



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

Processo nº 16327.000260/2010-12
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.870 – 1ª Turma
Sessão de 03 de outubro de 2018
Matéria ÁGIO
Recorrentes HDI SEGUROS S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. MATÉRIA SUMULADA.

Não se conhece recurso especial de divergência cujo paradigma, à época da análise da admissibilidade pela Turma de julgamento, contrariar súmula do CARF, conforme artigo 67, §12, do RICARF.

Logo, não se conhece de recurso cujo paradigma contraria a súmula CARF 108.

CONCOMITÂNCIA. MULTA ISOLADA.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

JUROS SOBRE MULTA. TAXA SELIC.

Conforme súmula CARF 108, os juros aplicáveis sobre a multa de ofício são calculados com base na taxa SELIC.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL.

Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

DIVERGÊNCIA ESPECÍFICA PARA A CSLL. ADIÇÃO DE DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO NORMATIVA PRÓPRIA.

A adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas com amortização de ágio deduzidas indevidamente pela contribuinte encontra amparo nas normas que regem a exigência da referida contribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar o pedido de saneamento dos despacho de admissibilidade e de agravo, bem como o pedido de nulidade da decisão de piso. Votou pelas conclusões o conselheiro Luís Flávio Neto. Acordam, ainda, (i) em relação à concomitância da multa isolada, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencido o conselheiro Luís Flávio Neto, que não conheceu do recurso e (ii) em relação aos juros sobre multa, por unanimidade de votos, acordam em conhecer do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Demetrius Nichele Macei e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe negaram provimento para a matéria concomitância da multa isolada. Acordam, também, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, apenas quanto à CSLL, e no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra (relator), Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Vidal de Araujo.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Redatora *Ad Hoc*

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Luis Flávio Neto, Viviane Vidal Wagner, Gerson Macedo Guerra, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Adriana Gomes Rego (Presidente).

Relatório

Inicialmente, esclareço que fui designada como redatora *ad hoc* para formalização de acórdão relatado pelo Conselheiro Gerson Macedo Guerra. O relatório a seguir reproduzido foi apresentado pelo Relator em sessão de julgamento:

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte em epígrafe, contra o Acórdão nº 1402-001.029, onde restou decidido, no que interessa ao presente julgamento, ser inadmissível a amortização de ágio gerado a partir de planejamento fiscal irregular que transformou a aquisição de uma carteira de clientes em uma empresa formalmente constituída para esse fim.

A operação analisada no procedimento fiscal pode ser assim resumida:

- ✓ Em 01/2005 é criada a A HSBC Seguros de Automóveis e Bens S.A. pelos contribuintes HSBC Seguros Brasil S.A. e HSBC Capitalização Brasil S.A.;
- ✓ A HSBC Seguros de Automóveis e Bens recebeu da HSBC Seguros Brasil, por força de cessão onerosa, a carteira então existente de seguros de automóveis e demais ramos chamados "elementares";
- ✓ Em 07/2005, foi celebrado contrato de compra e venda de ações entre HSBC Seguros de Automóveis e Bens S.A. e HDI Seguros S/A. e outro acionista pessoa física pelo valor de R\$ 300 milhões, transferência esta a ser efetivada em 30 de Novembro de 2005.
- ✓ Em 11/2005, em decorrência de Termo Definitivo de Fechamento - Compra e Venda de Ações ocorreu a concretização da transferência do seu controle acionário em favor da HDI Seguros S.A.
- ✓ em 30 de Novembro de 2005, data da concretização da aquisição, a HDI fiscalizada registrou ágio no valor de R\$ 215.000.000,00;
- ✓ Em paralelo as partes vendedora e compradora firmaram, em 30 de Novembro de 2005, por um prazo total de 13 (treze) anos, Contrato de Exploração do canal bancário para a venda de seguros de ramos elementares - fls. 71 a 113
- ✓ Em 04/2006, foi efetivada a incorporação da antiga HSBC Seguros de Automóveis e Bens S.A., já sob a nova denominação de HDI SEGUROS DE AUTOMÓVEIS E BENS S/A., pela Contribuinte em epígrafe (HDI SEGUROS S/A.);

Subsequentemente à incorporação iniciou-se a amortização fiscal do ágio pago.

Analisando a operação a fiscalização inicialmente apurou que o laudo de avaliação da empresa por rentabilidade futura fora datado em 04 de Abril de 2006, portanto após a data de aquisição, data esta representada pela transferência do controle acionário efetivada em 30 de Novembro de 2005.

Nesse contexto concluiu a fiscalização:

Este demonstrativo previsto no § 3º do artigo 385 do RIR/99 é pré-requisito indispensável para a contabilização do fundamento econômico do ágio - o que leva a concluir que, por inexistência deste documento em 30 de Novembro de 2005 e conseqüentemente, por exclusão, uma vez que é pré-requisito indispensável para classificação nos incisos I ou II do § 2º do artigo 385, o investimento foi avaliado pelo inciso III do § 2º deste mesmo artigo, qual seja, "fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas".

Além disso, concluiu a fiscalização que *toda a engenharia societária montada pela HDI em combinação com a HSBC visou exclusivamente a criar artificialmente um benefício fiscal que se mostrou indevido, uma vez que, para concretizar seus objetivos de expansão no mercado nacional, bastaria à HDI formalizar o acordo operacional de exploração do canal bancário representado por mais de 2.000 (dois mil) pontos de venda no território nacional e toda a clientela do grupo HSBC como efetivamente fez .*

Aduz a fiscalização, ainda, que poderia a HDI, para fins de incrementar imediatamente sua participação no mercado nacional de seguros, adquirir diretamente da HSBC Seguros Brasil S.A a carteira de seguros transferida à HSBC Seguros de Automóveis e Bens.

