



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

Processo nº 16327.720049/2013-62
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-004.009 – 1ª Turma
Sessão de 12 de fevereiro de 2019
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BANCO BRADESCO FINANCIAMENTOS S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

DECRETO-LEI 4.657/1942, LINDB, ART. 24. INAPLICABILIDADE AO CASO.

O artigo 24, do Decreto-Lei nº 4.657/1942 (LINDB), incluído pela Lei nº 13.655/2018, não se aplica, em tese, ao caso dos autos.

CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. PROCURADORIA. DEMONSTRAÇÃO ANALÍTICA

Não há norma expressa, no RICARF (Portaria MF 343/2015), que imponha a exigência de prequestionamento à Procuradoria.

Tendo sido demonstrada, analiticamente, a divergência, é conhecido o recurso especial.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. EMPRESA VEÍCULO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL E SUBSTRATO ECONÔMICO. INDEDUTIBILIDADE.

Devida a glosa de amortização de ágio quando identificadas reorganizações societárias que visam exclusivamente a economia fiscal, sem cumprir todos os requisitos exigidos para a devida dedução da amortização do ágio, sem comprovar propósito negocial e substrato econômico em suas operações.

CSLL. IRPJ. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. LIMITES DE EQUIVALÊNCIA ENTRE AS BASES DE CÁLCULO

Como não há previsão legal de exclusão da despesa de amortização com ágio da base de cálculo da CSLL, ela deve ser mantida na referida base de cálculo, uma vez que a legislação em mais de uma oportunidade determina que para a

apuração da base de cálculo da CSLL, deve ser observada a legislação aplicável ao IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do art. 24 da LINDB, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo, que não conheceram. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, quanto ao mérito do art. 24 da LINDB, em negar-lhe provimento. Por unanimidade de votos, acordam em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Luis Fabiano Alves Penteado e Livia De Carli Germano, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Demetrius Nichele Macei. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto quanto à preliminar de conhecimento do Art. 24 da LINDB o conselheiro André Mendes de Moura.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo originado pela lavratura de Autos de Infração quanto ao ano de 2008, de IRPJ e CSLL, com imposição de multa de 75% sobre o crédito tributário, relacionada às seguintes infrações: (i) amortização indedutível de ágio; (ii) perda no recebimento de crédito, indevidamente deduzida, por inobservância de requisitos legais; (iii) omissão de receita referente a cessão definitiva de direitos creditórios.

Ressalte-se trecho do Termo de Verificação que acompanha os autos de infração, tratando dos fatos apurados pelo auditor fiscal (fls. 4750):

O Bradesco pretendeu desde o início, obter o incentivo fiscal presente nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, e, para alcançar este objetivo, promoveu indevidamente a antecipação da amortização do ágio previsto na referida norma mediante reorganizações societárias.

O benefício fiscal pretendido consiste em computar como despesa o valor do ágio na aquisição de participação societária antes que ocorra a alienação ou liquidação do investimento por incorporação, fusão ou cisão. Assim, tal benefício só poderia ser alcançado se ocorresse uma das hipóteses das operações citadas. (...)

O incentivo fiscal referido permite que uma empresa “A” (incorporadora) que incorporar outra empresa “B” (incorporada) da qual detenha a propriedade de participação societária na empresa “A” (incorporadora) adquirida com ágio cujo fundamento seja a expectativa de rentabilidade futura, amortize o valor do ágio nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados após a incorporação, à razão de 1/60 avos, no máximo, para cada mês do período de apuração. Também é admitida a incorporação da empresa “A” pela empresa “b”

No caso concreto a empresa “A” (incorporadora) é o BRADESCO e a empresa “B” (incorporada) é o BMC. (...)

Se assim não proceder fica o contribuinte enquadrado no artigo 391, do RIR/99 (...)

Diante do exposto, é fácil perceber que a MILÃO foi usada como empresa veículo, assim chamada por ser uma sociedade que existiu apenas com finalidade de figurar na titularidade das participações societárias por curto período de tempo, servindo apenas para transportar o ágio e antecipar a sua amortização. Caso o ágio permanecesse assim registrado na empresa veículo não poderia alcançar a eficácia da norma jurídica instituidora do incentivo fiscal. Fez-se necessário que este estágio fosse transportado para a empresa geradora de lucros suficientes à

amortização do ágio no caso para o Banco FINASA. Estando o ágio na incorporadora inicia-se a fruição do incentivo fiscal.

Com a incorporação da MILÃO, o FINASA tornou-se controladora do BMC. Posteriormente o BMC incorporou o FINASA continuando a amortizar o ágio de si próprio. Sendo assim, podemos concluir que o FINASA também serviu de empresa veículo para a amortização do ágio.

A MILÃO, na sua curta existência, permaneceu “inativa” e apresentou a Declaração de Informação Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica do ano-calendário de 2007 com esse status. No DIPJ do ano-calendário de 2008 consta apenas a uma operação: o recebimento do patrimônio do Banco BMC, em trânsito para o Banco FINASA, com ágio fundamentado em rentabilidade futura. Sua existência se justifica apenas para ser usada como veículo na realização de um planejamento tributário, aqui mediante reorganizações societárias em sequência preordenadas, desaparecendo em seguida por incorporação.

No jargão do planejamento tributário, a MILÃO é conhecida como sociedade fictícia: “a pessoa jurídica é apenas de papel, não materializa nenhum empreendimento que a lastreie, é mera sociedade de papel”. (...)

Em resumo, o único papel da MILÃO em todo o processo foi: a) receber o patrimônio do BMC do BRADESCO em 30/05/2007, seis dias após a realização da AGE do BMC que aprovou a sua aquisição pelo BRADESCO em 24/08/27, carregando consigo o ágio apurado; b) ser incorporada pelo FINASA em 29/04/2008 desaparecendo oito meses após receber o patrimônio do BMC e; c) tornar possível amortização do ágio.

O contribuinte apresentou Impugnação Administrativa (fls. 4.782), decidindo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro pela manutenção parcial dos lançamentos, conforme acórdão do qual se destaca ementa (fls. 5.387):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

MPF. ORDEM ESCRITA. AUTORIZAÇÃO PARA REEXAME DE EXERCÍCIO.

Em relação ao mesmo exercício, é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal. O Mandato de Procedimento Fiscal é instrumento que consubstancia a própria autorização, por se tratar de ordem escrita para exame do exercício. A

SSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte, devendo ser mantida a autuação.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. INDEDUTIBILIDADE.

A amortização do ágio, como regra geral, é indedutível para a apuração do lucro real, bem como da base de cálculo da CSLL. A possibilidade de deduzi-la prevista no art. 386, III, do RIR/99 (art. 7º, III, da Lei 9.532/97 e art. 10 da Lei 9.718/98) refere-se à hipótese em que a pessoa jurídica absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio fundamentado em rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, caso em que a amortização poderá ser feita à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração. Não configurada tal hipótese, mantém-se a glosa da amortização.

- OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA SEM PROPÓSITO NEGOCIAL Nas operações estruturadas em sequência, o fato de cada uma delas, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto das operações, quando restar comprovado que os atos foram praticados sem propósito comercial.

- UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.

Não produzem efeitos perante o Fisco as operações realizadas, sem propósito comercial, com utilização de empresa veículo para transferir ativo de uma empresa para outra, com o único intuito de reduzir tributação.

- FRAUDE À LEI.

A ocorrência de fraude à lei torna inválido o planejamento tributário, devendo ser aplicada a norma de tributação que o contribuinte pretendeu evitar.

OMISSÃO DE RECEITA. CESSÃO DEFINITIVA DE DIREITO CREDITÓRIO. REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO. NÃO COMPROVADO.

Uma vez que não restou demonstrado nos autos que a fiscalização aprofundou a investigação nos períodos subsequentes, em que vigoraram os contratos de cessão de crédito, para verificar se houve o reconhecimento de receita em exercício posterior ao de sua competência, hipótese que configuraria postergação e não omissão de receita, não há como manter o lançamento, em razão de insuficiência probatória e incerteza da ocorrência do fato gerador.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008 CSLL. DECORRÊNCIA.

Aplica-se ao lançamento tido como decorrente as mesmas razões de decidir do lançamento matriz, em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos ou elementos novos a ensejar conclusões diversas.

*MULTA DE OFÍCIO. SUCESSORA MULTA DE OFÍCIO.
INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE DA
INCORPORADORA.*

A pessoa jurídica incorporadora é responsável pelo crédito tributário da incorporada, respondendo tanto pelos tributos e contribuições como pela multa de ofício e demais encargos legais decorrentes de infração cometida pela empresa sucedida, mesmo que formalizados após a alteração societária.

*JUROS DE MORA JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE
OFÍCIO A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito
tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora.*

Além do recurso de ofício, os autos foram remetidos ao CARF pela apresentação de recurso voluntário. Em recurso voluntário (fls. 5.475), o contribuinte alega: (i) legitimidade da amortização do ágio; (ii) subsidiariamente, sustenta a impossibilidade de fundamentar glosa de ágio com base na teoria do propósito negocial; (iii) impossibilidade de adição da parcela amortizada como ágio na base de cálculo da CSLL, sustentando existir propósito negocial; (iv) impossibilidade de aplicação da multa à sucessora; (v) nulidade do auto de infração, diante do reexame do período fiscalizado sem autorização do superior hierárquico; (vi) não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Pronunciou-se, ainda, a respeito da matéria objeto de recurso de ofício (omissão de receitas), pleiteando a manutenção da decisão da DRJ.

A Turma Ordinária, em Resolução nº **1302-000.365**, converteu o julgamento em diligência (fls. 5.669).

Após o resultado de diligência, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais **deu provimento parcial ao recurso voluntário e negou provimento ao recurso de ofício**, em acórdão cuja ementa se reproduz a seguir (**acórdão nº 1301-002.111**):

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

Exercício: 2009

*OMISSÃO DE RECEITA. INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE
COMPETÊNCIA. APROPRIAÇÃO AO RESULTADO DE
PERÍODOS SUBSEQUENTES. POSTERGAÇÃO.
LANÇAMENTO INSUBSISTENTE. RECURSO DE OFÍCIO
NEGADO.*

Ao restar demonstrado, inclusive mediante a realização de diligência, que as receitas objeto de autuação foram apropriadas ao resultado em períodos subsequentes, nos quais a interessada apurou lucro e imposto devido, a hipótese não seria de redução indevida do lucro líquido, e sim de postergação de pagamento. Desde que o lançamento não foi feito desta forma, incabível a exigência. Correta a decisão de primeira instância que afastou essa parcela do lançamento.

ÁGIO. AJUSTES DE DUE DILIGENCE EM DATA POSTERIOR À AQUISIÇÃO. REDUÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO. MAJORAÇÃO DO VALOR DO ÁGIO. PARCELA DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO INDEDUTÍVEL.

Ao se constatar que os ajustes de due diligence que reduziram o patrimônio líquido da empresa investida foram feitos em data posterior à da incorporação de ações (operação mediante a qual foi adquirido o investimento), tais ajustes não podem ter o condão de influir sobre o cálculo do ágio na aquisição do investimento. A parcela do ágio decorrente dessa redução do patrimônio líquido não foi calculada nos termos da lei, não pode ser tida como decorrente de expectativa de rentabilidade futura e sua amortização é indedutível, para fins fiscais.

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. EMPRESA VEÍCULO. INCORPORAÇÃO REVERSA. VALIDADE.

O uso de empresa veículo e de incorporação reversa, por si só, não invalidam as operações societárias que transferiram o ágio da investidora original para a empresa investida. Verificadas as condições legais, especialmente a confusão patrimonial entre investidora e investida, deve ser admitida a amortização fiscal do ágio.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2009 MPF.

ORDEM ESCRITA. AUTORIZAÇÃO PARA REEXAME DE EXERCÍCIO.

Em relação ao mesmo exercício, é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal. O Mandato de Procedimento Fiscal é instrumento que consubstancia a própria autorização, por se tratar de ordem escrita para exame do exercício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2009

ÁGIO. AJUSTES DE DUE DILIGENCE EM DATA POSTERIOR À AQUISIÇÃO. REDUÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO. MAJORAÇÃO DO VALOR DO ÁGIO. REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO. PARCELA DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO INDEDUTÍVEL.

Ao se constatar que os ajustes de due diligence que reduziram o patrimônio líquido da empresa investida foram feitos em data posterior à da incorporação de ações (operação mediante a qual foi adquirido o investimento), tais ajustes não podem ter o condão de influir sobre o cálculo do ágio na aquisição do investimento. A parcela do ágio decorrente dessa redução do patrimônio líquido não foi calculada nos termos da lei, e sua

amortização constitui redução indevida do lucro líquido. Correta a glosa dessa parcela que reduziu a base de cálculo da CSLL.

CSLL. ÁGIO. AMORTIZAÇÃO CONTÁBIL. DEDUTIBILIDADE.

Não restando evidenciado que as despesas com amortização de ágio seriam inexistentes ou que, por outra via, teriam reduzido indevidamente o lucro líquido do exercício por desatendimento à legislação comercial/contábil, não existe norma que determine sua ineditibilidade para fins de apuração da CSLL. As bases de cálculo da CSLL e do IRPJ são distintas, descabendo invocar dispositivos exclusivamente aplicáveis ao segundo para a glosa de despesas da primeira. Havendo parcela do ágio para a qual existe um outro fundamento distinto para a glosa, somente subsiste a autuação sobre a amortização daquela outra parcela. (...)

Em síntese, o recurso voluntário foi acolhido, pela Turma *a quo*, para “afastar parcela correspondente a 75,27023% dos valores amortizados e glosados de IRPJ e CSLL” (dispositivo do julgamento). A despeito disso, a Turma *a quo*, negou provimento quanto aos pedidos para (a) afastar responsabilidade tributária; (b) nulidade do lançamento; (c) incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Os autos foram remetidos à Procuradoria em 19/08/2016 (fls. 6.328), que interpôs recurso especial em 24/07/2017 (fls. 4030), no qual alega divergência na interpretação da lei tributária a respeito dos seguintes temas (fls. 6.329):

- (i) **Ágio**, constando como paradigmas os acórdãos **9101-002.188 e 9101-002.213**;
- (ii) **Indedutibilidade do ágio com relação à CSLL**, sendo indicado como paradigmas os acórdãos **1402-001.786**

A então Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento deu seguimento ao recurso especial, em decisão da qual se reproduz trecho a seguir (fls. 6.609):

1ª Divergência: impossibilidade de amortização de ágio transferido, porquanto não houve a necessária confusão patrimonial entre a investida e a real investidor (...)

Nessas condições, o colegiado a quo, aceitou a tese de que, no caso, houve confusão patrimonial, ainda que o investidor inicial, Bradesco, tenha transferido o investimento para outras empresas veículos, a Milão e depois o Finasa, antes de ocorrer a incorporação final do Finasa, pelo BMC. Para o colegiado, o investimento inicial feito pelo Bradesco, no BMC, é o mesmo, do início ao fim de todo o processo e houve a confusão patrimonial entre o Bradesco e o BMC

Todavia, para os colegiados que proferiram os paradigmas, a transferência do investimento adquirido com ágio para outras empresas distintas da investidora, impossibilitaria sua amortização, porque não se daria a confusão patrimonial entre a real investidora e a investida. (...)

Vê-se, portanto, que, para o colegiado a quo, há confusão patrimonial ainda que o ágio seja transferido por meio de

empresas veículos, para a investida final, enquanto que para os paradigmas, se há transferência do ágio para empresas veículos, não se tem a necessária confusão patrimonial entre o real investidor e a investida.

Assim, nesta matéria, diante das decisões dissonantes antes cotejadas, resta plenamente caracterizada a divergência suscitada, devendo ter seguimento o Recurso Especial neste tema.

2ª Divergência: nos termos do art. 57 da Lei nº 8.981/95, estende-se à CSLL, o mesmo tratamento dispensado pela legislação do IRPJ à amortização do ágio. (...)

Portanto, resta nítida a divergência no que toca à interpretação do art. 57 da Lei nº 8.981/95. O colegiado a quo entende que não se aplicam à CSLL as regras de indedutibilidade do ágio, enquanto que para o colegiado que proferiu o paradigma, as regras que determinam a indedutibilidade do ágio para o IRPJ, também se aplicam à CSLL, por força do que dispõe o art. 57, da Lei nº 8.981/95. (...)

Tendo em vista o que foi acima exposto e examinado, e nos termos da competência que me foi atribuída pelo art. 68, § 1º, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, e alterações posteriores, decido DAR SEGUIMENTO ao recurso, em face da caracterização de divergência jurisprudencial

Em 13/02/2017, o contribuinte foi intimado quanto ao acórdão do recurso voluntário e recurso de ofício, recurso especial e sua admissibilidade (fls. 6.632), apresentando contrarrazões ao recurso, em 17/01/2017 (fls. 6.634), alegando que:

- (i) Não haveria indicação da matéria prequestionada, na forma do artigo 67, §5º, do RICARF (Portaria MF 343/2015);
- (ii) Não teria sido demonstrada analiticamente a divergência, como exigido pelo artigo 67, §8º, do RICARF;
- (iii) O recurso especial pretenderia rediscutir questões de fato, além de pretender manter o auto de infração por outras premissas;
- (iv) No mérito, reitera as razões sustentadas ao longo do processo, a respeito da legitimidade da amortização do ágio quanto ao IRPJ e à CSLL.

O contribuinte também interpôs recurso especial (fls. 6.961), alegando divergência na interpretação da lei tributária a respeito da parcela de ajuste do PL, advinda de *due diligence*, com acórdão paradigma **1201-001.438** e **1201-001.507**

O recurso do contribuinte teve conhecimento negado pela Presidente de Câmara (fls. 7.111), interpondo agravo (fls. 7.128). O Presidente da CSRF confirmou a decisão do Presidente de Câmara, negando seguimento ao recurso especial do contribuinte (fls. 7.137). O contribuinte foi intimado, em 24/04/2017, quanto a estas decisões.

Consta dos autos, ainda, petição do contribuinte (fls. 7157) à DEINF, pedindo a “*retificação da cobrança efetivada por meio de Termo de Intimação nº 309/2017*”. Assim, foi emitida carta cobrança nº 84 (fls. 7.158), da qual o contribuinte teve ciência em 09/06/2017 (fls. 7.164). Ademais, consta dos autos transferência de parte do débito para o processo 16327.720629/2017-83 (fls. 7.169)

Por fim, o contribuinte apresenta petição na data do julgamento, pleiteando a aplicação do artigo 24, da LINDB.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Art. 24, da LINDB

Conheço da alegação de possível aplicação do artigo 24, da LINDB, considerando que a Lei nº 13.655/2018 foi publicada depois da apresentação de contrarrazões ao recurso. Não obstante, não aplico citada lei na forma da jurisprudência desta Turma da CSRF (9101-003.745, 9101-003.839, dentre outros.

Conhecimento

O recurso especial da Procuradoria é tempestivo, tendo sido admitido pelo Presidente de Câmara quanto às duas matérias.

O contribuinte questiona o conhecimento do recurso especial por 3 razões principais: (a) Não haveria indicação da matéria prequestionada, na forma do artigo 67, §5º, do RICARF (Portaria MF 343/2015); (b) Não teria sido demonstrada analiticamente a divergência, como exigido pelo artigo 67, §8º, do RICARF; e (c) O recurso especial pretenderia rediscutir questões de fato, além de pretender manter o auto de infração por outras premissas.

Passo a tratar do conhecimento quanto às alegações do contribuinte.

Conhecimento: Prequestionamento da matéria

O RICARF (Portaria nº 343/2015) não é expresso para a exigência de prequestionamento quanto à Procuradoria da Fazenda Nacional, a despeito da expressa exigência quanto aos contribuintes, *verbis*:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF. (...)

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

A despeito da omissão do RICARF em referir tal exigência quanto à Procuradoria, não cabe recurso especial para inovação do quanto decidido ao longo do processo. A restrição pode ser tecnicamente denominada prequestionamento – como o

RICARF procede quanto ao contribuinte – mas pode também ser vislumbrada com relação à **demonstração analítica da divergência na interpretação da lei tributária**.

A esse respeito, prescreve o artigo 67, §8º, do RICARF (Portaria MF 343/2015):

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Com efeito, a efetiva demonstração da divergência só é possível em razões do recurso especial, como exige o RICARF (Portaria MF 343/2015), se houver pronunciamento da Turma prolatora do acórdão recorrido a respeito do tema objeto do recurso especial.

Diante do RICARF, portanto, **rejeito o pedido para não conhecimento do recurso por falta de prequestionamento**.

Conhecimento: Demonstração analítica da divergência

A alegação do contribuinte de **falta de demonstração analítica da divergência** também não merece acolhida.

A Procuradoria discorreu longamente sobre as razões pelas quais entende existente divergência na interpretação da lei tributária, reputando-se cumprido o requisito regimental. Não há mera reprodução de ementa, mas reprodução de trechos da íntegra dos acórdãos (paradigmas e recorrido), como também razões a respeito da divergência apontada quanto à similitude dos casos e divergência nas normas que fundamentaram o recurso especial (fls. 8 a 16 do seu recurso).

Portanto, **rejeito pedido do contribuinte para não conhecimento do recurso**, reconhecendo o cumprimento do requisito do artigo 67, §8º, do RICARF

Conhecimento: Discussão de fato e premissas do lançamento

Finalmente, o contribuinte sustenta que a Recorrente pretende rediscutir premissa fática (existência de confusão patrimonial) e que as alegações recursais pretendem, assim, manter o auto sob outra premissa (confusão patrimonial).

A preliminar também é rejeitada, eis que a análise do recurso especial independe de análise de fatos, mas apenas da valoração jurídica dos fatos tratados nos autos. Com efeito, a operação (fato) descrita no lançamento tributário (TVF) e acórdão recorrido não será revisitada, mas os efeitos tributários destas operações. Assim, esta Turma analisará o regramento tributário vigente e a aplicação pela Turma Ordinária ao caso concreto.

Ao contrário do que sustenta o Recorrido, o julgamento a respeito da possível “confusão patrimonial” não mudará as premissas do lançamento, a que estamos vinculados por força do artigo 146, do Código Tributário Nacional. Isto porque o próprio auditor fiscal autuante menciona – em diversas oportunidades – “empresa veículo”, como também a necessidade de incorporação pela adquirente (Bradesco).

Nesse sentido, transcreve-se trechos do TVF:

O resultado final destas sequencias de operações de reorganização societária é o retorno à situação fática vivida no momento da aquisição do BMC pelo BRADESCO, ou seja, o BRADESCO continua controlador do BMC, sendo que não ocorreu a alienação ou liquidação do investimento por incorporação, na forma do disposto o art. 386 do RIR/99, e o BMC prossegue com a amortização do ágio gerado pela sua própria aquisição. Assim, conclui-se que este ágio não é passível de dedução considerando que foi objeto de aquisição direta de ações e não passou ao patrimônio do BRADESCO por evento de incorporação. (..)

O incentivo fiscal referido permite que uma empresa “A” (incorporadora) que incorporar outra empresa “B” (incorporada) da qual detenha a propriedade de participação societária na empresa “A” (incorporadora) adquirida com ágio cujo fundamento seja a expectativa de rentabilidade futura, amortize o valor do ágio nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados após a incorporação, à razão de 1/60 avos, no máximo, para cada mês do período de apuração. Também é admitida a incorporação da empresa “A” pela empresa “b”

No caso concreto a empresa “A” (incorporadora) é o BRADESCO e a empresa “B” (incorporada) é o BMC. (...)

Se assim não proceder fica o contribuinte enquadrado no artigo 391, do RIR/99 (..)

Diante do exposto, é fácil perceber que a MILÃO foi usada como empresa veículo, assim chamada por ser uma sociedade que existiu apenas com finalidade de figurar na titularidade das participações societárias por curto período de tempo, servindo apenas para transportar o ágio e antecipar a sua amortização. Caso o ágio permanecesse assim registrado na empresa veículo não poderia alcançar a eficácia da norma jurídica instituidora do incentivo fiscal. Fez-se necessário que este estágio fosse transportado para a empresa geradora de lucros suficientes à amortização do ágio no caso para o Banco FINASA. Estando o ágio na incorporadora inicia-se a fruição do incentivo fiscal.

Não é necessário o emprego da expressão “confusão patrimonial” para se verificar que o lançamento tributário teve por fundamento a necessidade de incorporação direta pelo adquirente.

Assim, rejeito pedidos do contribuinte para não conhecimento do recurso especial da Procuradoria.

Concluo, assim, por **conhecer o recurso especial da Procuradoria**.

Dedutibilidade do ágio

A operação é descrita no acórdão da DRJ, reproduzido no acórdão recorrido (fls. 6276 e seguintes):

"O ágio aqui tratado teve origem na aquisição do BMC pelo BRADESCO conforme "Instrumento Particular de Compromisso de Incorporação de Ações e Outras Avenças", celebrado em 23/01/2007, para aquisição de 100% das ações de emissão do BMC pelo BRADESCO, objeto de Fato Relevante publicado em 25 e 26/01/2007, em atendimento ao disposto na Instrução CVM nº 358, de 01/01/2002. (...)

A efetivação do investimento (aquisição) se deu em 24.08.2007, conforme Ata da AGE do Banco BMC, mediante critérios de relação de substituição de ações previamente definidos no "Instrumento de Protocolo e Justificação de Incorporação da Totalidade das Ações Representativas do Capital Social do Banco BMC S/A", a saber: (...)

Com vistas a antecipar os efeitos tributários da amortização do ágio, o BRADESCO, após a aquisição do BMC, desencadeou um processo de reorganização societária ocorrida no período de agosto de 2007 a abril de 2008, envolvendo a empresa Milão Holdings Ltda, o Banco FINASA S/A e o Banco BMC S/A (BMC, Bradesco Financiamento, contribuinte).

Inicialmente, em 30/08/2007, o BRADESCO transferiu o investimento no BMC para a MILÃO, mediante aumento de capital e passou a deter cem por cento do capital social da MILÃO. Posteriormente, a MILÃO foi incorporada pelo Banco FINASA que era subsidiária integral do BRADESCO, e finalmente o Banco FINASA foi incorporado pelo próprio BMC que passou a ser subsidiária integral do BRADESCO, voltando a situação fática inicial, ou seja, o BRADESCO como detentor de cem por cento do Capital do BMC.

Nesta reorganização societária o ágio, que inicialmente deveria ser amortizado pelo BRADESCO, passou a ser amortizado pela MILÃO, posteriormente pelo Banco FINASA que incorporou a MILÃO, e, finalmente, pelo próprio BMC que incorporou o Banco FINASA.

O Termo de Verificação Fiscal, em síntese, efetuou a glosa da despesa com amortização do ágio pelas razões seguintes:

Diante do exposto, é fácil perceber que a MILÃO foi usada como empresa veículo, assim chamada por ser uma sociedade que existiu apenas com finalidade de figurar na titularidade das participações societárias por curto período de tempo, servindo apenas para transportar o ágio e antecipar a sua amortização. Caso o ágio permanecesse assim registrado na empresa veículo não poderia alcançar a eficácia da norma jurídica instituidora do incentivo fiscal. Fez-se necessário que este estágio fosse

transportado para a empresa geradora de lucros suficientes à amortização do ágio no caso para o Banco FINASA. Estando o ágio na incorporadora inicia-se a fruição do incentivo fiscal.

A fundamentação do auto de infração, portanto, é a utilização e “*empresa-veículo*”. Diante disso, tratarei no presente voto da possibilidade de surgimento de ágio com a utilização de “*empresa veículo*” para transferência do ágio.

O lançamento tributário e o acórdão recorrido tratam da interpretação dos artigos artigo 7º e 8º, da Lei nº 9.532/1997. Lembro o teor do artigo 7º, da Lei nº 9.532/1997:

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

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

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

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998) (...)

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

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

a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

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

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

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

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

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

E a previsão do artigo 8º, da Lei nº 9.532/1997, *verbis*:

Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:

a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;

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

Em comentários aos citados dispositivos legais, Marcos Vinicius Neder e Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira tratam da possibilidade de holding e incorporação reversa, sem prejuízo do reconhecimento do ágio dedutível:

A Lei nº 9.532/1997 expressamente veio a permitir a dedução do ágio, no caso da "incorporação reversa", algo que não estava claro na legislação anterior. Ou seja, o ágio passou a ser dedutível também no momento em que a investida incorpora a investidora. Trata-se, claramente, da incorporação da investidora direta. Essa permissão expressa que autoriza deduzir o ágio na "incorporação reversa" teve como objetivo estimular o interesse da iniciativa privada na aquisição de participação societária em empresas públicas em fase de privatização. (...) "

A Lei não proibiu o aproveitamento do ágio no caso de incorporação de empresas holdings, constituídas pelos controladores indiretos com o propósito de adquirir, consolidar e gerir a participação na empresa investida. Não apenas isso não foi proibido como foi expressamente autorizado, na medida em que a Lei permitiu a dedução do ágio no caso da incorporação reversa pela empresa investida na empresa que nela detém a participação acionária e estimulou os processos de privatização (...)

A norma tributária, ao conceder o incentivo tributário de aproveitamento do ágio na Lei 9.532/1997, não fez restrição ao uso de holdings, muito pelo contrário as incentivou, como comentamos anteriormente, inclusive ao permitir a dedução do ágio na incorporação reversa. Assim, a mera existência da Instrução CVM 349/2001, que dispõe sobre o tratamento contábil do ágio na incorporação reversa de holdings em empresas de capital aberto, e a existência dos procedimentos

contábeis nela sugeridos não afetam em nada a possibilidade de dedução do ágio na incorporação reversa da holding. (...)

A Lei não restringiu a apuração ou a dedução fiscal de ágio quando a empresa incorporada, adquirente do investimento, fosse empresa pura de holding, ou quando a empresa tivesse recebido recursos de seu sócio ou acionista em aumento de capital, ou ainda quando tivesse recebido a participação acionária em subscrição de ações de sua emissão. Logo, o tratamento de todas essas hipóteses, quando da incorporação reversa da holding Y, é alcançado, de forma equivalente, pela Lei" (Análise do Tratamento Contábil e Fiscal do Ágio em Estrutura de Aquisição ou Titularidade de Sociedades quanto há a Interposição de Holding, in Controvérsias Jurídico-Contábeis, 4ª Volume, São Paulo, Dialética, 2013, fls. 161, 162 e 179).

Destaco, ainda, trecho do voto da ex-Conselheiro Relator do acórdão recorrido, ex Conselheiro Waldir Veiga Rocha, cujas razões adoto para decidir:

Penso, assim, que andou bem o Fisco ao afirmar a existência de uma parcela do ágio calculada a maior. E, pelo exposto, essa parcela a maior pode ser calculada como sendo R\$ 160.368.573,23 (= R\$ 623.281.520,81 – R\$ 462.912.947,58). Ou, em termos percentuais, pode-se afirmar que, do ágio contabilizado, 25,729717% (= R\$ 160.368.573,23 / R\$ 623.281.520,81) o foram em excesso. (...)

Mas o Fisco prossegue em sua análise das operações societárias, para concluir pela total indedutibilidade do ágio amortizado, agora sob outro fundamento. Vejamos, então, as etapas seguintes.

Os aspectos controversos prosseguem no momento (Etapa 2) em que a Milão aumenta seu capital e esse aumento é subscrito pelo Bradesco e integralizado mediante a entrega do investimento no BMC. O ágio, até então registrado na contabilidade do Bradesco, passa a integrar a contabilidade da Milão, visto que essa empresa é que, agora, detém o investimento no BMC. O Bradesco é controlador integral da Milão.

No momento seguinte (Etapa 3), o Banco Finasa (também controlado integralmente pelo Bradesco) incorpora a Milão, e o investimento no BMC, com o ágio, passa para o patrimônio do Banco Finasa.

Finalmente (Etapa 4), a investida BMC incorpora a investidora Banco Finasa. O ágio passa a ser amortizado pela empresa remanescente BMC, com efeitos fiscais. O Bradesco volta a controlar diretamente o BMC.

O principal questionamento do Fisco é quanto ao uso da Milão como empresa veículo, empregada para permitir a transferência do ágio daquele tido como real investidor, o Bradesco, para a investida BMC. No mesmo sentido, o papel do Banco Finasa na reorganização societária. Esse questionamento se insere na alegação, por parte do Fisco, da falta de propósito negocial na

reorganização societária, que teria por objetivo único a economia de tributos mediante o aproveitamento fiscal do ágio. Ainda, não teria ocorrido a confusão patrimonial entre o “real investidor” e a investida, que seria requisito para que se pudesse admitir a dedutibilidade do ágio, para fins fiscais.

Observe-se, inicialmente, que tanto a Milão quanto o Banco Finasa desempenharam papéis semelhantes no conjunto das operações societárias. Ou bem ambas devem ser tidas como “empresas veículo” ou nenhuma das duas. Da descrição simplificada por etapas, anteriormente feita neste voto, pode-se concluir que uma ou outra (mas não ambas) seriam dispensáveis para que se atingisse a situação final. A partir da Etapa 1, o investimento no BMC poderia ter sido entregue pelo Bradesco ao Banco Finasa como integralização de aumento de capital neste último. Com isso, se atingiria diretamente a Etapa 3, sem a presença da Milão. Ou, por outro caminho, na Etapa 2 o BMC poderia ter incorporado a Milão (embora, nesta hipótese, o Banco Finasa ficaria de fora da estrutura).

Esses caminhos alternativos servem, a meu ver, para conferir validade às alegações da recorrente de que o conjunto das operações se revestia, sim, de um propósito comercial ou, em outras palavras, que havia uma estratégia empresarial além da mera economia tributária. Penso não restar dúvidas de que o objetivo do grupo empresarial era reunir, em uma única estrutura, os negócios geridos pelo Banco Finasa (que já integrava o grupo) e aqueles do BMC (recém adquirido). Faz sentido, também, que isso não pudesse ser feito imediatamente após a aquisição do BMC, em face da necessidade de autorização do Banco Central e de providências de caráter administrativo que permitissem a reunião do Banco Finasa e do BMC.

De se observar que a situação de uma “empresa veículo”, criada especialmente para permitir a aquisição de um investimento, é facilmente verificada nas operações de privatização. Há mesmo consenso de que os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 foram editados com o objetivo de facilitar o processo de privatização de empresas estatais, permitindo às empresas investidoras recuperar parte do investimento mediante a redução da carga tributária, o que, como contrapartida, permitiria que os valores oferecidos ao Estado na aquisição das empresas estatais fossem maiores. Isso, sem prejuízo dos ativos intangíveis das estatais privatizadas. Vários foram os casos de amortização de ágio no processo de privatização analisados por este CARF, sendo as conclusões no sentido de sua legitimidade, não obstante o uso de “empresas veículo”. O pressuposto para a permissão de amortização fiscal do ágio é a confusão patrimonial entre investidora e investida, e nesse contexto se encaixa a expressa admissão da incorporação reversa ou às avessas pelo art. 8º da Lei nº 9.532/1997. (...)

Ainda a propósito da necessidade de confusão patrimonial entre investidora e investida, vem à baila o argumento de que não haveria a confusão patrimonial entre o real investidor (no caso, o Bradesco) e a investida (BMC), visto que, ao final da reorganização societária, ambos continuaram a existir. Com a

devida vênia, devo divergir. Em outras oportunidades, tenho me manifestado no sentido de que não se questiona que, a princípio, o “real investidor” é a empresa (Bradesco) que originalmente arcou com os recursos financeiros para a aquisição da participação societária (BMC). No entanto, considero legítima sua opção de valer-se de outra empresa no bojo das operações, ainda que essa outra empresa venha a ter duração efêmera. Nessa situação, aquele antes denominado “real investidor” deve passar a ser identificado como “investidor inicial”, posto que o investimento terá sido legitimamente transferido para um novo investidor (no caso, Milão e, a seguir, Banco Finasa). É aí que ocorre a confusão patrimonial entre investidor e investida, exigida pela lei para a amortização fiscal do ágio. Observe-se que o conceito de “real investidor” não consta expressamente da lei, e somente surge diante de uma linha interpretativa que não é a única possível e, com a devida vênia dos que pensam diferente, nem a mais adequada. (...)

Quanto a este ponto do recurso, portanto, permanece tão somente a indedutibilidade (pelo primeiro fundamento, relacionado à due diligence) de 25,729717% dos valores amortizados e glosados. Assim, meu voto é pelo provimento parcial do recurso, para afastar 74,270283% dos valores amortizados e glosados, no lançamento de IRPJ.

Também adotando as razões do acórdão recorrido, acima colacionado, para confirmar a **legitimidade da parcela do ágio** mencionada no acórdão recorrido (74,270283%).

Acrescento que é legítima a transferência de ágio em operação societária, fundamentando-se a hipótese no artigo 248, da Lei nº 6.404/1976 e no artigo 20, do Decreto nº 1.598/1976. Desde a original redação, a Lei nº 6.404/1976 obrigava que o investimento adquirido fosse avaliado pelo método de equivalência patrimonial.

O artigo 20, do Decreto nº 1.598/1976, em redação vigente ao tempo dos fatos em discussão, regulava o desdobramento do custo de aquisição em ágio por rentabilidade futura:

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

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

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

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

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

- a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;*
- b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;*
- c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.*

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

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

Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

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

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

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

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

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

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

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

Ao tratar do ágio sobre expectativa de rentabilidade futura, o artigo 20, do Decreto nº 1.598/1976 - como também sua reprodução no RIR/99 - trata indistintamente das hipóteses de aquisição da participação, sem qualquer restrição. Portanto, a exigência da aplicação do método de equivalência patrimonial decorre da própria lógica do artigo 248, da Lei nº 6.404/1976, como também do conceito adotado pelo artigo 20, do Decreto nº 1.598/1976.

A transferência de ágio - por meio de operações societárias devidamente registradas -, portanto, decorre da regular transferência de investimento em observância a estas normas.

Ressalto que o artigo 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, ao tratar da **confusão patrimonial** como condição da amortização do ágio não tem qualquer referência ao "investidor original". A exigência legal é de investimento adquirido com ágio, que poderá ser deduzido

quando houver a confusão patrimonial pela empresa que detenha o investimento adquirido, ou mesmo pela própria investida caso ocorra incorporação reversa.

Tenho manifestado neste Colegiado a minha posição sobre a dispensabilidade de confusão patrimonial (fundada pelos artigos 7º e 8º, acima citados) entre investidora original e investida original, na medida em que a legislação não atribui interpretação restritiva nesse sentido. Afinal, há que se ponderar se a origem do ágio é legítima (com a existência de partes independentes, pagamento, demonstração da rentabilidade futura, etc.). Nesse contexto, uma vez demonstrada a legítima origem do ágio, não há restrição legal à sua transferência juntamente com o investimento a ele relacionado.

Diante disso, voto por **conhecer e negar provimento ao recurso especial da Procuradoria**, adotando razões de decidir do acórdão recorrido acima reproduzido.

CSLL

O Auto de Infração de CSLL fundamentou-se nos seguintes dispositivos legais (fls. 4.771):

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

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

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

Ressalte-se que a base de cálculo do IRPJ é definida pelo Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), conforme artigos 219 e 247, vigente ao tempo dos fatos em discussão nos autos:

Art. 219. A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real (Subtítulo III), presumido (Subtítulo IV) ou arbitrado (Subtítulo V), correspondente ao período de apuração (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 44, 104 e 144, Lei nº 8.981, de 1995, art. 26, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

Parágrafo único. Integram a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto (Lei nº 7.450, de 1985, art. 51, Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 25, inciso II, e 27, inciso II).

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).

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

adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º).

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

Nesse sentido, a regra geral de dedutibilidade - prevista pelo artigo 299, do RIR/1999, com matriz legal no artigo 47, da Lei nº 4.506/1964 - não se aplica à CSLL diante da ausência de previsão expressa para tanto. Aliás, **o artigo 47 sequer consta como fundamento do Auto de Infração de CSLL**, não sendo possível alterar o critério jurídico do lançamento por decisão administrativa, em respeito ao artigo 146, do Código Tributário Nacional.

Acrescento que não há norma específica determinando a adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização do ágio.

Adoto, ainda como razão de decidir o voto do ex-Conselheiro Waldir Veiga Rocha, relator no acórdão recorrido:

Ao estender à CSLL as “mesmas normas de apuração e de pagamento” estabelecidas para o IRPJ, por certo que o legislador aí não incluiu a determinação da base de cálculo da contribuição, bastando ler a continuação do dispositivo legal, que afirma que ficam “mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor”. A melhor exegese, portanto, é de que, ao se referir a “apuração”, quis o legislador se referir às profundas alterações introduzidas por aquela mesma lei, em artigos anteriores, no que se refere à apuração mensal, estimativas, levantamento de balanços ou balancetes de suspensão ou redução para fins dos pagamentos mensais, entre outras. A forma de apuração e pagamento adotada para o imposto de renda deveria ser a mesma adotada para a CSLL, o que não significa, em absoluto, que as bases de cálculo tenham sido unificadas.

A conclusão que se impõe é que, para fins da CSLL, seria necessário demonstrar que o lucro líquido do exercício teria sido apurado incorretamente, de acordo com as normas da legislação comercial. Em outras palavras, que a despesa com a amortização do ágio teria sido apropriada ao resultado contábil (LLE) em desacordo com a legislação comercial, reduzindo-o indevidamente. Com essa redução indevida, por consequência, restaria indevidamente reduzida a base de cálculo da CSLL, e a autuação estaria correta.

E aqui faz-se necessário dividir a análise.

Para o IRPJ, deixei claro meu entendimento de que os ajustes de due diligence provocaram aumento indevido no valor do ágio originalmente registrado por ocasião da aquisição do BMC pelo Bradesco. Isso provoca reflexo direto para a CSLL, visto que o ágio amortizado contabilmente possui em si uma parcela majorada, reduzindo indevidamente o lucro líquido, ponto de

partida para a determinação tanto do IRPJ quanto da CSLL. Até aqui, já é possível afirmar que deve ser mantida parcela dos valores amortizados e glosados correspondente a 25,729717%.

Quanto ao segundo fundamento invocado pelo Fisco, ou seja, a impossibilidade de dedutibilidade da totalidade do ágio, para fins fiscais, por desatendimento aos requisitos dos arts. 385 e 386 do RIR/99, meu voto, para o IRPJ, foi de que esse fundamento não pode ser aceito, e as mesmas conclusões seriam aplicáveis à CSLL, afastando também aqui 74,270283% das glosas.

Não obstante, ainda que o Colegiado venha a concluir de modo diferente, apresento um segundo aspecto que, a meu ver, é capaz de afastar a incidência tributária neste caso.

Para fins fiscais, a legislação de regência é clara: (i) ao reconhecer que o ágio, qualquer que seja seu fundamento (art. 385 do RIR/99), pode ser objeto de amortização contábil (o que depende apenas da legislação societária/contábil), desde que sua contrapartida não influa na apuração do lucro real (art. 391 do RIR/99); e (ii) que a hipótese de dedutibilidade (art. 386, III, do RIR/99) é exclusiva para os balanços correspondentes à apuração do lucro real. (...)

Em assim sendo, tenho que os questionamentos acerca da dedutibilidade (efeitos fiscais) da contrapartida da amortização de ágio, com fundamento em expectativa de rentabilidade futura da investida, como é o presente caso, somente podem ser feitos no que toca ao IRPJ.

Ao contrário também do que sustenta a D. PGFN, com todo o respeito que lhe é devido, a regra é da dedutibilidade das despesas, sendo exceção a indedutibilidade. Toda despesa incorrida e devidamente comprovada é, a princípio, dedutível, e deve integrar o lucro líquido do exercício, sem a necessidade de qualquer ajuste. Em havendo lei que vede sua dedutibilidade, impõe-se a adição, para fins de determinação da base de cálculo do tributo.

Para fins do IRPJ, a legislação supratranscrita é clara ao vedar expressamente o cômputo da amortização do ágio para fins do lucro real (art. 391), com as duas únicas exceções do art. 426 e do art. 386, III. Não se verificando alguma das exceções, a amortização feita contabilmente deve ser adicionada à base de cálculo.

Para fins da CSLL não encontro determinação semelhante. Em assim sendo, também por esse fundamento a parcela correspondente a 74,270283% dos valores amortizados e glosados não pode subsistir.

Em conclusão, quanto à CSLL, meu voto é pelo provimento parcial do recurso voluntário para afastar 74,270283% dos valores amortizados e glosados.

Por tais razões, voto por **negar provimento ao recurso especial da Procuradoria** quanto à CSLL, mantendo o acórdão da Turma *a quo*.

Conclusão

Diante de tais razões, conheço da alegação a respeito do artigo 24, da LINDB, afastando sua aplicação.

Ademais, voto **por conhecer o recurso especial da Procuradoria**. No mérito, voto por **negar provimento ao recurso especial**, mantendo o acórdão recorrido.

Caso vencida no mérito, esclareço que não há matéria a ser julgada pela Turma Ordinária, que já se pronunciou sobre todos os temas do recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor

Conselheiro Demetrius Nichele Macei, Redator Designado

Com todo o respeito ao brilhante voto da i. Conselheira Relatora, entendo que no presente caso a dedutibilidade da amortização do ágio praticada pela recorrida é indevida, uma vez também ter sido indevido o emprego da empresa veículo Milão Holdings Ltda. (“Milão”), na operação societária que visava usufruir do incentivo fiscal previsto nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97.

A dedução da amortização do ágio gerado na aquisição de participações societárias depende basicamente da satisfação de três requisitos previstos nos artigos 385 e 386, do RIR/99 (sendo que este último dispositivo repete o conteúdo dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997); são eles: a) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; b) a realização de operações originais entre partes não ligadas e; c) lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura.

Pois bem. No caso sob análise, como bem apontou a recorrente, a união patrimonial, ou seja, a confusão patrimonial, entre o Banco Bradesco e o Banco BMC não ocorreu. Note-se que, a operação que balizou a dedutibilidade do ágio foi a incorporação da Milão pelo Banco Finasa e, posteriormente, a incorporação do Banco Finasa pelo Banco BMC. Isto é relevante porque significa que no final das contas o Banco Bradesco continuou sendo o detentor das ações do Banco BMC e, como também atentamente apontou a recorrente, o patrimônio do Banco Bradesco permaneceu intocável, *“só que travestido em ações de outro controlada, não mais como o ágio da compra do BMC em si.”*

À e-folha 4.747, o TVF clarifica os efeitos de tais operações:

“Nesta reorganização societária o ágio que inicialmente deveria ser amortizado pelo BRADESCO passou a ser amortizado pela MILÃO, posteriormente pelo FINASA que incorporou a MILÃO, e finalmente pelo próprio BMC que incorporou o FINASA.”

É patente, no presente caso, a ausência de uma motivação extratributária que fosse capaz de justificar a necessidade da reorganização societária realizada. Ademais, outros pontos, como o fato de a empresa Milão ter apresentado em 2007, DIPJ com status de inativa e de na DIPJ do ano-calendário de 2008 haver somente uma operação realizada, qual seja, o recebimento do patrimônio do Banco BMC, em trânsito para o Banco FINASA, com ágio fundamentado em rentabilidade futura, acabam por atestar, nitidamente, seu papel como uma empresa veículo. (TVF – e-fl. 4.751)

Já tive oportunidade de tratar de razões extrafiscais, que justificam a utilização de *holdings* para fins de transferência de ágio como, por exemplo, nos casos decorrentes de privatizações no setor elétrico como o caso CTEEP (julgado e mantido por esta

CSRF em junho de 2018 - Ac. 9101-003.609) e, também, o caso TIM NORDESTE (Acórdão 9101-003.972 – julgado em 17/01/2018).

Veja-se que naqueles casos, as agências reguladoras (no caso CTEEP, a ANEEL e no caso TIM NORDESTE, a ANATEL), à vista da legislação aplicável, no intuito de manter a concorrência, protegendo dividendos de acionistas minoritários, tinham a incumbência de analisar toda e qualquer movimentação de natureza societária nas empresas a ela subordinadas para fins de fiscalização regulatória. Tanto que no caso da TIM NORDESTE, na minha opinião, evidenciada no respectivo acórdão publicado, havia vedação de natureza societária perpetrada pela Instrução CVM 19, que impossibilitou que a Bitel incorporasse diretamente a TNC, ou vice-versa, o que garantiria a amortização do ágio sem quaisquer questionamentos de natureza fiscal.

Neste sentido seria então aceitável que, devido à restrição por atuação de terceiros, ainda que no exercício de seu poder de regulação e fiscalização, havia fundamento extrafiscal para a criação da *holding*, não se resumindo a questões meramente fiscais. Infelizmente, não é o que ocorre no presente caso.

O caso ora em análise se amolda perfeitamente a descrição de “operações estruturadas em sequência” ou “*step transactions*”, oferecida pelo professor Marco Aurélio Greco, trazida pelo TVF (e-fl. 4.752); compreenda-se:

“aquelas sequências de etapas em que cada uma corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com o subsequente para obter determinado efeito fiscal mais vantajoso. Neste caso, cada etapa só tem sentido se existir a que lhe antecede e se for deflagrada a que lhe sucede.

Uma operação estruturada indica a existência de um único objetivo, predeterminado à realização de todo o conjunto. E mais, indica a existência de uma causa jurídica que informa todo o conjunto. Nestes casos, cumpre examinar se há motivos autônomos, ou não, pois se inexistirem, o fato a ser enquadrado é o conjunto e não cada uma das etapas.”

Ainda, no tocante a justificativa para a transferência, pelo BRADESCO, do patrimônio do BMC para a Milão, o TVF (e-fl. 4.752) informa que quando intimado o contribuinte para apresentar cópia do Ato Societário que justificasse tal transação, tal documento não foi fornecido e tampouco foram esclarecidos os motivos da transferência em comento. Consta, ainda, que em resposta o contribuinte apenas reapresentou a Ata da AGE do BMC de 24/08/2007 que aprovou a incorporação das ações.

É bem verdade que até final do século passado vigorava o Princípio da Estrita Legalidade sobre as operações societárias perpetradas com o objetivo de economia fiscal, baseado na livre iniciativa e liberdade de organização de negócios. Reconheço que a economia fiscal pode ser visto como um dos objetivos da classe empresarial.

Contudo, recentemente o entendimento deste Conselho, na minha visão, embasada na melhor doutrina (já citada), entende que a mera utilização de instrumentos legais, sem um motivo comercial/societário/contratual, revela abuso das formas jurídicas, abuso de direito, que enseja desconsideração da operação sob o ponto jurídico para a consideração da finalidade da operação, quando esta for essencialmente com objetivo tributário injustificável.

Em suma, restou caracterizado o exclusivo intuito de economia fiscal durante todo o processo de reorganização societária operada pela contribuinte, motivo pelo qual a glosa de amortização de ágio deve ser mantida.

Por fim, passando agora a questão relativa a CSLL, entendo novamente caber razão a recorrente. Discute-se se há impedimento à dedução da despesa com amortização do ágio da base de cálculo da CSLL. Entendo que não. Esclareço.

Vejamos, inicialmente, o quanto disposto no caput do art. 57, da Lei 8.981/95, parte final, quanto à definição da base de cálculo da referida contribuição. Veja-se:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, **mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.**

(Grifos Nossos)

A CSLL, instituída com a edição da Lei 7.689/88, tem como base de cálculo, nos termos do art. 2º da referida lei, “o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda”, acrescentando-se, através da letra ‘c’, do § 1º, do mesmo art. 2º, que o resultado do período-base será apurado com a observância da legislação comercial, ajustado por adições e exclusões.

A Lei nº 8.981/95 trouxe inovações na apuração da base de cálculo do IRPJ e, no já transcrito art. 57, estende, textualmente, a aplicação, para a CSLL, das mesmas normas de apuração do IRPJ, mantida a base de cálculo prevista na legislação em vigor, que é o resultado do período-base apurado com a observância da legislação comercial ajustado ou, a teor do contido no § 3º, do citado art. 57, “o lucro líquido ajustado”.

A Lei nº 9.430/96, por sua vez, especificamente em seu art. 28, na redação original, garante que “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.”

Especificamente o art. 2º da Lei nº 9.430/96 reforça a observância das alterações introduzidas pela Lei nº 8.981/95 na apuração da base de cálculo do IRPJ, extensível para a CSLL.

Desta forma, a legislação fiscal aplicável na apuração da base de cálculo do IRPJ é, em mais de uma oportunidade, estendida por lei para a apuração da base de cálculo da CSLL, as quais partem do mesmo lucro líquido apurado na forma da legislação comercial e diferem, ao final, tão somente pelas expressas adições e exclusões a que estão legalmente sujeitas. Ou seja, se não há previsão legal de exclusão da despesa de amortização com ágio da base de cálculo da CSLL, ela deve ser mantida na referida base de cálculo, uma vez que a legislação, como acima demonstrado, determina que para a apuração da base de cálculo da CSLL deve ser observada a legislação aplicável ao IRPJ.

Ante o exposto, voto para DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Procuradoria.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei

Declaração de Voto

Conselheiro André Mendes de Moura.

Foram empreendidos debates bastante substanciais a respeito da aplicação do art. 24, do Decreto-Lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), com redação dada pela Lei nº 13.655, de 2018), ao processo administrativo tributário, na esfera federal.

Transcrevo o dispositivo em questão:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

A tese seria no sentido de que a validade do ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa (cuja produção estiver completada) deve levar em conta as orientações gerais da época em que se concretizou o fato com repercussão administrativa/jurídica. As orientações gerais abrangem (1) interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral, ou (2) jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, ou (3) aquelas adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. Assim, não caberia eventual revisão do ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, caso não atendidos os requisitos expostos. Nesse contexto, no âmbito do CARF, no julgamento dos processos administrativos tributários federais, o Colegiado estaria vinculado ao art. 24 da LINDB, ao apreciar as matérias devolvidas em sede recursal. Caso a matéria em litígio trate de discutir sobre validade de ato/contrato/ajuste/processo/norma, e a interpretação da legislação tributária empregada pela parte processual esteja em consonância com as orientações gerais (interpretações e especificações **contidas** em atos públicos de caráter geral, ou jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, ou aquelas adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público) vigentes à época em que se deu a construção do suporte fático que teve como consequência jurídica o lançamento fiscal, estaria o CARF submetido estritamente ao dispositivo da LINDB.

Tal entendimento não encontra sustentação no contencioso administrativo tributário federal.

Isso porque o art. 24 da LINDB trata da **revisão** do ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa.

Ocorre que a atividade judicante, ao exercer a missão de resolver o litígio posto pela parte, não realiza a revisão, mas sim o **reexame** da matéria apresentada para discussão.

A revisão envolve **cognição ampla e sem restrições da matéria**, seja qual for a sua natureza (ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa).

A título de exemplo, no âmbito tributário, o Código Tributário Nacional (CTN) trata da revisão de ofício do ato de lançamento, no art. 149:

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

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

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

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

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

O que se observa é que, para a revisão do ato, não se fala em limites apresentados pela parte, no sentido de delimitar a análise. A revisão pode dispor sobre o ato em sua plenitude. **Pode envolver em um refazimento completo do ato, ou um refazimento parcial.** A revisão pode ser de ordem quantitativa ou qualitativa. O ato original realizado pela parte (por exemplo, lançamento por homologação), pode ser revisado pelo Estado, por meio do lançamento de ofício, em sua **integralidade**. O ato de lançamento original, por homologação,

efetuado pela parte, pode ter previsto **uma hipótese de incidência**, e o ato da lançamento revisional pode dispor sobre **várias hipóteses de incidência**.

A revisão é ampla, e uma vez atendidos requisitos normativos (como os dispostos nos incisos I a IX do art. 149 do CTN), passa a encontrar limites apenas de ordem temporal, nos prazos extintivos de direito previstos na legislação.

Não é o que ocorre a partir do momento em que se instaura a fase contenciosa, disposta no art. 25 do Decreto-Lei nº 70.235, de 1972 (PAF):

*Art. 25. O **julgamento** do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: (...) (Grifei)*

O julgamento submete-se a normas próprias de **direito processual**.

Assim, depara-se o julgador com limites de cognição para apreciar o litígio.

Só se encontra sob a competência da atividade judicante a matéria que é devolvida para apreciação por uma das partes, que se encontra irresignada com a situação apresentada e busca satisfazer sua pretensão resistida. Não cabe a **revisão** integral de todo o auto de infração, mas apenas a apreciação das matérias que foram contestadas pela parte.

Se o lançamento de ofício, objeto de contestação pela parte, tipifica as infrações A, B e C, e a impugnação apresentada protesta apenas sobre a infração A, a apreciação do juiz fica restrita à infração A. Caso a atividade judicante exercesse a atividade de revisão, poderia o juiz se debruçar sobre todo o lançamento de ofício, para apreciar as infrações A, B e C, independente da manifestação da parte irresignada sobre as infrações B e C.

Mas não é o caso.

Foram estabelecidas normas próprias de natureza processual, precisamente para delimitar com precisão a insatisfação da parte e buscar a solução do litígio com a maior celeridade possível, e evitar discussões fora do contexto do objeto da contenda.

Foram construídos institutos de ordem processual, para dispor com clareza sobre a atividade de decidir e seu escopo.

Nesse contexto, o julgamento opera-se em face da matéria devolvida, ou seja, apenas sobre matéria que foi objeto de protesto pela parte. Assim, não se pode dizer que se concretiza uma revisão do ato, que envolve uma apreciação ampla e irrestrita. O que se produz é o **reexame**, que consiste na apreciação sobre a matéria devolvida.

Nesse contexto, no âmbito do contencioso administrativo tributário federal, o PAF tratou de dispor sobre a abrangência do litígio, para delimitar com precisão as fronteiras do reexame na atividade judicante exercida no âmbito administrativo.

Transcrevo os arts. 17 e 21:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

(...)

Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável.

§ 1º No caso de impugnação parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada, consignando essa circunstância no processo original.

Ora, caso o contencioso administrativo do PAF entendesse que o contencioso administrativo fiscal exerceria a atividade de revisão, não teria razão a existência dos dispositivos. Bastaria a parte apresentar impugnação protestando sobre matéria A, para que o julgador pudesse se pronunciar sobre matéria B e C, situação no qual estaria realizando a revisão do lançamento de ofício, ato que não encontra limites na apreciação.

Contudo, permite-se ao julgador apenas a apreciação da matéria devolvida em impugnação. Inclusive, dispõe o art. 21 do PAF que, em relação à matéria não impugnada, será providenciada a cobrança da parte não contestada. Trata-se de matéria preclusa. Ou seja, matéria que não pode ser mais objeto de reexame.

Por sua vez, dispõe o PAF que o julgamento em sede recursal é realizado, inicialmente, pelas Turmas Ordinárias do CARF, mediante apreciação de recurso de ofício (reexame necessário, submetido a limite de alçada de exoneração de crédito tributário, art. 34 ¹) e voluntário, nos termos do art. 25, inciso II ².

E, na mesma medida que na primeira instância, a apreciação dos recursos em sede recursal também é restrita à matéria devolvida, conforme dispõe sobre o recurso voluntário, o art. 33 do PAF:

*Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, **total ou parcial**, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.* (Grifei)

Sendo a interposição de recurso voluntário parcial, a apreciação em sede recursal versará apenas sobre a matéria devolvida para discussão.

A interposição de recurso especial, para a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), também encontra limites processuais específicos, devendo restar demonstrada a divergência na interpretação da legislação tributária entre decisões de diferentes turmas de

¹ Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda.

II - deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência. (...)

² Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

(...)

II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial. (...)

julgamento, conforme disposto no art. 37 do PAF e no regimento interno do órgão, e delimitando estritamente os limites da apreciação por parte do Colegiado:

Art. 37. O julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno.

(...)

§ 2º Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de 15 (quinze) dias da ciência do acórdão ao interessado:

I – (VETADO) (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, turma de Câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Ainda há o requisito do prequestionamento, previsto no Regimento Interno do CARF³ (RICARF), Anexo II:

Art. 67 (...)

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

Sobre o assunto já se manifestou o presente Colegiado, ocasião em que não foi apreciada questão relativa a decadência porque não foi prequestionada, nos termos do Acórdão nº 9101-003.439, da sessão de 7 de fevereiro de 20184, assim ementado:

AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE. REQUISITO PARA ADMISSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais. Requisito de admissibilidade previsto no Regimento Interno do CARF, tanto no vigente (Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, Anexo II, art. 67, § 5º) quanto no anterior (Portaria nº 256, de

³ O RICARF tem amparo no art. 37 do PAF:

Art. 37. O julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno.

⁴ Decisão proferida por maioria de votos, conforme resultado:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que conheceram do recurso. Votou pelas conclusões a conselheira Cristiane Silva Costa.

(...)

Participaram do presente julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo.

22/06/2009, Anexo II, art. 67, § 3º). Precedentes no STJ no sentido de que o prequestionamento é necessário inclusive no caso de matéria de ordem pública (AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.553.221 - SP, AgInt nos EDcl no AGRADO EM RECURSO ESPECIAL Nº 932.947 - SP e RCD no AGRADO EM RECURSO ESPECIAL Nº 938.531 - SP). Recurso não conhecido.

Como se pode observar, para que a matéria tenha seguimento deve atender aos requisitos de admissibilidade previstos na norma processual. Não se admite ressuscitar matérias que já se encontram preclusas.

Caso se entendesse que o julgamento exerceria a atividade de revisão, restariam esvaziados os institutos construídos no sentido de se delimitar o objeto de exame na fase litigiosa. Não haveria que se falar em preclusão, matéria não impugnada, cobrança de matéria não contestada, devolução parcial, divergência, prequestionamento, dentre outros institutos.

Ora, resta evidente que a atividade exercida pelos órgãos do contencioso administrativo tributário federal, **consiste em reexaminar a matéria devolvida, e não efetuar uma revisão no lançamento de ofício em sua integralidade.**

Nesse contexto, o art. 25 do PAF, ao dispor sobre o julgamento, trata do exercício de **reexame**, e não de **revisão** o processo.

Portanto, considerando que a atividade judicante, inclusive no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, consiste em efetuar o **reexame** da matéria devolvida, e não a revisão de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, firmo inapelável convicção no sentido da inaplicabilidade do art. 24 da LINDB aos julgamentos realizados pelo CARF.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura