



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

Processo nº 13830.720422/2017-21
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-003.823 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de março de 2019
Matéria OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS- ÁGIO
Recorrente RAIZEN PARAGUACU LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014

Nulidade. Pressupostos. Não padece de nulidade a decisão, lavrada por autoridade competente, contra a qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

Matéria Apreciada. Outro Processo. Rediscussão. Incabível. Incabível rediscutir, em sede administrativa, matéria apreciada em outro processo, que conta inclusive com decisão do CARF, sob pena de grave violação dos princípios da economia processual, eficiência administrativa e celeridade processual, e, ainda, de risco iminente de decisões contraditórias.

Matéria não Impugnada. Preclusão. Operam-se os efeitos preclusivos previstos nas normas do processo administrativo fiscal em relação à matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, ou em relação à prova documental que não tenha sido apresentada, salvo exceções legalmente previstas.

Ágio Interno. Pessoa Jurídica “Veículo”. Transação entre Sócios. O ágio interno, fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, originado de transação dos sócios com eles mesmos, em operação de aumento de capital da controladora em empresa veículo, em operação sem substância econômica, em ambiente de dependência entre as sociedades contratantes, não gera despesa dedutível para fins de IRPJ ou CSLL.

IRPJ. Lançamento Decorrente. CSLL. A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se ao lançamento decorrente da CSLL, constante do mesmo processo, dada à relação de causa e efeito, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar decisão diversa.

Juros de Mora. Multa de Ofício. Incidência Cabível. Cabível a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos: i.i) rejeitar a preliminar de aplicação do art. 24 da LINDB, votando pelas conclusões os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella e Junia Roberta Gouveia Sampaio; i.ii) rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento; i.iii) negar provimento ao recurso voluntário; e ii) por voto de qualidade, rejeitar a arguição de nulidade da decisão de 1ª instância, divergindo os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Evandro Correa Dias, este votando pelas conclusões da divergência. Manifestou interesse em apresentar declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

(assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa- Presidente.

(assinado digitalmente)

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogerio Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Junia Roberta Gouveia Sampaio, e Edeli Pereira Bessa (Presidente)

Relatório

Trata o presente feito de Recurso Voluntário interposto em face da r. decisão proferida pela 2ª Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro que decidiu por unanimidade de votos, julgar improcedente a Impugnação apresentada.

Adoto o relatório da r. DRJ em sua integralidade, complementando-o ao final no que entender necessário.

Trata-se de crédito tributário constituído relativo ao IRPJ (e à CSLL), decorrente de glosa de despesa de amortização de ágio e de compensação indevida de prejuízo fiscal (ou base de cálculo negativa de CSLL), com multa proporcional qualificada (150%) e Juros, referente aos fatos geradores de 2013 e 2014, em valor total de R\$28.651.095,46 para o auto de infração (AI) de IRPJ; e valor total de R\$10.332.432,40 para o auto de infração (AI) de CSLL, conforme fls. 406 e seguintes.

A Autoridade Fiscal argumentou no Termo de Verificação Fiscal (TVF) ou Relatório Fiscal, fls. 427 e seguintes, que:

1. No processo administrativo fiscal nº 13830.720239/2014-82 (Relatório Fiscal às fls. 9/15), cuja decisão do CARF-Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Acórdão às fls. 16/36), desfavorável ao sujeito passivo, foi por ele embargada e encontra-se pendente de análise, foram glosadas R\$ 77.198.603,60 de deduções de ágio nos anos de 2009 a 2012, do total de ágio contabilizado que foi de R\$ 121.892.532,00.
2. O presente feito, trata das deduções complementares efetuadas nos anos de 2013 a 2014, que totalizam R\$ 44.693.928,40.
3. As explicações e os documentos apresentados pelo contribuinte são os mesmos que integram o lançamento anterior, assim, adotou-se os mesmos fundamentos, expostos no Relatório Fiscal da autuação anterior, no presente lançamento.
4. Todo o saldo de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL de anos anteriores foram absorvidos nos lançamentos anteriores (cópia das planilhas de compensações extraídas do processo nº 13830.720239/2014-82 às fls. 311/318), de maneira que, em 31/12/2012, o sujeito passivo nada tinha a título de saldos de prejuízos e de base de cálculo negativa da CSLL, impondo-se a glosa dos respectivos valores que o sujeito passivo deduziu nas apurações (DIPJ - fls. 332 e 347).
5. A tributação das infrações totaliza o crédito tributário de R\$ 38.983.527,86; cujos fundamentos legais e demonstrativos de cálculos encontram-se nos Autos de Infração e Demonstrativos.

Cientificada dos Autos de Infração em 14/03/17, fl. 437, a contribuinte os impugnou (fls. 443 e ss) em 12/04/17 (fl. 441), alegando, em resumo, que:

1. A fim de sustentar a improcedência das exclusões realizadas pela Raízen Tarumã nos anos-base 2013 e 2014 a título de amortização fiscal de ágio, o Sr. Agente Fiscal simplesmente juntou aos autos o Termo de Verificação Fiscal do Processo Administrativo nº 13830.720239/2014-82.
2. Ao assim proceder, o Sr. Agente Fiscal deixou de fundamentar propriamente o presente lançamento, fulminando-o de nulidade.
3. De fato, embora o lançamento fiscal em tela possua relação com o objeto tratado nos autos do Processo Administrativo nº 13830.720239/2014-82, o que permite a apresentação da presente Impugnação, não se pode deixar de observar que se tratam de processos administrativos totalmente autônomos, que demandam análises apartadas e fundamentação própria, nos termos do ordenamento pátrio vigente.
4. Com efeito, independentemente de o artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 prever como hipóteses de nulidade os casos de ato lavrado por autoridade incompetente ou quando verificada a preterição ao direito de ampla defesa, seu rol não é taxativo, sendo que a leitura conjunta dos artigos 10 do mesmo Decreto nº 70.235/72 e 142 do CTN levam à necessidade de se reconhecer a nulidade do lançamento, por carecer de seus requisitos intrínsecos.
5. Considerando a já mencionada inexistência de motivação própria no TVF lavrado nestes autos para deixar de reconhecer a legitimidade da exclusão da amortização de ágio do lucro real e da base de cálculo da CSLL, nos anos-base de 2013 e 2014, cabe à Impugnante enfrentar os argumentos fiscais suscitados no Processo Administrativo nº 13830.720239/2014-82, adotado como suporte da presente autuação (vide fls. 03 do Relatório Fiscal).
6. O argumento que fundamentou os autos de infração objeto do Processo Administrativo nº 13830.720239/2014-82 se resume, basicamente, à impossibilidade de amortizar o suposto ágio interno, em razão de as operações terem sido realizadas entre partes relacionadas.
7. Contudo, para uma melhor compreensão dos fatos ocorridos, faz-se necessário demonstrar como as operações foram realizadas e o seu propósito negocial para, a seguir, deixar claro que a Raízen Tarumã era parte independente, de modo que não há que se falar em ágio interno no presente caso.

-
8. Passa-se a demonstrar, então, de forma sintética e cronológica, as operações societárias que culminaram com a amortização do ágio pela Raízen Tarumã, bem como o contexto no qual foram inseridas.
9. 12/03/2009 - Publicação de Fato Relevante: A Raízen Tarumã e a COSAN publicaram fato relevante (Doc. 04), para comunicar ao mercado sobre a celebração de "Memorando de Entendimentos Vinculante", com vistas à implementação de reorganização societária abrangendo ambos os grupos, tendo como resultado a associação entre COSAN e Nova América no setor sucroenergético (trata-se de grupos totalmente independentes, como ficará claro no decorrer da presente Impugnação). Tal reorganização, caso cumpridos certos requisitos, resultaria na incorporação da Nova América na COSAN.
10. 31/03/2009 - Aquisição, pela TRADING, de participação societária na Agroenergia com ágio (o ágio foi devidamente suportado por laudo de avaliação - Doc. 05 -, não contestado pelo Sr. Agente Fiscal nestes autos ou no Processo Administrativo nº 13830.720239/2014-82): Essa aquisição se deu por meio de aumento de capital integralizado pela TRADING, com uma parcela de créditos por ela detidos contra a Agroenergia, no valor de R\$ 237.515.000,00 (Doc. 06).
11. 30/04/2009: Cisão parcial da Agroenergia, com versão de parte do seu patrimônio correspondente a ativos agrícolas para a Rezende Barbosa. Essa operação de segregação foi realizada porque o acordo firmado entre Rezende Barbosa e Cosan não abrangia esses ativos.
12. 18/06/2009: Incorporação da Curupay pela COSAN. Nessa operação Rezende Barbosa trocou as ações que detinha na Curupay por 44.300.389 ações da COSAN. Para tanto, o capital social da Cosan foi aumentado para R\$ 4.153.941.887,37.
13. 18/11/2009: Incorporação da TRADING pela denominação de Agroenergia para Cosan Alimentos.
14. O histórico acima representado não deixa dúvidas de que há propósito comercial nas operações realizadas, devendo ser reconhecida a improcedência dos lançamentos por esta DRJ.
15. Não obstante as breves elucidações acerca desta matéria, cabe frisar, mais uma vez, que o Sr. Agente Fiscal, em nenhum momento, contestou expressamente a ausência de "propósito comercial nas operações societárias em questão.
16. Apesar de não haver uma definição positivada, é sabido que o ágio interno é aquele gerado e aproveitado por empresas do mesmo grupo. No entanto, não é o que se verifica no presente caso.
17. Com efeito, as operações que deram origem ao ágio amortizado pela Raízen Tarumã foram realizadas pela Rezende Barbosa, a qual não tinha, à época dos fatos, qualquer ligação societária com o Grupo Cosan (ao qual pertence a sociedade que veio a amortizar o ágio ora contestado).
18. De fato, a inexistência de relação societária entre as partes fica clara não só do exame do fato relevante publicado pelas partes em 12/03/2009 (Doc. 04), no qual foi anunciado que Rezende Barbosa e Cosan pretendiam associar-se nas atividades sucroenergéticas, mas também na análise de cada uma das etapas descritas no item anterior, por meio da qual fica nítido que o ágio é gerado em uma operação realizada pela Rezende Barbosa em 31/03/2009 (segunda etapa), sendo que o Grupo Cosan somente adquiriu a Agroenergia e passou a amortizar o ágio em 18/06/2009 (quarta etapa).
19. Diante do acima exposto, impõe-se o cancelamento da integralidade dos autos de infração, uma vez que, conforme foi demonstrado, é totalmente descabida a alegação do Sr. Agente Fiscal no sentido de que se trataria de um ágio interno. Há propósito comercial nas operações (como foi demonstrado no item anterior) e o ágio surgiu na capitalização feita pela TRADING na Agroenergia, tendo sido amortizado apenas posteriormente, após a aquisição do investimento, pelo Grupo Cosan (terceiro independente).
20. Assumindo-se apenas para argumentar, que tratar-se-ia de ágio interno, cumpre, ainda, demonstrar que, à época dos fatos, a amortização do ágio interno era permitida pelo ordenamento jurídico.

21. Isso porque, ainda que se admitisse, a título meramente argumentativo, a inexistência de previsão para o registro de ágio interno do ponto de vista contábil, na época dos fatos, não havia impedimento para que a legislação tributária atribuisse efeitos a esse ágio.

22. Conclui-se, portanto, que não existia no Brasil nenhuma vedação para o registro do ágio interno decorrente de operações realizadas dentro de um mesmo grupo à época dos fatos debatidos nos autos, motivo pelo qual, em obediência ao Princípio da Legalidade, deve ser aceito pelas Autoridades Fiscais.

23. Tanto isso é verdade que a distinção de tratamento fiscal do "ágio interno" frente ao "ágio externo" apenas foi promovida por meio da Medida Provisória nº 627/201312, o que corrobora a afirmação de que a legislação tributária anterior à edição de tal norma acolhia a presença do ágio interno para fins de amortização do ágio.

24. No presente caso, o investimento foi adquirido por meio da subscrição de novas ações, sucedida pela integralização de capital, tal como previsto no artigo 166 da Lei das S.A. Uma vez deliberado o aumento de capital, a subscrição e integralização das quotas foi feita utilizando ativos que a adquirente possuía (adiantamentos feitos à Agroenergia para aquisição de produtos que seriam por ela produzidos e, posteriormente, exportados pela TRADING - adquirente).

25. Percebe-se, portanto, que nesta situação, houve a aquisição de uma participação societária com efetivo "pagamento" em dinheiro (créditos decorrentes de adiantamentos feitos à Agroenergia), na qual a TRADING adquiriu parte das quotas da Agroenergia. Neste caso, o custo de aquisição nada mais é do que o valor do capital aumentado e subscrito, o qual foi corretamente desmembrado em valor do investimento pela equivalência patrimonial e ágio.

26. Ante o exposto, resta claro que o procedimento realizado pela Raízen Tarumã, encontra-se totalmente amparado pelo Direito, como sendo uma das formas válidas de aquisição de uma participação societária, inclusive com o respectivo ágio gerado na subscrição, motivo pelo qual não se pode aceitar a interpretação restritiva do Sr. Agente Fiscal.

27. Assim, conforme se percebe na manifestação da própria Receita Federal em casos análogos ao presente (aquisição de participação societária dentro do mesmo grupo), é entendimento do Fisco de que a aquisição de participação societária por valor inferior ao patrimônio líquido (deságio) é suficiente para que esse valor seja configurado como receita tributável, após um evento de incorporação.

28. Contudo, de forma contraditória, o Sr. Agente Fiscal, nos autos do Processo Administrativo nº 13830.720239/2014-82, expôs seu entendimento no sentido de não admitir ágio dentro do mesmo grupo econômico, por entender que não haveria motivo econômico para uma aquisição que não fosse a valor de patrimônio líquido. Trata-se de evidente tratamento desigual para situações idênticas: aquisição de participação societária a valor de mercado ("dois pesos, duas medidas").

29. Alegou o Sr. Agente Fiscal, nos autos do Processo Administrativo nº 13830.720239/2014-82, mais uma vez sem maiores explicações, que o fato de o laudo de avaliação da Agroenergia ter contemplado a expectativa de rentabilidade futura da destilaria Paraguaçu, poderia indicar a existência de "ágio sobre ágio".

30. Em outras palavras, o ativo correspondente à Destilaria Paraguaçu foi indiretamente adquirido duas vezes, uma pela Agroenergia e outra pelo Grupo Cosan, motivo pelo qual ambas estavam obrigadas a desdobrar o valor do custo da participação societária adquirida em patrimônio líquido e ágio, independentemente de algum ativo já ter embasado o pagamento de ágio por rentabilidade futura pela Agroenergia.

31. Por fim, vale mencionar que, ainda que se entenda que o Sr. Agente Fiscal, nos autos do processo administrativo nº 13830.720239/2014-82, desejou atacar parte do ágio amortizado pela Raízen Tarumã, alegando que a expectativa de

rentabilidade da Destilaria Paraguaçu não poderia ter sido considerada - o que se admite apenas para argumentar -, o fato é que a rentabilidade que efetivamente se materializou para a Raízen Tarumã nos anos subsequentes (2009 a 2013) foi superior à rentabilidade prevista no laudo em questão, inclusive já dele retirada a rentabilidade gerada pela Destilaria Paraguaçu, conforme documentos anexos (Doc. 12).

32. Além dos equívocos até aqui mencionados, o Sr. Agente Fiscal que lavrou os autos de infração objeto do Processo Administrativo nº 13830.720239/2014-82, também errou na escolha do critério para fins de apuração do valor do ágio em questão.

33. Para determinar o valor do patrimônio líquido da Agroenergia em março de 2009, o Sr. Agente Fiscal considerou o montante correspondente ao seu patrimônio líquido em 31/12/2008, acrescido dos valores relativos (i) m adiantamento para futuro aumento de capital efetuado pela Rezende Barbosa em 16/02/2009; e (ff) ao capital subscrito pela TRADING em março de 2009, totalizando o montante de R\$ 631.037.362,35, conforme demonstrativo que acompanhou a impugnação (Doe. 13).

34. No entanto, o ágio deveria ter sido calculado com base no valor do patrimônio líquido à época da operação societária, em março de 2009, observando-se o disposto no artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, qual seja, o montante de R\$ 551.540.323,35.

35. Por último, faz-se necessário demonstrar que esta DRJ deve ao menos reconhecer a impossibilidade de se falar na adição da referida despesa na base de cálculo da CSLL, por absoluta ausência de previsão legal.

36. Portanto, mesmo que se considere que o ágio amortizado deva ser adicionado para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ no presente caso, o que se admite, insista-se, apenas a título argumentativo, é possível concluir que o lançamento de CSLL, que também é objeto do presente processo administrativo, não possui fundamento legal, na medida em que afronta um dos mais importantes princípios norteadores do Direito Tributário, qual seja o princípio da legalidade, motivo pelo qual deve ser cancelado ao menos o auto de infração de CSLL por esta Turma Julgadora.

37. Nada obstante o até aqui exposto, na remota hipótese desta Turma Julgadora decidir manter a exigência fiscal que deu origem aos presentes autos, o que se admite apenas a título de argumentação, há que se consignar a evidente ausência de liquidez e certeza do crédito tributário ora objeto de exigência, devendo ser declarada a nulidade dos autos de infração em questão.

38. Isso porque, conforme se verifica do Livro de Apuração do Lucro Real ("LALUR") da Raízen Tarumã, relativo ao ano-calendário de 2013, seu saldo de prejuízo fiscal, em 31/12/2013, era de R\$ 10.047.206,32 e seu saldo base de cálculo negativa de CSLL de R\$ 10.141.191,20 (Doc. 14).

39. Ademais, ainda que assim não de entenda, há que se concluir, ao menos, que deverá ser sobrestado o presente julgamento até o desfecho do mencionado processo administrativo, uma vez que claramente afetarão o quantum do crédito tributário exigido nos presentes autos, em atenção ao disposto no artigo 265, inciso II, do Código de Processo Civil.

40. Deste modo, caso reste inequívoca a presença da dúvida quanto à correção das autuações originárias da presente lide, requer-se que esta Turma Julgadora reconheça, ao menos, que não será possível manter a exigência de valores derivados de infrações e determine o afastamento da multa exigida da Impugnante.

41. Os juros calculados com base na taxa SELIC não poderão ser exigidos sobre as multas de ofício lançadas, por absoluta ausência de previsão legal. É o que se passará a demonstrar.

A Impugnante cita legislação, jurisprudência e doutrina e, ao final, pleiteia:

- I. acolhimento das preliminares; no mérito, Improcedência da autuação; e, de forma subsidiária,
 - i. a exoneração do crédito tributário referente à CSLL;
 - ii. exclusão dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício;

iii. sobrestamento do presente processo administrativo, até o julgamento definitivo do Processo Administrativo nº 13830.720239/2014-82.

A r. DRJ em São Paulo proferiu decisão que restou assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013, 2014

Nulidade. Pressupostos. Não padece de nulidade a decisão, lavrada por autoridade competente, contra a qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

Matéria Apreciada. Outro Processo. Rediscussão. Incabível. Incabível rediscutir, em sede administrativa, matéria apreciada em outro processo, que conta inclusive com decisão do CARF, sob pena de grave violação dos princípios da economia processual, eficiência administrativa e celeridade processual, e, ainda, de risco iminente de decisões contraditórias.

Matéria não Impugnada. Preclusão. Operam-se os efeitos preclusivos previstos nas normas do processo administrativo fiscal em relação à matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, ou em relação à prova documental que não tenha sido apresentada, salvo exceções legalmente previstas.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014

Ágio Interno. Pessoa Jurídica “Veículo”. Transação entre Sócios. O ágio interno, fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, originado de transação dos sócios com eles mesmos, em operação de aumento de capital da controladora em empresa veículo, em operação sem substância econômica, em ambiente de dependência entre as sociedades contratantes, não gera despesa dedutível para fins de IRPJ ou CSLL.

IRPJ. Lançamento Decorrente. CSLL. A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se ao lançamento decorrente da CSLL, constante do mesmo processo, dada à relação de causa e efeito, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar decisão diversa.

Juros de Mora. Multa de Ofício. Incidência Cabível. Cabível a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício à taxa Selic.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Recorrente interpôs o presente Recurso Voluntário alegando preliminarmente (i) a ausência de fundamentação do acórdão da r. DRJ, na medida em que este tão somente se limitou a remeter suas razões de julgamento aos fundamentos do Acórdão nº 14-57.618; (ii) a nulidade do lançamento fiscal, na medida em que o agente fiscal teria meramente se reportado os mesmos fundamentos do Relatório Fiscal anterior seriam suficientes para validar e embasar a presente autuação fiscal, o que violaria o art. 10 do Decreto 70.235/72, bem como o art. 142 do CTN.

Passo seguinte a Recorrente passa a contestar o acórdão nº 14-57.618, proferido no Processo Administrativo nº 13830.720239/2014-82, que teria incorrido em nulidade em razão de inovação na motivação do auto de infração.

Aduz ainda a suspensão do processo administrativo pois “o Programa de Produtividade da RFB e o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária violam diversos dispositivos do ordenamento jurídico brasileiro”, revelando imparcialidade dos julgadores representantes do fisco.

Sustenta ainda que a Fiscalização jamais contestou a validade das operações societárias, bem como o propósito negocial das operações realizadas pela Recorrente. Pelo contrário, que o histórico da operação demonstraria que há sim propósito negocial nas operações realizadas pela Recorrente.

Alega ainda que a aquisição foi realizada pela Rezende Barbosa, que não tinha há época dos fatos relação societária com o grupo Cosan, mas ainda que se entendesse que se está diante de um ágio interno, a legislação societária e contábil permitiria sua amortização.

Traça considerações teóricas sobre o direito contábil, e o relacionamento entre a contabilidade e o direito. Do que decorreria a conclusão de que se de um ponto de vista eminentemente contábil a amortização do ágio interno não tem fundamento econômico, não há na legislação tributária impedimento a seu aproveitamento. “Tanto isso é verdade que a distinção de tratamento fiscal do “ágio interno” frente ao “ágio externo” apenas foi promovida por meio da Medida Provisória nº 627/201318, o que corrobora a afirmação de que a legislação tributária anterior à edição de tal norma acolhia a presença do ágio interno para fins de amortização do ágio”.

Sustenta ainda que (i) houve pagamento, já que o investimento foi adquirido por meio da subscrição de novas ações, sucedida pela integralização de capital, tal como previsto no artigo 166 da Lei das S/A; e (ii) mesmo que não tivesse ocorrido o aludido pagamento, nenhum desses requisitos encontra-se previsto na legislação societária como necessário para a validade da operação realizada no presente caso.

Além disso, aponta que o disposto no artigo 299 do RIR/99 é uma norma geral de dedutibilidade, que não pode, por óbvio, se sobrepor à norma específica que trata sobre a dedutibilidade da despesa com a amortização do ágio, prevista no artigo 386, inciso III, §2º do RIR/99.

Elenca precedentes do CARF favoráveis à amortização do ágio interno. Afirma que deveria haver paralelismo de tratamento entre o ágio e o deságio, neste último caso tributável.

Sustenta ainda que não merece guarida o argumento de que haveria ágio sobre ágio, mas que em verdade se tratam de duas avaliações realizadas em momentos distintos sobre um mesmo ativo.

Acrescenta que o Sr. Agente Fiscal que lavrou os autos de infração objeto do processo administrativo nº 13830.720239/2014-82 também errou na escolha do critério para fins de apuração do valor do ágio em questão. Isto porque, o ágio deveria ter sido calculado com base no valor do patrimônio líquido à época da operação societária, em março de 2009, observando-se o disposto no art. 20 do DL 1.598/77, qual seja, o montante de R\$ 551.540.323,35.

Afirma ainda que o legislador ao determinar a base de cálculo da CSLL de forma exaustiva (numerus clausus), fixando, taxativa e individualmente, cada um dos ajustes aplicáveis (artigo 2º e §§, da Lei nº 7.689/88), não elencou, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

E que, pela análise da legislação que trata a respeito da CSLL, denota-se que: (i) a base de cálculo da CSLL é o lucro líquido com ajustes expressamente previstos; (ii) a amortização contábil do ágio sempre foi permitida pela legislação brasileira até a edição da Lei nº 11.638/07, de modo que, para a CSLL, o ágio é plenamente dedutível; (iii) a base de cálculo do IRPJ é o lucro real, para o qual existem previsões específicas relativamente aos efeitos da amortização do ágio que não se aplicam à base de cálculo da CSLL (nem as regras previstas no Decreto-Lei nº 1.598/77 que tratam da adição do ágio no lucro real, nem as regras previstas na Lei nº 9.532/97, que permite sua amortização em algumas hipóteses).

Acrescenta que em caso de empate a multa a multa deve ser afastada por força do art. 112 do CTN e defende a não incidência de juros sobre a multa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira

1. DA ADMISSIBILIDADE:

O Recurso é tempestivo e interposto por parte competente, posto que o admito.

2. – PRELIMINARES

2.1 – (IN)aplicação do art.24, da LINDB:

O presente processo estava pautado para julgamento quando a recorrente, nas vésperas do julgamento, anexou aos autos petição para aplicação do art. 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB à qual passo a enfrentar.

Como já discutido anteriormente neste colegiado, entendo não aplicável ao processo administrativo fiscal (PAF) o art. 24 da LINDB.

O art. 24 da LINDB não tem por objeto regulamentar o lançamento fiscal e as decisões proferidas no PAF, dados os seguintes pontos:

- O ato do lançamento não consubstancia “revisão” de ato da Administração, não sendo possível concluir, do art. 24 da LINDB, que o auditor-fiscal, ao efetuar o lançamento, esteja amarrado à jurisprudência administrativa ou judicial existente à época dos

fatos geradores; ademais, apenas Lei Complementar poderia dispor sobre norma geral afeta à atividade do lançamento;

- Tampouco faz sentido, diante do texto normativo, concluir que os órgãos responsáveis pelo julgamento de recursos administrativos, ao “revisar o lançamento” estejam vinculados à jurisprudência majoritária existente à época dos fatos geradores;

- O artigo 24 simplesmente determina que, se a Administração pratica ato que gera uma situação consolidada (por exemplo, emite uma licença de funcionamento, assina um contrato, autoriza um pagamento), a mudança posterior de entendimento sobre a validade deste ato não pode afetar a situação consolidada que a própria Administração gerou;

- O Código Tributário Nacional (CTN) possui regramento próprio e particular sobre os atos e decisões dotados de caráter normativo (art. 100, I a IV), sobre as consequências de sua observância pelo administrado (art. 100, parágrafo único), bem como sobre o efeito intertemporal da introdução de novos critérios jurídicos – leia-se, nova interpretação – no processo de constituição do crédito tributário (art. 146). Trata-se de normatização específica quanto às questões que o art. 24 (norma geral) se propõe a regulamentar;

- A Lei 13.655/2018 não atribui eficácia normativa à jurisprudência majoritária vigente à época dos fatos geradores, não a enquadrando no conceito de decisão normativa, nos termos do art. 100, II, do CTN.

Assim, resta demonstrada a inaptidão do art. 24 da LINDB, com a redação dada pela Lei nº 13.655/2018, para regular a atividade do lançamento, bem como o Processo Administrativo Fiscal dele decorrente, REJEITANDO-SE esta preliminar.

2.2 - Nulidade do Acórdão - DRJ

A Recorrente alega que o acórdão padece de nulidade em razão de suposta ausência de motivação, uma vez que remete as razões de decidir ao processo administrativo nº 13830.720239/2014-82.

Todavia, em que pese o inconformismo da Recorrente, o presente processo administrativo é decorrente da mesma fiscalização que ensejou o processo anterior, tratando-se, portanto, dos mesmos fatos e do mesmo contexto jurídico, razão pela qual decidiu a r. DRJ por adotar o quanto já decidido para fundamentar a glosa dos ágio amortizado nos anos de 2013 e 2014, é o que se extrai das seguintes passagens:

Na verdade, observando-se pela ótica do contribuinte, nos anos de 2013 e 2014, há apenas continuidade de registros e dedução de despesas a título de amortização de ágio legítima e legalmente obtido, cuja origem e utilização para efeito de cálculo do IRPJ/CSLL já haviam sido contempladas nos períodos anteriores (2009/2012). E, posicionando-se na perspectiva da Fiscalização, há apenas continuidade das glosas já efetuadas mediante regular processo administrativo fiscal para período pretérito de despesas com idêntica origem e natureza.

(...)

Portanto, a discussão suscitada pelo contribuinte a respeito da legitimidade e validade do ágio obtido nas operações em questão, para fins de dedutibilidade na condição de

encargos de amortização, está completamente abarcada pelo processo citado (PAF nº 13830.720239/2014-82), não havendo razão para ser replicada nestes autos, sob pena de grave violação dos princípios da economia processual, eficiência administrativa e celeridade processual, e, ainda, de risco iminente de decisões contraditórias a respeito da mesma matéria controversa, descabendo, de qualquer modo, rediscutir os fundamentos daquela decisão (Acórdão 14-57.618 - 5ª Turma da DRJ/POR, PAF nº 13830.720239/2014-82), muito menos alterá-los por vias transversas. Destacando-se, mais uma vez, que o CARF, por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de nulidade e, no mérito, negou provimento ao Recurso Voluntário, que contestou àquela decisão.

Isto posto, se é verdade que há um dever de motivação, também é verdade que o novo CPC requer a manutenção de uma jurisprudência estável, íntegra e coerente. Nessa linha, ainda que possam existir decisões contraditórias quanto à aplicação de entendimentos a casos semelhantes, em minha visão, andou bem a DRJ ao manter a decisão do CARF em relação à apreciação dos fatos.

Por essa razão, ainda que afirme o contribuinte que padece o acórdão de ausência de motivação, a r. DRJ é firme em adotar o precedente firmado no PAF nº 13830.720239/2014-82 para afastar a discussão quanto ao mérito do ágio. O resultado seria o mesmo tivesse a DRJ não só remetido ao precedente, mas copiado o conteúdo da decisão que tratou dos mesmos fatos e argumentos aduzidos no presente processo.

Por esse motivo, afasto a preliminar suscitada.

2.3 – Nulidade do lançamento

Sorte semelhante merece a preliminar de nulidade do lançamento. O relatório fiscal menciona que se estavam adotando, no novo procedimento fiscal, os mesmos fundamentos do Relatório Fiscal anterior, anexando aos autos o referido relatório.

Diversamente do que quer fazer parecer a Recorrente o auto encontra-se fundamentado. Trata-se de continuação de fiscalização cujas conclusões se estenderam aos períodos fiscais subsequentes.

Embora o relatório fiscal repita expressamente o relatório fiscal do PAF nº 13830.720239/2014-82, a ele remete expressamente, anexando-o aos autos. Violaria os ideais de eficiência e economia processual a exigência de uma fiscalização que revisitasse a operação desde seu primórdio, como se o processo supramencionado não tivesse ocorrido.

Trata-se de mera continuação de fiscalização, de sorte que a remissão ao relatório fiscal do processo inicial anexo ao presente não viola o disposto nos arts. 10 do Decreto 70.235/72 e 142 do CTN.

Não vislumbro a nulidade suscitada, motivo pelo qual afasto a preliminar suscitada.

3. DO MÉRITO

No mérito, a Recorrente adota os fundamentos aduzidos no Processo Administrativo n. 13830.720239/2014-82. Ocorre que esta operação já foi submetida ao crivo desta turma em sessão de julgamento ocorrida em 02 de março de 2016, em acórdão assim ementado:

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 que pese o inconformismo da Recorrente, razão não lhe assiste. Para evitar eventuais alegações de nulidade transcrevo as razões de decidir proferidas naquele processo que rebateram as alegações suscitadas pela Recorrente, haja vista não haver inovação nos argumentos aduzidos:

Em sua defesa a autuada alega que atendeu a todos os requisitos legais para aplicar a dedução fiscal do ágio pago na aquisição de participação societária em coligada ou controlada, sendo que demonstrou o propósito negocial, registrando tais fatos em sua escrituração; que não realizou planejamento tributário, mas apenas exerceu uma opção legal para proceder reorganização societária, reduzir o nível de endividamento sendo, portanto, uma conduta lícita e expressamente prevista pelo legislador.

Tais alegações, não restaram comprovados documentalmente nos autos.

Ademais, não há questionamento nos autos de que a conduta da Recorrente tenha praticado algum ato ilícito .

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 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).

Do suposto propósito negocial das operações

Há que se verificar, portanto, se operações societárias foram montadas para obtenção do benefício fiscal sem que de fato tenha algum propósito negocial, de cunho econômico extratributário. Verificada tal hipótese configurar-se-ia o abuso do direito de autoorganização da sociedade, por ausência de fundamento econômico. Vale dizer, tal ato seria ilícito, e, conseqüentemente, não poderia beneficiar-se a autuada dos seus efeitos.

Alega a Recorrente, que os atos societários foram praticados devido a intenção de redução do endividamento e segregação de ativos a serem negociados pela Rezende Barbosa, pela reestruturação societária visando a futura associação com a Cosan, bem como proporcionar transparência na operação de aquisição para antigos e novos investidores.

Destaco que as alegações apresentadas para justificar as operações realizadas não vieram acompanhadas de provas que corroborassem suas afirmações.

Com efeito, as operações societárias, vistas em seu conjunto, tiveram como resultado final a transferência do controle societário, antes pertencentes ao grupo Rezende Barbosa para o grupo Cosan, o que poderia ser realizado de modo direto, sem os atos praticados pelo grupo econômico da autuada.

Além disso, não vislumbro a alegada coerência das operações realizadas com o planejamento estratégico do empreendimento econômico do grupo de que a autuada faz parte, de modo que considero que não restou demonstrado que a forma pela qual foram executadas as operações societárias mencionadas tivessem alguma influência na consecução dos objetivos estratégicos de curto ou de longo prazo do grupo Cosan.

Da indedutibilidade do ágio

Via de regra, a aquisição de participação societária não é considerada despesa dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, e, uma vez que a autuada não logrou êxito em demonstrar fundamento econômico que não seja a fruição do próprio benefício fiscal pretendido, o ágio ora discutido torna-se indedutível.

Do laudo de avaliação apresentado para fundamentar a expectativa de rentabilidade futura:

Conforme o Agente Fiscal de Rendas, o Relatório de Avaliação-Econômica Financeira da autuada, elaborado por Brasil Accounting, de fls. 317 e 732, utilizado para servir de parâmetro na análise da fundamentação no ágio pago, contem o seguinte ponto que prejudicam as alegações da Recorrente. Vejamos.

"15. Como particularidade da "indústria do ágio", temos no presente caso o fato de que, na expectativa da rentabilidade futura da sociedade, calculada no Laudo de Avaliação de março/2009 (ágio ora glosado), foi considerada, entre outras, a unidade de produção de Paraguaçu Paulista/SP, denominada Destilaria Paraguaçu Ltda (fls. 317 e 732), que foi adquirida em novembro/2007, com ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura, conforme Laudo de Avaliação, de novembro/2007 (fls. 865/899), apresentado em procedimento específico, ágio este, dedutível porque gerado em transação envolvendo partes independentes.

16. O que salta aos olhos no presente caso é que a Destilaria Paraguaçu, que lá em novembro/2007, teve a sua rentabilidade estimada pelos próximos 10 anos, para fundamentar o ágio pago no negócio ali entabulado, teve, em março/2009, a sua rentabilidade novamente estimada pelos próximos 10 anos para fundamentar o ágio interno ora combatido. Será isso ágio sobre ágio?

17. Portanto, o ágio em questão não tem o amparo legal para as deduções feitas pelo sujeito passivo, via exclusão na apuração do Lucro Real, caracterizando despesa desnecessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, impondo-se a sua glosa."

Ora, da análise do laudo, nota-se que foi considerado em duplicidade a rentabilidade futura do ágio criado na operação anterior com a empresa Destilaria Paraguaçu. ("Ágio sobre Ágio").

Sendo assim, ante todo o exposto, considero procedente a adição à base cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica dos anos calendário de 2009 a 2012 dos valores relativos a amortização do ágio promovida pela autoridade fiscal, e, de igual modo, por via de consequência, as reduções do saldo de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, efetuadas na autuação.

Da alegação relativa à sobreposição da norma específica sobre a norma geral

Alega a Recorrente que não se pode admitir a glosa da despesa do ágio com base em requisitos previstos na norma geral de dedutibilidade (art. 299 do RIR/99), na medida em que existe norma específica (art. 386, inc. III, § 2º do RIR/99) que se sobrepõe ou anula a referida norma geral.

Tal afirmação da Recorrente, não procede, eis que conforme se pode verificar no Auto de Infração, o Agente Fiscal utilizou a norma específica do artigo 386, inciso III, para então aplicar o dispositivo 299, ambos do RIR/99, fls. 943.

De resto, acompanho o entendimento do v. acórdão recorrido, o qual passo a colacioná-lo abaixo.

"Exigência da CSLL"

Quanto a exigência da CSLL isso porque após a vigência do art. 28 da Lei nº 9.430/1996, "Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei", ou seja, as mesmas normas aplicáveis ao IRPJ.

Neste sentido reforçam as seguintes normas legais:

- Lei nº 9.532, de 1997, art. 60;

- Lei nº 9.779, de 1999;
- Lei nº 9.959, de 2000;
- Lei nº 10.426, de 2002, art. 5º;
- Lei nº 10.637, de 2002, art. 35;
- Lei nº 10.931, de 2004, arts. 3º e 4º;
- Lei nº 11.051, de 2004, art. 1º;
- MP nº 2.158-35, de 2001, arts. 6º, 7º, 21, 30, 34, 41, 74, e 83.

Os julgamentos do CARF tem reiterado esse entendimento, a exemplo do acórdão CSRF 01-04.686. Portanto, cabe manter a exigência da CSLL sobre a glosa da amortização do ágio.

O erro no critério para apuração do ágio pela Fiscalização

Aduz a impugnante (fl. 32 da peça impugnatoria):

"120. Além dos equívocos acima demonstrados, a Fiscalização também falhou na escolha do critério para fins de apuração do valor do ágio em exame.

121. Observe-se que, para determinar o valor do patrimônio líquido da IMPUGNANTE em março de 2009, a Fiscalização considerou o montante correspondente ao seu patrimônio líquido em 31/12/2008, acrescido dos valores relativos (i) ao adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC) efetuado pela REZENDE BARBOSA em 16/02/2009, e (ii) ao capital subscrito pela TRADING em março de 2009, totalizando o montante de R\$ 631.037.362,35, conforme demonstrativo anexo (DOC. 21).

122. No entanto, a Fiscalização está equivocada, pois o ágio deveria ter sido calculado com base no valor do patrimônio líquido à época da operação societária, em março de 2009, em observância do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977, qual seja, o montante de R\$ 551.540.323,35.

123. Resta claro o erro quanto à data de apuração do valor do patrimônio líquido da IMPUGNANTE utilizado pela Fiscalização no cálculo do ágio: a operação societária foi realizada em março de 2009, e a Fiscalização considerou o patrimônio líquido ajustado de dezembro de 2008.

124. Portanto, uma vez reconhecida a improcedência das acusações fiscais quanto às questões de mérito objeto da autuação, também deve ser afastado o cálculo sugerido pela Fiscalização para apuração do ágio registrado pela TRADING na aquisição de participação societária na IMPUGNANTE em março de 2009.

Verifica-se, de plano, que a impugnante equivocou-se em suas alegações. Isso porque o procedimento fiscal glosou a despesa de ágio efetivamente amortizado, conforme expresso na fl. 3 do Relatório Fiscal, verbis:

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, a saber:

MÊS	2009 - R\$	2010 - R\$	2011 - R\$	2012 - R\$	TOTAIS - R\$
JANEIRO		2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	6.094.626,60
FEBREIRO		2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	6.094.626,60
MARÇO		2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	6.094.626,60
ABRIL		2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	6.094.626,60
MAYO		2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	6.094.626,60
JUNHO		2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	6.094.626,60
JULHO		2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	6.094.626,60
AGOSTO		2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	6.094.626,60
SETEMBRO		2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	6.094.626,60
OUTUBRO		2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	6.094.626,60
NOVEMBRO	2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	8.126.168,80
DEZEMBRO	2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	2.031.542,20	8.126.168,80
TOTAIS	4.063.084,40	24.378.506,40	24.378.506,40	24.378.506,40	77.198.603,60

Portanto, eventuais equívocos na apuração do ágio são irrelevantes, haja vista que está correto o procedimento fiscal que glosou integralmente a despesa."

Quanto à incidência os juros de mora sobre a multa de ofício entendo aplicável à espécie o disposto na Súmula nº108 do CARF:

Súmula CARF nº 108

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

Acórdãos Precedentes:

CSRF/04-00.651, de 18/09/2007; 103-22.290, de 23/02/2006; 103-23.290, de 05/12/2007; 105-15.211, de 07/07/2005; 106-16.949, de 25/06/2008; 303-35.361, de 21/05/2018; 1401-00.323, de 01/09/2010; 9101-00.539, de 11/03/2010; 9101-01.191, de 17/10/2011; 9202-01.806, de 24/10/2011; 9202-01.991, de 16/02/2012; 1402-002.816, de 24/01/2018; 2202-003.644, de 09/02/2017; 2301-005.109, de 09/08/2017; 3302-001.840, de 23/08/2012; 3401-004.403, de 28/02/2018; 3402-004.899, de 01/02/2018; 9101-001.350, de 15/05/2012; 9101-001.474, de 14/08/2012; 9101-001.863, de 30/01/2014; 9101-002.209, de 03/02/2016; 9101-003.009, de 08/08/2017; 9101-003.053, de 10/08/2017; 9101-003.137, de 04/10/2017; 9101-003.199, de 07/11/2017; 9101-003.371, de 19/01/2018; 9101-003.374, de 19/01/2018; 9101-003.376, de 05/02/2018; 9202-003.150, de 27/03/2014; 9202-004.250, de 23/06/2016; 9202-004.345, de 24/08/2016; 9202-005.470, de 24/05/2017; 9202-005.577, de 28/06/2017; 9202-006.473, de 30/01/2018; 9303-002.400, de 15/08/2013; 9303-003.385, de 25/01/2016; 9303-005.293, de 22/06/2017; 9303-005.435, de 25/07/2017; 9303-005.436, de 25/07/2017; 9303-005.843, de 17/10/2017.

Por fim, importa ressaltar que o argumento relativo ao bônus de eficiência não merece guarida, muito porque baseado em inconstitucionalidade da Lei que introduziu o

referido bônus, o que foge ao controle da instância administrativa, nos termos da Súmula 2 do CARF. Isso não bastasse, ainda verifica-se ausência de previsão legal para promover a suspensão dos autos.

Pelo exposto, encaminho voto pela manutenção da glosa e da incidência de juros sobre a multa.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - Relator

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

A recorrente argúi a nulidade do acórdão recorrido por *ausência de devida fundamentação*, asseverando que em momento algum a decisão *enfrentou algum argumento de mérito apresentado pela Recorrente*. Destaca trecho que seria *revelador da escolha do órgão julgador em não se pronunciar sobre a matéria impugnada*, para concluir que o acórdão recorrido se limitou a *mencionar que no mérito concorda com os argumentos apresentados por outra Turma Julgadora em sede de julgamento de outro processo administrativo (13830.720239/2014-82)*. Aponta violação ao art. 489, §1º, inciso IV do Código de Processo Civil e afirma ter sido cometida *dupla ilegalidade* porque *não apresentada fundamentação a ensejar a improcedência da Impugnação apresentada* e por *inexistir justificativa e construção racional do julgador para sustentar que o referido Acórdão nº 14-57.618 pode ser integralmente aplicado, quanto à fundamentação, ao presente processo administrativo*.

Observa que o CARF já tomou posicionamento conflitantes em relação a uma mesma operação fiscalizada, reporta condução divergente adotada por outra DRJ, e acrescenta que *a mera verificação da natureza e origem das despesas não justificam, ou não, a sua glosa, mas sim os fundamentos adotados pela Fiscalização para fundamentar a dedutibilidade, ou não, das referidas despesas, devendo-se analisar os elementos que compõem as operações societárias fiscalizadas, e se foram cumpridos os requisitos legais de dedutibilidade da amortização do ágio*.

Inicialmente anote-se que, em respeito ao princípio da colegialidade, esta Conselheira deixa de se reportar aos argumentos deduzidos na preliminar de conexão suscitada no Acórdão nº 1402-003.574, no qual restou vencida, e que poderia validar a decisão de 1ª instância mesmo se confirmada a alegada *ausência de devida fundamentação*, dado que, como se demonstrará adiante, a decisão recorrida está devidamente fundamentada.

Isto porque o exame do acórdão recorrido evidencia que a preliminar de nulidade do lançamento foi apreciada, nos seguintes termos:

Em preliminar, a Impugnante alega ter havido violação ao art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e art. 142 do CTN, em razão de ausência de fundamentação da glosa de despesa de ágio; argumentando que “não foi realizado qualquer juízo próprio de valor quanto à glosa das exclusões decorrentes da amortização de ágio pago por rentabilidade futura, sendo que, claramente, o Sr. Agente Fiscal limitou-se a mencionar a existência do procedimento fiscal anterior ...”.

Não houve quaisquer dos eventos alegados em preliminar.

O devido processo legal fora efetivamente respeitado com a devida ciência, dos autos de infração e seus consectários, tendo sido, então, apresentada a correspondente impugnação no prazo legal.

De fato, a Fiscalização considerou a fim de apurar a matéria tributável no período de 2013/2014, tudo que havia sido discutido e apurado no contexto do PAF nº 13830.720239/2014-82, porque se tratava de continuidade de amortização do mesmo ágio examinado nos autos do processo citado, que considerou o período de 2009/2012 imediatamente anterior ao aqui tratado.

*No entanto, a Autoridade Fiscal, de modo expresso e claro, informou ao contribuinte, já no **Termo de Início de Procedimento Fiscal**, de que a auditoria fiscal que se iniciava tratava, entre outros, das despesas de amortização do ágio examinado naquele outro processo, a fim de lhe oportunizar a adição de qualquer novo e relevante elemento, verbis:*

[...]

Ora, visto que nada de novo, em relação ao procedimento anterior, fora acrescentado, conforme constataria a Autoridade Fiscal, houve manutenção dos fundamentos para manter a glosa do ágio discutido (fl. 429):

*7. As explicações e os documentos apresentados são os mesmos que integram o lançamento anterior. Assim, **adotamos os mesmos fundamentos** expostos no Relatório Fiscal (fls. 9/15) da autuação anterior, no presente lançamento. (gn)*

Dáí improceder a preliminar de nulidade com base em “ausência de fundamentação da glosa de despesa de ágio”.

*Ademais, a recuperação de elementos de prova e todas as informações de interesse para a Fiscalização constante dos autos do Processo Administrativo nº 13830.720239/2014-82. Além de ter sido operado pelo próprio contribuinte (fls. 37 e ss), o transporte daqueles elementos justifica-se porque os contenciosos de ambos os processos (aquele citado e o atual) têm origem nas **mesmas operações** resultantes em despesa de ágio, parte amortizada de 2009 a 2012 (objeto do PAF nº 13830.720239/2014-82) e parte amortizada de 2013 a 2014*

(objeto do PAF nº 13830.720422/2017-21). Notando-se ainda que o art. 37 da Lei nº 9.784/99 fornece apoio legal para o procedimento adotado:

Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias. (gn)

Finalmente, não se vislumbra abuso na fiscalização empreendida pelas Autoridades da Receita Federal, assim, descabida qualquer alegação de nulidade, que deve ser rejeitada. Conclusão que se torna indubitosa quando se verifica que o auto de infração contém todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

O simples cotejamento dos autos de infração lavrados com cada requisito acima enumerado confirma a obediência plena às determinações legais, inclusive no que se refere à descrição dos fatos. Por outro lado, não se verifica ofensa ao art. 5º, LV, CF/88, pois houve ciência do auto de infração e oportunidade para o contraditório e a ampla defesa, nem se detecta violação aos art. 3º e 142 do CTN, pois, há indiscutível base legal - citadas nos AI e TVF - para o lançamento de ofício e para exigência de multas correspondentes.

Enfim, não tendo havido cerceamento de defesa, tendo sido lavrado o auto de infração por autoridade competente, consideram-se válidos todos os atos praticados no procedimento fiscal, porque em consonância ao que determina o PAF, art. 59, verbis:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Desta forma, rejeita-se integralmente a tese de nulidade, em todos os seus fundamentos.

Nesta exposição já se constata que a autoridade julgadora demonstrou a equivalência entre as acusações fiscais dos dois processos administrativos citados e, na sequência, o que se observa é a equiparação, também, das razões de defesa apresentadas em ambos os processos:

A Autoridade Fiscal, no Relatório (fls. 427 e ss), e a Impugnante, em resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal (fls. 37 e ss), embora com propósitos distintos, recuperam elementos do Processo Administrativo Fiscal nº 13830.720239/2014-82, espaço do contencioso substantivado na resistência à lavratura de Autos de Infração de IRPJ e CSLL, referentes aos períodos de apuração de 2009 a 2012.

*Neste sentido, a Autoridade Fiscal transportou elementos, informações, provas para a apuração dos **mesmos tributos** dos períodos subseqüentes (2013 e 2014), adotando o mesmo fundamento da autuação anterior para estes autos conforme revelou no Relatório Fiscal, fl. 429: “(...) **adotamos os mesmos fundamentos** expostos no Relatório Fiscal (fls. 9/15) da autuação anterior, no presente lançamento”. Por seu turno, a Impugnante produziu contestação na mesma linha (na parte que se refere à constituição do crédito relativa ao ágio) da Impugnação apresentada no curso do PAF nº 13830.720239/2014-82, conforme tacitamente admite (fl. 443 e ss):*

*Considerando a já mencionada inexistência de motivação própria no TVF lavrado nestes autos para deixar de reconhecer a legitimidade da exclusão da amortização de ágio do lucro real e da base de cálculo da CSLL, nos anos-base de 2013 e 2014, **cabe à Impugnante enfrentar os argumentos fiscais suscitados no Processo Administrativo nº 13830.720239/2014-82, adotado como suporte da presente autuação (vide fls. 03 do Relatório Fiscal).***

O argumento que fundamentou os autos de infração objeto do Processo Administrativo nº 13830.720239/2014-82 se resume, basicamente, à impossibilidade de amortizar o suposto ágio interno, em razão de as operações terem sido realizadas entre partes relacionadas. (gn)

Na verdade, observando-se pela ótica do contribuinte, nos anos de 2013 e 2014, há apenas continuidade de registros e dedução de despesas a título de amortização de ágio legítima e legalmente obtido, cuja origem e utilização para efeito de cálculo do IRPJ/CSLL já haviam sido contempladas nos períodos anteriores (2009/2012). E, posicionando-se na perspectiva da Fiscalização, há apenas continuidade das glosas já efetuadas mediante regular processo administrativo fiscal para período pretérito de despesas com idêntica origem e natureza.

Assim, a matéria litigiosa tratada no PAF nº 13830.720239/2014-82, no que concerne a legitimidade e dedutibilidade das citadas despesas de ágio, abrange completamente as questões suscitadas sobre a dedutibilidade, ou não, da amortização do ágio na apuração das bases de cálculo dos mesmos tributos no período tratado nestes autos.

É neste contexto que a autoridade julgadora de 1ª instância conclui:

Neste autos, é necessário apenas averiguar se, de fato, as despesas glosadas correspondem exatamente em sua natureza e origem àquelas discutidas nos autos citados (PAF nº 13830.720239/2014-82). Todavia, conforme já afirmado, a simples leitura das peças equivalentes (Relatório Fiscal e Impugnação) nos dois processos dissipa qualquer dúvida em relação ao ponto.

Assim, adota-se os mesmos fundamentos registrados no voto do Acórdão 14-57.618 - 5ª Turma da DRJ/POR, PAF nº 13830.720239/2014-82 para rejeitar as despesas com ágio no período de 2013/2014.

Ou seja, a decisão recorrida claramente adota os mesmos fundamentos da decisão proferida no processo administrativo nº 13830.720239/2014-82 por constatar que a acusação fiscal e a defesa lá apresentadas veicularam argumentos equivalentes aos presentes nestes autos. Desnecessário, assim, reproduzir os termos daquela decisão, considerando que o sujeito passivo dela, indubitavelmente, tem ciência.

Registre-se, ainda, que o acórdão recorrido também traz a abordagem dos pedidos subsidiários acerca de (1) *exoneração do crédito tributário referente à CSLL*; e de (2) *exclusão dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício*, e de *sobrestamento do feito*, com a correspondente exposição das razões de decidir, e que assim resultam, ao final, na declaração de improcedência total da impugnação.

Nos termos do art. 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72, a nulidade da decisão de 1ª instância depende, necessariamente, da demonstração de prejuízo à defesa, eventualmente infirmando-se a equiparação entre a acusação fiscal e a defesa apresentada no processo administrativo nº 13830.720239/2014-82, com base na qual a autoridade julgadora de 1ª instância decidiu adotar os mesmos fundamentos da decisão proferida naquele processo.

Ausente esta demonstração, deve ser rejeitada a arguição de nulidade da decisão de 1ª instância.

(assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Conselheira.