



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

Processo nº 13830.720239/2014-82
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.075 – 1ª Turma
Sessão de 12 de setembro de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente RAIZEN TARUMA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

INOVAÇÃO NO CRITÉRIO JURÍDICO. CTN, ARTS. 145, 146 E 149.

Não há alteração no critério jurídico do lançamento quando a principal razão da decisão administrativa é a mesma que fundamentou o auto de infração.

ÁGIO INTERNO. IMPOSSIBILIDADE DE AMORTIZAÇÃO.

Inadmissível a formação de ágio por meio de operações realizadas dentro do grupo econômico.

ÁGIO. REGRA ESPECIAL. CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO.

A existência de regra especial sobre a dedutibilidade da amortização do ágio não afasta a interpretação na forma autorizada pelos artigos 109 e 110, do Código Tributário Nacional.

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

Com fundamento no art. 13 da Lei nº 9.249/95, as despesas de amortização de ágio devem ser adicionadas à base de cálculo da CSLL.

INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

Sobre o crédito tributário não pago no vencimento incidem juros de mora à taxa SELIC. Compõem o crédito tributário o tributo e a multa de ofício proporcional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencido o conselheiro Rafael Vidal de Araújo, que não conheceu do recurso

quanto à ausência de previsão legal para adição da despesa com amortização do ágio à base de cálculo da CSLL. No mérito, quanto (i) à alegação de alteração do critério jurídico do lançamento, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento; quanto (ii) à validade do ágio interno e substância econômica da operação, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento; quanto (iii) à existência de regra específica de dedutibilidade quanto à amortização do ágio, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento; quanto (iv) à ausência de previsão legal para adição da despesa com amortização do ágio à base de cálculo da CSLL, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento e quanto (v) à exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor, quanto à ausência de previsão legal para adição da despesa com amortização do ágio à base de cálculo da CSLL e quanto à exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, o conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Leonardo de Andrade Couto (suplente convocado), Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rego (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de processo originado por Autos de Infração de IRPJ e CSLL, quanto aos anos-calendário de 2009, 2010, 2011 e 2012, sendo aplicada multa de 75%. Consta do Relatório Fiscal:

(...)

4. Portanto, a operação que resultou o ágio, em 31/03/2009, envolveu as seguintes pessoas jurídicas:

- NOVA AMÉRICA S/A – AGROENERGIA, (...) (atual razão social: Raízen Tarumã S/A – a fiscalizada); e

- NOVA AMÉRICA S/A – TRADING (...) (baixada por incorporação ela COSAN ALIMENTOS S/A ..., com atual razão social: Raízen Tarumã S/A – a fiscalizada)

5. Ambas as pessoas jurídicas possuíam os mesmos acionistas quando da subscrição de capital na Agroenergia pela Trading, a saber:

Composição Acionária da NOVA AMÉRICA S/A AGROENERGIA (investida, incorporadora e fiscalizada)		
Acionista	CNPJ	Qtde. Ações
Rezende Barbosa S/A	44.358.034/0001-28	179.092
Roberto de Rezende Barbosa	368.376.798-72	1
Renato Eugênio de Rezende Barbosa	368.378.068-15	1
José Eugênio de Rezende Barbosa Sobrinho	051.018.498-71	1
Total de ações		179.095
Patrimônio Líquido em 31/03/2009 – R\$ 393.522.362,35 (antes do aumento de capital)		

Composição Acionária da NOVA AMÉRICA S/A TRADING (investidora e incorporada)		
Acionista	CNPJ	Qtde. Ações
Rezende Barbosa S/A	44.358.034/0001-28	5.082
Roberto de Rezende Barbosa	368.376.798-72	1
Renato Eugênio de Rezende Barbosa	368.378.068-15	1
José Eugênio de Rezende Barbosa Sobrinho	051.018.498-71	1
Total de ações		179.095
Patrimônio Líquido em 31/03/2009 – R\$ 47.653.291,05		

6. Em 31/03/2009 a Agroenergia deliberou aumento de capital, no montante de R\$ 237.515.000,00, sendo emitidas 47.503 ações nominativas em favor da Trading, por conta de créditos (adiantamento a fornecedores) da Trading face à Agroenergia.

7. Em razão da avaliação do investimento pelo método da equivalência patrimonial (embora o cálculo correta seja: 47.503 ações do total de 226. 598 ações, equivalem a 20% do Patrimônio Líquido, que totalizava R\$ 631.037.362,35, resultando na participação de R\$ 132.265.431,14 e ágio de R\$ 105.249.568,86), o investimento da Trading foi contabilizado em seu ativo, desdobrado nos seguintes valores (Razões das contas do Patrimônio Líquido, de Investimento, e de Ágio às fls. 860/864)

- Participação em controladas: R\$ 115.622.468,00

-Ágio na aquisição de investimentos: R\$ 121.892.532,00

8. O ágio contabilizado teve como fundamento econômico o valor da rentabilidade da coligada com base em previsão de resultados nos exercícios futuros, atestado em Laudo de Avaliação Econômico-Financeira, subscrito em 31/03/2009, pela Brasil Accouting Assessoria e Consultoria Contábil Ltda (fls. 306/339 e 721/754).

9. Em 18/11/2009, a Cosan Alimentos (nova razão social da Agroenergia – a fiscalizada) incorporou a Trading, passando a deduzir o ágio de R\$ 121.892.532,00 na apuração do seu lucro real, via exclusão no LALUR, à razão de 1/60 avos por mês (...)

10. Tais deduções são indevidas, a **uma porque** o investimento que gerou o ágio não tem o respaldo do artigo 386, III, do RIR/99 (Decreto nº 3.000/1999), vez que é da essência de tal dispositivo que o ágio seja gerado entre partes independentes. não há que se falar em ágio entre empresas de um mesmo grupo econômico, porque o ágio só assume condições de dedutibilidade quando gerado na combinação de vontades de pessoas independentes de fato. Ou seja, quando essa combinação de vontades é o resultado de uma pessoa (compradora) querendo pagar menos pelo ativo e a outra pessoa (vendedora) querendo receber mais pelo ativo. No presente caso, no ato do investimento, os acionistas da investidora e da investida eram os mesmos. (...)

14. A **outra porque** 'não se concebe como despesa dedutível o ágio decorrente de atos societários ou reorganizações empresariais onde sabidamente se constata que não haverá tributação, na empresa investida, do valor que gerou o ágio na empresa investidora" (...)

O contribuinte apresentou Impugnação Administrativa (fls. 1.130), decidindo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto pela manutenção do lançamento (fls. 1.347/1.361):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO GERADO EM OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS. PREMISSAS.

As premissas básicas para amortização de ágio, com fulcro nos art. 7º, inciso III, e 8º da Lei nº 9.532 de 1997, são: i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; ii) a realização das operações originais entre partes não ligadas; iii) seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura. Nesse contexto não há espaço para a dedutibilidade do chamado “ágio de si mesma”, cuja amortização é vedada, haja vista que não encontra respaldo nas normas tributárias e fere um dos princípios básicos do IRPJ/CSLL, qual seja: a incidência sobre o lucro efetivamente auferido, sendo que no caso essa prática ocorreu.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Cabível a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício à taxa Selic.

O contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 1.367), ao qual foi negado provimento pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho, conforme acórdão do qual se extrai a ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

ÁGIO. REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA SEM MUDANÇA DE CONTROLE ACIONÁRIO. FUNDAMENTO ECONÔMICO. INEXISTÊNCIA.

O ágio na aquisição de participação da sociedade realizada por empresa do mesmo grupo empresarial e posteriormente incorporada pela Recorrente, sem alteração da composição do controle acionário da mesma e sem fundamento econômico.

MULTA DE OFÍCIO.

Mantida em respeito ao princípio da estrita legalidade.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

O crédito tributário não pago integralmente no vencimento é acrescido de juros de mora, qualquer que seja o motivo determinante. Por ser parte integrante do crédito tributário, a multa de ofício também se submete à incidência dos juros nas situações de inadimplência.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

Em 01/04/2016 (sexta-feira), o contribuinte foi intimado quanto ao acórdão (fls. 1505), apresentando embargos de declaração em 07/04/2016 (quinta-feira), no qual alega

contradições e omissões (fls. 1.510/1.538). Estes embargos foram rejeitados pelo Presidente da Turma (fls. 1.589), com a intimação da contribuinte em 15/05/2016 (fls. 1.596).

O contribuinte, assim, interpôs recurso especial em 01/06/2016 (fls. 1600/1632 e 1956/1988). O recurso especial está fundado em divergência na interpretação da lei tributária a respeito dos seguintes temas:

(i) impossibilidade de inovação do critério jurídico pela autoridade julgadora, tendo sido indicados como paradigmas os acórdãos **1301-001.436** (processo administrativo 19515.002126/2009-93) e **9303-001.690** (processo administrativo 13052.000295/2003-10);

(ii) a validade do ágio interno para o direito, constando como paradigmas os acórdãos **1302-001.145** (processo administrativo 16682.720589/2011-35) e **1101-00.708** (processo administrativo 10680.724392/2010-28)

(iii) a substância econômica em operações de reestruturações internas, apontando-se como acórdão paradigma o de nº **1301-001.224** (processo administrativo nº 16327.001482/2010-52);

(iv) inexistência de previsão legal para adição da despesa com a amortização do ágio à base de cálculo da CSLL, constando paradigma nº **1301-001.394**

(v) regra geral de dedutibilidade de despesas distinta da regra específica para a dedutibilidade da despesa com amortização do ágio, com paradigma nº **105-16.774** (processo administrativo nº 13839.001516/2006-64);

(vi) cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, conforme acórdão paradigma nº **9101-00.722** (processo administrativo nº 10680.002472/2007-23).

O recurso especial foi parcialmente admitido pelo então Presidente da 4ª Câmara da Primeira Seção do CARF:

Acolhendo integralmente a opinião acima manifestada, e tendo em vista a existência de matérias autônomas (art. 68, §2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF):

*a) **DOU SEGUIMENTO** ao recurso especial do sujeito passivo quanto às matérias elencadas nos itens III.1 (impossibilidade de o órgão julgador acrescentar à sua decisão critério jurídico novo, não arrolado pela autoridade lançadora), III.2 (validade jurídica do ágio interno), III.5 (existência de regra específica para a dedutibilidade da despesa com amortização do ágio) e III.6 (incidência de juros de mora sobre multa de ofício) da peça recursal; e*

*b) **NEGO SEGUIMENTO** ao recurso especial do sujeito passivo quanto às matérias elencadas nos itens III.3 (existência de substância econômica em operações de reestruturações internas) e III.4 (inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível) da peça recursal.*

Nesse contexto, o contribuinte apresentou Agravo ao Presidente da CSRF em 16/08/2016 (fls. 2345/2360). Este Agravo foi acolhido em parte para admitir mais uma matéria:

A agravante, preliminarmente, questiona o seguimento do recurso especial relativamente ao tema "impossibilidade de inovação do critério jurídico pela autoridade julgadora" apenas com base no paradigma nº 9303-001.690. Defende que a divergência também se estabelece em face do paradigma nº 1301-001.436, discordando do assim consignado no despacho agravado: (...)

Em verdade, porém, nenhum dos paradigmas apresentados se prestaria à caracterização de divergência, porque, antes de concluir que o art. 146 do CTN veda inovação e aperfeiçoamento do lançamento, tais decisões veicularam abordagem acerca da situação ocorrida e concluíram que ela configura mudança do critério jurídico. (...)

Porém, como em sede de agravo não é possível reformar a admissibilidade em prejuízo à agravante, cabe aqui, apenas, rejeitar sua alegação de que a divergência também se estabeleça em face do paradigma nº 1301-001.436. (...)

Passando ao tema seguinte, a agravante manifesta-se contra a negativa de seguimento ao recurso especial relativamente à matéria "suposta ausência de substância econômica em operações de reestruturações internas".

(...) os excertos destacados pela interessada dizem respeito à argumentação subsequente, na qual é refutada a ocorrência de simulação ou abuso de direito em tais operações, sob o entendimento de que seriam legítimos os procedimentos regulares de elisão fiscal. E, nesta linha, impõe-se concluir que os excertos abaixo do voto condutor do acórdão paradigma destoam significativamente do voto condutor do acórdão recorrido, no qual exigiu-se propósito negocial, de cunho econômico extratributário para afastar a hipótese de abuso de direito de auto-organização da sociedade, negando-se, assim, qualquer benefício à atuada em razão de seus efeitos: Por tais razões, deve ser dado seguimento ao recurso especial relativamente ao tema "suposta ausência de substância econômica em operações de reestruturações internas". (...)

Por tais razões, deve ser dado seguimento ao recurso especial relativamente ao tema "suposta ausência de substância econômica em operações de reestruturações internas".

Quanto à divergência acerca da "inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL da despesa com a amortização do ágio", a negativa de seguimento por ausência de prequestionamento está assim exposta no despacho agravado: (...)

O exame do despacho agravado evidencia que, em suas análises, não foi considerada esta parte do voto condutor do acórdão recorrido. E, nela, firma-se a aplicação, à CSLL, das mesmas normas aplicáveis ao IRPJ, diversamente do paradigma nº 1301-001.394 que não admitiu a aplicação à CSLL das normas que regem os efeitos da amortização de ágio na apuração do IRPJ. Assim, confirma-se a divergência suscitada pela recorrente.

Constato, assim, a presença dos pressupostos de conhecimento do agravo e a necessidade de reforma do despacho questionado. Por tais razões, proponho que o agravo seja ACOLHIDO em PARTE para DAR seguimento ao recurso especial, sem admitir, apenas, a caracterização da divergência relativa ao tema "impossibilidade de inovação do critério jurídico pela autoridade julgadora" em relação ao segundo paradigma (Acórdão nº 1301-001.436). (...)

ACOLHO EM PARTE o agravo e DOU SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo, sendo que relativamente ao tema "impossibilidade de inovação do critério jurídico pela autoridade julgadora" subsiste o que decidido no despacho agravado.

Em 04/01/2017 os autos foram remetidos à Procuradoria para sua intimação (fls. 2404), que apresentou contrarrazões ao recurso especial em 18/01/2017, (fls. 2.405) requerendo seja negado provimento ao recurso especial, pelas razões a seguir sintetizadas:

(i) o ágio em discussão teria sido gerado internamente pelas "empresas coligadas do grupo da Nova América, que tem como controladora a empresa Rezende Barbosa";

(ii) não haveria propósito negocial (aquisição de investimento) nas operações, além de abuso do direito e ilicitude do ato;

(iii) não faria sentido que "o ato seja ilícito para fins civis e apto a gerar efeitos na seara tributária", mencionando o artigo 187, do Código Civil;

(iv) Lei 8.981, em seu artigo 57 com redação conferida pela Lei nº 9.065/1995, teria determinado a aplicação das regras de apuração do IRPJ à CSLL, confirmando-se tal fato pela IN SRF 390/2004.

É o relatório.

Voto

Voto Vencedor quanto aos temas (i), (ii) e (iii)

Voto Vencido quanto aos temas (iv) e (v)

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

O recurso especial é tempestivo, tendo sido demonstrada a divergência na interpretação da lei tributária pela Recorrente quanto às todas as matérias tratadas em razões recursais. Adoto, nesse sentido, a decisão do Presidente de Câmara e do Presidente da CSRF para admitir o recurso quanto às matérias:

(i) impossibilidade de inovação do critério jurídico pela autoridade julgadora, admitido quanto ao acórdão paradigma nº 9303-001.690 (processo administrativo 13052.000295/2003-10) pelo Presidente de Câmara, em decisão confirmada pelo Presidente da CSRF;

(ii) a validade do ágio interno para o direito, tema admitido pelo Presidente de Câmara com relação aos dois paradigmas identificados pela Recorrente: 1302-001.145 (processo administrativo 16682.720589/2011-35) e 1101-00.708 (processo administrativo 10680.724392/2010-28)

(iii) a substância econômica em operações de reestruturações internas, conhecido por decisão do Presidente da CSRF com relação ao único acórdão apontado como paradigma - nº 1301-001.224 (processo administrativo nº 16327.001482/2010-52); - Presidente de Câmara negou conhecimento

(iv) inexistência de previsão legal para adição da despesa com a amortização do ágio à base de cálculo da CSLL, tema admitido pelo Presidente da CSRF com relação ao paradigma nº 1301-001.394;

(v) regra geral de dedutibilidade de despesas distinta da regra específica para a dedutibilidade da despesa com amortização do ágio, tema admitido pelo Presidente de Câmara com relação ao paradigma nº 105-16.774 (processo administrativo nº 13839.001516/2006-64);

(vi) cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, admitida pelo Presidente de Câmara com relação ao único acórdão paradigma indicado: nº 9101-00.722 (processo administrativo nº 10680.002472/2007-23).

Passo à apreciação do mérito:

1. Impossibilidade de inovação do critério jurídico pela autoridade julgadora

A Recorrente alega que as razões para autuação fiscal teriam sido: (i) ausência de partes independentes; (ii) falta de materialidade do ágio e (iii) duplicidade do ágio referente à Usina Paraguaçu. No entanto, a DRJ entendeu pela manutenção do auto de infração por causa distinta, qual seja, a “ausência de pagamento na operação de aumento de capital da Recorrente” (fls. 9 do recurso especial, fls. 1,608 dos autos). Segundo a Recorrente, a Turma Ordinária teria mantido a “indevida alteração no critério jurídico realizada pela DRJ”. (fls. 1610).

Com efeito, o artigo 146, do CTN, impede seja alterado critério de lançamento:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

A respeito do artigo 146, são as considerações de Hugo de Brito Machado:

“Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado” (Curso de Direito Tributário, 30ª ed., Malheiros, 2009, p. 176).

O Código Tributário Nacional ainda autoriza a revisão de ofício de lançamento quando há erro de fato, nos termos do artigo 149, IV, c/c artigo 145, III:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:(...)

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...)

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; (...)

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Em que pese autorize a revisão do lançamento quanto ao erro de fato, o Código Tributário Nacional não autoriza a revisão do lançamento quando há – se o caso – erro de direito. A esse respeito, são as primorosas considerações de Humberto Ávila:

A mudança de orientação da Administração quer com relação à prática até então adotada, quer com referência aos atos de lançamento já efetuados, só pode dizer respeito a erros de fato, nunca erros de direito. Com efeito, se a Administração, por algum motivo, entende que a legislação foi mal-aplicada, só pode mudar a orientação para o futuro, não para o passado, inclusive por determinação do art. 146 do Código Tributário Nacional. (Segurança Jurídica – Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário, Malheiros, 2011, p. 458)

Como também entende Ricardo Lobo Torres, reiterando a impossibilidade de revisão de lançamento por erro de direito:

Enquanto o artigo 149 exclui o erro de direito dentre as causas que permitem a revisão do lançamento anterior feito contra o mesmo contribuinte, o artigo 146 proíbe a alteração do critério jurídico geral da Administração aplicável ao mesmo sujeito passivo com eficácia para os fatos pretéritos (O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte, RFDT 06/09, dez/03)

Tampouco os artigos 145 e 149 legitimam tal alteração pela autoridade julgadora administrativa. Afinal, o julgamento de processos administrativos é forma de controle da legalidade do lançamento, sem que as autoridades julgadoras detenham competência para refazer o lançamento.

Nesse sentido, e em respeito aos princípios do contraditório e ao da ampla defesa, o artigo 18, §3º, do Decreto nº 70.235/1972 assegura aos contribuintes o direito de nova impugnação administrativa quando houver inovação da fundamentação legal da exigência, *verbis*:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao

sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

O Decreto nº 7.574/2011 se alinha a tal diretriz legal, explicitando a possibilidade de alteração de lançamento e a necessária oportunização de contencioso desde impugnação administrativa:

Art. 41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada (Decreto no 70.235, de 1972, art. 18, § 3o, com a redação dada pela Lei no 8.748, de 1993, art. 1o).

§ 1o O lançamento complementar será formalizado nos casos:

I - em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal, que o autuante, no momento da formalização da exigência:

a) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou

b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou

II - em que forem constatados fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial.

§ 2o O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput terá o objetivo de:

I - complementar o lançamento original; ou

II - substituir, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do quantum devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada.

§ 3o Será concedido prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência complementar, para a apresentação de impugnação apenas no concernente à matéria modificada.

§ 4o O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados.

§ 5o O julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4o será objeto de um único acórdão.

O dispositivo do Decreto nº 7574/2011 novamente trata de erro de fato, ao possibilitar tal alteração do lançamento por: (a) apuração incorreta da base de cálculo (inciso I,

alínea a), (b) não inclusão de matéria devidamente identificada no crédito tributário (inciso I, alínea b) ou (c) fatos novos, desconhecidos pela autoridade lançadora original (inciso II). O artigo 41, portanto, está devidamente alinhado às normas do Código Tributário Nacional.

O Superior Tribunal de Justiça também acena pela impossibilidade de mudança no critério jurídico, por eventual erro de direito:

“4. Destarte, a revisão do lançamento tributário, como consectário do poder-dever de autotutela da Administração Tributária, somente pode ser exercido nas hipóteses do artigo 149, do CTN, observado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

5. Assim é que a revisão do lançamento tributário por erro de fato (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário.

6. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual "a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".

7. Nesse segmento, é que a Súmula 227/TFR consolidou o entendimento de que "a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento".

8. A distinção entre o "erro de fato" (que autoriza a revisão do lançamento) e o "erro de direito" (hipótese que inviabiliza a revisão) é enfrentada pela doutrina, verbis:

"Enquanto o 'erro de fato' é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, o 'erro de direito' é vício de feição internormativa, um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta. Assim constitui 'erro de fato', por exemplo, a contingência de o evento ter ocorrido no território do Município 'X', mas estar consignado como tendo acontecido no Município 'Y' (erro de fato localizado no critério espacial), ou, ainda, quando a base de cálculo registrada para efeito do IPTU foi o valor do imóvel vizinho (erro de fato verificado no elemento quantitativo). 'Erro de direito', por sua vez, está configurado, exemplificativamente, quando a autoridade administrativa, em vez de exigir o ITR do proprietário do imóvel rural, entende que o sujeito passivo pode ser o arrendatário, ou quando, ao lavrar o lançamento relativo à contribuição social incidente sobre o lucro, mal interpreta a lei, elaborando seus cálculos com base no faturamento da empresa, ou, ainda, quando a base de cálculo de certo

imposto é o valor da operação, acrescido do frete, mas o agente, ao lavrar o ato de lançamento, registra apenas o valor da operação, por assim entender a previsão legal. A distinção entre ambos é sutil, mas incisiva." (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário - Linguagem e Método", 2ª Ed., Ed. Noeses, São Paulo, 2008, págs. 445/446)

"O erro de fato ou erro sobre o fato dar-se-ia no plano dos acontecimentos: dar por ocorrido o que não ocorreu. Valorar fato diverso daquele implicado na controvérsia ou no tema sob inspeção. O erro de direito seria, à sua vez, decorrente da escolha equivocada de um módulo normativo inservível ou não mais aplicável à regência da questão que estivesse sendo juridicamente considerada. Entre nós, os critérios jurídicos (art. 146, do CTN) reiteradamente aplicados pela Administração na feita de lançamentos têm conteúdo de precedente obrigatório. Significa que tais critérios podem ser alterados em razão de decisão judicial ou administrativa, mas a aplicação dos novos critérios somente pode dar-se em relação aos fatos geradores posteriores à alteração." (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in "Curso de Direito Tributário Brasileiro", 10ª Ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2009, pág. 708)

"O comando dispõe sobre a apreciação de fato não conhecido ou não provado à época do lançamento anterior. Diz-se que este lançamento teria sido perpetrado com erro de fato, ou seja, defeito que não depende de interpretação normativa para sua verificação. Frise-se que não se trata de qualquer 'fato', mas aquele que não foi considerado por puro desconhecimento de sua existência. Não é, portanto, aquele fato, já de conhecimento do Fisco, em sua inteireza, e, por reputá-lo desprovido de relevância, tenha-o deixado de lado, no momento do lançamento. Se o Fisco passa, em momento ulterior, a dar a um fato conhecido uma 'relevância jurídica', a qual não lhe havia dado, em momento pretérito, não será caso de apreciação de fato novo, mas de pura modificação do critério jurídico adotado no lançamento anterior, com fulcro no artigo 146, do CTN, (...). Neste art. 146, do CTN, prevê-se um 'erro' de valoração jurídica do fato (o tal 'erro de direito'), que impõe a modificação quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua ocorrência. Não perca de vista, aliás, que inexistente previsão de erro de direito, entre as hipóteses do art. 149, como causa permissiva de revisão de lançamento anterior." (Eduardo Sabbag, in "Manual de Direito Tributário", 1ª ed., Ed. Saraiva, pág. 707)

9. In casu, restou assente na origem que:

"Com relação a declaração de inexigibilidade da cobrança de IPTU progressivo relativo ao exercício de 1998, em decorrência de recadastramento, o bom direito conspira a favor dos contribuintes por duas fortes razões.

Primeira, a dívida de IPTU do exercício de 1998 para com o fisco municipal se encontra quitada, subsumindo-se na moldura de ato jurídico perfeito e acabado, desde 13.10.1998, situação não desconstituída, até o momento, por

nenhuma decisão judicial. Segunda, afigura-se impossível a revisão do lançamento no ano de 2003, ao argumento de que o imóvel em 1998 teve os dados cadastrais alterados em função do Projeto de Recadastramento Predial, depois de quitada a obrigação tributária no vencimento e dentro do exercício de 1998, pelo contribuinte, por ofensa ao disposto nos artigos 145 e 149, do Código Tributário Nacional.

Considerando que a revisão do lançamento não se deu por erro de fato, mas, por erro de direito, visto que o recadastramento no imóvel foi posterior ao primeiro lançamento no ano de 1998, tendo baseado em dados corretos constantes do cadastro de imóveis do Município, estando o contribuinte notificado e tendo quitado, tempestivamente, o tributo, não se verifica justa causa para a pretensa cobrança de diferença referente a esse exercício."

10. Consectariamente, verifica-se que o lançamento original reportou-se à área menor do imóvel objeto da tributação, por desconhecimento de sua real metragem, o que ensejou a posterior retificação dos dados cadastrais (e não o recadastramento do imóvel), hipótese que se enquadra no disposto no inciso VIII, do artigo 149, do Codex Tributário, razão pela qual se impõe a reforma do acórdão regional, ante a higidez da revisão do lançamento tributário.

10. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 1130545, DJe 22/02/2011).

No caso concreto, portanto, é relevante avaliar as razões que acarretaram o lançamento tributário, conforme motivação deste ato administrativo, como também as razões da DRJ e Turma Ordinária para avaliar se, efetivamente, houve modificação do critério jurídico do lançamento.

Consta do Relatório que fundamenta o auto de infração como razões principais da glosa da amortização do ágio:

*10. Tais deduções são indevidas, a **uma porque** o investimento que gerou o ágio não tem o respaldo do artigo 386, III, do RIR/99 (Decreto nº 3.000/1999), vez que é da essência de tal dispositivo que o ágio seja gerado entre partes independentes. não há que se falar em ágio entre empresas de um mesmo grupo econômico, porque o ágio só assume condições de dedutibilidade quando gerado na combinação de vontades de pessoas independentes de fato. Ou seja, quando essa combinação de vontades é o resultado de uma pessoa (compradora) querendo pagar menos pelo ativo e a outra pessoa (vendedora) querendo receber mais pelo ativo. No presente caso, no ato do investimento, os acionistas da investidora e da investida eram os mesmos. (...)*

14. A outra porque 'não se concebe como despesa dedutível o ágio decorrente de atos societários ou reorganizações empresariais onde sabidamente se constata que não haverá tributação, na empresa investida, do valor que gerou o ágio na empresa investidora" (...)

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento, ao apreciar o ágio no caso destes autos, entendeu pela manutenção do lançamento, destacando-se as razões a seguir do voto condutor, do auditor fiscal da Receita Federal Antonio José Praga de Souza:

Glosa da amortização de ágio. Ágio interno.

Pois bem. A matéria é recorrente neste Colegiado e meu posicionamento já conhecido: a amortização do ágio interno, ou ágio de si mesmo, não tem amparo na legislação tributária e, principalmente, fere os princípios básicos da incidência do IRPJ e CSLL haja vista que se trata de uma despesa artificial que desequilibra a apuração desses tributos, reduzindo indevidamente suas bases de cálculo.

O litigo é similar em premissas e conclusões ao manifestado por este julgador, quando do julgamento que resultou no Acórdão nº 1402-00.802..

Nos termos do voto condutor do aludido acórdão, prevaleceu o entendimento de que a amortização do ágio, pago com fundamento em previsão de rentabilidade futura, com fulcro no artigo 7º, inciso III, da Lei nº 9.532 de 1997, deve atender, inicialmente a três premissas básicas, como forma de comprovação da realização do propósito comercial da operação, quais sejam:

- 1) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio;*
- 2) a realização das operações originais entre partes não ligadas;*
- 3) seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura.*

A meu ver, no presente caso, a segunda premissa básica não foi cumprida, razão pela qual não restou demonstrado o propósito comercial da operação.

Isso porque, conforme comprovado pela Fiscalização, "Não há que se falar em ágio entre empresas de um mesmo grupo econômico, porque o ágio só assume condições de dedutibilidade quando gerado na combinação de vontades de pessoas independentes de fato. Ou seja, quando essa combinação de vontades é o resultado de uma pessoa (compradora) querendo pagar menos pelo ativo e a outra pessoa (vendedora) querendo receber mais pelo ativo. No presente caso, no ato do investimento, os acionistas da investidora e da investida eram os mesmos".

Em verdade não houve ingresso de novos recursos na empresa. De outro lado, não ocorreu tributação de ganho de capital para equilibrar a equação tributária. Está patente nos autos que o contribuinte pretendeu reduzir seu lucro tributável,

artificialmente, aproveitando-se da sua própria expectativa de lucros.

Definitivamente esse procedimento não tem amparo na legislação do IRPJ/CSLL, trata-se de uma despesa forjada, que não atende aos pressupostos de dedutibilidade de despesas - necessidade, efetividade e usualidade, consagrados no artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000 de 1999 (RIR/99).

É certo que no caso presente, não há registros de documentos inidôneos, empresas fictas, fraudes em registros contábeis ou de qualquer natureza. Noutro diapasão todos os atos societários foram registrados nos órgãos competentes, assim como na escrituração contábil e fiscal da Contribuinte. (...)

Todavia, estamos diante de um planejamento irregular: um negócio forjado para obter benefício tributário indevido (despesa não necessária), apesar de realizado às claras.

Logo, correta a glosa da amortização do ágio, a bem assim a multa de ofício deve ser reduzida para 75%.

A DRJ, portanto, adota como principal razão de decidir a ausência de partes não ligadas (segundo requisito acima referido), o que implicaria na falta de demonstração do propósito negocial da operação. Depois disso, menciona a falta de ingresso de novos recursos, então para tratar da artificialidade na redução do lucro tributável. No entanto, não me parece seja esse o fundamento principal da decisão da DRJ, mas sim a falta de partes não relacionadas. Nesse quadro, não vislumbro modificação do critério jurídico do lançamento.

A Turma Ordinária, ao julgar o recurso voluntário, julgou o tema da forma seguinte, conforme voto condutor:

Isto posto, a controvérsia cinge-se à existência ou não de artificialismo nas operações societárias realizadas para o fim de se considerar amortizável o ágio gerado na subscrição e integralização de capital pela sucedida Nova América S.A. Trading, onde a Nova América Agroenergia, empresa do mesmo grupo, deliberou aumento de capital, no montante de R\$ 237.515.000,00, sendo emitidas 47.503 ações nominativas em favor da coligada Nova América - Trading, por conta de créditos (adiantamentos a fornecedores) da Trading face à Agroenergia, empresas estas, incorporadas pela Cosan Alimentos S.A., sociedade posteriormente denominada/sucedida pela Raizen Tarumã, ora Recorrente, para aproveitamento do benefício fiscal mencionado.

Conforme pode se verificar, o ágio que está sendo discutido nos autos foi criado internamente pelas empresas coligadas do grupo da Nova América, que tem como controladora a empresa Rezende Barbosa e, é este o ágio que está sendo discutido nos autos.

Assim, de acordo com o histórico das operações societárias apontado pelo Agente Fiscal e pela Recorrente em sua defesa e

recurso, entendendo que o ágio foi criado internamente por meio de operação societária do mesmo grupo.

Tanto foi assim, que em face da incorporação da empresa Curupay, não consta dos autos qualquer registro de ágio pela Cosan, bem como restou claro que a Cosan não participou de qualquer ato relacionado ao aumento de capital da Agronergia pela Trading.

Sendo assim, demonstra-se que por meio de ágio interno registrado, o grupo empresarial aproveitou a extinção de créditos entre pessoas ligadas para criar uma despesa dedutível, optando por transformar o crédito em aumento de capital com o registro de ágio seguido da incorporação de uma empresa pela outra.

Desta forma, como os dispositivos legais previstos no RIR/99 artigos 385, 386, 391 e 426, apenas autorizam a dedutibilidade do ágil (sic) na aquisição de participação societária (incorporação, fusão ou cisão) quando as operações realizadas estejam fundamentadas em fatos existentes não só no plano jurídico mas principalmente no plano econômico, não podendo tais fatos estarem limitados à própria fruição do benefício, ou como forma de redução do montante do imposto a pagar, não resta dúvida que a autuação procede.

Esta interpretação decorre da observância do princípio da prevalência da substância sobre a forma, reforçado em nosso ordenamento jurídico com a promulgação do Código Civil de 2002, ao qual determina que todos os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé (art. 113), bem como conceitua como ato ilícito aquele exercido manifestamente com excesso dos limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé, ou pelos bons costumes (art. 187).

Assim, vislumbra-se que tal como a DRJ, a Turma Ordinária confirmou a indedutibilidade do ágio diante da falta de partes independentes. Em que pese mencionem-se outros aspectos, os julgadores em ambas instâncias administrativas não deixaram de avaliar o cerne do auto de infração, consistente na artificialidade de geração do ágio entre empresas do mesmo grupo, por meio de reavaliação.

Caso houvesse abandono das razões do auto de infração, adotando-se novos critérios para manter o lançamento tributário, em tese, poderia ser reconhecida a nulidade do lançamento. Não obstante, não é o caso destes autos.

Sobreleva considerar, ainda, que o auditor fiscal autuante fundamentou a autuação fiscal em Resolução CFC nº 1.110/2007 e Ofício Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, que se reproduz a seguir:

12. A CVM – Comissão de Valores Mobiliários, no Ofício Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, verbis:

'20.1.7 'Ágio' gerado em operações internas' (...)

*Em nosso entendimento, ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge, **única e exclusivamente**, quando o **preço (custo) pago** pela aquisição*

ou subscrição de um investimento passa a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento. E mais, preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.

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

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

O ofício CVM – inclusive na parte negritada pelo auditor fiscal autuante, quando trata da necessidade de pagamento - compõe o ato de lançamento, na forma autorizada pelo artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/1999:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando: (...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Assim, seja porque ambas as instâncias julgadoras mantiveram o lançamento tributário especialmente pelo fundamento do auto de infração, seja porque o próprio lançamento tributário menciona o ofício CVM acima, negritando trecho que trata da necessidade de pagamento, inexistente modificação no critério do lançamento tributário.

Por tais razões, voto por **negar provimento ao recurso especial do contribuinte quanto à alegação de alteração do critério jurídico do lançamento.**

2. Validade do Ágio Interno e Substância Econômica da Operação

Analisarei conjuntamente, por entender umbilicalmente relacionados, os temas de recurso especial tratando da validade do ágio interno e substância econômica da operação.

O Decreto-Lei nº 1.598/1977 delimitava o ágio por expectativa de rentabilidade futura, da forma seguinte ao tempo dos fatos tratados nestes autos:

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.

Consta do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999) reprodução da disposição legal em seu artigo 385, *verbis*:

Art. 385. 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 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; 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 inciso anterior.

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

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

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

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º).

A aquisição da participação societária também é referida pelo artigo 7º, *caput*, da Lei nº 9.532/1997 em redação vigente ao tempo dos fatos dispenha:

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) (...)

§ 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.

Os dispositivos (artigo 20, do Decreto 1598/77 e 7º, da Lei nº 9.532/1997, reproduzidos no RIR/99) são claros em exigir: aquisição de participação societária (*caput*). Pois bem.

A aquisição pode-se dar em contrato de compra e venda, definido da forma seguinte pelo renomado civilista Orlando Gomes:

A compra e venda é contrato bilateral, simplesmente consensual, oneroso, comutativo, ou aleatório, de execução instantânea, ou diferida.

Sua bilateralidade não comporta dúvida. Do acordo de vontades nascem obrigações recíprocas: para o vendedor, fundamentalmente, obrigação de entregar a coisa com o ânimo de transferir-lhe a propriedade; para o comprador, a de pagar o preço. A dependência recíproca dessas obrigações e de outras estipuladas em complementação, configura o sinalagma característico dos contratos bilaterais perfeitos.

(Contratos, Rio de Janeiro, Forense, 2009, f. 266, Coordenador Edvaldo Brito, atualizadores Antonio Junqueira de Azevedo e Francisco Paulo de Crescenzo Marino)

É fundamental ao contrato de compra e venda, conforme lições de Orlando Gomes, a existência de uma obrigação de entregar a coisa com ânimo de transferência da sua propriedade e o pagamento do preço. E a vontade pelas partes – explicitada por indícios tratados no processo - deve ser o de pagamento de preço e entrega da coisa para a operação se amoldar ao arquétipo da compra e venda, pois este sinalagma é “*característico dos contratos bilaterais perfeitos*”.

No caso destes autos, não me parece que a vontade das partes fosse a de celebração de contrato de compra e venda. Se não há partes independentes, como tampouco pagamento pela aquisição das quotas sociais, não há operação legítima de compra e venda, como identificado pelo Relatório Fiscal que acompanha o auto de infração e acórdão recorrido.

Acrescento que é incontroverso nestes autos que a tributação é de ágio “interno”, isto é, originado dentro do grupo econômico. Tanto assim que a própria Recorrente traz em suas razões recursais alegações de que seria legítimo o ágio interno. Nesse sentido, a

Recorrente sustenta que “*é cediço na jurisprudência deste E. CARF que o ágio gerado em operações de reestruturação societária dentro de grupos econômicos é válido, desde que atendidos os requisitos legalmente exigidos, os quais, frise-se, não podem pautar-se exclusivamente por princípios e conceitos do direito privado, como os apontados artigos 113 e 187 do Código Civil.*”. (trechos do recurso especial, folha 1.613)

A respeito do ágio interno, destaco considerações de Luis Eduardo Schoueri:

O que se condena é a simulação, a mentira, a operação que não existiu na realidade: assim, se não houve preço em uma relação entre partes relacionadas na qual se registrou ágio, tal operação deverá ser desconsiderada. Resta evidente, aí, que não houve uma compra e venda, uma aquisição de participação societária na qual poderia haver o pagamento do ágio. Comprovada a simulação, plenamente justificável e autorizada a desconsideração do planejamento realizado. (Ágio em Reorganizações Societárias – Aspectos Tributários, Dialética, 2012, fl. 112)

Pondero que o renomado professor entende que “*em princípio, não há, na legislação tributária, qualquer dispositivo que impeça o reconhecimento e a utilização do ágio gerado internamente, entre partes relacionadas*”. Não compartilho de tal entendimento, eis que, na maioria das situações – se não em todas -, é artificial o ágio gerado intragrupo, vislumbrando-se simulação pelas partes contraentes. De toda forma, na presença de simulação há fundamento para desconsideração da operação até no entendimento do professor Luis Eduardo Schoueri.

A jurisprudência desta Turma da CSRF, por maioria à qual me filio, adota entendimento pela impossibilidade de dedução de ágio produzido dentro do grupo econômico, em face de sua artificialidade. De fato, a ausência de **partes independentes e desembolso** por quem adquire impede a dedutibilidade do ágio.

A esse respeito, são os acórdãos nº 9101-002.550, proferidos por esta Turma e nos quais acompanhei os relatores a respeito do ágio interno:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada. (Acórdão 9101-002.550)

A Recorrente ainda alega que “*o conteúdo econômico, além de carecer de respaldo legal, somente estará ausente quando a operação se pautar em abuso de direito*”, identificando o acórdão nº 1301-001.224.

De fato, não há na legislação tributária analisada nos presentes autos qualquer explícita definição do que seja conteúdo econômico que possa justificar a dedutibilidade do ágio, ou afastar a dedutibilidade. Mas a ausência de conceituação legal de conteúdo econômico

não infirma a higidez do lançamento tributário, no qual demonstrada a ocorrência de operação artificial, com a criação de ágio interno sem a efetiva aquisição de participação societária entre partes independentes.

O eventual equívoco da instância *a quo* em analisar a operação também como abuso de direito – na medida em que tal instituto não constou do auto de infração – não macula o lançamento tributário e o cerne das decisões administrativas, que é a impossibilidade de ágio gerado de forma artificial dentro do grupo econômico.

Diante disso, voto por **negar provimento ao recurso especial do contribuinte**, mantendo o acórdão recorrido.

3. A existência de regra específica de dedutibilidade quanto à amortização do ágio

A Recorrente sustenta ser inaplicável o artigo 299, do RIR/99, pois “*a dedutibilidade das despesas com ágio foi regulamentada, de forma específica, pela norma veiculada pelo artigo 386, III, §2º do RIR/99*”. Assim, não haveria necessidade de a despesa ser “*necessária ou incorrida*”. No seu entendimento, bastaria para a dedutibilidade que houvesse: “*(i) aquisição, pela pessoa jurídica, de participação societária com ágio; e (ii) fundamentação do ágio em expectativa de rentabilidade futura*” (trecho do recurso especial).

Nesse panorama, a Recorrente pleiteia seja assegurada a dedutibilidade da despesa com amortização do ágio, entendendo que os requisitos legais – específicos – teriam sido cumpridos.

A Recorrente, para justificar seu pleito, apresenta acórdão paradigma da Quinta Câmara do antigo Conselho de Contribuintes (105-16774):

O ágio ou deságio na aquisição de ações não se enquadra no conceito geral de despesas dedutíveis, pois não são necessárias à atividade da empresa ou à manutenção da fonte produtora da renda.

Temos então que não se enquadrando na regra geral de despesa, está na exceção, ou seja, somente poderá ser utilizada como despesa dentro dos estritos termos em que o legislador autorizou, afastando portanto qualquer interpretação extensiva, eis que é um favor fiscal, um benefício que o legislador em determinado momento entendeu necessário dentro dos limites por ele estabelecido.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou recurso especial contra tal decisão (acórdão paradigma supra), decidindo a CSRF por negar-lhe provimento, nos termos do voto da ex-Conselheira Susy Gomes Hoffmman (processo nº 13839.001516/2006-64, acórdão 9101-001657):

A questão está em que o termo “aquisição”, ressaltado nas normas, não pode ser restringido, em seu significado, apenas à compra e venda de ações, para possibilitar a amortização do ágio proveniente da aquisição da participação societária. Não há qualquer fundamento legal que enseje tal restrição, de modo a excluir a subscrição, debatida nos autos. O fundamento do voto vencido no acórdão de que a aquisição exige uma outra pessoa é, com o devido respeito, um entendimento diferente da

previsão legal. A legislação possibilita que a aquisição de participação societária de uma companhia se dê por subscrição de novas ações, desde que respeitados os limites legais. (...)

Na verdade, entendo de forma totalmente diversa ao apresentado no voto vencido do acórdão recorrido, pois uma pessoa física ou jurídica, nos termos da legislação positiva, pode “adquirir” participação societária por meio de uma operação de alienação, em que há a aquisição direta da participação societária de outra pessoa física ou jurídica, ou, por meio de um aumento de capital em que há a emissão de novas ações que são subscritas pelo novo acionista, ou pelo acionista que quer aumentar a sua participação na Companhia. Para tanto cito os artigos 166 e seguintes da Lei 6.404/74, em especial o artigo 170 nos seguintes termos:

Assim, pela análise da legislação positiva, resta indubitável que a Lei 6.404/74 fez a previsão da aquisição de participação societária por subscrição de ações. Na verdade, os efeitos contábeis independem da forma como a investidora adquiriu o seu investimento, quer tenha sido por subscrição de capital com recursos financeiros ou mediante a conferência de bens ou em participações societárias. A Lei não discriminou nenhuma dessas alternativas de aquisição de participação societária e não negou, em nenhuma dessas hipóteses, a possibilidade da amortização do ágio nos casos de incorporação reversa. A origem dos recursos utilizados para aumento do capital social na empresa investidora (por exemplo, se recursos dos sócios, imóveis, subscrição de ações, contribuição de investimento em outra companhia) não é relevante no tocante a análise da dedutibilidade fiscal do ágio na empresa operacional quando esta incorpora sua investidora. Portanto, a subscrição de ações por aumento de capital é uma forma de aquisição.

Respeitas as distinções entre o caso julgado pela CSRF àquela oportunidade e o presente, alinho-me ao entendimento da nobre ex-Conselheira. A Lei tributária trata especificamente da amortização do ágio, fazendo-o em norma especial (arts. 385 e 386, do RIR/99).

Não obstante isso, o Direito Tributário emprega termos da legislação civil (Código Civil, Lei das S.As., dentre outras) – exatamente como mencionado no precedente desta Turma da CSRF -, o que não acarreta qualquer ilegalidade neste procedimento, como tampouco na interpretação procedida pelo auditor fiscal autuante e pelos agentes julgadores da DRJ e CARF.

Tanto assim que o próprio Código Tributário Nacional explicita o emprego de normas do direito privado, ao dispor em seus artigos 109 e 110:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

A regra de dedutibilidade de amortização do ágio depende da interpretação de conceitos - empregados pelo legislador tributário - oriundos do direito privado, como o conceito de aquisição. Se não há aquisição, não há ágio dedutível.

Portanto, vislumbrar-se a existência de norma especial de dedutibilidade do ágio como requer a Recorrente não implica necessariamente em assegurar-se o direito como pleiteado pelo contribuinte nestes autos.

Assim, **nego provimento ao recurso especial** do contribuinte também neste ponto.

4. A ausência de previsão legal para adição da despesa com amortização do ágio à base de cálculo da CSLL

O Auto de Infração de CSLL fundamentou-se nos seguintes dispositivos legais:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com 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. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

A Constituição Federal, em seu artigo 195, I, c, definiu a competência para a cobrança da CSLL ao prescrever:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (...)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Em consonância com a competência outorgada constitucionalmente, a Lei nº 7.689/1988 estabeleceu a incidência da CSLL, dispondo seu artigo 1º que esta incidirá sobre o lucro das pessoas jurídicas:

Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.

O artigo 2º, da mesma Lei, define a base de cálculo da contribuição, isto é, o "valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda":

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.

O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica tem base de cálculo distinta, em observância ao artigo 153, da Constituição Federal e à legislação federal aplicável a este imposto.

A falta de identidade entre a base de cálculo do IRPJ e da CSLL é evidenciada pelo artigo 57, da Lei n. 8.981/1995, *in fine*, que dispõe que são *mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, verbis*:

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 n° 9.065, de 1995)

O artigo 57 apenas unificou os regimes de apuração dos tributos, para que a apuração do IRPJ por um dos regimes (lucro real, arbitrado ou presumido) tivesse por consequência a obrigatória apuração da CSLL no mesmo regime. Mas tal previsão não altera a base de cálculo da CSLL, e nem poderia diante da previsão constitucional e legal específica para sua exigência.

Ressalte-se que a base de cálculo do IRPJ é definida pelo Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), conforme artigos 219 e 247:

Art. 219. A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real (Subtítulo III), presumido (Subtítulo IV) ou arbitrado (Subtítulo V), correspondente ao período de apuração (Lei n° 5.172, de 1966, arts. 44, 104 e 144, Lei n° 8.981, de 1995, art. 26, e Lei n° 9.430, de 1996, art. 1°).

Parágrafo único. Integram a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto (Lei n° 7.450, de 1985, art. 51, Lei n° 8.981, de 1995, art. 76, § 2°, e Lei n° 9.430, de 1996, arts. 25, inciso II, e 27, inciso II).

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei n° 1.598, de 1977, art. 6°).

§ 1° A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei n° 8.981, de 1995, art. 37, § 1°).

§ 2° Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de

apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º).

§ 3º Os valores controlados na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, existentes em 31 de dezembro de 1995, somente serão atualizados monetariamente até essa data, observada a legislação então vigente, ainda que venham a ser adicionados, excluídos ou compensados em períodos de apuração posteriores (Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º).

Nesse sentido, a regra geral de dedutibilidade - prevista pelo artigo 299, do RIR/1999, com matriz legal no artigo 47, da Lei nº 4.506/1964 - não se aplica à CSLL diante da ausência de previsão expressa para tanto.

É o teor do artigo 299, do RIR/1999:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Assim, voto por dar provimento ao recurso especial, adotando as razões de decidir manifestadas pela maioria do colegiado no julgamento do processo nº 12898.001543/2009-12 (acórdão nº 9101-002.310), em sessão de 03 de maio de 2016, do qual se extrai ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

CSLL. BASE DE CÁLCULO E LIMITES À DEDUTIBILIDADE.

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

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI Nº 8.981/1995.

Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei n 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.

IRPJ. CSLL. BASES DE CÁLCULO. IDENTIDADE. INOCORRÊNCIA.

A aplicação, à Contribuição Social sobre o Lucro, das mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, por expressa disposição legal, não alcança a sua base de cálculo. Assim, em determinadas circunstâncias, para que se possa considerar indedutível um dispêndio na apuração da base de cálculo da contribuição, não é suficiente a simples argumentação de que ele, o dispêndio, é indedutível na determinação do lucro real, sendo necessária, no caso, disposição de lei nesse sentido.

À ocasião, esta relatora não se encontrava presente. De toda forma, compartilho o entendimento manifestado àquela ocasião pelo Ilustre prolator de voto vencedor, Conselheiro Helio Eduardo de Paiva Araújo:

Ou seja, o que se está aqui a tratar, não é de elementos fáticos probatórios, mas tão somente da existência ou não de base para que o Fisco, ao exigir a adição de despesas com amortização para fins da apuração do Lucro Real, assim também o faça/exija para a CSLL.

Não vislumbro qualquer diferença entre o ágio não incentivado ou aquela da Lei 9.532/97, pois a questão aqui não se trata de avaliar se aquele benefício (dedutibilidade do ágio nos casos de fusão, cisão ou incorporação) alcançariam a CSLL.

Não é este o tema do litígio travado nestes autos. O ponto aqui é discutir se a despesa com ágio (incentivado ou não, ou seja, ágio amparado ou não pelos termos da Lei 9.532/97), deve ser adicionada à base de cálculo da CSLL. (...)

Cumprе ressaltar que, outro poderia ser o meu entendimento, caso o fundamento legal da autuação tivesse se dado com base na descon sideração da despesa com ágio (glosa), nos termos do art. 299 do RIR/99, o que também não é o caso dos presentes.

A questão, portanto, como aqui se verifica, não se refere a considerações probatórias relativas a meras comprovações de despesas, mas sim, exclusivamente, de adequada compreensão do regramento legal especificamente aplicável à matéria. (...)

Ora, conforme se verifica da leitura dessas disposições – ao contrário do que afirma a decisão de primeira instância, o mencionado art. 57 da Lei 8.981/95 não autoriza, de forma alguma, a aplicação indiscriminada das disposições regentes do Imposto de Renda 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 7.689/88, nos termos ali então especificamente apontados.

A partir dessas considerações, verifica-se que, conforme destacado das disposições do art. 2º, parágrafo 1º, alínea 'c' da Lei 7.689/88, ali expressamente se faz referência aos específicos ajustes (exclusões e adições) a serem aplicados ao resultado do período-base, apurado a partir da aplicação das expressas disposições da legislação comercial, distinguindo a composição da base de cálculo da Contribuição em questão, assim, às regras próprias da legislação do Imposto sobre a Renda. (...)

Assim, para admitir-se como válida qualquer exclusão e/ou adição na apuração da base de cálculo da CSLL, faz-se essencial, no caso, a existência de legislação especificamente a ela relacionada, sem a qual, estar-se-ia admitindo a possibilidade de interpretação ampliativa de normas restritivas de direito, o que, definitivamente, não tem qualquer cabimento em nosso ordenamento jurídico pátrio. (...)

Desta forma, entendo que não há base legal para se proceder com a adição das despesas de amortização de ágio, haja vista a ausência de fundamento legal para tanto.

Por tais razões, voto por **dar provimento ao recurso especial neste ponto.**

5. A exigência de juros de mora sobre a multa de ofício

Entendo, ainda, pela impossibilidade de juros de mora sobre a multa de ofício. Isto porque o *caput* do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, trata apenas dos débitos de tributos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal, *verbis*:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

O *caput* acima colacionado, ao dispor sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições tratou dos débitos decorrentes dos fatos geradores que originam a cobrança destes tributos e contribuições, isto é, os débitos dos tributos. Não tratou, assim, das penalidades decorrentes do descumprimento da obrigação tributária.

Acrescente-se que o §3º deste dispositivo legal trata da possibilidade de incidência de juros de mora sobre os débitos a que se refere o citado artigo, isto é, débitos de tributos e contribuições devidas à Receita Federal do Brasil - expressamente tratados pelo *caput* -, confirmando que não há previsão para incidência de juros sobre a multa de ofício.

Ressalte-se que os parágrafos de um artigo expressam aspectos complementares à norma enunciada no *caput* do artigo, ou exceções à regra por ele estabelecidas, conforme artigo 11, III, alínea "c", da Lei Complementar nº 95/1998:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas: (...)

III - para a obtenção de ordem lógica: (...)

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;

Assim, a disposição do §3º, do artigo 61 deve se conformar ao *caput* deste dispositivo, regulando, assim, os débitos de tributos, contribuições e multa de mora.

É oportuno lembrar que o legislador expressamente previu a incidência de juros sobre multas isoladas, como se depreende do artigo 43, da mesma Lei nº 9.430/1996:

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

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

Ao regular a multa de ofício, em sentido contrário, o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 não estabeleceu expressamente a incidência de juros. Nesse sentido, destaca-se a , redação do citado dispositivo, com redação vigente ao tempo do fato gerador tratado nestes autos (2007 a 2010):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (...)

Ressalte-se que o Código Tributário Nacional trata de crédito tributário com dois sentidos diferentes, em alguns dispositivos tratando da obrigação tributária e a penalidade

pelo descumprimento desta obrigação, como se observa dos artigos 121, 139, 142, em outros apenas como a obrigação tributária principal, como se verifica dos artigos 161 e 164.

Colaciona-se o artigo 164, do Código Tributário Nacional:

*Art. 164. A importância de **crédito tributário** pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:*

*I - de recusa de recebimento, ou subordinação **deste ao pagamento de outro tributo** ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;*

II - de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;

III - de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

§ 1º A consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe pagar.

Ao dispor que cabe a consignação na hipótese de recusa ao pagamento "outro tributo ou de penalidade" evidencia que no crédito tributário tratado pelo artigo 164 não está incluída penalidade.

No mesmo sentido, dispõe o artigo 161, do Código Tributário Nacional:

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

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

Note-se que o artigo 161, do Código Tributário Nacional, define a incidência de juros de mora, "sem prejuízo das penalidades", revelando que estas penalidades não compõem o crédito tributário na acepção expressa por este dispositivo.

O §1º do artigo 161 expressa "aspectos complementares à norma enunciada no *caput*" (conforme artigo 11, III, alínea "c", da Lei Complementar nº 95/1998) e, portanto, não infirma a conclusão que a penalidade não está incluída no crédito como definido por este dispositivo.

Nesse contexto, **voto por dar provimento ao recurso especial do contribuinte** para afastar a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Conclusão

Por tais razões, voto por **conhecer do recurso especial do contribuinte**, como admitido pelo Presidente de Câmara e Presidente da CSRF, **dando-lhe provimento parcial** apenas para:

- (i) afastar a exigência de adição à base da CSLL por falta de previsão legal específica;
- (ii) afastar a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor quanto aos temas (iv) e (v)

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo - Redator Designado

Com a devida vênia, ousou divergir do entendimento exposto pela ilustre Conselheira relatora quanto aos temas (iv) e (v).

iv) ausência de previsão legal para adição da despesa com amortização do ágio à base de cálculo da CSLL

Relativamente ao tema (iv) adoto, como razões de decidir, o que consta no Acórdão nº 9101-002.549, de 7 de fevereiro de 2017, deste colegiado:

Na sessão de 03/05/2016, este Colegiado da CSRF proferiu o acórdão n. 9101-002.310, o qual, essencialmente com base nos enunciados prescritivos acima analisados, compreendeu que as normas que determinavam a adição da amortização contábil do ágio para fins de IRPJ não poderiam ser transplantadas para a CSLL. A decisão restou assim ementada:

...

Conforme voto manifestado naquele julgamento, compreendo correta a interpretação adotada pela maioria do Colegiado. Não há fundamento legal para a exigência de adições à base de cálculo da CSLL por remissão plena às regras do IRPJ. Nessa circunstância, há vício no ato administrativo de exigência de tributos à revelia de efetiva fundamentação legal, o que não pode ser admitido.

No entanto, no presente caso, a autoridade fiscal fundamentou o lançamento também no o art. 13 da Lei n. 9.249/95 (**e-fl. 67**). O referido enunciado legal possui a seguinte redação, com destaque ao seu caput e inciso III:

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

(...)

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

(...)

Note-se que o legislador ordinário dirigiu-se tanto à CSLL quanto ao IRPJ, por meio de enunciado capaz de gerar dúvidas quanto à sua extensão. Tratar-se-ia de norma geral, pertinente a quaisquer "despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros", inclusive "quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis"? Ou tratar-se-ia de norma muito mais restrita, cuja materialidade alcançaria apenas despesas de "bens móveis ou imóveis", sejam elas "de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros" ou "quaisquer outros gastos" com tais bens?

Para este julgamento administrativo, é necessário considerar que o Regulamento do Imposto e Renda (Decreto n. 3.000/99, "RIR/99") assumiu uma posição a respeito, como se observa da interpretação explicitada pelo seu art. 324, § 4º, que tutela a dedutibilidade de amortizações tanto em relação ao IRPJ quanto à CSLL:

Subseção IV.

Amortização

Dedutibilidade

Art. 324. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, § 1º).

§ 1º Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de amortização não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem ou direito, ou o valor das despesas (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 2º).

§ 2º Somente serão admitidas as amortizações de custos ou despesas que observem as condições estabelecidas neste Decreto (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 5º).

§ 3º Se a existência ou o exercício do direito, ou a utilização do bem, terminar antes da amortização integral de seu custo, o saldo não amortizado constituirá encargo no período de apuração em que se extinguir o direito ou terminar a utilização do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 4º).

§ 4º Somente será permitida a amortização de bens e direitos intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

Conforme a interpretação explicitada pelo RIR/99, a norma do art. 13, III, da Lei n. 9.249/95, é ampla o suficiente para tutelar a dedutibilidade da amortização de "bens e direitos", tanto em relação à base de cálculo do IRPJ quanto da CSLL.

No caso sob julgamento, a amortização se refere a ágio reconhecido pelo MEP, adotado em face de investimento em outras empresas ("direitos"). É necessário reconhecer que o ágio em questão pertence ao gênero dos sacrifícios suportados pela pessoa jurídica que, embora possam contribuir para os seus resultados, não são "intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços".

Nesse sentido, merece nota o voto do i. Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, no acórdão n. 1401-001.747, de 05.10.16:

"Assim, por exemplo, um galpão construído em terreno alheio e que é utilizado para acolher o estoque de produtos a serem vendidos, poderá ter a amortização do seu valor (note-se que esse não é o caso de depreciação, pois o valor deve ser apropriado como despesa durante o período de uso do galpão e não da sua vida útil) como despesa apta a reduzir a base de cálculo da CSLL. Não podemos dizer o mesmo do ágio pago para a aquisição de participações societárias.

É evidente que a participação em outras sociedades pode contribuir para o aumento do resultado da investidora, mas isso não significa que guarde relação com a produção ou a comercialização dos seus bens".

Por tais razões, voto por **NEGAR provimento ao recurso especial neste ponto.**

v) exigência de juros de mora sobre a multa de ofício

Relativamente ao tema (v), entendo como equivocada a tese segundo a qual tal cobrança não teria amparo na legislação tributária.

A cobrança de juros de mora sobre os créditos não pagos até a data de vencimento é prevista no art. 161 do CTN, nos seguintes termos:

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

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

A expressão "crédito", utilizada no *caput* do artigo reproduzido, obviamente se refere ao crédito tributário, pela própria natureza do diploma legal que habita. Para se definir o alcance de tal expressão, recorre-se a outro dispositivo do CTN:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Já a definição de obrigação principal, mencionada no art. 139 do CTN, é trazida pelo §1º do art. 113 do mesmo Código. Tal obrigação tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária. *In verbis*:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

O critério utilizado pelo CTN para enquadrar determinada obrigação tributária como principal é, portanto, seu conteúdo pecuniário. Uma vez que a multa de ofício

tem a característica de penalidade pecuniária, fica claro que ela integra a obrigação principal, ao lado dos tributos.

Interpretando em conjunto os dispositivos reproduzidos, conclui-se que incidem juros de mora sobre os créditos tributários não integralmente pagos no vencimento (art. 161) e que tais créditos decorrem da obrigação principal (art. 139), englobando o tributo e a multa de ofício (art. 113, §1º). Assim, a conclusão construída é a de que o CTN prevê a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício proporcional.

Os defensores da tese da ilegalidade da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício argumentam que a interpretação literal do *caput* do art. 161 do CTN impossibilitaria tal incidência em razão da presença da expressão "*sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis*". Se a penalidade referente à multa de ofício já estiver contemplada na expressão "*crédito não integralmente pago no vencimento*", a que outras penalidades cabíveis estaria se referindo o legislador? - indagam.

Ocorre que, frequentemente, a interpretação de uma norma tributária demanda a consideração da realidade jurídica e fática a que se aplica. Mais do que isso, a norma deve ser interpretada sistematicamente, levando-se em conta todo o sistema tributário pátrio.

A este respeito, examine-se a interessante colocação da Ilustre Conselheira Viviane Vidal Wagner, designada para redigir o voto vencedor do **Acórdão CSRF nº 9101-00.539, de 11/03/2010**:

"Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito."

Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. E a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema."

Sendo assim, a melhor interpretação a ser dada ao art. 161 do CTN é, sem dúvida, aquela que guarda harmonia com os demais dispositivos daquele Código que tratam do tema sob análise, quais sejam, os arts. 113 e 139.

Além do CTN, a Lei nº 9.430/1996, em seu art. 61, *caput* e §3º, também dispõe sobre o cabimento de juros de mora sobre multa de ofício:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

(...)

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o §3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Depreende-se do artigo reproduzido que incidem juros de mora sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, não pagos nos prazos previstos pela legislação específica. A multa de ofício se amolda perfeitamente a tal definição, já que sua cobrança decorre, entre outras hipóteses, da falta de pagamento de imposto ou contribuição, nos termos do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1997.

Sendo assim, a exemplo do que ocorre com o art. 161 do CTN, também o art. 61 da Lei nº 9.430/1997 fundamenta a possibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Corroborando ainda tal entendimento o art. 43 da Lei nº 9.430/1997 que, em seu parágrafo único, prevê expressamente a incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. Assim, vê-se que a legislação não enxerga incompatibilidade entre os juros de mora e uma multa pecuniária de caráter punitivo:

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

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

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça já se pronunciou a respeito da legalidade da cobrança de juros de mora nos moldes praticados no presente processo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA.

INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

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

2. Agravo regimental não provido.

(STJ, 1ª T., AgRg no REsp 1335688/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, dez/2012)

Por fim, tanto o §3º do art. 61 quanto o parágrafo único do art. 43, ambos da Lei nº 9.430/1997, fazem alusão à taxa aplicável a título de juros de mora: taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais.

Quanto a este ponto, a matéria já foi inclusive pacificada por meio da edição da Súmula CARF nº 4:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Assim, voto por NEGAR provimento ao recurso especial da contribuinte por entender plenamente aplicável a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo