



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

**Processo n°** 15563.720072/2015-63  
**Recurso n°** Voluntário  
**Resolução n°** **1301-000.433 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Data** 25 de julho de 2017  
**Assunto** Conversão em Diligência  
**Recorrente** ARLANXEO BRASIL S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a arguição de decadência e as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão de primeira instância, e converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da relatora.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)

Milene de Araújo Macedo - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felicia Rothschild, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Flavio Franco Correa, José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo e Roberto Silva Junior.

## **RELATÓRIO**

Trata-se o presente processo de recurso voluntário, interposto contra o Acórdão n° 14-060.204 - 3ª Turma da DRJ/RPO, que considerou improcedente a impugnação da

contribuinte para manter os autos de infração de IRPJ e CSLL, nos valores de R\$ 9.674.526,77 e R\$ 3.491.469,64, respectivamente, acrescidos de multa de ofício de 75% e juros de mora.

Consta do Termo de Verificação Fiscal, anexo ao auto de infração, que a fiscalização apurou as seguintes infrações:

**"II.I - FALTA DE ADIÇÃO DE VALORES INDEVIDAMENTE CONTABILIZADOS COMO DESPESA**

Conforme se depreende dos itens 7 e 8 a fiscalizada contabilizou lançamento a crédito de conta de passivo de código 21600100001 - DIVIDENDOS PROPOSTOS OU A PAGAR, no valor de R\$ 5.339.000,00, a débito de conta de resultados (conta de código 5002010002 - DESPESAS TRANSFERIDAS). O lançamento efetuado foi o seguinte:

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
31/12/2010	5002 10002	DESPESAS TRANSFERIDAS	D/	5.339.000,0	AJUSTE DF
31/12/2010	2160100001	DIVIDENDOS PROPOSTOS OU A PAGAR	C	5.339.000,0	AJUSTE DF

Intimada a justificar tal lançamento, que contraria norma contábil, uma vez que os dividendos propostos devem ser contabilizados a débito de patrimônio líquido a fiscalizada afirmou que:

a) A conta DESPESAS TRANSFERIDAS (código 50020100002) seria uma conta transitória de transferência do resultado do exercício para o patrimônio líquido;

b) O lançamento realizado na conta transitória de transferência do resultado do exercício não afetou e tampouco reduziu a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social e

c) Tenta justificar o lançamento efetuado em relação ao lançamento que seria efetuado de acordo com as "melhores práticas", afirmando que nos dois casos o resultado do exercício não seria alterado. Assim, a partir de comparação do lançamento realizado em comparação aquele de acordo com as "melhores práticas" a partir do resultado da empresa de R\$ 80.000.000,00 antes do lançamento de dividendos propostos de R\$ 5.339.000,00 a seguir transcrito:

[...]

Este Auditor Fiscal não pode aceitar as justificativas da fiscalizadas, pelos seguintes motivos:

- Não procede a afirmativa da fiscalizada de que tal conta se trata apenas de conta transitória de transferência do resultado do exercício não tendo afetado o resultado do exercício. Senão vejamos, a conta de código 5002010002 - DESPESAS TRANSFERIDAS, analítica, faz parte do grupo de contas sintéticas OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS, que segundo Demonstrativo do Resultado do Exercício 2010 (DRE 2010, anexo ao presente Termo de Verificação) possui saldo final devedor antes do encerramento de R\$ 81.815.272,73, diminuindo o valor do Resultado do Exercício. Caso o lançamento de R\$ 5.339.000,00 a débito da conta DESPESAS TRANSFERIDAS, não tivesse sido efetuado, o valor final das DESPESAS TRANSFERIDAS, que teve saldo antes do encerramento credor em R\$ 306.649.413,52, teria saldo credor majorado em R\$ 5.339.000,00, e conseqüentemente o saldo devedor da conta sintética OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS seria

diminuído do mesmo valor, levando o resultado antes da CSLL e IRPJ de R\$ 77.443.786,24 para R\$ 82.822.786,24. Foi efetuada busca na contabilidade da fiscalizada de lançamento no valor de R\$ 5.339.000,00 que pudesse anular o efeito do valor indevidamente classificado como despesa e não foi encontrado qualquer outro lançamento na contabilidade além do objeto de questionamento deste Auditor Fiscal.

- Não procede a afirmativa da fiscalizada de que não foi afetado o valor do resultado do exercício. O exemplo daí apenas demonstraria que o patrimônio líquido não seria alterado (uma vez que após transitar pela conta LUCROS ACUMULADOS, por exemplo, os dividendos propostos são debitados de PL e creditado a passivo).

Dispõe o art.274 do RIR/1999:

[...]

Dispõe o art. 201 da Lei nº 6.404/1976:

[...]

Assim, tendo contabilizado indevidamente como despesa valor de dividendos propostos, tal "despesa" de R\$ 5.339.000,00 deve ser adicionado para efeitos de apuração do lucro real.

[...]

## **II.2 - EXCLUSÕES**

**[...]**

### **II.2.a - EXCLUSÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL - AMORTIZAÇÃO ACELERADA DE BEM JÁ TOTALMENTE AMORTIZADO**

Conforme descrito nos itens 9 e 10, em questionamento 3 do Termo de Constatação e Intimação lavrado em 27/05/2014, no qual este Auditor Fiscal solicita informar matriz legal de exclusão no valor de R\$ 5.661.061,07 referente a conta de ativo intangível 1240100001 - SOFTWARE E LICENÇAS, sem que houvesse controle na parte B no Lalur e ainda solicitada a apresentação de documentação comprobatória da operação que deu causa a tal escrituração, a fiscalizada apresentou resposta não acatada por este Auditor Fiscal. A resposta da fiscalizada foi: *"Informa a Requerente que o ativo que deu origem a exclusão sofreu depreciação acelerada fazendo com que os saldos contábeis estivessem completamente amortizados em dezembro de 2010"*

A evasiva resposta da fiscalizada, sem que fosse apresentada qualquer documentação comprobatória, traz em si a impossibilidade de exclusão de tal valor para efeito de apuração do lucro real. Sem apresentar qualquer documentação comprobatória do bem a que deu causa a amortização acelerada (em sua resposta a fiscalizada, contraditoriamente, cita depreciação e amortização acelerada, mas por se tratar de intangível este Auditor Fiscal trabalha como amortização), a fiscalizada afirma que os ativos que deram origem a exclusão estavam com os saldos contábeis completamente amortizados em dezembro de 2010. Como regra, as exclusões de valores de amortização acelerada devem ser controladas na parte B do Lalur, pois o valor amortizado (contábil mais a acelerada) não pode superar o valor do bem. A fiscalizada não controlou tais valores na parte B do Lalur e afirma que o bem já estava totalmente amortizado. Assim, tal exclusão é indevida. Embora a amortização acelerada incentivada seja aplicável apenas na apuração do lucro real a fiscalizada excluiu

também na base de cálculo da CSLL, razão pela qual se aplicou a infração reflexa também para a CSLL.

[...]

**II.2.b - EXCLUSÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL - UTILIZAÇÃO DO LALUR PARA EXCLUIR AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NÃO CONTABILIZADO**

Conforme descrito nos itens 9 e 10, em questionamento 1 do Termo de Constatação e Intimação lavrado em 27/05/2014, no qual este Auditor Fiscal solicita informar, em relação a exclusão de R\$ 79.979.200,00 referente a "Amortização do Ágio - Petroflex", matriz legal de tal exclusão, apresentar documentação comprobatória da operação que deu causa a tal ágio e demonstrar a contabilização de tais valores, a fiscalizada apresentou resposta não acatada por este Auditor Fiscal. A resposta da fiscalizada, datada de 16/06/2014, foi:

"A referente informa que a LANXESS Participações Ltda, originou ágio que gerou a exclusão e a devida amortização de acordo com os preceitos legais. A Requerente apresenta (Anexo 1), toda a documentação que deu causa, sendo elas:

- Estatuto Social da Petroflex Indústria e Comércio S/A - CNPJ: 29.667.225/0001-77;

- Contrato Social da LANXESS Participações - CNPJ: 09.124.110/0001-30, com suas alterações;

- Protocolo de Incorporação da empresa LANXESS Participações pela empresa Petroflex Indústria e Comércio S/A;

-Ata de reunião da aprovação da incorporação;

-Laudo de avaliação que apurou o ágio na modalidade de "justo mercado", conforme constante no artigo 385 do Decreto 3000/99 e pelas Instruções nº 247/96 e 285/98."

A fiscalizada não demonstrou a contabilização dos valores conforme solicitado no item l.c do Termo de Constatação e Intimação Fiscal. E, com efeito, tais valores de amortização de ágio não faziam parte da contabilidade societária e nem da contabilidade fiscal (obtida através da integração entre a contabilidade societária, enviada através da ECD com o arquivo "FCONT", formando a contabilidade fiscal).

A resposta da fiscalizada, fazendo menção ao art. 385 do RIR/99, e as Instruções CVM nº 247/96 e nº 285/98, induz que a mesma quis se aproveitar de amortização do valor do ágio conforme previsto no inciso III do Art. 386 do RIR/1999 (não citado em sua resposta), e descumprindo totalmente a legislação para possível aproveitamento de despesa de amortização de ágio, não contabilizou tais valores e quis dar tratamento de exclusão a pretensas despesas de amortização de ágio, em frontal desrespeito a legislação fiscal (vide PN CST nº 96/1978 e § Iº do art. 8º da IN RFB nº 949/2009). Transcrevo a seguir os arts. 385 e 386 do RIR/99:

[...]

Este Auditor Fiscal depreende, pela resposta da fiscalizada, que a fiscalizada pretendia aproveitar ágio pago por empresa veículo (Lanxess Participações) na aquisição da Petroflex, e posteriormente, com a incorporação da controladora (Lanxess

Participações) por parte da controlada (Petroflex, cuja razão social foi alterada para Lanxess Elastômeros do Brasil S/A) utilizar-se das despesas de amortização de ágio.

O aproveitamento de despesas de amortização de ágio oriundo de aquisição de participação societária tem sido matéria controversa na relação "fisco" x "contribuinte". A que se observar se o ágio na aquisição de participação societária foi efetivamente pago, se o negócio foi entre partes independentes, se houve utilização de empresa veículo, etc.

No caso específico, as sociedades alemãs, LANXESS INTERNATIONAL HOLDING GMBH e LANXESS DEUTSCHLAND GMBH, sócias da empresa veículo LANXESS PARTICIPAÇÕES, adquiriram por meio desta a PETROFLEX IND. E COMÉRCIO. Posteriormente a PETROFLEX incorporou a LANXESS PARTICIPAÇÕES, tendo alterado sua razão social para LANXESS ELASTÔMEROS DO BRASIL S/A. Pretende aproveitar despesas de amortização de ágio pago pela empresa veículo (LANXESS PARTICIPAÇÕES) na compra da PETROFLEX. Ocorre que a na contabilidade da LANXESS ELASTÔMEROS (nova razão social da PETROFLEX)

As reais adquirentes (LANXESS INTERNATIONAL HOLDING GMBH e LANXESS DEUTSCHLAND GMBH) permanecem com o investimento (LANXESS ELASTOMEROS). Assim, o ágio pago deve ser reconhecido nas reais empresas investidoras. O fato é que não está contabilizado na investida e é totalmente descabida a pretensão de utilizar-se do Lalur para se valer de amortização de ágio não contabilizado.

O ágio sobre o investimento e as despesas de amortização não foram escriturados nem na contabilidade societária e nem na contabilidade fiscal. A única menção a ágio na contabilidade encontra-se na conta de patrimônio líquido de código 2320000004 - RESERVA ESPECIAL DE AGIO, com saldo em 01/01/2010 e 31/12/2010 de R\$ 129.557.781,10. Tendo sido intimada a apresentar a comprovação do primeiro registro do valor apontado (itens 11 e 12 do presente Termo) a fiscalizada demonstra que tratou a amortização de ágio como benefício fiscal concedido pela legislação brasileira. Tal pretensão não procede, por falta de previsão legal. Em NOTAS EXPLICATIVAS anexadas a sua resposta demonstra que um dia antes da incorporação da LANXESS Participações Ltda, o ágio de R\$ 399.896 mil fazia parte do ativo da incorporada. Não tendo sido transferido para a incorporadora, o possível aproveitamento de despesas de amortização de ágio. Possivelmente o valor pago a maior (ágio) pelas reais adquirentes (LANXESS INTERNATIONAL HOLDING GMBH e LANXESS DEUTSCHLAND GMBH) está escriturado, de alguma forma, em suas contabilidades. O fato é que a fiscalizada não poderia valer-se de pretenso "benefício fiscal" de forma extracontábil, dado não haver qualquer previsão legal.

Assim, está sendo glosada a exclusão de despesa de amortização de ágio não contabilizado, no valor de R\$ 79.979.200,00 por falta de previsão legal. No item II.2 transcrevo legislação referente a exclusões (art. 247 e 250 do RIR/99), da impossibilidade de utilização do Lalur para suprir deficiências da escrituração (PN CST nº 96/1978) e regras do Regime Tributário de Transição (Lei nº 11.941/2009 e IN RFB/2009).

[...]

## **II.2.c - EXCLUSÕES NAO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL - ESTORNO DE CAPITALIZAÇÃO DE LEASING**

Conforme descrito nos itens 9 e 10, em questionamento 4 do Termo de Constatação e Intimação lavrado em 27/05/2014, no qual este Auditor Fiscal solicita informar, em relação a adição de R\$ 1.603.530,15 e exclusão R\$ 2.633.200,02 matriz legal de tal adição e exclusão (tendo a exclusão superado a adição em R\$ 1.029.669,87), e apresentar documentação comprobatória da operação que deu causa a tal escrituração, a fiscalizada apresentou resposta não acatada por este Auditor Fiscal. A resposta da fiscalizada, datada de 16/06/2014, foi:

*" valor de R\$ 1.029.669,87, foi o efeito líquido da conta 1320200997 referente leasing que foi capitalizado "*

Em seguida demonstra lançamento entre contas patrimoniais, e que a síntese do lançamento teria sido o lançamento:

Conta	descrição	valor
D - 1320200997	MAQS. EQUIPAMENTOS	1.029.669,07
C - 1190300099	OUTRAS DESP MÊS SEGUI	1.029.669,07

Este Auditor Fiscal não acatou a justificativa da fiscalizada. Não vejo amparo legal em nenhum dos casos previstos de exclusão previstos no art. 250 do RIR/99, mais uma vez transcrito:

[...]

Não houve o valor de R\$ 1.029.669,07 levado a crédito de conta de resultado o (o que poderia buscar enquadramento no inciso II do art. 250 do RIR/99) . Caso a fiscalizada quisesse fazer possíveis ajustes em sua contabilidade segundo os critérios vigentes até 31/12/2007 (uma vez que gastos com leasing, ativados segundo as novas normas contábeis, podiam pelas regras vigentes até 31/12/2007 serem contabilizados como despesa). Se esta era a pretensão da fiscalizada, deveria tê-lo feito através de ajustes no RTT através do FCONT. Citando mais uma vez o PN CST nº 96/1998 e § 1º do art. 8º da IN RFB nº 949/2009, não se pode utilizar o Lalur ou qualquer outro mecanismo de controle para fazer tais ajustes.

[...]

### **III- ALTERAÇÕES DO PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL**

Em face da auditoria realizada este Auditor Fiscal alterará os valores de controle interno da Receita Federal do Brasil de acompanhamento de prejuízos fiscais e base de cálculo da Contribuição Social conforme PLANILHA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DO IRPJ e PLANILHA DE COMPENSAÇÃO DE BASE DE CALCULO NEGATIVA DA CSLL, parte integrante do Auto de Infração entregue em mídia digital assinado eletronicamente por este Auditor Fiscal. Foi dada ao contribuinte a compensação de 30% sobre o valor do novo lucro real e base de cálculo da CSLL após as infrações apuradas. Fica a fiscalizada INTIMADA a retificar os valores na parte B do Lalur dos prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL."

Na impugnação apresentada, tempestivamente em 29/04/2015, a contribuinte assim se manifestou, para cada uma das infrações apuradas:

"3.1. DA CORREÇÃO DO PROCEDIMENTO DA IMPUGNANTE QUANTO À NÃO ADIÇÃO DE VALORES A TÍTULO DE DIVIDENDOS PROPOSTOS

## ALEGADAMENTE CONTABILIZADOS COMO DESPESA - INFRAÇÃO II.1 DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

[...]

Ocorre que, **ao contrário do que concluiu o I. Auditor Fiscal, a Impugnante não impactou o resultado base do IRPJ e da CSLL com o montante a título de despesa de dividendos propostos**, conforme resta cabalmente demonstrado pela verificação de cópia da Demonstração do Resultado do Exercício ("DRE") extraída do sistema da Impugnante (**doc. 08**), protestando pela sua posterior juntada em via assinada por seu contador responsável, bem como das suas Demonstrações Financeiras auditadas pela renomada firma internacional de auditoria PricewaterhouseCoopers (doe. 05).

Primeiramente, através da simples leitura das contas contábeis (linhas) que compõem o resultado no ano-calendário de 2010, denota-se que o valor de R\$ 5.339.000,00 não foi inserido como despesa, para fins de redução do resultado final do exercício de R\$ 52.963,555,48, informado como lucro líquido do exercício nesta DRE e replicado na Ficha 06A (Demonstração do Resultado - PJ em Geral) da DIPJ 2011, o que ratifica que este montante não representou impacto nas apurações do IRPJ e da CSLL.

Adicionalmente, através da leitura das Demonstrações Financeiras auditadas da Sociedade, resta claramente demonstrado na parte relacionada a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido ("DMPL") que o valor de Dividendos Mínimos Obrigatórios em questão (R\$ 5.339.000,00) impactou a débito o patrimônio líquido da Impugnante, logo, por conseguinte, não poderia ter impactado as contas de resultado.

Tal fato poderá ser igualmente comprovado através da prova pericial ora requisitada, na qual se ratificará a total aderência do procedimento adotado pela Impugnante a legislação de regência, bem como através de eventual prova documental suplementar (ora requisitada), corroborando as robustas provas ora acostadas na presente peça impugnatória.

Por todo o exposto, tendo em vista que foi devidamente comprovada a correção do tratamento fiscal adotado, e, ainda, que não houve qualquer impacto destes dividendos em resultado, posto que debitados à conta de patrimônio líquido, requer a Impugnante sejam canceladas as autuações nesse ponto, com os consectários lógicos do cancelamento dos acréscimos legais e ajuste na redução de estoques de prejuízo fiscal (IRPJ) e base negativa da CSLL.

### 3.2. DO PLENO DIREITO DA IMPUGNANTE ÀS EXCLUSÕES APONTADAS PELA AUTORIDADE FISCAL NA SEÇÃO II DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

#### 3.2.1. MERO EQUÍVOCO NA INSTRUMENTALIZAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS NÃO PODE SER INTERPRETADO COMO FATO GERADOR DE TRIBUTO COM SUPORTE EM PRESUNÇÃO PELA AUTORIDADE FISCAL À LUZ DOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA VERDADE MATERIAL

[...]

Nesse ponto, com exceção da alegada infração referente à falta de adição de valores a título de dividendos propostos contabilizados como despesa, já devidamente combatida e rechaçada em Seção anterior, **não há dúvidas de que a Autoridade Fiscal se vale do alegado descumprimento de obrigação acessória (FCONT) como**

**principal fundamento para os lançamentos tributários referentes às exclusões consideradas indevidas.** Veja-se os seguintes excertos do Termo de Verificação Fiscal no qual se sustenta a cobrança fiscal, nos seguintes termos:

[...]

Denota-se que o mero equívoco no procedimento de instrumentalização de obrigação acessória não pode servir de base para a pretensão da Autoridade Fiscal de lançamento tributário despidido de seu elemento material indispensável, o fato gerador, sem o qual a lei não se permite a imposição de tributo, no caso o IRPJ e a CSLL (com seus acréscimos) com a malsinada redução dos estoques de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL.

Portanto, tendo em vista que não poderá subsistir cobrança fiscal pelo suposto equívoco apontado pelo limo, Fiscal no atendimento à obrigação acessória ante os Princípios da Legalidade e da Verdade Material que regem o Processo Administrativo Tributário, passa a Impugnante a comprovar a total correção do procedimento adotado, expondo as razões pelas quais devem ser canceladas as autuações ora guerreadas ante a comprovação do seu bom direito.

**3.2.2. DO DIREITO DA IMPUGNANTE À EXCLUSÃO DO MONTANTE A TÍTULO DE BENEFÍCIO DE AMORTIZAÇÃO ACELERADA DE INTANGÍVEL - INFRAÇÃO II.2.A DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL**

[...]

Ao contrário do afirmado pela Fiscalização, a exclusão promovida pela Impugnante está em consonância com a legislação aplicável, sendo de Direito o seu reconhecimento, tendo em vista se tratar de montante devidamente registrado no Lalur do período, a teor do robusto lastro probatório carreado aos autos, somado às provas que serão produzidas no curso desse processo.

Pelo acima exposto, requer a Impugnante sejam canceladas as autuações nesse ponto, reconhecendo-se o seu pleno direito às exclusões promovidas em atendimento aos parâmetros contábeis e fiscais aplicáveis.

**3.2.3. DOS LIMITES DA FUNDAMENTAÇÃO ADOTADA PELA AUTORIDADE FISCAL PARA A EQUIVOCADA GLOSA DA EXCLUSÃO DO MONTANTE A TÍTULO DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO POR EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA - INFRAÇÃO II.2.B DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL**

Inicialmente, verifica-se que as autuações fiscais se basearam unicamente na suposta ausência da correta contabilização do benefício fiscal de amortização do ágio, conforme relato transcrito abaixo:

[...]

Diante das razões expostas no Termo de Verificação Fiscal somadas à fundamentação utilizada nas autuações fiscais ora vergastadas, **verifica-se que os lançamentos tributários não se pautaram em qualquer conclusão quanto à simulação fou qualquer outro vício do negócio jurídico) referente à operação societária**, realizada no caso em análise entre partes independentes, sendo certo que não foram apontados como fundamentação legítima (os artigos 116, parágrafo único, ou 149, inciso VII, do CTN).

**No presente caso, o critério jurídico utilizado foi a suposta intransponível exigência legal da perfeita instrumentalização das obrigações acessórias a cargo da Impugnante - dentre elas a evidenciación em FCONT e a alegada ausência de contabilização - não tendo havido qualquer embasamento em simulação/fraude das operações realizadas, até porque tal argumentação seria patentemente insubsistente, conforme será pormenorizado nas Seções seguintes.**

[...]

Por todo o acima exposto, considerando-se que o Termo de Verificação Fiscal e os Autos de Infração descreveram os fatos atendo-se à alegada constatação de equívoco na contabilização do ágio, não tendo sido apontados como disposições legais infringidas os artigos de lei que tratam da possibilidade de desconsideração de negócio jurídico em razão de simulação (fraude), depreende-se que seria claramente ilegal e inconstitucional eventual pretensão da Autoridade Fiscal em ampliar ou alterar os motivos jurídicos que utiliza para fundamentar a cobrança fiscal em análise.

#### 3.2.4. DA EQUIVOCADA AFIRMAÇÃO DA AUTORIDADE FISCAL DE AUSÊNCIA DE CONTABILIZAÇÃO DO ÁGIO

Conforme já abordado nessa peça de defesa, o Termo de Verificação Fiscal que instrui os Autos de Infração em análise contém afirmação da Autoridade Fiscal no sentido de que a Impugnante não teria demonstrado a contabilização do ágio gerado a partir da aquisição de participação societária da sociedade Petroflex Indústria e Comércio S.A. ("Petroflex"), nos seguintes termos:

[...]

No entanto, é inverídica a afirmação de que não haveria qualquer registro contábil do ágio, sendo certo que as demonstrações financeiras da Impugnante demonstram um critério de contabilização que, de acordo com a Fiscalização, estaria em desacordo com as normas de reporte contábil. Todavia, não há como pretender argumentar que o ágio simplesmente não encontra registro contábil na Impugnante, até porque a própria Autoridade Fiscal afirma que este está registrado apenas no valor do benefício fiscal previsto em lei.

Diante do exposto, tendo em vista que a motivação das autuações fiscais em tela se restringe à suposta ausência de contabilização e que os documentos que instruem esta peça de defesa demonstram, de forma cabal, a correção dos procedimentos apontados que são suficientes para reportar o ágio gerado em operação societária de aquisição de participação societária anterior à incorporação da sociedade investidora, requer a Impugnante, também nesse ponto, o cancelamento das cobranças fiscais.

#### 3.2.5. DOS REQUISITOS DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO

Devidamente traçadas na Seção anterior as razões pelas quais merecem cancelamento as Autuações ora combatidas em razão por estarem pautadas em premissa equivocada - ausência de contabilização do ágio - a Impugnante passa a demonstrar o seu pleno direito ao benefício fiscal indevidamente glosado pela Autoridade Fiscal.

[...]

A despeito de a jurisprudência do CARF apontar, com acerto, para apenas dois requisitos fundamentais para o aproveitamento do ágio (goodwill) - a aquisição de participação societária e o fundamento econômico do valor de aquisição - **verificam-se no presente caso as seguintes características:**

- A aquisição de participação societária da sociedade investida (ora Impugnante) ocorreu por valor superior ao seu valor patrimonial (doe. 05);

- O ágio foi fundamentado por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), conforme laudo ora acostado (**doc. 09**);

- Houve efetiva absorção do patrimônio a sociedade Lanxess Participações Ltda. pela Impugnante, por meio de incorporação (**doc. 10**);

- A amortização do ágio (goodwill) não excedeu o limite mensal de 1/60, atendendo a legislação de regência do tema;

- A aquisição de participação societária ocorreu entre sociedades de diferentes Grupos Econômicos; e - Houve o efetivo desembolso financeiro na operação de aquisição da sociedade incorporada (Lanxess Participações Ltda.), conforme atestam os anexos comprovantes.

Desta forma, dúvida não há que a Impugnante atendeu - e continua atendendo - a todas as condições necessárias para a efetiva dedução do ágio para fins de IRPJ e CSLL, de forma que não pode prevalecer a pretensão da fiscalização em caracterizar a operação em análise de forma como se não tivessem sido observados os requisitos.

[...]

### 3.3. A OPERAÇÃO QUE ORIGINOU O ÁGIO POR EXPECTATIVA DERENTABILIDADE FUTURA (GOODWILL)

A Impugnante, de fato, atendeu a **TODOS** - sem exceção - os requisitos para adquirir o direito de amortizar o ágio. Vejamos com mais vagar.

#### **I- QUE SE TRATE DE AQUISIÇÃO POR PESSOA JURÍDICA DE PARTICIPAÇÃO EM SOCIEDADE COLIGADA OU CONTROLADA. CONFORME O CAPUT DO ARTIGO 20 DO DECRETO-LEI Nº 1.598/1977**

[...]

#### **II - QUE A PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA TENHA SIDO ADQUIRIDA COM O ÁGIO. HAVENDO O DESDOBRAMENTO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO ENTRE INVESTIMENTO E ÁGIO, CONFORME ESTABELECIDO NO CAPUT E INCISOS I E II DO MESMO ARTIGO**

[...]

#### **III- QUE O ÁGIO TENHA SIDO JUSTIFICADO ECONOMICAMENTE, COM BASE NO VALOR DE RENTABILIDADE DA COLIGADA OU CONTROLADA, COM BASE EM PREVISÃO DOS RESULTADOS NOS EXERCÍCIOS FUTUROS. CONFORME PERMITIDO PELO ITEM "B" DO PARÁGRAFO 2º DO REFERIDO ARTIGO 20**

[...]

#### **IV- QUE A JUSTIFICATIVA ECONÔMICA SEJA BASEADA EM DEMONSTRAÇÃO QUE O CONTRIBUINTE ARQUIVA COMO COMPROVANTE DA ESCRITURAÇÃO**

[...]

**V- QUE, CONFORME O ARTIGO 7º DA LEI Nº 9.532/1997. HAJA A INCORPORAÇÃO. FUSÃO OU CISÃO ENTRE DUAS PESSOAS JURÍDICAS. NA QUAL DETENHA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA ADQUIRIDA COM ÁGIO APURADO SEGUNDO O DISPOSTO NO ART. 20 RETRO MENCIONADO**

[...]

**VI - AINDA DE ACORDO COM O MESMO ARTIGO 7º QUE A AMORTIZAÇÃO DO AGIO NÃO ULTRAPASSE 1/60 POR MÊS**

[...]

**3.3.1. PROTEÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE**

Destaque-se que **não há na legislação em vigor quaisquer outros requisitos que não os aqui expostos.**

[...]

Ora, se a lei não coloca outros requisitos para o aproveitamento do ágio, não poderia a Administração fazê-lo, **sob pena de afronta ao princípio da legalidade** consagrado na CRFB/88, em seu artigo 150, inciso I, senão vejamos:

[...]

Desta feita, qualquer outro requisito para a amortização do ágio que seja suscitados pela administração deve ser veementemente repelido.

Sendo assim, não restam dúvidas de que a Impugnante atendeu - e continua atendendo - a todas as condições necessárias para a efetiva dedução do ágio para fins de IRPJ" e CSLL. Desta feita, a conclusão lógica a que se chega é que o direito à amortização do ágio por parte da Impugnante é mais do que legítimo, não cabendo qualquer sorte de questionamento quanto à matéria.

**3.3.2. DO DIREITO DA IMPUGNANTE À EXCLUSÃO DO MONTANTE A TÍTULO DE CAPITALIZAÇÃO DE LEASING - INFRAÇÃO II.2.C DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL**

[...]

**Com o advento da Lei nº 11.638/07, que alterou o artigo 179, inciso IV, da Lei nº 6.404/76, a legislação passou a determinar que para a adequada classificação contábil a essência deve se sobrepor à forma, razão pela qual, mesmo não possuindo a propriedade dos bens, os mesmos deverão ser classificados nos ativo quando a companhia detiver os benefícios, os riscos e o controle, alterando substancialmente a forma de contabilização do arrendamento mercantil financeiro, que passou a ser classificado no ativo imobilizado e no passivo da arrendatária no momento da contratação da operação.**

Exatamente nessa linha, a Impugnante efetuou a capitalização (registro no seu Ativo Imobilizado) do bem arrendado, tendo como contrapartida lançamento no Passivo Exigível.

[...]

Assim, a Impugnante, **para fins de reporte contábil (contabilidade societária) efetuou os lançamentos referentes ao leasing financeiro a débito no seu Ativo**

**Imobilizado e a crédito no Passivo Exigível, mas para fins do correto tratamento fiscal (contabilidade fiscal), efetuou a exclusão da despesa do leasing (capitalizado apenas para fins contábeis), mais especificamente, do montante referente ao Valor Residual Garantido "VRG", no valor de R\$ 1.029.669,87.**

[...]

Diante do acima exposto, conclui-se que os procedimentos contábil e fiscal adotados pela Impugnante estão de acordo com a substância do negócio jurídico praticado, bem como em consonância com o tratamento fiscal decorrente da neutralidade dos efeitos fiscais das novas normas contábeis advindas da Lei nº 11.638/07 pelo RTT instituído pela Lei nº 11.941/09, não cabendo à Autoridade Fiscal se pautar em mero descumprimento de obrigação acessória para efetuar a glosa de despesa a título de VGR, no valor de R\$ 1.029.669,87, devidamente excluída da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, sob pena de flagrante ilegalidade e inconstitucionalidade.

**3.3.3. DA MANUTENÇÃO DOS SALDOS DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES NEGATIVAS DA CSLL**

[...]

Como restou devidamente comprovado, sendo o tratamento fiscal realizado em estrita consonância com a legislação fiscal, não há que se falar no recálculo do prejuízo fiscal e da base negativa no caso em exame.

**4. DOS QUESITOS PARA PRODUÇÃO DE PROVA PERICIAL CONTÁBIL**

No que se refere à Infração II.1 do Termo de Verificação Fiscal, em atenção ao disposto no artigo 16, inciso IV e §1º, do Decreto nº 70.235/72, passa a Impugnante a expor o rol de quesitos a serem respondidos pelo douto Perito Contábil, guiada pela relevante e robusta prova documental aduzida nestes autos bem como por demais documentos e informações que o perito entender necessários para a sua avaliação, senão vejamos:

(i) Queira o Sr. Perito esclarecer se o montante registrado na contabilidade da Impugnante, no valor de R\$ 5.339.000,00, impactou o resultado do ano-calendário de 2010 por não ter sido inserido como despesa, para fins de redução do resultado final do exercício de R\$ 52.963.555,48; e (ii) Queira o Sr. Perito esclarecer se o valor de R\$ 5.339.000,00 a título de dividendos impactou a débito o Patrimônio Líquido da Impugnante, conforme aponta a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido ("DMPL"). Informe o Sr. Perito se, diante desse cenário, o referido valor poderia impactar o resultado no ano-calendário de 2010.

Adicionalmente, protesta a Impugnante, desde já, pela produção de prova pericial contábil também em relação às demais alegadas infrações apontadas nos Autos de Infração ora atacados, caso se faça necessário para corroborar a insubsistência da cobrança fiscal."

No julgamento realizado em 20 de abril de 2016, a 3ª Turma da DRJ/RPO julgou improcedente a impugnação, por meio do acórdão nº 14-060.204, assim ementado:

**"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2010

GLOSA DE VALORES CONTABILIZADOS INDEVIDAMENTE A TITULO DESPESAS DEDUTÍVEIS. Correta a glosa despesas de dividendos a pagar que implicaram em redução indevida do lucro real.

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INDEDUTIBILIDADE. FALTA DE PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. INTERNAÇÃO DE AGIO COM USO DE EMPRESA VEÍCULO. Para que o ágio tenha efeitos no âmbito tributário, é necessário haver incorporação, fusão ou cisão, por meio da qual ocorre uma confusão patrimonial entre os patrimônios do adquirente e da empresa adquirida, sendo artificial o uso de empresa veículo para esse fim, mormente por investidor domiciliado no exterior.

GLOSA DE EXCLUSÃO INDEVIDA NO LALUR. VALORES PASSIVEIS DE AJUSTE MEDIANTE O FCONT. A empresa sujeita ao RTT deve utilizar o FCONT para realizar os ajustes a serem levados ao Lalur, não podendo ser substituído por qualquer outro controle ou memória de cálculo.

GLOSA DE DESPESAS. EXCESSO DE AMORTIZAÇÃO. Correta a glosa de despesas de depreciação de bem integralmente amortizado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido"

Devidamente cientificado em 23/05/2016 (fls. 1.176), o sujeito passivo apresentou, tempestivamente, em 16/06/2016 (fls. 1.177) , o recurso voluntário de fls. 1.288 a 1.360, argumentando, em síntese os itens a seguir relacionados, os quais serão melhor detalhados por ocasião do voto:

- Preliminarmente, requer a declaração de nulidade do acórdão recorrido, ante a violação ao direito à ampla defesa e ao contraditório, em decorrência da pretendida modificação na fundamentação que dá lastro aos lançamentos tributários combatidos nestes autos, bem como pela negativa de produção de prova pericial contábil, a teor do que dispõem os artigos 146, do CTN c/c artigo 2º inciso VIII, da Lei nº 9.784/99 c/c artigos 9º, 10 e 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, determinando-se o retorno dos autos à primeira instância para novo julgamento;

- Solicita o reconhecimento da decadência/preclusão do direito de a Fiscalização questionar um ágio originado e passível de amortização desde o ano-calendário de 2008. Tanto se considerada a data de registro inicial da conta (01/04/2008) quanto a incorporação do investimento adquirido com ágio, ensejando assim sua amortização para fins fiscais (31/12/2008), tem-se a impossibilidade de questionamento dessas despesas após 31/12/2013;

- Ainda em sede de preliminar, no que diz respeito à amortização do ágio por expectativa de rentabilidade futura, entende que o lançamento deve ser repellido pelo simples fato de que tais valores já foram devidamente amortizados e deduzidos para fins fiscais nos anos-calendários de 2008 e 2009, sem qualquer tipo de questionamento por parte da Fiscalização, de forma que o pontual questionamento apenas no ano de 2010 se mostra contraditório;

- No mérito requer o provimento integral ao recurso voluntário, com o cancelamento da infração relativa à falta de adição de *dividendos no valor de R\$ 5.339.000,00*,

*por ser inquestionável a correção do procedimento adotado, conforme sobejamente demonstrado em sua peça impugnatória e reiterado neste recurso;*

- Relativamente à infração de exclusão do benefício de amortização acelerada incentivada de licenciamento de software, no valor de R\$ 5.661.061,07, afirma que o mero equívoco na instrumentalização de obrigações acessórias não pode ser interpretado como fato gerador de tributo, com suporte em presunção pela autoridade fiscal à luz dos princípios da legalidade e da verdade material;

- Quanto à *exclusão de montante a título de amortização de ágio por expectativa de rentabilidade futura, no valor de R\$ 79.979.200,00, alega que o Termo de Verificação Fiscal e os autos de infração descreveram os fatos atendo-se à alegada constatação de equívoco na contabilização do ágio e ausência de incorporação da empresa adquirida com os supostos "reais adquirentes". Apesar disso, atendeu a todas as condições necessárias para a efetiva dedução do ágio para fins de IRPJ e CSLL. Afirma que se trata de investimento adquirido junto a partes independentes e não-relacionadas, em que houve a correspondente tributação dos ganhos de capital auferidos pelos vendedores e devido cumprimento dos demais requisitos formais exigidos pela legislação então aplicável. Acrescenta que existiam diversos propósitos negociais para que referida compra se desse por meio de uma sociedade holding brasileira, dentre elas a necessidade de realização de uma **Oferta Pública de Aquisição - OPA** aos acionistas minoritários da empresa adquirida, nos termos do artigo 254-A da Lei das Sociedades por Ações ("LSA") e da Instrução Normativa CVM nº 361, de 05.03.2002 ("ICVM 361/02"); - Com relação à infração de *exclusão de montante a título de capitalização de contrato de arrendamento mercantil (leasing) no valor de R\$ 1.029.669,07*, o próprio acórdão recorrido reconheceu que **"foi justificado e comprovado que o valor de R\$ 1.209.669,87 refere-se a despesa de contrato de Leasing"**, concluindo que **"realmente trata-se de um erro quanto a forma de contabilização"**, motivo pelo qual, não pode a fiscalização se pautar em mero descumprimento de obrigação acessória para glosar a despesa, sob pena de flagrante ilegalidade e inconstitucionalidade.*

É o relatório."

## VOTO

Conselheira Milene de Araújo Macedo, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e dele conheço.

## DAS PRELIMINARES

A recorrente alega que apesar do Termo de Verificação Fiscal fundamentar a glosa das despesas de amortização de ágio na incorreta contabilização do ágio pela contribuinte e, de forma pouco aparente, ter mencionado que a aquisição teria se dado por sociedade holding, e não pelas reais adquirentes, o acórdão recorrido passou a questionar a substância econômica e a suposta ausência de propósitos negociais na estrutura de aquisição e posterior reorganização societária empreendida pelo grupo Lanxess no Brasil. Acrescenta que da leitura do acórdão recorrido, percebe-se que a fundamentação utilizada também passou por alegações relativas a supostos vícios de vontade na estruturação do negócio, todavia, os lançamentos tributários não fazem qualquer alegação quanto à suposta ausência de substância econômica, falta de propósito negocial ou mesmo simulação referente à operação societária.

A glosa das despesas de amortização de ágio foi fundamentada na incorreta contabilização do ágio, visto que os valores referentes às amortizações não constavam da contabilidade societária e nem da contabilidade fiscal e, também, no descumprimento da legislação que trata das despesas de amortização de ágio, especificamente, os arts. 385 e 3865 do Decreto nº 3.000/99 (RIR). Vejam os seguintes trechos do Termo de Verificação Fiscal:

"A resposta da fiscalizada, fazendo menção ao art. 385 do RIR/99, e as Instruções CVM nº 247/96 e nº 285/98, induz que a mesma quis se aproveitar de amortização do valor do ágio conforme previsto no inciso III do Art. 386 do RIR/1999 (não citado em sua resposta), **e descumprindo totalmente a legislação para possível aproveitamento de despesa de amortização de ágio**, não contabilizou tais valores e quis dar tratamento de exclusão a pretensas despesas de amortização de ágio, em frontal desrespeito a legislação fiscal (vide PN CST nº 96/1978 e § 1º do art. 8º da IN RFB nº 949/2009). Transcrevo a seguir os arts. 385 e 386 do RIR/99:

[...]Este Auditor Fiscal depreende, pela resposta da fiscalizada, que **a fiscalizada pretendia aproveitar ágio pago por empresa veículo (Lanxess Participações)** na aquisição da Petroflex, e posteriormente, com a incorporação da controladora (Lanxess Participações) por parte da controlada (Petroflex, cuja razão social foi alterada para Lanxess Elastômeros do Brasil S/A) utilizar-se das despesas de amortização de ágio.

O aproveitamento de despesas de amortização de ágio oriundo de aquisição de participação societária tem sido matéria controversa na relação "fisco" x "contribuinte". A que se observar se o ágio na aquisição de participação societária foi efetivamente pago, se o negócio foi entre partes independentes, se houve utilização de empresa veículo, etc.

No caso específico, as sociedades alemãs, LANXESS INTERNATIONAL HOLDING GMBH e LANXESS DEUTSCHLAND GMBH, sócias da empresa veículo LANXESS PARTICIPAÇÕES, adquiriram por meio desta a PETROFLEX IND. E COMÉRCIO. Posteriormente a PETROFLEX incorporou a LANXESS PARTICIPAÇÕES, tendo alterado sua razão social para LANXESS ELASTÔMEROS DO BRASIL S/A. Pretende aproveitar despesas de amortização de ágio pago pela empresa veículo (LANXESS PARTICIPAÇÕES) na compra da PETROFLEX. Ocorre que a na contabilidade da LANXESS ELASTÔMEROS (nova razão social da PETROFLEX) não há registro de tal ágio e nem tampouco o lançamento de despesa de amortização do ágio. Pretende, contrariando legislação fiscal, utilizar-se de exclusões para efeito de apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL.

**As reais adquirentes (LANXESS INTERNATIONAL HOLDING GMBH e LANXESS DEUTSCHLAND GMBH) permanecem com o investimento (LANXESS ELASTOMEROS). Assim, o ágio pago deve ser reconhecido nas reais empresas investidoras.** O fato é que não está contabilizado na investida e é totalmente descabida a pretensão de utilizar-se do Lalur para se valer de amortização de ágio não contabilizado."(grifei)

Verifica-se, portanto, que diversamente do alegado pela recorrente, há menção expressa, e não aparente, de que as glosas das despesas com amortização de ágio tem como fundamento a utilização da Lanxess Participações como empresa veículo e o fato de que as reais adquirentes, Lanxess International Holding GMBH e Lanxess Deutschland GMBH permaneceram com o investimento na empresa adquirida Lanxess Elastômeros (antiga Petroflex).

Com relação às afirmações de que a Turma Julgadora *a quo* teria inovado na fundamentação dos lançamentos ao questionar no acórdão recorrido a ausência de substância econômica e propósitos negociais na estrutura de aquisição e posterior reorganização societária empreendida pelo grupo Lanxess no Brasil, também não assiste razão à recorrente. Conforme trecho do Termo de Verificação acima transcrito, apesar de expressamente não mencionar a ausência de propósito negocial, a fiscalização afirma que a aquisição da Petroflex pela sociedades alemãs Lanxess International Holding GmbH e Lanxess Deutschland GmbH, foi feita por meio de empresa veículo, ou seja, empresa criada com o propósito de permitir a transferência do ágio, fato que por si só caracterizaria a inexistência de propósito negocial na reestruturação implementada pelo grupo Lanxess. Ademais, as referências acerca da inexistência de propósito negocial efetuadas pelo acórdão recorrido foram feitas para contrapor os argumentos trazidos aos autos pela própria contribuinte, que em sede de impugnação e com o objetivo de comprovar que cumpriu a todos os requisitos para adquirir o direito a amortizar o ágio, assim se manifestou:

"Por fim, cumpre repisar que a atividade econômica da Lanxess Participações Ltda. possui evidente propósito estratégico-negocial, se harmonizando perfeitamente com o objeto social descrito no seu próprio contrato social (**doc. 11**), qual seja, o de atuar como holding, pela participação no capital social de outras sociedades como sócia, quotista ou acionista, o que afasta qualquer dúvida quanto ao patente propósito negocial interno desta empresa."

Vale ressaltar ainda, que o fundamento da decisão *a quo* para manutenção da infração relativa às exclusões indevidas a título de despesas de amortização de ágio foi o mesmo apontado pela fiscalização, ou seja, o fato de que as reais adquirentes seriam as empresas alemãs e que a aquisição foi feita por meio de empresa veículo, em desacordo com o disposto no art. 386 do RIR/99, que exige a confusão patrimonial entre investidora e investida. É o que consta da ementa do acórdão, na parte relativa às exclusões indevidas a título de amortização de ágio, o qual contém a síntese das razões de decidir:

"DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INDEDUTIBILIDADE. FALTA DE PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. INTERNAÇÃO DE AGIO COM USO DE EMPRESA VEÍCULO. Para que o ágio tenha efeitos no âmbito tributário, é necessário haver incorporação, fusão ou cisão, por meio da qual ocorre uma confusão patrimonial entre os patrimônios do adquirente e da empresa adquirida, sendo artificial o uso de empresa veículo para esse fim, mormente por investidor domiciliado no exterior."

Ainda que a decisão *a quo* tivesse se utilizado de outras razões não trazidas aos autos pelas partes para demonstrar sua convicção, a alegada inovação na fundamentação somente ocorre nos casos em que o acórdão recorrido concorda com os argumentos da impugnante e utiliza-se de outros argumentos para manutenção dos autos de infração. Assim, considerando que a decisão recorrida rejeitou os argumentos da contribuinte e manteve os lançamentos em conformidade com as conclusões da fiscalização, não há que se falar em inovação na fundamentação legal e menos ainda no cerceamento do direito de defesa, sendo improcedente a nulidade apontada pela recorrente na peça recursal.

No recurso voluntário, a recorrente alega que teria ocorrido a decadência do direito da fiscalização em questionar a dedutibilidade do ágio passível de amortização. Afirma que de acordo com o CTN, o marco inicial para a contagem do prazo decadencial do IRPJ e da CSLL é a data do evento capaz de promover a alteração na situação patrimonial do contribuinte

e, no caso, essa data poderia corresponder tanto à data em que ocorreu a abertura da conta de ágio quanto à data em que foram cumpridas as condições necessárias à amortização do ágio, ou seja, a incorporação da Lanxess Participações Ltda pela recorrente. Como ambas as datas teriam ocorrido em 2008, resta clara a ocorrência de "preclusão temporal" ou decadência, nos termos do art.150, § 4º do CTN.

Para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, caso do IRPJ e da CSLL, o termo inicial do prazo decadencial de cinco anos é a data da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação. Assim dispõe o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional:

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*[...]§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Assim, o simples registro do ágio na contabilidade não é fato gerador de obrigação tributária e, menos ainda, termo inicial do prazo decadencial. O que é homologado pelo Fisco não é o registro do ágio, mas sim a apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, as quais somente serão afetadas após o início da amortização do ágio.

Tendo em vista que a presente autuação refere-se a fatos geradores ocorridos em 31/12/2010, bem assim, que a recorrente foi devidamente notificada dos autos de infração em 31/03/2015, ou seja, antes do decurso do prazo decadencial de cinco anos, afasto a preliminar de decadência. Nesse sentido a jurisprudência recente do CARF:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

DECADÊNCIA. AFASTADA A decadência, como perda do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário, tem sempre como baliza, seja diretamente (art. 150, § 4º, do CTN) ou indiretamente (art. 173, I, do CTN), o fato gerador do tributo.

Pelo art. 150, § 4º, do CTN, o *dies a quo* do prazo decadencial é a própria data do fato gerador do tributo, já, na regra do art. 173, I, do CTN, o primeiro dia do exercício seguinte ao que o Fisco poderia lançar, o que exige também que primeiro se identifique a data do fato gerador do tributo, para depois concluir quando o Fisco poderia ter efetuado o lançamento.

A despesa com amortização do ágio é apenas um elemento que entra no cálculo da base tributável, sendo que todos os elementos que compõem tal base tributável são auditáveis pelo Fisco, logicamente, dentro do prazo decadencial fixado no CTN.

*(Acórdão nº 1302-001.980, Sessão de 14/09/2016.)*

DECADÊNCIA INOCORRÊNCIA O prazo decadencial só é aplicável para o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário, mas não para verificar atos pretéritos cujos efeitos tributários repercutem nos anos seguintes.

*(Acórdão nº 1301-002.155, Sessão de 05/10/2016.)*

Ainda em sede de preliminares, a recorrente alega que teria ocorrido a homologação tácita do ágio em virtude da fiscalização não ter questionado os valores amortizados nos anos-calendário de 2008 e 2009. Acrescenta que o questionamento somente para os valores deduzidos no ano-calendário de 2010 é contraditório e fere os princípios da segurança jurídica e confiança legítima que embasam e orientam a atuação da administração pública.

Tendo em vista que as alegações acerca do procedimento contraditório da fiscalização somente foram trazidas aos autos em grau recursal, em obediências aos princípios do duplo grau de jurisdição e devido processo legal, não conheço da matéria.

Por fim, alega a recorrente que a negativa do acórdão recorrido em indeferir o pedido de produção de prova pericial solicitado na impugnação importa em violação ao direito à ampla defesa e ao contraditório. Afirma que expôs em sua peça impugnatória os quesitos e a relevância da prova pericial para que fosse afastado qualquer questionamento relativo à falta de adição de dividendos supostamente contabilizados de forma equivocada como despesa. Todavia, o acórdão recorrido, esquivando-se do seu poder-dever de buscar a verdade material, indeferiu o pedido sob a justificativa de que não haveria a menor necessidade de perícia para decisão da matéria, uma vez que os dividendos pagos são despesas indedutíveis na apuração do lucro real.

A despeito das alegações sobre a necessidade de perícia, reputo correto o entendimento do acórdão recorrido que negou o pedido da recorrente. Veja o que dispõe os arts. 16 e 18 do Decreto nº 70.235/72:

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*[..]*

*IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*[...]*

*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)*

De acordo com os dispositivos legais acima transcritos, as perícias podem ser solicitadas tanto pelo impugnante como pelo julgador e serão deferidas nos casos em que o autoridade julgador entendê-las necessárias à solução da lide. Via de regra, as diligências se prestam a esclarecer pontos obscuros, controversos ou duvidosos, porém, no caso em questão, o julgador *a quo* entendeu que a perícia seria totalmente desnecessária. Fundamentou sua

negativa no fato de que os dividendos pagos, obrigatórios ou não, constituem despesas indedutíveis na apuração do lucro real, motivo pelo qual não poderiam transitar em contas de resultado sem a devida adição ao LALUR.

O art. 29 do Decreto nº 70.235/72, ao tratar do julgamento em primeira instância administrativa, estabelece que a autoridade julgadora, na apreciação das provas, formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias:

*Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.*

Dessa forma, face ao princípio do livre convencimento da autoridade julgadora na apreciação da prova, o indeferimento do pedido de perícia não é causa de nulidade do julgamento.

Com relação à suposta omissão do acórdão recorrido quanto ao pedido de prova pericial para as demais infrações, diante da natureza fundamentalmente contábil da argumentação adotada pela fiscalização, não assiste razão à recorrente. De acordo com o disposto no § 1º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, considera-se não formulado o pedido de perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV, do art. 16:

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*[..]*

*IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*[...]*

*1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.*

Tendo em vista que na impugnação apresentada não foram formulados quesitos para as demais infrações, o pedido da contribuinte foi considerado não formulado, motivo pelo qual o acórdão recorrido não se manifestou sobre referido pedido.

Diante do exposto, rejeito a arguição de decadência e as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão de primeira instância suscitadas pela recorrente.

## **DO MÉRITO**

### **DAS DESPESAS COM DIVIDENDOS PROPOSTOS**

A fiscalização identificou na Escrituração Contábil Digital - ECD da contribuinte o registro contábil dos dividendos propostos ou a pagar, no valor de R\$ 5.339.000,00. O lançamento foi efetuado a débito da conta de resultado 5002010002 - Despesas Transferidas e a crédito da conta de passivo 21600100001 - Dividendos Propostos ou a Pagar.

Considerando que os dividendos devem ser contabilizados a débito de patrimônio líquido, durante a ação fiscal a contribuinte foi intimada a justificar o motivo pelo qual o lançamento foi efetuado a débito da conta 5002010002 - Despesas Transferidas. Na resposta apresentada a recorrente informou referida conta seria transitória de transferência do resultado do exercício para o patrimônio líquido, e que o lançamento realizado não afetou ou reduziu a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Para justificar suas alegações, compara o lançamento efetuado em sua contabilidade com o lançamento realizado de acordo com as melhores práticas contábeis e conclui que nos dois casos o resultado do exercício não seria alterado.

A fiscalização considerou improcedente a afirmativa da contribuinte de que o lançamento não teria afetado o resultado, visto ser a conta de código 5002010002 - Despesas Transferidas uma conta analítica do grupo de contas sintéticas OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS, e que de acordo com o Demonstrativo do Resultado do Exercício de 2010, esta conta sintética possui saldo devedor antes do encerramento no valor de R\$ 81.815.272,73. Aduziu que se o lançamento dos dividendos, no valor de R\$ 5.339.000,00, não tivesse sido efetuado, o saldo final da conta transitória 5002010002 - Despesas Transferidas, no valor credor de R\$ 306.649.413,52, teria seu saldo majorado em R\$ 5.339.000,00 e, conseqüentemente, o saldo devedor da conta sintética OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS seria diminuído e resultado do exercício antes do IRPJ e CSLL aumentado nesse mesmo valor. Com relação ao exemplo apresentado, afirmou que o mesmo apenas demonstra que o patrimônio líquido não seria alterado se os dividendos fossem debitados do patrimônio líquido e creditados na conta de passivo 21600100001 - Dividendos Propostos ou a Pagar.

Com fundamento nos arts. 247, 249, inciso I e 274 do RIR/99 e art. 201 da Lei nº 6.404/76, a fiscalização constatou que os dividendos pagos foram indevidamente contabilizados como despesa e os adicionou para efeitos de apuração do lucro real.

No julgamento em primeira instância a 3ª Turma da DRJ/RPO entendeu correta a adição ao lucro real das despesas de dividendos a pagar que implicaram em redução indevida do lucro líquido do período e manteve o lançamento efetuado pela fiscalização.

No recurso voluntário apresentado a recorrente repete os argumentos efetuados na impugnação e alega que, ao contrário do que decidiu o acórdão recorrido, o resultado do período não foi impactado com o montante a título de despesa de dividendos propostos. Pretende comprovar suas alegações com o Laudo de Constatação de Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação, elaborado pela PricewaterhouseCoopers, datado de 15/06/2016, e anexado ao recurso apresentado em 16/06/2016. Alega que a conclusão do laudo apenas reflete as informações prestadas pela recorrente em sua escrituração contábil digital, Demonstrativo de Resultado do Exercício - DRE (doc. 8 da impugnação) e suas Demonstrações Financeiras auditadas (doc. 5 da impugnação).

No recurso a recorrente transcreve trecho do laudo onde consta que, de acordo com a DMPL - Demonstração de Mutação do Patrimônio Líquido, a constituição da obrigação de R\$ 5.339 mil foi deduzida do montante do lucro líquido do exercício totalmente tributado conforme a DIPJ. Afirma o laudo que se o valor dos dividendos estivesse registrado em conta contábil incluída no Lucro Líquido do exercício, o valor líquido a ser incluído na DMPL seria R\$ 47.623 mil e dessa forma não comportaria nova redução do patrimônio líquido, visto que a

obrigação de pagar dividendos já estaria constituída em contrapartida das despesas do exercício.

Prossegue ainda a recorrente que, de acordo com o laudo elaborado pela PwC, as contas dos grupos "4 - Contas transitórias por centros de custo" e "5 - Contas transitórias" existem com finalidades gerenciais e organizacionais, não fazendo parte do lucro líquido da empresa. Afirma que no caso do grupo 5 eventualmente registram lançamentos, porém ao final do período, são realocados para suas devidas e correspondentes contas contábeis, tendo sido meramente um demonstrativo temporário do lançamento. Ao final o laudo conclui que o somatório dos grupos 4 e 5 possuem resultado nulo, ou seja, não influenciam o resultado, de forma que a conta que recebeu, transitoriamente, o lançamento de dividendos, compõe um grupo de contas cujo saldo não produz efeitos no resultado do exercício.

Afirma ainda a recorrente, que o próprio "Balancete antes do encerramento - Grupo de Conta Sintética" anexo ao Termo de Verificação Fiscal, demonstra que a conta contábil 5002010002 - Despesas Transferidas, pertencente ao grupo 5, não está compreendida na conta contábil 03010201070200000000 - Outras Despesas Operacionais, esta última pertencente ao grupo 3. De acordo com a recorrente, tratam-se de contas distintas constantes do mesmo balancete e não do "Razão Analítico" da conta contábil 03010201070200000000 - Outras Despesas Operacionais, até porque são lançamentos pertencentes a grupos diferentes da contabilidade da recorrente, sendo certo que, as contas pertencentes aos grupos 4 e 5 possuem resultado nulo/zero, não impactando no resultado do exercício.

De início, vale ressaltar que o "Laudo de Constatação de Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação" a que a contribuinte se refere, somente foi trazido aos autos em grau de recurso, sem qualquer justificativa para sua apresentação extemporânea, que somente seria permitida nas hipóteses previstas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72:

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*[...]*

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*

Assim, teria precluído o direito da recorrente em trazer novos documentos aos autos e o mencionado laudo não teria valor probatório, entretanto, alega a recorrente que a conclusão do laudo apenas reflete as informações por ela prestadas em sua escrituração contábil digital, Demonstrativo de Resultado do Exercício - DRE (doc. 8 da impugnação) e suas Demonstrações Financeiras auditadas (doc. 5 da impugnação). Por este motivo, entendendo que o laudo anexado às fls. 1.665 a 1.683 deve ser submetido à apreciação da autoridade

Processo nº 15563.720072/2015-63  
Resolução nº **1301-000.433**

**S1-C3T1**  
Fl. 1.761

---

autuante, com o objetivo de verificar se suas conclusões relativas aos dividendos propostos, são ou não contrárias aos registros efetuados pela recorrente em sua escrituração contábil digital.

Diante do exposto, proponho a conversão do julgamento em diligência para que a fiscalização:

- Analise o item "3.1 - Dos Dividendos" do laudo (fls. 1.671 a 1.675), e verifique na escrituração contábil da contribuinte, se o somatório das contas dos grupos 4 e 5 possuem resultado nulo, e, portanto, a conta transitória 5002010002 - Despesas Transferidas, que recebeu o lançamento a débito dos dividendos propostos a pagar no valor de R\$ 5.339.000,00, não produziu efeitos no resultado do exercício;

- Seja dada ciência à contribuinte do relatório fiscal da diligência, reabrindo-lhe o prazo de 30 dias para manifestação, nos termos do parágrafo único do art 35 do Decreto nº 7.574/2011.

(assinado digitalmente)

Milene de Araújo Macedo