E ainda menciona a fiscalização que o fundamento econômico verificado representou nada mais do que uma mera aquisição da carteira de seguros já contratados e, em cumprimento das disposições contratuais de Compra e Venda, transferidos entre as companhias HSBC em 31 de Outubro de 2005.

Ao fim conclui a fiscalização:

Comprova-se assim que no momento previsto para a escrituração do ágio e indicação de seu fundamento econômico - artigo 385 do RIR/99 - qual seja, a data da aquisição do controle acionário, iniciada em 14 de Julho de 2005 e efetivada em 30 de Novembro de 2005, a HDI não possuía qualquer demonstração exigida pela legislação de regência da matéria que lhe permitisse classificar o fundamento econômico do ágio pago com base em rentabilidade futura ou ainda com base em valor de mercado, conseqüentemente definimos o fundamento econômico deste ágio como sendo por "Outras razões econômicas", conforme previsto no inciso III do § 2º do artigo 385 do RIR/99, pelo que se desenquadra o procedimento adotado pela HDI com a conseqüente lavratura da presente autuação.

Impugnado o lançamento, a DRJ julgou parcialmente procedente a impugnação. Desse modo, foram propostos os competentes recursos de ofício e voluntário.

No julgamento dos recursos foi negado provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário quanto à dedutibilidade do ágio. Foi, ainda, dado provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a multa de ofício isolada, e limitar a cobrança de juros sobre a multa de ofício ao percentual de 1% ao mês. Vale a transcrição da ementa do julgado:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA
JURÍDICA IRPJ*

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. O cerceamento de direito de defesa ocorre quando o sujeito passivo teve prejudicado seu acesso ao processo fiscal, no qual encontram-se as informações que norteiam o lançamento a ser contestado, ou se a descrição dos fatos é insuficiente ou deficiente, de tal forma, a impedi-lo de apresentar impugnação. Situações estas que não se encontram nos presentes autos. Erros na determinação das bases de cálculos, devidamente comprovados, podem ser corrigidos e não implicam em nulidade do lançamento.

GLOSA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. AQUISIÇÃO DE CARTEIRA DE CLIENTES. Inadmissível a amortização de ágio gerado a partir de planejamento fiscal irregular que transformou a aquisição de uma carteira de clientes em uma empresa formalmente constituída para esse fim.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual.

RECURSO DE OFÍCIO. VALOR DA EXIGÊNCIA. LANÇAMENTO A MAIOR. Constatado nos autos que o valor relativo à CSLL e da multa isolada por falta de pagamento da estimativa de IRPJ, foram lançados em valor maior que o efetivamente devido, deve ser exonerada em parte a exigência.

JUROS DE MORA. Correta a exigência juros de mora à taxa Selic sobre o principal (Sumula 4 do CARF). Por sua vez, sobre a multa de ofício, os juros devem ser de 1% ao mês, limitado à taxa Selic.

Recurso de Ofício Negado. Recurso Voluntário Provido em Parte.

Cientificada da decisão a Fazenda Nacional apresenta recurso especial de divergência, alegando caber a incidência da SELIC sobre multa de ofício, bem como ser aplicável a multa isolada em concomitância com a multa de ofício.

Seu recurso foi conhecido, conforme despacho de admissibilidade.

Cientificado da decisão e do recurso da Fazenda o contribuinte apresenta embargos de declaração e contrarrazões.

Em sede de contrarrazões, pede o não conhecimento parcial do recurso Fazendário ou seu improvimento.

Em sede de embargos alega omissões relativas aos erros nos cálculos cometidos pela fiscalização; omissões sobre alteração no critério jurídico na decisão de segunda instância (que fundamentou sua decisão na ausência de propósito negocial e não mais na falta de demonstração da rentabilidade futura); omissões no acórdão quanto a aceitação da demonstração da rentabilidade futura em sede de recurso voluntário. Foram, ainda, apontadas algumas contradições no acórdão.

Contudo, os embargos do Contribuinte foram parcialmente admitidos, exclusivamente no que se refere à alegação de erro de cálculo na apuração da CSLL no ano-calendário de 2008 e do IRPJ nos anos-calendário de 2006 e 2007. Entretanto, na parte em que admitidos, a eles foi negado provimento.

Cientificado dessa decisão o Contribuinte apresenta, tempestivamente, recurso especial de divergência.

Quanto ao mérito do recurso objetivou-se discutir:

I.1 - ILEGITIMIDADE DA ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO UTILIZADO PARA MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO. A respeito, a Recorrente apresenta os Acórdãos Paradigmas nºs 1301-001.436 e 1301-001.958.

I.2 - DA LEGITIMIDADE DA DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO / SUPOSTA DEMONSTRAÇÃO EXTEMPORÂNEA DA EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. A respeito, a Recorrente apresenta os Acórdãos Paradigmas nºs 1102-001.018 e 1102-001.104.

I.3 - DA LEGITIMIDADE DA DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO / ARTIFICIALIDADE DA OPERAÇÃO - PRETENSE AQUISIÇÃO DE CARTEIRA DE CLIENTES. A respeito, a Recorrente apresenta o Acórdão Paradigma nº 1201-00.548.

I.4 - DA AUSÊNCIA DE BASE LEGAL PARA MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO: VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA TIPICIDADE CERRADA. A respeito, a Recorrente apresenta os Acórdãos Paradigmas nº 1301-001.224 e 1101-001.841.

I.5 - Do LANÇAMENTO DE CSLL / Não existiria dispositivo legal que estabelecesse expressamente a indedutibilidade de despesas de amortização do ágio de investimento para fins de determinação da base de cálculo da CSLL. A respeito, a Recorrente apresenta os Acórdãos Paradigmas nº 9101-002.310 e 10707.315.

I.6 - DA EXIGÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA / afastamento dos juros de mora (sejam eles calculados pela taxa SELIC ou à razão de 1% ao mês) sobre as multas de ofício e isolada. A respeito, a Recorrente apresenta os Acórdãos Paradigmas nº 101-96.607 e 105-16.701.

O despacho de admissibilidade apenas conheceu do recurso em relação às seguintes matérias:

I.3 - DA LEGITIMIDADE DA DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO / ARTIFICIALIDADE DA OPERAÇÃO / I.4 - DA

AUSÊNCIA DE BASE LEGAL PARA MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO: VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA TIPICIDADE CERRADA (ESTAS DUAS MATÉRIAS FORAM CONSIDERADAS NESTE DESPACHO COMO UMA SÓ: HAVERIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO BASE LEGAL PARA DESCONSIDERAÇÃO DOS ATOS JURÍDICOS EM VIRTUDE SUA PRETENSA ARTIFICIALIDADE ?).

(...) 1.6 - DA EXIGÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA / AFASTAMENTO DOS JUROS DE MORA (SEJAM ELES CALCULADOS PELA TAXA SELIC OU À RAZÃO DE 1% AO MÊS) SOBRE AS MULTAS DE OFÍCIO E ISOLADA.

Inconformado o contribuinte apresenta agravo, tendo assim também conhecido seu recurso quanto à matéria inexistência de fundamento legal que estabeleça a indedutibilidade da amortização de ágio da base de cálculo da CSLL.

Cientificada do recurso do Contribuinte a Fazenda Nacional apresenta contrarrazões requerendo o não conhecimento parcial do recurso e/ou seu não provimento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Redatora *ad hoc*

Conforme exposto no relatório supra, fui designada redatora *ad hoc* para formalizar o presente acórdão, utilizando relatório e voto apresentados pelo Relator, Conselheiro Gerson Macedo Guerra na sessão de julgamento. **Nestes termos, o conteúdo do voto a seguir transcrito corresponde ao voto proferido pelo Conselheiro Gerson Macedo Guerra:**

COLOCAÇÕES PRELIMINARES

MEDIDA JUDICIAL PROPOSTA PELO CONTRIBUINTE

No início do mês de setembro o Contribuinte requereu a concessão de tutela de urgência (processo: 1024640-55.2018.4.01.0000, do TRF1), buscando, de imediato, que se “determine à CSRF que conheça e julgue **(i)** a preliminar de nulidade suscitada pela Requerente no Recurso Especial de Divergência e **(ii)** os argumentos que se prestam a demonstrar a legitimidade da demonstração da expectativa de rentabilidade futura do ágio discutido no bojo do processo administrativo nº 16327.000260/2010-12”.

Em 03/09/2018 foi exarada decisão dispondo que: *antes de examinar o pedido de liminar, visando obter maiores subsídios à análise do pedido, determino se oficie*

ao CSRF para que informe sobre a divergência apontada pela parte requerente quando do conhecimento do recurso no processo administrativo nº 16327.000260/2010-12.

Analisando o andamento do referido processo na data de 02/10/2018, verifica-se, inicialmente, que até então não havia decisão concedendo a tutela antecipada ao Contribuinte. Verifica-se, ainda, que houve naqueles autos outra decisão, reconhecendo, expressamente, que o julgamento do recurso administrativo pela CSRF não ensejaria a perda de objeto do presente agravo de instrumento, nos seguintes termos:

Por meio da petição ID 4020923, HDI Seguros S/A requereu seja determinado que a CSRF se abstenha de julgar o Recurso Especial de Divergência interposto pela requerente nos autos do processo administrativo nº 16327.000260/2017-12 na sessão do dia 12/09/2018 até que seja analisado o pedido de tutela de urgência nos presentes autos sob o fundamento de que "(...) não há notícia da efetiva expedição do aludido ofício à CSRF até o presente momento, o que inviabiliza a fruição de seu prazo de resposta, bem como a existência do feriado na próxima sexta-feira (07/09/2018), que certamente trará entrave regular andamento do processo, o caso acabará julgado pela CSRF, concretizando o dano irreparável esboçado no pleito inicial e culminando na inutilidade da prestação da tutela jurisdicional" (ID 4020923 - pág. 2).

De início, verifica-se que em 05/09/2018 foi expedido o Ofício n. 207/2018-CTUR8 e encaminhado ao CARF (ID 4026046).

Ademais, o julgamento do recurso administrativo pelo CSRF não ensejará a perda de objeto do presente agravo de instrumento, razão pela qual não há elementos para o deferimento do pedido.

Nesse contexto, não há óbice judicial ao presente julgamento.

PETIÇÃO DO CONTRIBUINTE NOS PRESENTES AUTOS

Em petição datada de 03/08/2018, vem aos autos o Contribuinte alegando o seguinte:

Particularmente quanto ao RED do sujeito passivo, data max., na via, não é possível depreender qual a matéria que será apreciada pela instância especial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), porquanto o despacho de admissibilidade do RED é contraditório com o despacho de admissibilidade do Agravo, no que diz respeito à matéria do agravo.

