Não obstante, o caso dos autos não é de arbitramento de lucros, de forma que a aplicação da súmula em questão resta prejudicada. No máximo, seria possível aplicar o racional de tal enunciado, o que não impediria o conhecimento do recurso por ser, então, tal decisão já de mérito.

Também sem razão, assim, a contribuinte neste ponto.

Conclusão – conhecimento – recurso especial da Fazenda Nacional

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional.

Admissibilidade - Recurso especial do Sujeito Passivo

O recurso do contribuinte é tempestivo. Quanto aos demais requisitos para a sua admissibilidade, observo, primeiramente, que o fato de o recurso tratar de matéria sobre a qual esta 1ª Turma da Câmara Superior já sedimentou entendimento contrário ao defendido pela Recorrente não é impedimento a seu conhecimento, não havendo qualquer determinação neste sentido no Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015.

Assim, conheço do recurso quanto à matéria *“Ágio - dedutibilidade para fins de CSLL”*.

Sobre a matéria “*decadência - art. 173 do CTN - termo de início da contagem do prazo*”, a Recorrente sustenta que a entrega da DIPJ teria o condão de antecipar a sua contagem, devendo-se interpretar que o lançamento poderia ser efetuado a partir da entrega da DIPJ.

No caso, argumenta que para o fato gerador ocorrido em 31 de dezembro de 2007, a DIPJ fora apresentada em 30 de junho de 2008, de maneira que o prazo decadencial teria se iniciado em 1º de julho de 2008 e se encerrado em 1º de julho de 2013, meses antes da ciência da lavratura do auto de infração.

Compreendo que tal interpretação contraria ao enunciado da Súmula CARF 101, não podendo portanto ser conhecido o recurso especial.

De fato, o Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 373/2015, estabelece, no §3º do artigo 67 do Anexo II, que “*Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso*”.

A Súmula CARF 101 -- vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018 -- tem o seguinte enunciado:

Súmula CARF nº 101: Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A expressão “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” prevista no artigo 173, I, do CTN corresponde ao primeiro dia do exercício seguinte ao do vencimento do tributo. É o que se conclui da análise dos acórdãos precedentes indicados para tal enunciado sumular do CARF já que, em todos eles, para a definição do termo inicial para a contagem do prazo decadencial previsto no artigo 173 do CTN, foi relevante apenas o fato de que o lançamento do tributo somente pode ocorrer após o seu vencimento. Nestes termos, ocorrendo o vencimento do tributo em janeiro de determinado ano, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado seria 1º de janeiro do ano seguinte ao do fato gerador.

O alcance da Súmula CARF 101 foi analisado por esta 1ª Turma da CSRF no acórdão 9101-004.014, de 14 de fevereiro de 2019, decidido por unanimidade:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

RECURSO ESPECIAL. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. ARTIGO 173, I. TERMO INICIAL. SÚMULA CARF 101.

A expressão “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” prevista no artigo 173, I, do CTN, corresponde ao primeiro dia do exercício seguinte ao do vencimento do tributo.

Entendimento constante dos acórdãos precedentes que informaram a Súmula CARF 101 (vinculante), que é de observância obrigatória pelos Conselheiros nos termos do artigo 45, VI, do Anexo II do RICARF.

Súmula CARF nº 101: Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, não conheço do recurso especial do contribuinte quanto ao tema do termo inicial do prazo decadencial previsto no artigo 173 do CTN.

Conclusão – conhecimento – recurso especial da contribuinte

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer parcialmente do recurso especial da contribuinte, especificamente quanto à matéria “*Ágio - dedutibilidade para fins de CSLL*”, não conhecendo-o quanto à matéria “*decadência - art. 173 do CTN - termo de início da contagem do prazo*”.

Mérito

Mérito - Recurso especial da Fazenda Nacional

Conforme já abordado no trecho referente ao conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional, a multa agravada contestada pela Fazenda Nacional em seu recurso especial foi aplicada com base no §2º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, em virtude de a empresa “*ainda que reiteradamente intimada, de forma deliberada não prestou esclarecimentos cruciais ao bom andamento da Auditoria no que se refere à infração de glosa de amortização com ágio interno/artificial.*” (fl. 73).

A Fiscalização baseia a penalidade aplicada no inciso I do §2º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, mas não indica especificamente se a exasperação da multa decorreu do não atendimento específico a alguma intimação, ou se se deveu a como se desenvolveu o atendimento à fiscalização, já que ali se descreve a existência de diversos pedidos de dilação de prazo -- a maioria deles, senão todos deferidos e cumpridos. Também não foi lavrado Termo de Embaraço à fiscalização, o qual esclareceria, pelo menos, os fatos que deram ensejo ao agravamento da multa.

Da análise do teor do Termo de Verificação Fiscal verifica-se que a exasperação da penalidade pode ter decorrido da não apresentação do contrato de compra e venda de ações e dos Livros Registro e Transferência de ações referentes a ODEQUI e OPP PP, já que a fiscalização os descreve mais de uma vez como documentos solicitados e não fornecidos, embora se tratasse de “operações intragrupo”.

De qualquer forma, compreendo que o auto de infração nesse ponto padece de vício consistente na ausência de indicação específica do fato que deu ensejo ao agravamento da multa, o que por si só já ensejaria o cancelamento de tal exasperação. Não pode subsistir auto de infração na parte em que baseado em suposições, em especial quando se trata de agravamento de pena.

Mesmo que superada tal circunstância, porém, compreendo que também quanto a seu conteúdo o auto de infração padece de vícios.

Analisando-se a autuação em face dos incisos do §2º do artigo 44 da Lei 9.430/1996, percebe-se, de fato, a multa não foi agravada em razão de a contribuinte ter deixado de apresentar os arquivos, sistemas ou a documentação técnica descritos nos incisos II e III do §2º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996. Resta assim analisar mais detidamente se a hipótese seria a do inciso I, isto é, se a contribuinte deixou de “prestar esclarecimentos” à fiscalização.

Como se descreveu, o agravamento da multa muito provavelmente decorreu da não apresentação de um contrato e de documentos societários de empresas, situação que, no

entender desta relatora, não se encaixa na hipótese do inciso I do §2º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, que trata do não atendimento à intimação para “prestar esclarecimentos”.

Transcrevo novamente o dispositivo legal em questão:

(...)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) ´

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Da leitura da norma acima transcrita percebe-se que esta prevê a aplicação de multa agravada nas hipóteses em que o contribuinte não atende a intimações para (i) prestar esclarecimentos, (ii) apresentar arquivos ou sistemas de processamento eletrônico de dados utilizados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras; e (iii) apresentar documentação técnica do sistema de processamento de dados suficiente para possibilitar a sua auditoria.

Não se lê em tal dispositivo que a penalidade possa ser agravada no caso de não atendimento a intimações “em geral”, mas apenas às intimações específicas ali descritas, que dizem respeito à prestação de esclarecimentos e à apresentação, não de quaisquer documentos, mas de determinados arquivos e sistemas.

Neste sentido, esta 1ª Turma da CSRF já decidiu (trecho do voto do então Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, acórdão 9101-003.279, de 6/12/2017, grifos do original):

Aliás, a não apresentação de documentos (destinados a comprovar a origem dos depósitos) nem mesmo se enquadra na literalidade da hipótese punível, porque o que se pune com o agravamento é o “não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos”, e não de intimação para apresentar documentos (Lei 9.430/1992, art. 44, §2º, “a”).

Da mesma forma no acórdão 9101-004.453, de 9 de outubro de 2019:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. NÃO APLICAÇÃO.

As hipóteses de multa de ofício agravada são específicas. Não constitui hipótese de agravamento da multa o não atendimento a intimações para apresentar documentos fiscais e contábeis, não mencionados nas alíneas b e c do § 2º do art. 44 da Lei 9.430/1996.

Este também parece ser o entendimento atualmente esposado pela da própria Receita Federal (grifamos):

Solução de Consulta Interna Cosit nº 7, de 21 de outubro de 2019

(Publicado(a) no Boletim de Serviço da RFB de 08/11/2019, seção 1, página 2)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

MULTA AGRAVADA. ART. 44, § 2º, DA LEI Nº 9.430, DE 1996. PRINCÍPIO DA COLABORAÇÃO COM A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. VINCULAÇÃO COM O ASPECTO MATERIAL. APLICAÇÃO.

O aspecto material da multa tributária vincula-se à conduta esperada do sujeito passivo quanto ao dever de colaboração com a administração tributária. Apenas ao final do procedimento fiscal que resultou em lançamento de ofício é que se tem por configurados todos os elementos que regem a regra-matriz da multa agravada.

A intimação para prestar esclarecimentos a ensejar o agravamento a que se refere o inciso I do §2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aquela com objetivo de apresentar um documento, mas sim para prestar esclarecimentos. Prestá-los não significa comprovar alguma informação já em poder do Fisco, mas sim justificar de forma convincente determinada situação de fato ou de direito; a intimação para tanto deve delimitar de forma precisa a(s) informação(ões) requerida(s).

O agravamento previsto no inciso II do §2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, deverá ser aplicado no caso da não apresentação de arquivos e sistemas solicitados pela Fiscalização, quando houver tributo a ser lançado, independentemente das infrações verificadas e da forma de tributação.

Cabível a aplicação isolada da multa regulamentar prevista no inciso II do artigo 12 da Lei nº 8.218, de 1991, para a hipótese de inocorrência de infração que enseje lançamento de tributo. Inexiste a necessidade de um procedimento fiscal prévio (com o consequente lançamento de tributo) como pressuposto para a incidência da multa, incidindo sobre qualquer sujeito que se enquadre nas hipóteses de que trata o art. 11 da Lei nº 8.218, de 1991.

Na impossibilidade de o Fisco utilizar informações contidas nos arquivos magnéticos ou sistemas, em virtude de não atenderem à forma em que devam ser apresentados os registros e respectivos arquivos, deverá ser aplicada tão somente a multa regulamentar estabelecida pelo inciso I do artigo 12 da Lei nº 8.218 de 1991.

Dispositivos Legais: art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991; § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

A hipótese legal é expressa, específica e restritiva. Assim, chega-se à conclusão de que, de qualquer forma, não há base legal para o agravamento da multa no caso dos autos.

Vale observar que, mesmo que houvesse alguma dúvida quanto à interpretação da norma em questão – o que, como visto, não ocorre no caso dos autos –, o Código Tributário Nacional é claro em estabelecer que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua *graduação* (art. 112, IV). Nesse contexto, por exemplo, quando o contribuinte, como no caso dos autos, não ignora a intimação, mas, pelo contrário, responde à Administração, embora por vezes solicitando mais prazo para tanto, em geral, o fato não se enquadra na hipótese legal da exasperação da multa. E dizemos em geral porque, de fato, em certos casos tal conduta pode caracterizar embaraço à fiscalização, como quando reiterada ou se os prazos decadenciais estiverem próximos – o que, no caso, deve ser devidamente descrito no correspondente Termo de Embaraço à Fiscalização a ser lavrado pela autoridade fiscal. Não foi o que ocorreu o caso dos autos, todavia.

Assim, no mérito o recurso especial da Fazenda Nacional não pode ser provido, seja por vício no lançamento da multa agravada, que não indica o fato a que se refere a penalidade, seja por não se tratar o caso da hipótese legal prevista em nenhum dos incisos do §2º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Mérito - Recurso especial do Sujeito Passivo

No mérito (na parte conhecida) o sujeito passivo pretende rediscutir especificamente a dedutibilidade do ágio para fins da CSLL.

Nesse ponto, a Recorrente sustenta que não existe previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela fiscalização.

No caso, o auto de infração de CSLL não indica qualquer base legal para o lançamento da contribuição relativamente à infração “glosa de ágio interno”, veja-se (fl. 14):

0001 CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS GLOSA DE DESPESAS COM DEBÊNTURES EMITIDAS DE FORMA FRAUDULENTA/APARENTE		
Glosa de despesas com amortização de debêntures emitidas de forma fraudulenta conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, parte integrante deste Auto de Infração.		
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2007	74.824.750,58	150,00
Enquadramento Legal		
Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2007 e 31/12/2007:		
Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90		
Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95		
Art. 2º da Lei nº 9.249/95		
Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96		
Art. 37 da Lei nº 10.637/02		
0002 CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS GLOSA DE DESPESAS COM AGIO INTERNO		
Glosa de despesas com amortização de ágio interno/artificial conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, parte integrante deste Auto de Infração.		
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2007	69.366.472,52	225,00
31/12/2008	69.416.796,38	225,00
Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.		

O Termo de Verificação Fiscal (TVF), por sua vez, indica as seguintes bases legais para o lançamento em discussão (fl. 56):

Infração – Glosa de Despesa com ágio interno/artificial na apuração da CSLL:
• Artigo 2º da lei 7.689 de 15 de dezembro de 1988 e alterações posteriores; • Artigo 57, da Lei 8.981 de 20 de janeiro de 1995 e alterações posteriores; • Artigo 1º da Lei 9.316 de 22 de novembro de 1996; • Artigo 28, da Lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996.

Analisando-se tais normas, observo que o artigo 2º da Lei n. 7.689/1988, assim como o artigo 1º da Lei n. 9.316/1996 tratam especificamente da base de cálculo desta contribuição, valendo transcrevê-los (grifamos):

Lei 7.689/1988

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:

(...)

c) **O resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado** pela: (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990) pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n 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 n 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 n 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei n 8.034, de 1990)

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 n 8.034, de 1990)

Lei 9.316/1996

Art. 1º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.

Parágrafo único. Os valores da contribuição social a que se refere este artigo, registrados como custo ou despesa, deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo.

Como visto, a base de cálculo da CSLL parte do resultado apurado a partir da aplicação das expressas disposições da legislação comercial, ajustado por exclusões e adições especificamente previstas, sendo de se distinguir a composição da base de cálculo da CSLL das regras próprias da legislação do IRPJ.

O artigo 28 da Lei 9.430/1996 tem a seguinte redação:

~~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. 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-B, 26, 55 e 71. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

De se notar que nenhum dos dispositivos da Lei 9.430/1996 trata da amortização fiscal de ágio. A lei sequer traz a palavra “ágio” e, quando trata de amortização de custos e despesas, o faz especificamente no contexto do controle de preços de transferência. Assim, o artigo 28 da Lei 9.430/1996 quando estende à apuração da base de cálculo da CSLL regras específicas referentes ao IRPJ – seja na sua redação original seja nas alterações posteriores –, o fez com relação a artigos específicos da Lei 9.430/1996, não aplicáveis ao caso dos autos. Seguimos.

Por sua vez, o caput do art. 57 da Lei 8.981/1995 destaca (grifamos):

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n 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)

Conforme se verifica da leitura do dispositivo, o artigo 57 da Lei 8.981/1995 não autoriza a aplicação indiscriminada das disposições regentes do IRPJ na verificação dos contornos de incidência da CSLL, mas preserva, expressamente, os ditames próprios da definição de sua base de cálculo, da forma como realizado pelas disposições até então vigentes, mantendo, assim, as normas contidas na mencionada Lei 7.689/1988, nos termos ali então especificamente apontados.

Assim, uma primeira conclusão a que se chega é de que **a base de cálculo da CSLL é específica** e, para admitir como válida qualquer exclusão e/ou adição em sua apuração, faz-se necessária a existência de lei expressa, sem a qual estar-se-ia admitindo a possibilidade de interpretação ampliativa de normas restritivas de direito.

Tanto é verdade que as regras de dedutibilidade de despesas que sejam aplicáveis na apuração do lucro real não podem ser estendidas, sem a existência de previsão legal, à apuração da base de cálculo da CSLL que foi necessária a edição tanto do artigo 57 da Lei 8.981/1995 quanto do artigo 28 da Lei 9.430/1996 para estender à CSLL as normas que diziam respeito, apenas, ao IRPJ. Assim, a base de cálculo da CSLL apenas será idêntica à do IRPJ na medida em que exista legislação expressa neste sentido.

No caso das despesas com a amortização de ágio, na hipótese dos autos elas foram registradas com base na Lei 9.532/1997, a qual apenas faz referência ao “lucro real”, que é a base de cálculo do IRPJ. A norma silencia quanto à base de cálculo da CSLL. Também não há qualquer dispositivo de lei que estenda a aplicação das disposições do artigo 7º da Lei 9.532/1997 à base de cálculo da CSLL.

Portanto, uma segunda conclusão é que, **para a CSLL, os termos e condições para a amortização fiscal do ágio não estão no artigo 7º da Lei 9.532/1997**.

A questão que se coloca é, então, qual é o tratamento tributário do ágio para fins da CSLL.

Nesse ponto, a Recorrente sustenta, em síntese, que a legislação comercial sempre previu a amortização do ágio na contabilidade societária, bem como que o artigo 25 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, que estabelecia a indedutibilidade das contrapartidas da amortização do ágio, se aplica apenas ao IRPJ. O dispositivo tem a seguinte redação:

Art. 25 - As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

O artigo 25 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 faz referência aos artigos 20 e 33 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, que têm a seguinte redação:

Art 20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

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

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.

§ 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico: (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade; (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros; (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

(...)

Art 33 - O valor contábil, para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 20), será a soma algébrica dos seguintes valores:

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados, nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979) (Vigência)

(...)

Os dispositivos acima tratam, respectivamente, da formação do ágio/deságio e de sua repercussão para fins do IRPJ em caso de alienação ou liquidação do investimento.

A obrigação de avaliar os investimentos pelo método de equivalência patrimonial (MEP), por sua vez, era dada pelo artigo 21 desse mesmo Decreto-Lei nº 1.598/1977, nos seguintes termos:

Art 21 - Em cada balanço o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, de acordo com o disposto no artigo 248 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e as seguintes normas:

I - o valor de patrimônio líquido será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação da coligada ou controlada levantado na mesma data do balanço do contribuinte ou até 2 meses, no máximo, antes dessa data, com observância da lei comercial, inclusive quanto à dedução das participações nos resultados e da provisão para o imposto de renda.

II - se os critérios contábeis adotados pela coligada ou controlada e pelo contribuinte não forem uniformes, o contribuinte deverá fazer no balanço ou balancete da coligada ou controlada os ajustes necessários para eliminar as diferenças relevantes decorrentes da diversidade de critérios;

III - o balanço ou balancete da coligada ou controlada levantado em data anterior à do balanço do contribuinte deverá ser ajustado para registrar os efeitos relevantes de fatos extraordinários ocorridos no período;

IV - o prazo de 2 meses de que trata o item aplica-se aos balanços ou balancetes de verificação das sociedades de que a coligada ou controlada participe, direta ou indiretamente, com investimentos relevantes que devam ser avaliados pelo valor de patrimônio líquido para efeito de determinar o valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

V - o valor do investimento do contribuinte será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido ajustado de acordo com os números anteriores, da porcentagem da participação do contribuinte na coligada ou controlada.

Por sua vez, a repercussão fiscal da avaliação de investimentos pelo MEP era dada nos artigos 22 e 23 do Decreto-Lei nº 1.598/1977:

Art 22 - O valor do investimento na data do balanço (art. 20, I), depois de registrada a correção monetária do exercício (art. 39), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo 21, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento.

Parágrafo único - Os lucros ou dividendos distribuídos pela coligada ou controlada deverão ser registrados pelo contribuinte como diminuição do valor de patrimônio líquido do investimento, e não influenciarão as contas de resultado.

Art. 23 - A contrapartida do ajuste de que trata o artigo 22, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

Parágrafo único - Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição, nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País. (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

Como se percebe, a formação de ágio/deságio é consequência direta da avaliação de investimentos pelo MEP, mas o tratamento tributário do ágio/deságio e o tratamento tributário dos ajustes do MEP são independentes e estão, inclusive regulados em artigos diferentes do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

O artigo 2º, § 1º, “c”, da Lei 7.689/1988, quando veio regular a base de cálculo da CSLL, referiu-se exclusivamente aos resultados de avaliação de investimentos pelo MEP, sem fazer qualquer referência expressa ao tratamento a ser dado, para fins da CSLL, à contrapartida da amortização contábil do ágio/deságio. Vale reproduzir novamente o dispositivo, para destacar os trechos a que se faz referência:

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:

(...)

c) **O resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:** (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990) pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

1 - **adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;** (Redação dada pela Lei n 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 n 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 n 8.034, de 1990)

4 - **exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;** (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

5 - **exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;** (Incluído pela Lei n 8.034, de 1990)

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 n 8.034, de 1990)

O fato de o dispositivo tratar especificamente das contrapartidas de ajuste do MEP e silenciar quanto às contrapartidas da amortização do ágio/deságio não pode, com a devida vênia, ser ignorado. Da mesma forma, não pode ser tido como um permissivo para que se estenda a vedação constante do artigo 25 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 à CSLL. Pelo contrário. Se a legislação acerca da CSLL quisesse dar ao ágio/deságio um tratamento tributário diferente do contábil ela o teria feito expressamente – mas como visto ela o fez apenas e exclusivamente quanto às contrapartidas do ajuste do MEP.

Em síntese, não vejo a neutralidade da amortização do ágio/deságio como uma consequência lógica da neutralidade do MEP, eis que, como visto, o tratamento tributário dos ajustes de MEP e da amortização contábil de ágio/deságio é independente, constando inclusive de artigos de lei diferentes.

No caso dos autos, não é possível saber, na atual instância de julgamento, em que medida as amortizações do ágio da base de cálculo da CSLL estariam de acordo com a interpretação da legislação acima descrita. De qualquer forma, fato é que o auto de infração, da forma como lavrado, não pode subsistir.

Observo que o auto de infração não fez referência ao artigo 13 da Lei 9.532/1997, que é tido por alguns como o dispositivo legal que autorizaria a glosa das despesas com amortização de ágio para fins de apuração da CSLL. Assim, deixo de me pronunciar sobre se esse dispositivo legal poderia levar à indedutibilidade das despesas em questão.

Em conclusão, compreendo que assiste razão ao recorrente neste ponto, sendo de se cancelar o auto de infração de CSLL.

Conclusão geral

Ante o exposto, assim oriento meu voto: (i) recurso especial da Fazenda Nacional: conheço e nego provimento; (ii) recurso especial do contribuinte: conheço parcialmente, nos termos do despacho de admissibilidade, não conhecendo ainda quanto à matéria da decadência. No mérito, quanto à parte conhecida, dou provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

A maioria qualificada deste Colegiado divergiu da I. Relatora e negou provimento ao recurso especial da Contribuinte que pretendia o cancelamento da exigência de CSLL decorrente das glosas de amortização de ágio.

Importa ter em conta, inicialmente, que tais glosas decorreram da constatação de o ágio ter sido constituído internamente ao grupo econômico, tendo o acórdão recorrido confirmado que se trata, aqui, de ágio interno. Neste sentido é o consignado no voto condutor do acórdão recorrido:

A abordagem adotada no voto do I. Relator foi no sentido de comparar e determinar qual a prevalência entre os contextos legal, contábil e societário na constituição e aproveitamento do ágio; a minha enfrenta o ágio no plano da existência e validade.

E digo isso porque entendo que de toda a operação, é na criação do ágio que há vício, por ter sido criado como expressão de uma só vontade, voltado para o prejuízo de terceiro e por não ter havido, sequer, qualquer dispêndio ou movimentação financeira.

Expressão de uma só vontade porque foi gerado por empresas sob o mesmo controle, empresas do mesmo grupo econômico, duas holdings, OPP PP e ODEQUI, que fazem aquilo que é de interesse do Grupo Odebrecht, que as controla. A continuidade da operação também se dá entre empresas do mesmo Grupo, contrariamente ao que informa a Recorrente.

Compulsando os documentos constantes dos autos, observa-se que no Protocolo e Justificação da Operação de Incorporação da OPP Produtos Petroquímicos S. A.

Pela COPENE Petroquímica do Nordeste S. A., que deu origem a formação da Braskem, dentre várias *consideranda*, encontramos a seguinte (fls. 612/613):

(i) Os Grupos Odebrecht e Mariani sagraram-se vencedores do Leilão dos chamados Ativos Econômico S. A. Empreendimentos, implementado no dia 25 de julho de 2001, passando a deter o controle da Nordeste Química S. A. Norquisa, que por sua vez é controladora da Incorporadora;

Como se vê, o controle da COPENE (incorporadora) era dos Grupos Odebrecht e Mariani, do que se conclui que não se pode afirmar que o Grupo Odebrecht não detinha séria influência, se não controle, da COPENE quando houve a incorporação da OPP PP, originando a Braskem.

A meu ver, só este fato, a criação do ágio entre partes relacionadas, já é suficiente à invalidade. É não é dizer-se que isso é novidade. Já na década de 1990 se observava a reprovação dessa conduta pela contabilidade.

Antes disso, contudo, devemos recordar que a Lei nº 6.404, de 1976, prescreve em seu artigo 177:

[...]

E não podia ser diferente, afinal, o cálculo do lucro real parte do lucro líquido do exercício, que é contábil.

Assim é que já em 1993, o artigo 7º da Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993, estabelece:

[...]

Já em 2010, o CPC nº 04 (R1), tratando de ativos intangíveis, afirma:

[...]

Assim, a contabilidade não aceita, por não poder ser mensurada com confiabilidade, o ágio criado internamente.

Outro aspecto do artigo 177 da Lei nº 6.404, de 1976, acima transcrito é a obediência devida pelas companhias aos mandamentos da Comissão de Valores Mobiliários

(CVM). Esta, por sua vez já externou seu entendimento quanto a este tipo de ágio, o interno, da seguinte forma:

[...]

Então até aqui fica claro que, tanto a contabilidade, quanto a CVM, recusam o ágio criado internamente nos Grupos Econômicos, pois este não tem a independência necessária entre as partes envolvidas para que lhe seja atribuída confiabilidade. A criação de ágio nessas condições viola o artigo 177 da Lei nº 6.404, de 1976, pelo que, não pode ser considerada lícita.

E a ciência contábil não está protegendo a União. Não reconhece o ágio interno para proteger a lisura do retrato da situação das empresas evitando que os interessados, acionistas, e até o fisco, sejam ludibriados por uma saúde econômica artilosa e falsa.

A CVM também não está protegendo a União, mas quer demonstrações financeiras fidedignas, que permitam aos investidores e ao mercado conhecer a verdadeira situação econômico/financeira das companhias.

Então resta dizer que a Recorrente agiu de maneira conforme à lei, fechar os olhos e permitir que se utilize deste artifício para deixar de recolher milhões em tributos devidos à União. E aqui está a segunda parte da minha afirmação: o prejuízo a terceiro. A União, o Fisco, como principais prejudicados pela atuação do Grupo, e principalmente estes, não devem aceitar o ágio falsamente criado, e o fazem para proteger o Estado.

Em que pese a aparente legalidade, o ágio criado não se reveste de condições mínimas de fidedignidade, haja vista não ter sido gerado em condições de livre mercado e entre partes independentes. O Grupo Odebrecht criou uma vantagem por ter o controle total das empresas que o integram, que simplesmente são instrumentos de planejamento tributário ilícito e fraudulento.

O terceiro ponto a destacar é a falta total de pagamento, havendo apenas trocas contábeis, manobras escriturais, como ficou demonstrado e aqui repetirei.

Primeiro aspecto visível é a não-seriedade do compromisso assumido pela OPP PP de pagamento dos quase dois bilhões de reais de ágio à ODEQUI em dez parcelas trimestrais a partir de 2003, compromisso esse herdado pela Braskem, afinal, à incorporadora são atribuídos os direitos e obrigações da incorporada.

Além das quitações de 338 milhões e 538 milhões que foram descritos neste voto, liquidados com encontro de contas da Braskem com a ODEQUI, uma vez que a Braskem era devedora e credora da ODEQUI, a liquidação de mais de 1 bilhão se deu quando da incorporação desta holding pela Braskem. E isso aconteceu em 2005, sem que nenhum pagamento relativo àquele compromisso houvesse sido honrado: no mínimo, 3 pagamentos trimestrais em 2003 e mais 4 trimestrais em 2004.

Mas não há necessidade de pagar, afinal são empresas do mesmo Grupo e o plano não incluía qualquer dispêndio. Quer dizer, o único dispêndio, que seria o pagamento das debêntures, resultou em aumento da participação da Odebrecht na Braskem, com a conversão das debêntures em ações, e pagamento de juros de 5% mais TJLP, contabilizados como despesas. Mas disso trataremos adiante.

Ao que se vê neste caso específico, o compromisso que a Braskem e o Grupo têm é o de lesar o fisco, pois entre as partes relacionadas tudo é acertado sem que haja conflito de vontades, discussão de valores, cobrança de prazos. Tudo está planejado nos mínimos detalhes e as partes obedecem a um único cérebro.

Em sua defesa a Empresa diz que a fiscalização e a DRJ valorizaram a forma, em detrimento da substância. Peço vênia para entender exatamente o oposto. Embora formalmente exista uma aparência de legalidade no desenrolar dos acontecimentos previamente programados pelo Grupo, não existe absolutamente nenhuma substância que permita concluir pela existência do referido ágio.

Aduz, em longo histórico, que o fisco e a DRJ atentaram para a fotografia e não para o filme, como leciona Marco Aurélio Greco, mas o filme a que se refere não diz respeito à falsa criação do ágio, mas ao histórico da viabilização do pólo petroquímico de Camaçari. Tudo o que descreve poderia ter sido feito, sem criar o falso ágio e lesar terceiros.

Por outro lado, desconsidera o controle da COPENE pela Odebrecht e Mariani quando afirma que a entrega direta de ativos da Odebrecht à COPENE geraria o mesmo ágio. Sim, geraria o mesmo ágio: interno!

Deve ser objeto de destaque a manifestação da Procuradoria da Fazenda no Processo nº 13502.721354/2013-13, que também tem como sujeito passivo a Braskem e trata da mesma operação de criação de ágio relatada neste processo, fazendo uma crítica ao parecer da FIPECAFI, também juntada nestes autos:

[...]

A petição apresentada pela Procuradoria da Fazenda aponta com clareza os equívocos cometidos no referido Parecer, tornando-o incapaz de justificar tanto a formação do ágio, que efetivamente foi criado entre partes relacionadas (ágio interno), quanto a existência de pagamentos.

A Recorrente afirma que em nenhum momento a fiscalização tratou a OPP PP como empresa veículo, tratando-se de inovação que cerceia o direito de defesa da Recorrente. Embora não tenha citado expressamente, a fiscalização descreve a situação de empresa veículo, mas nem se cogita utilizar este argumento, desnecessário e complementar ante o até agora afirmado como fundamento da decisão.

Entendo que, antes de abordar a legalidade dos desdobramentos decorrentes do reconhecimento do ágio, deve-se analisar a sua existência e validade. O ágio gerado na aquisição de ações em tesouraria da ODEQUI pela OPP PP não tem substância econômica, foi gerado entre partes relacionadas, sem nenhum dispêndio, somente com artifícios escriturais, não sendo aceito pela ciência contábil, tampouco pela CVM, não podendo ser reconhecido como válido para os fins tributários.

Em tais circunstâncias, antes de se debater a existência de previsão legal para adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com amortização de ágio considerada indedutível, importa observar que a amortização do ágio interno sequer é admitida no próprio lucro contábil, referência primeira para apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Apenas por isso já seria desnecessária norma específica determinando a adição destes valores à base de cálculo daquela contribuição

Para além disso, cabe acrescentar que a figura do ágio surge, em regra, no momento da aquisição do investimento, quando seu custo de aquisição é confrontado com a correspondente parcela do patrimônio líquido da investida e mostra-se superior a ela. Assim, sua formação decorre, necessariamente, da adoção do método de equivalência patrimonial para avaliação de investimentos. E, neste ponto, nota-se que a legislação, ao disciplinar a forma como seriam registrados os investimentos permanentes em coligadas ou controladas, não tratou especificamente daquela figura.

Originalmente, o Decreto-lei nº 2.627, de 1940, adotava apenas o custo de aquisição como regra para valoração de investimentos:

Art. 129. No fim de cada ano ou exercício social, proceder-se-á a balanço geral, para a verificação dos lucros ou prejuízos.

Parágrafo único. Feito o inventário do ativo e passivo, **a estimação do ativo obedecerá às seguintes regras:**

a) os bens, destinados à exploração do objeto social, **avaliar-se-ão pelo custo de aquisição.** Na avaliação dos que se desgastam ou depreciam com o uso ou pela ação ao

tempo ou de outros fatores, atender-se-á à desvalorização respectiva, devendo ser criados fundos de amortização para assegurar-lhes a substituição ou a conservação do valor;

b) **os valores mobiliários**, matéria prima, bens destinados à alienação, ou que constituem produtos ou artigos da indústria ou comércio da sociedade, podem ser **estimados pelo custo de aquisição** ou de fabricação, ou pelo preço corrente no mercado ou Bolsa. Prevalecerá o critério da estimação pelo preço corrente, sempre que este for inferior ao preço do custo. Quando o preço corrente ou venal estiver acima do valor do custo de aquisição ou fabricação, se avaliados os bens pelo preço corrente, a diferença entre este e o preço do custo não será levada em conta para a distribuição de dividendos, nem para as percentagens referentes aos fundos de reserva;

[...] (*negrejou-se*)

A Lei nº 6.404, de 1976, alterou significativamente este contexto, ao instituir a avaliação de investimentos com base no patrimônio líquido da investida. O tema foi assim abordado em sua Exposição de Motivos:

Na **avaliação**, no balanço patrimonial, de **investimento considerado relevante**, o **princípio geral do custo de aquisição**, atualizado monetariamente, não é critério adequado, porque não reflete as mutações ocorridas no patrimônio da sociedade coligada ou controlada. Daí as normas do artigo 249 que impõem, nos casos que especifica, **a avaliação com base no patrimônio líquido**. Quando esses investimentos correspondem a parcela apreciável dos recursos próprios da companhia, nem mesmo o critério de avaliação com base no patrimônio líquido é suficiente para informar acionistas e credores sobre a sua situação financeira: somente a elaboração de demonstrações financeiras consolidadas, segundo as normas constantes do artigo 251, poderá proporcionar esse conhecimento.

[...]

Os critérios de avaliação do ativo (art. 184) são os da lei atual, com as seguintes inovações:

[...];

b) o custo de aquisição dos investimentos em outras sociedades deverá ser deduzido das perdas prováveis na realização do seu valor e não será modificado pelo recebimento de ações ou quotas bonificadas; mas os investimentos relevantes em coligadas e controladas deverão ser avaliados pelo valor de patrimônio líquido (nº II); (*negrejou-se*)

A Lei nº 6.404, de 1976, por sua vez, estava assim redigida, em seu texto original:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

[...]

III - os **investimentos em participação no capital social de outras sociedades**, **ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor**, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;

[...]

§ 2º A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de:

[...]

b) **amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;**

[...]

Art. 248. **No balanço patrimonial da companhia, os investimentos relevantes** (artigo 247, parágrafo único) em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital social, e em sociedades controladas, **serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido**, de acordo com as seguintes normas:

I - o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas;

II - o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

III - a **diferença entre o valor do investimento**, de acordo com o número II, e o **custo de aquisição** corrigido monetariamente; somente será registrada **como resultado do exercício**:

- a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;
- b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;
- c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.

§ 2º A sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número I. *(negrejou-se)*

[...]

Art. 250. Das demonstrações financeiras consolidadas serão excluídas:

- I - as participações de uma sociedade em outra;
- II - os saldos de quaisquer contas entre as sociedades;
- III - as parcelas dos resultados do exercício, dos lucros ou prejuízos acumulados e do custo de estoques ou do ativo permanente que corresponderem a resultados, ainda não realizados, de negócios entre as sociedades.

[...]

§ 2º **A parcela do custo de aquisição do investimento em controlada, que não for absorvida na consolidação, deverá ser mantida no ativo permanente, com dedução da provisão adequada para perdas já comprovadas, e será objeto de nota explicativa.**

§ 3º **O valor da participação que exceder do custo de aquisição constituirá parcela destacada dos resultados de exercícios futuros até que fique comprovada a existência de ganho efetivo.**

[...] *(negrejou-se)*

Nestes termos, os investimentos avaliados pelo custo de aquisição, em determinadas circunstâncias, poderiam ser ajustados por provisão de perdas prováveis em sua realização, mas o regramento da avaliação de investimentos por equivalência patrimonial não cogitava de destaque semelhante, mas equivalente ao ágio pago na aquisição do investimento. Por sua vez, a amortização prevista em razão da *diminuição de valor dos elementos do ativo*

imobilizado ficou restrita a *direitos de propriedade industrial ou comercial* ou outros bens e direitos com duração ou utilização contratual limitadas, distintos, portanto, dos investimentos permanentes em outras sociedades.

Significa dizer que o investimento avaliado por equivalência patrimonial deveria ser registrado pelo custo de aquisição e, no momento do balanço patrimonial da investidora, seria confrontado com o equivalente patrimônio líquido da investida, sendo a diferença registrada como resultado do exercício, mas somente se decorrente de resultados da investida e ganhos ou perdas efetivos, ou em razão de determinações da Comissão de Valores Mobiliários. Evidência de que o ágio permanecia integrando o custo de aquisição do investimento em tais circunstâncias são as determinações do art. 250, §§2º e 3º da Lei nº 6.404, de 1976, que revelam o tratamento a ser dado às diferenças positivas e negativas entre o custo do investimento avaliado por equivalência patrimonial e o correspondente patrimônio da investida em caso de consolidação de balanços.

Na mesma linha é a abordagem contida em edição antiga do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. 3ª edição. Editora Atlas. São Paulo, 1991: pág. 248):

Ao comprar ações de uma empresa que serão avaliadas pelo método da equivalência patrimonial, deve-se, já na ocasião da compra, segregar na contabilidade o preço total de custo em duas subcontas distintas, ou seja, o valor da equivalência patrimonial numa subconta e o valor do ágio (ou deságio) em outra subconta.

A lei das S.A., na verdade, não abordou esse tratamento contábil especificamente; todavia, ele está de acordo com adequada técnica contábil e expresso ainda na legislação fiscal, através do art. 259 do RIR (Decreto nº 85.450, de 04-12-80) e na Instrução CVM nº 01, itens XX e XXV.

A subconta relativa ao ágio ou deságio deve figurar no próprio grupo de investimentos, sendo que a instrução CVM nº 01 estabelece que, para fins do Balanço Patrimonial, os saldos de ambas as contas devem estar agrupados no Ativo Permanente.

Somente com a edição do Decreto-lei nº 1.598, de 1977 surge a primeira determinação legal para que as pessoas jurídicas submetidas à tributação pelo lucro real, sociedades anônimas ou não, promovam o desdobramento do custo de aquisição do investimento avaliado por equivalência patrimonial, destacando o ágio ou deságio correspondente e apresentando seu fundamento econômico. Neste sentido são as disposições de seu art. 20:

Art. 20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, **desdobrar o custo de aquisição** em:

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

II - **ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.**

§ 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio **deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:**

a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

§ 4º - As normas deste Decreto-lei sobre investimentos em coligada ou controlada avaliados pelo valor de patrimônio líquido aplicam-se às sociedades que, de acordo com a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, tenham o dever legal de adotar esse critério de avaliação, inclusive as sociedades de que a coligada ou controlada participe, direta ou indiretamente, com investimento relevante, cuja avaliação segundo o mesmo critério seja necessária para determinar o valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada. *(negrejou-se)*

A amortização contábil do ágio, por sua vez, é implicitamente admitida no art. 25 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, mas sua dedução no lucro real é postergada para o momento da alienação do investimento, nos termos do seu art. 33:

Art. 25 - O ágio ou deságio na aquisição da participação, **cujo fundamento tenha sido a diferença entre o valor de mercado e o valor contábil dos bens do ativo da coligada ou controlada** (art. 20, § 2º, letra a), deverá ser amortizado no exercício social em que os bens que o justificaram forem baixados por alienação ou perecimento, ou nos exercícios sociais em que seu valor for realizado por depreciação, amortização ou exaustão.

§ 1º - A contrapartida da amortização do ágio ou deságio nos termos deste artigo **somente será computada na determinação do lucro real** pela diferença entre o montante da amortização e o da participação do contribuinte:

a) no resultado realizado pela coligada ou controlada na alienação ou baixa dos bens do ativo cujo valor tenha constituído o fundamento econômico do ágio ou deságio; ou

b) no valor realizado pela coligada ou controlada na depreciação, amortização ou exaustão desses bens.

§ 2º - **As contrapartidas da amortização de ágio ou deságio com os fundamentos das letras b e c de § 2º de artigo 20 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no artigo 33.**

[...]

Art. 33 - O valor contábil, para efeito de determinar o **ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido** (art. 20), será a soma algébrica dos seguintes valores:

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II - saldo não amortizado de ágios ou deságios na aquisição da participação com fundamento na letra a do § 2º do artigo 20;

III - **ágio ou deságio na aquisição do investimento com fundamento nas letras b e c do § 2º do artigo 20, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte;**

IV - provisão para perdas (art. 32) que tiver sido computada na determinação do lucro real.

§ 1º - Os valores de que tratam os itens II a IV serão corrigidos monetariamente.

§ 2º - Serão computados na determinação do lucro real:

a) como ganho de capital, o acréscimo do valor de patrimônio líquido decorrente de aumento na porcentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada, resultante de modificação do capital social desta com diluição da participação dos demais sócios;

b) como perda de capital, a diminuição do valor de patrimônio líquido decorrente de redução na porcentagem da participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada, em virtude de modificação no capital social desta com diluição da participação do contribuinte. *(negrejou-se)*

Será, assim, a Instrução CVM nº 01, editada posteriormente, em 27/04/1978, que primeiro determinará o registro desta amortização:

Desdobramento do custo de aquisição de investimento

XX - Para efeito de contabilização, o custo de aquisição de investimento em coligada ou em controlada deverá ser desdobrado e os valores resultantes desse desdobramento contabilizados em sub-contas separadas:

a) equivalência patrimonial baseada em balanço patrimonial ou em balancete de verificação levantado até, no máximo, sessenta dias antes da data da aquisição pela investidora ou pela controladora, consoante o disposto no Inciso XI

b) ágio ou deságio na aquisição, representado pela diferença para mais ou para menos, respectivamente, entre o custo de aquisição do investimento e a equivalência patrimonial.

XXI - o ágio ou deságio computado na ocasião da aquisição do investimento deverá ser contabilizado com indicação do fundamento econômico que o determinou:

a) diferença para mais ou para menos entre o valor de mercado de bens do ativo e o valor contábil desses mesmos bens na coligada ou na controlada;

b) diferença para mais ou para menos na expectativa de rentabilidade baseada em projeção do resultado de exercícios, futuros;

c) fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas.

XXII - O ágio ou o deságio decorrente da diferença entre o valor de mercado de bens do ativo e o valor contábil na coligada ou na controlada desses mesmos bens deverá ser amortizado na proporção em que for sendo realizado na coligada ou na controlada por depreciação, por amortização ou por exaustão dos bens, ou por baixa em decorrência de alienação ou de perecimento desses mesmos bens.

XXIII - O ágio ou o deságio decorrente da expectativa de rentabilidade deverá ser amortizado no prazo e na extensão das projeções que o determinaram ou quando houver baixa em decorrência de alienação ou de perecimento do investimento antes de haver terminado o prazo estabelecido para amortização.

XXIV - O ágio decorrente de fundo de comércio, de intangíveis ou de outras razões econômicas, deverá ser amortizado no prazo estimado de utilização, de vigência ou de perda de substância ou quando houver baixa em decorrência de alienação ou de perecimento do investimento antes de haver terminado o prazo estabelecido para amortização.

XXV - Na elaboração do balanço patrimonial da investidora ou da controladora, o saldo não amortizado do ágio ou do deságio deverá ser apresentado no ativo permanente, adicionado ou deduzido, respectivamente, da equivalência patrimonial do investimento a que se referir. A provisão para perdas deverá também ser apresentada no ativo permanente por dedução da equivalência patrimonial do investimento a que se referir. *(negrejou-se)*

Resta evidente, portanto, que a amortização contábil do ágio pago na aquisição de investimentos era apenas uma possibilidade no momento da edição do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, e não estava cogitada na Lei nº 6.404, de 1976. A determinação de que ela fosse apropriada contabilmente surge, apenas, com a manifestação da Comissão de Valores Mobiliários.

Dessa forma, é válido concluir que a Lei nº 7.689, de 1988 não cogitava dos efeitos desta amortização quando fixou o *resultado do exercício* como base de cálculo da CSLL, e determinou os ajustes pertinentes, estes evidentemente expressos em razão do que estabelecido pela Lei nº 6.404, de 1976:

Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade 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 investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

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) (*negrejou-se*)

Assim não fosse e o ato normativo da CVM estaria determinando incidência tributária, ou afastando-a. Decorre daí ser desnecessário que a Lei nº 7.689, de 1988 determinasse a adição da amortização de ágio à base de cálculo da CSLL, porque esta dedução não estaria computada no lucro contábil apurado na forma da Lei nº 6.404, de 1976.

Para além disso, embora a Lei nº 7.689, de 1988, ao instituir a CSLL, não tenha cogitado especificamente da adição, à sua base de cálculo, de amortizações de ágio que tivessem reduzido o lucro contábil, ou da exclusão de acréscimos decorrentes da amortização de deságio, referida lei, em seu art. 2º, apontou a neutralidade dos resultados de equivalência patrimonial, método do qual decorre o destaque de ágio e deságio em investimentos.

Já no âmbito da apuração do lucro real, o Decreto-lei nº 1.598, de 1977, disciplinou os efeitos das amortizações de ágio e deságio, mas em razão do disposto em seu art. 34, a Lei nº 9.532, de 1997 impôs limites à amortização do ágio naqueles casos, alinhando os efeitos fiscais aos contábeis, como a seguir demonstrado.

De fato, os efeitos das amortizações de ágio e deságio, à época em que as operações foram realizadas, estavam assim disciplinados no Decreto-lei nº 1.598, de 1977:

Art. 23. [...]

Parágrafo único - **Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição**, nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País. (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

[...]

Art. 33 - O valor contábil, **para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido** (art. 20), será a **soma algébrica** dos seguintes valores:

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II - **ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte**, excluídos os computados, nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)

IV - provisão para perdas (art. 32) que tiver sido computada na determinação do lucro real.

§ 1º - Os valores de que tratam os itens II a IV serão corrigidos monetariamente.

§ 2º - Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda de capital por variação na porcentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978). *(negrejou-se)*

Dessa forma, as amortizações de ágio e deságio deveriam ser adicionadas ou excluídas na apuração do lucro real, e controladas na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, para posteriormente compor a apuração do ganho de capital na alienação ou liquidação do investimento. Mas, segundo a Lei nº 6.404, de 1976:

Art. 219. Extingue-se a companhia:

I - pelo encerramento da liquidação;

II - pela incorporação ou fusão, e pela cisão com versão de todo o patrimônio em outras sociedades.

Nestes termos, por vislumbrar distinção entre a hipótese do inciso II do art. 219 da Lei nº 6.404, de 1976, e de encerramento prevista no inciso I do mesmo dispositivo, esta hábil a ensinar a aplicação do disposto no art. 33 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, o legislador assim fixou na seqüência deste dispositivo:

Participação Extinta em Fusão, Incorporação ou Cisão

Art 34 - Na fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituir será computado na determinação do lucro real de acordo com as seguintes normas:

I - somente será dedutível como perda de capital a diferença entre o valor contábil e o valor de acervo líquido avaliado a preços de mercado, e o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, optar pelo tratamento da diferença como ativo diferido, amortizável no prazo máximo de 10 anos;

II - será computado como ganho de capital o valor pelo qual tiver sido recebido o acervo líquido que exceder o valor contábil das ações ou quotas extintas, mas o contribuinte poderá, observado o disposto nos §§ 1º e 2º, diferir a tributação sobre a parte do ganho de capital em bens do ativo permanente, até que esse seja realizado.

§ 1º O contribuinte somente poderá diferir a tributação da parte do ganho de capital correspondente a bens do ativo permanente se:

- a) discriminar os bens do acervo líquido recebido a que corresponder o ganho de capital diferido, de modo a permitir a determinação do valor realizado em cada período-base; e
- b) mantiver, no livro de que trata o item I do artigo 8º, conta de controle do ganho de capital ainda não tributado, cujo saldo ficará sujeito a correção monetária anual, por ocasião do balanço, aos mesmos coeficientes aplicados na correção do ativo permanente.

§ 2º - O contribuinte deve computar no lucro real de cada período-base a parte do ganho de capital realizada mediante alienação ou liquidação, ou através de quotas de depreciação, amortização ou exaustão deduzidas como custo ou despesa operacional.

Nos casos em que a incorporação, fusão ou cisão ocorre em momento próximo à aquisição do investimento com ágio, o valor contábil do investimento é sempre superior ao acervo líquido contábil que substitui as quotas/ações extintas em razão da incorporação, fusão ou cisão, ensejando perda de capital. Para que esta perda fosse dedutível, em interpretação literal do texto, necessário seria que o acervo líquido vertido em razão da incorporação, fusão ou cisão fosse avaliado a preços de mercado.

De outro lado, caso atendido este requisito, qualquer ágio apurado na aquisição de investimentos, quando esta fosse seguida de incorporação da investida, ensejaria perda dedutível. A exposição de motivos da Lei nº 9.532, de 1997, expressa preocupação com circunstâncias semelhantes a esta, como a seguir transcrito:

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

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

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

Neste contexto, as disposições da Lei nº 9.532, de 1997, podem ser interpretadas como um instrumento para evitar a dedução do ágio apurado sem fundamento econômico, o qual deveria ser mantido em conta do ativo permanente, não sujeita a amortização, bem como uma forma de parcelar os efeitos tributários do ágio pago sob outros fundamentos:

Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do §2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à

apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:

- a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;
- b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II do caput:

a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

b) poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§ 4º Na hipótese da alínea "b" do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente.

§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.

No mesmo sentido manifesta-se Luís Eduardo Schoueri, na obra *Ágio em Reorganizações Societárias (Aspectos Tributários)*, Dialética: São Paulo, 2012. Depois de reportar-se à doutrina que se posiciona em sentido contrário, diz o referido autor (p. 67):

Tal posicionamento não deixa de ser curioso. Afinal, se anteriormente o ágio era deduzido integralmente, a imposição de restrições não poderia ser considerada um incentivo. A exposição de motivos da Medida Provisória nº 1.602/1997 deixou hialino esse instituto de restrição da consideração do ágio como despesa dedutível, mediante a instituição de óbices à amortização de qualquer tipo de ágio nas operações de incorporação. Com isso, o legislador visou limitar a dedução do ágio às hipóteses em que forem acarretados efeitos econômico-tributários que o justificassem.

Realizada a incorporação, na escrituração comercial, o acervo líquido recebido pelo valor contábil anula o investimento correspondente, avaliado pela equivalência patrimonial, e remanesce no patrimônio da sociedade resultante apenas o ágio/deságio, classificado em Ativo Diferido, quando fundamentado em rentabilidade futura, para amortização no período pelo qual ela foi projetada. Com a edição da Lei nº 9.532, de 1997, a amortização do ágio com este fundamento passa a ser dedutível, na apuração do lucro tributável, no mesmo momento em que registrada contabilmente, desde que observado o prazo mínimo de 5 (cinco) anos para amortização.

Quanto ao ágio fundamentado em ativos ou em outras razões econômicas, a doutrina contábil orienta em sentido semelhante ao da lei, pois no primeiro caso vincula seus

efeitos no resultado à realização do ativo incorporado, e no segundo caso determina sua baixa imediata, por não ser possível associar seu pagamento a algum critério que permita dimensionar sua amortização.

Neste contexto, embora à primeira vista a Lei nº 9.532, de 1997 aparente surtir efeitos apenas ***nos balanços correspondentes à apuração de lucro real***, na medida em que esta aproximou-se, no caso de ágio pago por expectativa de rentabilidade futura, da apuração do lucro contábil como antes mencionado, é possível interpretar que a lei, ao valer-se daqueles termos, e não meramente firmar a dedutibilidade da amortização na apuração do lucro real, repercutiria, também, na apuração da base de cálculo da CSLL, inclusive como expresso na Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004:

Subseção III

Do Investimento em Sociedades Coligadas ou Controladas Avaliado pelo Valor de Patrimônio Líquido

Da incorporação, fusão ou cisão

Art. 75. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento econômico seja:

I - valor de mercado de bens ou direitos do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos períodos de apuração futuros, em contrapartida a conta do ativo diferido, se ágio, ou do passivo, como receita diferida, se deságio;

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas, em contrapartida a conta do ativo diferido, se ágio, ou do passivo, como receita diferida, se deságio.

§ 1º Alternativamente, a pessoa jurídica poderá registrar o ágio ou deságio a que se referem os incisos II e III do caput em conta do patrimônio líquido.

§ 2º A opção a que se refere o § 1º aplica-se, também, à pessoa jurídica que tiver absorvido patrimônio de empresa cindida, na qual tinha participação societária adquirida com ágio ou deságio, com o fundamento de que trata o inciso I do caput, quando não tiver adquirido o bem a que corresponder o referido ágio ou deságio.

§ 3º O valor registrado com base no fundamento de que trata:

I - o inciso I do caput integrará o custo do respectivo bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e para determinação das quotas de depreciação, amortização ou exaustão;

II - o inciso II do caput:

a) **poderá ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração do resultado ajustado levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período a que corresponder o balanço, no caso de ágio;**

b) deverá ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração do resultado ajustado levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período a que corresponder o balanço, no caso de deságio;

III - o inciso III do caput não será amortizado, devendo, no entanto, ser:

a) computado na determinação do custo de aquisição na apuração de ganho ou perda de capital, no caso de alienação do direito que lhe deu causa ou de sua transferência para sócio ou acionista na hipótese de devolução de capital;

b) deduzido como perda, se ágio, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa;

c) computado como receita, se deságio, no encerramento das atividades da empresa.

§ 4º As quotas de depreciação, amortização ou exaustão de que trata o inciso I do § 3º serão determinadas em função do prazo restante de vida útil do bem ou de utilização do direito, ou do saldo da possança, na data em que o bem ou direito tiver sido incorporado ao patrimônio da empresa sucessora.

§ 5º A amortização a que se refere a alínea "a" do inciso II do § 3º, observado o máximo de 1/60 (um sessenta avos) por mês, poderá ser efetuada em período maior do que sessenta meses, inclusive pelo prazo de duração da empresa, se determinado, ou da permissão ou concessão, no caso de empresa permissionária ou concessionária de serviço público.

§ 6º Na hipótese da alínea "b" do inciso III do § 3º, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa jurídica usuária ao pagamento da CSLL que deixou de ser recolhida, acrescida de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados de conformidade com a legislação vigente.

§ 7º O valor que servir de base de cálculo da CSLL a que se refere o § 6º poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.

§ 8º O disposto neste artigo aplica-se, também, quando:

I - o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;

II - a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

§ 9º O controle e as baixas, por qualquer motivo, dos valores de ágio ou deságio, na hipótese deste artigo, serão efetuados exclusivamente na escrituração contábil da pessoa jurídica. *(negrejou-se)*

Assim, para além de a Lei nº 7.689, de 1988, ter por referência a Lei nº 6.404, de 1976, que não cogitava de amortização de ágio, e apontar para a neutralidade dos resultados de equivalência patrimonial, método do qual decorre o destaque de ágio e deságio em investimentos, quer em razão do disposto na Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004, quer por interpretação dos termos da Lei nº 9.532, de 1997 no contexto em que foi editada, e mesmo em consequência da apuração contábil, a base de cálculo da CSLL necessariamente resta indevidamente afetada pela amortização do ágio aqui em comento.

Não se vislumbra, dessa forma, qualquer especificidade que possa ensejar um resultado diferenciado para a apuração da base de cálculo da CSLL decorrente da glosa de amortização do ágio que, gerado internamente ao grupo econômico, passou a reduzir as bases tributáveis da autuada após a reorganização societária em comento.

Constatado, aqui, que o ágio amortizado não tem qualquer substância, sendo inadmissível sua amortização afetar até mesmo o lucro contábil, que se presta como ponto de partida para a apuração da base de cálculo da CSLL, mostra-se correta a glosa promovida pela autoridade lançadora, bastando para fundamentá-la a referência ao art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte também no que se refere às exigências de CSLL.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Acompanhei a I. Relatora em seu posicionamento contrário ao provimento do recurso especial interposto pela PGFN porque, por outras razões, não vislumbro, no presente caso, que, como alegado pela recorrente, a Contribuinte, embora *reiteradamente intimada*, tenha, *de forma deliberada* deixado de prestar *esclarecimentos cruciais ao bom andamento da Auditoria no que se refere à infração de glosa de amortização com ágio interno/artificial*.

Inicialmente ressalvo meu entendimento de que a hipótese na qual a autoridade fiscal capitulou o agravamento (art. 44, §2º, inciso I da Lei nº 9.430, de 1996), contempla, também, a exigência de apresentação de documentos, na medida em que, na quase totalidade dos casos, esclarecimentos são exigidos em forma escrita, constituindo documentos elaborados para aquele fim específico ou reportando-se a documentos outros, anteriormente produzidos.

Registro, também, que discordo da orientação decisória do acórdão recorrido, no sentido de ser avaliado o prejuízo que a prestação insuficiente de documentos e esclarecimentos causou ao procedimento fiscal. A falta de apresentação de documento ou de prestação de esclarecimento, exigidos por razões justificáveis, é suficiente para a imposição do gravame em debate, ainda que a autoridade lançadora recorra a outras fontes e obtenha as informações exigidas da Contribuinte e por ela não fornecidas.

E, examinando o caso concreto, observo que a autoridade fiscal indicou precisamente os documentos que deixaram de ser apresentados pela Contribuinte: Contrato de Compra e Venda das ações com ágio, Livro Registro de Ações Nominativas e Livro Registro de Transferências de Ações Nominativas. Contudo, extraio outra conclusão da postura da Contribuinte, assim sintetizada na decisão de 1ª instância:

- Em 01/03/2013, a Braskem foi intimada a apresentar o Livro Registro de Ações Nominativas e Livro Registro de Transferências de Ações Nominativas;
- Em 27/03/2013, a Braskem solicitou dilação de prazo de 30 dias, o que foi deferido;
- Em 24/04/13 e 24/05/2013, a Braskem apresentou parte dos documentos solicitados na intimação fiscal nº 006, todavia, solicitou dilação de prazo de mais trinta dias para apresentação do Livro Registro de Ações Nominativas e Livro Registro de Transferências de Ações Nominativas, entre outros;
- Em 25/06/13 e 15/07/13, solicitou novas dilações de prazo de vinte e de trinta dias;
- Em 22/08/13, a Braskem foi intimada (TI nº 12), a apresentar instrumento de Compra e Venda referente à aquisição de ações da ODEQUI realizada em 30/04/2002, bem como, reintimada a apresentar o Livro Registro de Ações Nominativas e o Livro Registro de Transferências de Ações Nominativas, entre outros.;
- Em 02/09/13, requereu nova dilação de prazo de cinco dias;

- Em 06/09/13, a Braskem informou não ter localizado o instrumento de Compra e Venda mas que, no seu entender, seria prescindível em virtude de as operações visadas estarem devidamente retratadas nos demais documentos apresentados. Em relação ao Livro Registro de Transferências de Ações Nominativas, informou que não localizou os citados documentos, mas que continuaria a busca para o cumprimento do quanto solicitado.

Isto porque a Contribuinte respondeu a todas as intimações que lhe foram dirigidas, informando não ter localizado documentos produzidos há mais de 10 (dez) anos por empresas sucedidas. Tais circunstâncias específicas, verificadas ao longo de apenas 6 (seis) meses de procedimento fiscal, infirmam a recalcitrância que a lei pretende reprimir mediante imposição de uma penalidade mais gravosa na exigência dos créditos tributários dela decorrentes.

No presente caso, ainda que não apresentados documentos exigidos por intimação fiscal, obrigando a *auditoria*, como bem destacado na decisão de 1ª instância, *a identificar os partícipes das operações e mensurar as participações no capital social, de forma indireta, ou seja, através de informações contidas em Atas de Assembléia em datas não coincidentes com o evento, dificultando sobremaneira a investigação fiscal sobre o ágio oriundo da aquisição de ações da ODEQUI pela OPP PP*, fato é que a Contribuinte respondeu às intimações no prazo marcado, e apresentou justificativas razoáveis, neste contexto específico, para deixar prestar os esclarecimentos requeridos.

Minimamente há, neste contexto, dúvida quanto à caracterização da conduta prevista em lei para o agravamento da penalidade, a impor interpretação mais favorável ao acusado, na forma do art. 112, inciso IV do CTN.

Entendo, assim, que não restou suficientemente caracterizada a conduta de *não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos*, razão pela qual voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Conselheira