Embora o sujeito passivo tenha, por meio de seu Agravo, devolvido a questão da admissibilidade exclusivamente em relação às matérias que não haviam sido admitidas antecipadamente pelo despacho de admissibilidade do seu RED, ao apreciar o Agravo, o ilustre presidente do CARF, inadvertidamente, fez constar que uma das matérias já previamente admitidas não o seria, em clara hipótese de reforma in pejus que alterou a motivação do ato administrativo antecedente.

A egrégia CSRF tem se manifestado no sentido de não admitir reforma tio in pejus do sujeito passivo (Acórdão CSRF nº 9101-003.469, de 07/03/2018). Por isso, em consonância com o referido entendimento, para que a Requerente saiba, efetivamente, qual a matéria que será objeto de apreciação - e, por conseguinte, possa exercer o seu direito de defesa -, deve haver o saneamento dos despachos de admissibilidade do RED e do Agravo, inclusive com nova intimação da Requerente sobre as matérias que efetivamente tiveram seguimento.

Ainda no tocante ao saneamento dos indigitados despachos, a Requerente solicita uma nova apreciação da preliminar de nulidade da decisão de piso, na medida em que, como se depreende do artigo 1.025 do Código de Processo Civil (CPC), é imperioso que o colegiado ad quem aprecie o vício, a fim de definir a pertinência do pleito - portanto, é necessário que a referida preliminar seja julgada pela instância especial do CARF.

Pois bem.

Com relação ao primeiro pedido, sobre saneamento dos despacho de admissibilidade e de agravo, importante tecer os seguintes comentários.

O Contribuinte apresenta recurso especial objetivando discutir diversas matérias, dentre as quais:

I.3 - DA LEGITIMIDADE DA DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO / ARTIFICIALIDADE DA OPERAÇÃO - PRETENSÃO AQUISIÇÃO DE CARTEIRA DE CLIENTES. A respeito, a Recorrente apresenta o Acórdão Paradigma nº 1201-00.548.

I.4 - DA AUSÊNCIA DE BASE LEGAL PARA MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO: VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA TIPICIDADE CERRADA. A respeito, a Recorrente apresenta os Acórdãos Paradigmas nº 1301-001.224 e 1101-001.841.

Na análise de admissibilidade o então Presidente da Câmara compreendeu tratem-se da mesma matéria, conhecendo-as, com a seguinte conclusão:

(ESTAS DUAS MATÉRIAS FORAM CONSIDERADAS NESTE DESPACHO COMO UMA SÓ: HAVERIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO BASE LEGAL PARA DESCONSIDERAÇÃO DOS ATOS JURÍDICOS EM VIRTUDE SUA PRETENSÃO ARTIFICIALIDADE ?).

Em sede de agravo, o Contribuinte pede que a matéria tratada no item 1.3 seja conhecida de forma autônoma, conforme se extrai das seguintes passagens da peça de agravo:

20. De início, cumpre à Agravante sublinhar que tais matérias são autônomas e, portanto, merecem ser apreciadas individualmente. Nesse sentido, muito embora a questão já tenha sido submetida à apreciação da CSRF, cumpre à Agravante, por conservadorismo, asseverar o quanto segue.

(...)

27. Considerando, portanto, que há clara dissidência jurisprudencial acerca desse tema, é imperioso que esse subtópico seja analisado de forma autônoma, de modo que a CSRF possa se manifestar sobre a conduta da autoridade lançadora.

Nesse contexto, na análise do agravo, assim se manifesta o Presidente:

Em verdade, somente se superada a requalificação da operação, admitindo-a como aquisição de participação societária, a discussão acerca do fundamento do ágio pago teria relevo. Por esta razão, andou bem o exame de admissibilidade ao agregar esta matéria à subsequente, na qual a interessada arguiu a ausência de base legal para manutenção do lançamento e consequente violação aos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, sob a premissa de a legislação tributária não faculta às autoridades fiscais proceder com ingerência sobre as atividades dos contribuintes.

De toda a sorte, ainda que se admita a independência desta matéria em relação àquela que teve seguimento, o fato é que a vertente adotada pela agravante para demonstração da divergência desconsidera a relevância da classificação atribuída à operação realizada para definição do fundamento do ágio pago, suficiente para impedir qualquer inferência acerca da decisão que adotaria o Colegiado que proferiu o paradigma se estivesse frente a uma acusação fiscal negando a ocorrência de uma aquisição de participação societária, à semelhança do que veiculado nestes autos.

Correta, portanto, a rejeição do paradigma nº 1201-00.548 para caracterização da divergência suscitada pela interessada.

Como se pode ver, o que ocorreu foi a manutenção da decisão do Presidente da Câmara que compreendeu que a matéria confundia-se com a matéria tratada no item 1.4, fundindo-as.

Na parte dispositiva do despacho, então, constou que a matéria contida no item 1.3 não foi conhecida, nos seguintes termos:

REJEITO o agravo relativamente às matérias "Ilegitimidade da alteração do critério jurídico utilizado para manutenção do lançamento", "Legitimidade da despesa de amortização do ágio/suposta demonstração extemporânea da expectativa de rentabilidade futura" e "Artificialidade da Operação" e confirmo a negativa de seguimento ao recurso especial nesta parte.

Não se pode compreender, com base numa análise integral do despacho de agravo que o que ocorreu foi a reformatio in pejus do primeiro despacho, mas apenas a negativa de análise como matérias isoladas, conforme pretendeu o Contribuinte.

Portanto, não cabe razão ao Contribuinte ao pedir o saneamento dos despachos.

Com relação ao segundo pedido, de nova apreciação da preliminar de nulidade da decisão de piso, na medida em que, como se depreende do artigo 1.025 do Código de Processo Civil (CPC), é imperioso que o colegiado ad quem aprecie o vício, a fim de definir a pertinência do pleito, também entendo que não cabe razão ao Contribuinte.

Tal matéria foi objeto de embargos, que não foram admitidos quanto a ela, conforme abaixo descrito:

Não há qualquer alteração de critério jurídico, a decisão está em perfeita sintonia com o procedimento fiscal como se vê pela transcrição (destaques do original):

*[...]Passo então a verificar o propósito negocial das operações que, **segundo a acusação fiscal, seria apenas para criar artificialmente o ágio dedutível.** Transcrevo parte do Termo de verificação fiscal, fls. 378 a 394, para identificar, aquele que seria o aspecto relevante da irregularidade apontada pela Fiscalização que implicou na glosa da amortização do ágio:*

Ato seguinte, tal matéria foi tratada no Recurso Especial, não sendo admitida pelo fato dos paradigmas tratarem de situações fáticas distintas da situação presente. Essa mesma razão foi utilizada pelo Presidente do CARF para rejeitar a admissibilidade via agravo.

Logo, o pré-questionamento nunca foi razão do não conhecimento da matéria. Ou seja, o artigo 1.025 do CPC foi observado. o vício que motivou o não conhecimento não foi a ausência de pré-questionamento, como faz parecer o Contribuinte, mas a ausência de similitude fática entre o recorrido e os paradigmas apresentados.

Portanto, também não lhe assiste razão quanto ao segundo pedido.

CONHECIMENTO

Com relação à admissibilidade do recurso da Fazenda, entendo que não cabe razão ao Contribuinte ao solicitar, em contrarrazões, seu não cabimento parcial.

Segundo o Contribuinte, o recurso Fazendário não merece ser conhecido no que diz respeito a aplicação cumulativa das multas, por contrariar entendimento sumulado pelo CARF (Súmula CARF 105).

Ocorre que, tal como entendido pelo presidente da Câmara no despacho de admissibilidade, a súmula CARF 105 apenas é aplicável a fatos ocorridos antes da alteração da Lei 9.430/96 promovida pela MP 351/07.

Nos presentes autos, conforme se pode depreender do TVF (v. efls 410 e ss) e do auto de infração a multa isolada apenas foi aplicada para amortizações de ágio ocorridas a partir do ano-calendário 2007.

Logo, o recurso da Fazenda deve ser integralmente conhecido, ou seja, quanto a incidência da SELIC sobre multa de ofício, bem como ser aplicável a multa isolada em concomitância com a multa de ofício.

Com relação ao recurso do Contribuinte, diante do questionamento quanto à admissibilidade parcial do recurso pela Fazenda, também é importante o debate.

Alega a Fazenda ausência de similitude fática entre os acórdãos paradigma e recorrido, no que toca a matéria ausência de fundamento legal prevendo a indedutibilidade da CSLL, o que torna o paradigma imprestável para demonstrar a requerida divergência jurisprudencial, nos seguintes termos:

O Acórdão nº 9101-002.310, único admitido como paradigma, não tratou de hipótese de absorção da participação em controlada ou coligada em virtude de incorporação, fusão ou cisão, de que trata a Lei nº 9.532/1997 em seus arts. 7º e 8º, mas de participação mantida na investidora. Ou seja, versou-se sobre caso em que se discutia se o ágio, mesmo dedutível para fins de IRPJ, o seria (ou não) para fins de CSLL. Aliás, o próprio despacho que deu provimento ao agravo do contribuinte admitiu que o acórdão recorrido e o acórdão paradigma nº 9101-002.310 tratam de circunstâncias fáticas distintas.

Entendo que não tem razão a Fazenda.

Compreendo que bem analisado foi o tema no despacho de agravo, do qual utilizo os seguintes trechos para fundamentar minha posição:

Vejá-se, que, de fato, o voto condutor do acórdão recorrido não fundamentou a manutenção da exigência da CSLL em circunstâncias específicas da infração mantida:

Glosa da Amortização do Ágio na apuração da CSLL

Sou de opinião que a partir da vigência da Lei 9.430/1996 aplicam-se à CSLL as mesmas vedações e limitações para dedução de custo e despesas do IRPJ, salvo disposição contrária expressa em Lei.

Vejamos o texto dos art. 1º e 28 da citada norma legal:

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.(...)

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

Portanto, correta a incidência da CSLL sobre a glosa da amortização do ágio.

Ou seja, frente a glosa promovida nos anos-calendário 2006, 2007 e 2008, o Colegiado entendeu que, desde a alteração legislativa promovida em 1996, com vigência a partir do ano-calendário 1997, aplicavam-se à CSLL todas as vedações e limitações para dedução de custo e despesas do IRPJ.(...)

Já o paradigma nº 9101-002.310 tratou de exigências pertinentes aos anos-calendário 2004 a 2007 e seu voto condutor assim delimitou a questão analisada: (...)

Ou seja, frente à conclusão de que a amortização seria indedutível da base de cálculo do IRPJ, o voto condutor do acórdão recorrido a afirmou indedutível também da base de cálculo da CSLL porque o art. 28 da Lei nº 9.430/96 determinaria a aplicação das regras de apuração de base de cálculo do IRPJ à CSLL. Sob esta ótica, o voto condutor do paradigma, proferido em face de exigências já submetidas à vigência da Lei nº 9.430/96, evidencia a divergência suscitada pela agravante ao firmar que:

Nessa linha, fixando o ponto de partida do nosso pensamento sobre a matéria, as regras de dedutibilidade de despesas que sejam aplicáveis na apuração do lucro real, não podem ser estendidas, sem a necessária pré-existência de previsão legal, à apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

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

Nessa linha, portanto, penso que o que se deve exigir e verificar não é a previsão legal expressa para que seja admitida a dedução do ágio iniludivelmente pago, mas sim a inexistência de vedação para essa operacionalização, o que, no caso, efetivamente é o que se verifica em relação à CSLL.

Assim, apesar de o acórdão recorrido e o paradigma nº 9101-002.310 tratarem de circunstâncias fáticas distintas, como a fundamentação do acórdão recorrido para manter a exigência de CSLL não foi vinculada às peculiaridades da operação que motivaram a glosa da amortização de ágio, a divergência resta demonstrada acerca da possibilidade de se estender à CSLL, a partir do ano-calendário 1997, as normas que determinam vedações e limitações para dedução de custo e despesas do IRPJ.

Portanto, entendo não caber razão à Fazenda Nacional, devendo ser dado seguimento ao recurso do Contribuinte quanto a essa matéria.

Com relação à matéria conhecida em conjunto pelo despacho de admissibilidade, quais sejam: item I.3 e I.4 (*I.3 - DA LEGITIMIDADE DA DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO / ARTIFICIALIDADE DA OPERAÇÃO / I.4 - DA AUSÊNCIA DE BASE LEGAL PARA MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO: VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA TIPICIDADE CERRADA (ESTAS DUAS MATÉRIAS FORAM CONSIDERADAS NESTE DESPACHO COMO UMA SÓ: HAVERIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO BASE LEGAL PARA DESCONSIDERAÇÃO DOS ATOS JURÍDICOS EM VIRTUDE SUA PRETENSA ARTIFICIALIDADE ?)*), entendo serem necessárias algumas considerações.

Depreende-se do despacho de admissibilidade que apenas um acórdão trazido como paradigma foi base para o conhecimento da matéria, sendo dispensados outros dois. Trata-se do acórdão

Para conhecimento da matéria, avaliou o Presidente da Câmara que, no caso do paradigma, restou decidido que a intenção do Contribuinte em proceder de forma a gerar economia de tributo não poderia desnaturar e invalidar os efeitos da transação, por absoluta falta de previsão legal para esta conclusão. Por outro lado, avaliou também que no caso do acórdão recorrido entendeu-se em sentido diverso, pois desconsidera atos jurídicos eivados de artificialidade.

Assim, o Presidente entendeu haver a caracterização da divergência apta a se admitir o recurso especial.

Pois bem.

Para a avaliação da admissibilidade de recurso especial vem se firmando entendimento no âmbito dessa Turma no sentido de serem necessárias a observância de dois requisitos, quais sejam, a semelhança fática entre os casos e a divergência de interpretação da legislação tributária.

Na análise realizada pelo Presidente da Câmara, entretanto, o primeiro requisito não foi observado, cabendo, então, a nós fazer essa verificação.

Avaliando, assim a situação fática tratada no paradigma, é possível perceber que se trata de uma operação onde foi gerado ágio em operação realizada dentro de um mesmo grupo econômico, conforme se pode depreender da seguinte passagem do relatório do referido acórdão paradigma:

Concluiu-se que o ágio não pago e que se origina entre entidades pertencentes ao mesmo grupo econômico não é aceitável, pois esse "ágio interno" não decorre de uma operação com propósito comercial num mercado livre e aberto em que o comprador e o vendedor têm que chegar a um denominador comum sobre o preço a ser pago pelo bem que está sendo vendido, levando em consideração o lucro que esse bem proporcionará ao seu comprador e que a precificação no ágio interno não se fundamenta nessas premissas, assinalando que o critério adotado como base de valor na mensuração contábil de ativos e passivos, em condições normais de continuidade de uma empresa, é o custo histórico.

Destacou-se ainda que a teoria contábil daria respaldo apenas ao ágio pago numa negociação entre comprador e vendedor não relacionados entre si e que o ágio gerado internamente não decorre de uma operação com propósito negocial, considerando que inexistiu um desembolso, que servisse para cancelar uma transação livre da qual emergisse o valor justo de um ativo negociado por partes independentes, não tendo havido negociação, nem compra, nem venda, nem mercado livre e aberto.

Como já visto no relatório do presente voto, o caso em questão não se trata de ágio gerado entre negócios jurídicos realizados entre empresas de um mesmo conglomerado econômico, mas da legalidade de aquisição de sociedade cujo principal ativo era, em tese, o que se pretendia adquirir.

Nesse contexto, o primeiro requisito para se conhecer do recurso especial não foi cumprido, ou seja, não há demonstração de que se tratam de situações fáticas semelhantes, como de fato não o são.

Por essa razão, não se pode conhecer do recurso do contribuinte quanto a essa matéria.

Por fim, com relação à matéria juros sobre multa, importante destacar que foi aprovada a súmula CARF 108, segundo a qual: *Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*

Nesse contexto, tendo em vista o disposto no artigo 67, §12, do RICARF, não conheço do recurso do Contribuinte quanto a essa matéria.

Desse modo, conheço do recurso especial do contribuinte apenas no que toca a matéria amortização de ágio da base de cálculo da CSLL.

MÉRITO

RECURSO DO CONTRIBUINTE

A) DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO DA CSLL

Conforme se denota do auto de infração, o fundamento legal para o lançamento da CSLL foi o artigo 25, da Lei 9.430/96.

Sobre este tema, assim se manifestou a turma a quo:

Glosa da Amortização do Ágio na apuração da CSLL

Sou de opinião que a partir da vigência da Lei 9.430/1996 aplicam-se à CSLL as mesmas vedações e limitações para dedução de custo e despesas do IRPJ, salvo disposição contrária expressa em Lei.

Vejamos o texto dos art. 1º. e 28 da citada norma legal:

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

(...)

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

Portanto, correta a incidência da CSLL sobre a glosa da amortização do ágio.

Não concordo com tal posição.

O IRPJ e a CSLL são dois tributos regulados por normas distintas.

Apenas quando há norma específica sobre a indedutibilidade de determinada despesa especificamente para o tributo especificamente considerado, é possível eventual glosa.

Percebam que o artigo 28 em questão não trata de situações específicas, dentre as quais não se encontram as despesas com amortização do ágio.

Logo, deve ser reformada a decisão a quo nesse ponto.

Portanto, voto DAR provimento ao recurso do Contribuinte.

RECURSO DA FAZENDA

A) CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA

Caso vencido quanto ao tema anterior, entendo possível a aplicação da multa isolada em conjunto com a multa qualificada..

Primeiro, porque temos duas punições para duas condutas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas.

Segundo, porque a tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o bis in idem só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre.

Terceiro, porque considerando que a multa isolada é devida ainda que o Contribuinte apure prejuízo fiscal, ela é devida mesmo após encerrado o período de apuração.

Nesse contexto, adoto como razões de decidir, *mutatis mutandis*, o voto do Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, proferido no acórdão 1302-001.080, que ousou transcrever:

Das condutas infracionais diferentes

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas.

Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei nº 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 (na sua redação vigente à época do lançamento) já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas sub examine: a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do § 1º – aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º.

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos expendidos no acórdão recorrido, os quais concluem que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo.

Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa.

Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Das diferentes bases para cálculos das multas

A tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o bis in idem só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre, se não vejamos.

A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. A multa de ofício, in casu, corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas resultantes são também valores distintos e,

consequentemente, as multas ad valorem que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um bis in idem, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido todo o IRPJ devido sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher o IRPJ sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, todo o IRPJ sobre o lucro real, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada em tal e qual caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado pela Súmula CARF nº 2.

Da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96

Adite-se ainda, que o legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que:

a) primeiro, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculado sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; e

b) segundo, que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e

c) terceiro, que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário, já que pode ser lançada mesmo após apurado prejuízo fiscal ou base negativa.

Da negativa de vigência de lei federal

Peço vênha aos meus pares, para expressar minha profunda discordância com as referidas posições adotadas por este Colegiado: Entendo que tais posicionamentos têm, em verdade, por via oblíqua, negado vigência a uma lei federal, pois afrontam literalmente o disposto nos art. 2º e 44, § 1º, IV, da Lei no 9.430/96 (vigente à época do lançamento) e no art. 35 da Lei 8.981/95. É demais imaginar que se coaduna com os mais mezinhos princípios do direito a permissão dada ao contribuinte, por tais decisões, para, em janeiro de um

determinado ano-calendário, decidir se obedece ou não o art. 2º e segs. da Lei no 9.430/96. Em outras palavras, os referidos posicionamentos deste Colegiado desnaturam a norma tributária tornando-a uma norma facultativa, já que a sua não observância não traz, à luz de tais posicionamentos, qualquer consequência jurídica.

Nesse contexto, voto por dar provimento ao Recurso da Fazenda Nacional, para manutenção da multa para períodos de apuração ocorridos após a alteração da Lei 9.430/96, pela MP 351/07, convertida na Lei 11.488/07, ou seja, períodos de apuração ocorridos de 2007, inclusive, em diante.

B) JUROS SOBRE MULTA

Como visto, a decisão recorrida entendeu ser aplicável juros de mora a taxa de 1% ao mês sobre a multa de ofício. Pede a Fazenda a aplicação da SELIC

Como amplamente divulgado, em sessão realizada em 03/09/2018 foi aprovada a súmula CARF 108, com a seguinte redação:

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

Nesse contexto, curvo-me ao entendimento predominante no CARF, dando provimento ao seu pedido.

Portanto, voto DAR provimento ao recurso do Contribuinte e ao recurso da Fazenda.

É o que se reproduz do voto do relator original.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo - Redator Designado.

Em que pesem as razões de decidir do eminente relator, peço vênica para dele divergir quanto à questão específica da dedutibilidade do ágio na base de cálculo da CSLL.

O relatório apresentado no início explicita bem o contexto que ensejou a glosa da amortização do ágio, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL. Destaco novamente o parágrafo em que o Termo de Verificação Fiscal apresentou sua conclusão sobre a matéria em questão:

Comprova-se assim que no momento previsto para a escrituração do ágio e indicação de seu fundamento econômico - artigo 385 do RIR/99 - qual seja, a data da aquisição do controle acionário, iniciada em 14 de Julho de

2005 e efetivada em 30 de Novembro de 2005, a HDI não possuía qualquer demonstração exigida pela legislação de regência da matéria que lhe permitisse classificar o fundamento econômico do ágio pago com base em rentabilidade futura ou ainda com base em valor de mercado, conseqüentemente definimos o fundamento econômico deste ágio como sendo por "Outras razões econômicas", conforme previsto no inciso III do § 2º do artigo 385 do RIR/99, pelo que se desenquadra o procedimento adotado pela HDI com a conseqüente lavratura da presente autuação.

(grifos do original)

O mesmo Termo de Verificação indica ainda os dispositivos legais que justificaram a glosa da despesa com amortização do ágio para os dois tributos envolvidos (IRPJ e CSLL):

Na apuração do lucro líquido e lucro real bem como da base de cálculo da CSLL dos anos-calendário 2006 a 2008, constatamos infrações aos seguintes normativos:

Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 273, 274, 384, 385 e 386 do RIR/99.

Art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88;

Art. 28 da Lei nº 9.430/96;

Art. 37 da Lei nº 10.637/02.

Em síntese, a Fiscalização entendeu que o fundamento econômico do ágio pago não poderia ser o previsto no inciso II do §2º do art. 385 do RIR/99 (rentabilidade futura), e como o ágio por rentabilidade futura é o único que podia ser amortizado (art. 386, III, do RIR/99), as deduções feitas pela contribuinte foram glosadas, tanto na apuração do IRPJ quando da CSLL.

No contexto acima apresentado, o que fosse decidido para um tributo (no caso, para o IRPJ), também seria para o outro (CSLL).

Ao longo do processo, a contribuinte defendeu seu entendimento sobre a natureza do ágio, visando enquadrá-lo no referido dispositivo, mas não obteve sucesso.

É importante destacar que a glosa do ágio para o IRPJ não está mais em questão, porque, entre outras conclusões, o acórdão recorrido afirmou que o ágio sob exame somente poderia apresentar como fundamento econômico o disposto no inciso III do § 2º do art. 385 do RIR/99:

Considerando esses aspectos, forçoso concluir que o ágio somente poderia apresentar como fundamento econômico o disposto no inciso III do § 2º do art. 385 do RIR/99: "fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas". Desse modo, tem-se que o ágio não é dedutível, segundo determinação expressa do inciso II do art. 386 do RIR/99.

Diante disso, resta evidente que o ágio gerado na operação não poderia ser deduzido da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em observância ao que determina o inciso II do art. 386 do RIR/99, tal qual fundamentado na acusação fiscal acima transcrita.

E as divergências onde esse ponto poderia ser reexaminado não estão sendo conhecidas neste momento, conforme esclarece o voto do relator do julgamento do presente recurso especial.

Portanto, está descartada a hipótese de enquadramento do ágio sob exame como ágio por rentabilidade futura (tipo de ágio que poderia ser amortizado).

A divergência conhecida por esse colegiado trata apenas de uma questão específica da CSLL.

Ainda na fase de recurso voluntário, a contribuinte desenvolveu um tópico individual (complementar) para a CSLL (II.D - CSLL - DEDUTIBILIDADE DA DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO DE INVESTIMENTO), onde argumentou que inexistia dispositivo legal estabelecendo a indedutibilidade da despesa de amortização do ágio de investimento para a CSLL; que, considerando a inexistência de qualquer restrição legal nesse sentido, ela poderia tratar a referida despesa de amortização (antes ou após a incorporação) como dedutível na apuração da base de cálculo da contribuição social; e que as restrições para a dedutibilidade do ágio, previstas nos arts. 385 e 386 do RIR/99, dizem respeito apenas ao IRPJ.

Em síntese, a ideia é de que, mesmo que o ágio não pudesse ser amortizado na apuração do IRPJ, ele poderia ser amortizado na apuração da CSLL, uma vez que não haveria nenhuma restrição legal para isso em relação à contribuição social.

O acórdão recorrido não acatou o pleito da contribuinte.

E nesta fase de recurso especial, ela insiste no argumento de que inexistente regra expressa que condicione a amortização do ágio para a CSLL, divergência que está sendo objeto do presente julgamento.

Já vimos que a contribuinte não conseguiu afastar a glosa da amortização com o argumento de que o ágio pago estava fundamentado em rentabilidade futura. O exame dessa matéria alcançou igualmente os dois tributos (IRPJ e CSLL), e a decisão do acórdão recorrido se tornou definitiva em relação a esse ponto.

O exame que cabe agora deve se dar precisamente no âmbito de análise do argumento de defesa trazido pela contribuinte, de forma exclusiva (e complementar) para a CSLL, conforme mencionado acima.

Penso que não procede o argumento de que a legislação da CSLL não impõe nenhuma restrição à amortização de ágio.

Os §§ do art. 2º da Lei nº 7.689/88, que constam como fundamento legal do lançamento, trazem um impedimento para essa dedução:

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

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

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

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

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

[...]

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

O voto que orientou o Acórdão nº 1302-001.170, de 11/09/2013, da lavra do Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, explicita bem o impedimento para a dedução da amortização de ágio no âmbito da CSLL:

Acórdão nº 1302-001.170

Entendo que a despesa de amortização do ágio é despesa indedutível na apuração da base de cálculo da CSLL, por força dos itens 1 e 4 do dispositivo acima transcrito, os quais deixam claro a finalidade da norma de tornar o MEP neutro na apuração da CSLL. A avaliação do investimento pelo MEP influencia o cálculo da CSLL em caso de alienação ou liquidação do investimento, já que esse seria o valor contábil do investimento a ser considerado. Além disso, se assim não fosse, *contrario sensu*, a receita decorrente da amortização do deságio seria tributada, o que não me parece razoável, mas seria inevitável chegar a tal conclusão caso se entenda dedutível a despesa de amortização do ágio.

Note-se que, se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento, logo, é lógico que a amortização que reduz o ágio/deságio compõe “lato sensu” o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, o qual seja positivo ou negativo não deve impactar a base da CSLL, como dispõe expressamente o dispositivo legal acima (itens 1 e 4 da alínea “c” do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/88).

Desse modo, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da contribuinte, na parte em que ele trata da divergência específica para a CSLL (DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO DA CSLL).

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo