



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

Processo n° 16327.721028/2014-45
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 1402-003.399 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de setembro de 2018
Matéria CSLL
Embargante BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. NOVO PRONUNCIAMENTO PARA SUPRIR OMISSÕES.

Constatado que há omissão no acórdão embargado, prolata-se nova decisão para sanar tal vício.

DECADÊNCIA. FORMAÇÃO DE ÁGIO EM PERÍODOS ANTERIORES AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. INOCORRÊNCIA.

Somente pode se falar em contagem do prazo decadencial após a data de ocorrência dos fatos geradores, não importando a data contabilização de fatos passados que possam ter repercussão futura.

O art. 113, § 1º, do CTN aduz que “A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador” e o papel de Fisco de efetuar o lançamento, nos termos do art. 142 do Estatuto Processual, nada mais é do que o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente.

Não é papel do Fisco auditar as demonstrações contábeis dos contribuintes a fim de averiguar sua correição à luz dos princípios e normas que norteiam as ciências contábeis. A preocupação do Fisco deve ser sempre o reflexo tributário de determinados fatos, os quais, em inúmeras ocasiões, advêm dos registros contábeis.

Ressalte-se o § 4º do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, prevê que seja efetuado o lançamento “também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário.”

O prazo decadencial somente tem início após a ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), ou após o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado nas hipóteses do art. 173, I, do CTN.

MATÉRIAS NÃO ANALISADAS NA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. ACÓRDÃO COMPLEMENTAR.

Reformada a decisão de primeira instância, e constatado que há matérias acessórias não apreciadas no acórdão reformado, a fim de se evitar ocorrência de supressão de instância, devem-se os autos ser remetidos à turma julgadora *a quo* a fim de que seja proferida decisão complementar a respeito das questões acessórias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente dos embargos, em menor extensão do que o despacho prévio de admissão afastando a omissão quanto à matéria da CSLL; na parte conhecida, acolher os embargos de declaração para sanar omissões no acórdão 1402-002.250, rejeitando a arguição de decadência e determinando o retorno dos autos à DRJ a fim de que a turma julgadora profira acórdão complementar enfrentando os temas incidência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e juros de mora sobre a multa de ofício. Ausentes, momentaneamente os conselheiros Edgar Bragança Bazhuni e Eduardo Morgado Rodrigues (Suplentes Convocados).

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias - Relator

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

Relatório

Trata-se de embargos de declaração opostos por BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.

Transcrevo excertos da informação em embargos prestadas pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto e acatadas pelo Presidente da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento quando da admissão parcial dos embargos:

Trata-se de embargos de declaração opostos em 11 de novembro de 2016 por BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A. (fls. 5.273-5.291) em face do acórdão nº 1402-002.250 julgado na sessão de 06 de julho de 2016.

A lide tratada nos autos diz respeito, em resumo, da exclusão indevida de aproveitamento de ágio amortizado contabilmente em momento anterior à incorporação de pessoa jurídica, face à falta de expressa previsão legal desse ajuste no lucro real e na base de cálculo da CSLL e, em decorrência dessa infração, de multa isolada por insuficiência de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL no período de junho a outubro de 2009.

Apresentada impugnação, a turma julgadora de primeira instância considerou-a procedente, exonerando a totalidade do crédito tributário exigido de ofício. Houve interposição de recurso de ofício.

Este colegiado, por meio do acórdão nº 1402-002.250 entendeu por bem prover o recurso de ofício, restabelecendo integralmente a exigência, cabendo a mim a redação do voto condutor do aresto. A decisão embargada possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

ANO-CALENDÁRIO: 2009

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO APÓS INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO, POR MEIO EXTRA-CONTÁBIL, DE PARCELAS JÁ AMORTIZADAS CONTABILMENTE.

A partir da ocorrência do evento de fusão, incorporação ou cisão, a amortização do ágio ou deságio anteriormente pago deve ser registrada contabilmente, na escrituração comercial da pessoa jurídica, sem a necessidade de ajustes, por adição ou exclusão ao lucro líquido, para fins fiscais. A amortização contábil do ágio ou deságio, a partir da ocorrência do evento que determinou a extinção da participação societária, produz efeitos fiscais. Não é possível aproveitar, para fins exclusivamente fiscais, as parcelas do ágio ou deságio já amortizado contabilmente em períodos anteriores.

Recurso de Ofício Provido.

O Embargante tomou ciência do acórdão em 09 de novembro de 2016 (fls. 5.271-5.272), apresentando tempestivamente embargos dois dias após sua ciência (11 de novembro de 2016 - fls. 5.273-5.291).

Alega que o acórdão proferido contém omissões, contradição e obscuridade, nos seguintes termos:

I) Omissão quanto à análise de matérias discutidas no presente processo administrativo: em sua impugnação, fora questionado não só o mérito da exigência, mas também questões ligadas a preclusão e decadência, bem como a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício e a cominação de penalidade isolada por insuficiência de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL. A decisão de primeira instância analisou a preliminar de preclusão/decadência e a matéria principal de mérito (dedutibilidade fiscal do ágio), mas, como cancelou a exigência principal, deixou de analisar a exigência de multa isolada em concomitância com multa de ofício bem como a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. De igual modo, também não se debruçou sobre os argumentos de defesa específicos em relação à exigência de CSLL (inexistência de previsão legal para adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio – item II.6 da impugnação), uma vez que, exonerada a infração referente ao IRPJ, considerou a exigência de CSLL mero reflexo da infração principal. Aduz que no acórdão embargado, analisou-se tão somente a questão central de mérito discutida nos autos (dedutibilidade fiscal do ágio amortizado antes da incorporação), não analisando as questões referentes à preclusão do direito do Fisco de questionar o ágio, as multas isoladas e a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Argumenta ainda que, se reconhecida a omissão, ao invés de analisar cada um dos pontos objeto de omissão, os autos sejam encaminhados à DRJ para que sejam analisados os argumentos contidos na impugnação, sob pena de supressão de instância, o que acarretaria a nulidade da decisão por cerceamento de direito de defesa;

[...]

É o relatório.

Passo à análise do preenchimento dos pressupostos para sua admissibilidade.

DOS PRESSUPOSTOS PARA ADMISSIBILIDADE DOS EMBARGOS

Pois bem, assim dispõe o art. 65 do Anexo II do RICARF/2015:

Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma.

§ 1º Os embargos de declaração poderão ser interpostos, mediante petição fundamentada dirigida ao presidente da Turma, no prazo de cinco dias contado da ciência do acórdão:

[...]

Conforme já relatado, os embargos são tempestivos.

Analiso os argumentos da Embargante sob o ponto de vista de vícios que poderiam ensejar nova manifestação do colegiado:

I) OMISSÃO QUANTO À ANÁLISE DE MATÉRIAS DISCUTIDAS NO PRESENTE PROCESSO ADMINISTRATIVO

Nesse ponto, assiste razão parcial à Embargante. A decisão de primeira instância somente abordou questões preliminares (preclusão/decadência) e o mérito da exigência quanto à exclusão do ágio já amortizado contabilmente antes do evento de incorporação. Tratando-se de recurso de ofício, as questões preliminares,

julgadas desfavoravelmente ao contribuinte, não necessitavam ser abordadas no acórdão.

Contudo, como o acórdão embargado adentrou somente no mérito da exigência, há omissão quanto aos argumentos subsidiários relativos à CSLL (inexistência de previsão legal para adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio), à exigência da multa isolada por insuficiência de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL e, por fim, da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Desse modo, em relação a tais pontos, entendo que o colegiado deva se pronunciar, manifestando, inclusive, o entendimento se tais pontos devem ter seu mérito analisado nesse momento, ou se os autos devem retornar à DRJ para que se pronuncie a respeito do tema.

[...]

PROPOSTA

Desse modo, constatada a ocorrência de omissão, mas não de contradição e obscuridade apontadas pela Embargante, entendo que os embargos devam ser PARCIALMENTE ADMITIDOS, uma vez que as alegações da Embargante mostram-se procedentes em parte.

Isso posto, proponho ao Presidente da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF que os embargos opostos por BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A. sejam PARCIALMENTE ADMITIDOS, devendo o colegiado suprir a omissão apontada manifestando-se única e exclusivamente quanto: (i) aos argumentos subsidiários relativos à exigência de CSLL (inexistência de previsão legal para adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio); (ii) à exigência da multa isolada por insuficiência de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL e; (iii) à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Acatada a proposta, o M.D. Presidente da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF devolveu os autos para relato e inclusão em pauta de julgamentos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Evandro Correa Dias, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE

Os embargos já foram parcialmente admitidos pelo Presidente da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção.

2 DAS OMISSÕES

Conforme já relatado, a lide diz respeito, em resumo, à exclusão indevida de aproveitamento de ágio amortizado contabilmente em momento anterior à incorporação de pessoa jurídica, face à falta de expressa previsão legal desse ajuste no lucro real e na base de cálculo da CSLL e, em decorrência dessa infração, de multa isolada por insuficiência de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL no período de junho a outubro de 2009.

Em resumo, são esses os argumentos do voto condutor do aresto que negou provimento ao recurso voluntário:

Não há nenhum comando na lei que autorize ou determine o aproveitamento do ágio ou deságio já amortizado contabilmente, nem que possa dar a entender que as amortizações registradas contabilmente a partir do evento devam ser “revertidas” (por adição ou exclusão ao lucro líquido) para fins fiscais. Os lançamentos referidos na lei dizem respeito tão somente à escrituração comercial da pessoa jurídica.

Assim, conquanto tenha a Lei nº 9.532/97 alterado profundamente a forma como deve ser feita a amortização do ágio ou deságio em caso de extinção de participação societária em decorrência de fusão, incorporação ou cisão, não modificou o aspecto de que, nesses casos, não deve ser levado em consideração o ágio ou deságio que já havia sido amortizado contabilmente, nos mesmos moldes em que já o fazia o art. 34 do Decreto-Lei nº 1.598/77, parcialmente derogado.

[...]

Em relação à CSLL, frise-se, não há qualquer norma que autorize a dedução ou exclusão do ágio já amortizado contabilmente antes do evento de incorporação, fusão ou cisão.

Opostos embargos, os mesmos foram parcialmente admitidos para que o colegiado possa suprimir omissões quanto: (i) aos argumentos subsidiários relativos à exigência de CSLL (inexistência de previsão legal para adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio); (ii) à exigência da multa isolada por insuficiência de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL e; (iii) à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Além disso, deve o colegiado avaliar se desde já o mérito deva ser analisado,

ou se os autos devem retornar à DRJ para que se pronuncie a respeito do tema, uma vez que o colegiado *a quo* havia julgado procedente a impugnação em seu mérito, deixando de se pronunciar, por consequência, a respeito das exigências acessórias (multa isolada e incidência de juros de mora sobre a multa de ofício).

A fim de evitar nova alegação de omissão, entendo que também deva ser analisada matéria preliminar a respeito de suposta preclusão/decadência na possibilidade de o Fisco questionar a origem do ágio formado em períodos já alcançados pela decadência, matéria que não foi alvo de análise tanto no voto vencido quanto no voto vencedor.

O tema é não é novo no CARF e está longe de configurar matéria alvo de dúvidas quanto à sua melhor interpretação. Entende-se que, para início da contagem do prazo decadencial, deve-se ater à data de ocorrência dos fatos geradores, e não à data de contabilização de fatos passados que possam ter repercussão futura.

Até mesmo porque o art. 113, § 1º, do CTN aduz que “*A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador*” e o papel de Fisco de efetuar o lançamento, nos termos do art. 142 do Estatuto Processual, nada mais é do que o procedimento administrativo tendente a verificar **a ocorrência do fato gerador** da obrigação correspondente.

Portanto, o lançamento, dado seu caráter constitutivo do crédito tributário, mas declaratório da obrigação, somente pode ser realizado após a ocorrência do fato gerador e, conseqüentemente, o surgimento da obrigação tributária.

Não é papel do Fisco auditar as demonstrações contábeis dos contribuintes a fim de averiguar sua correição à luz dos princípios e normas que norteiam as ciências contábeis. A preocupação do Fisco deve ser sempre o reflexo tributário de determinados fatos, os quais, em inúmeras ocasiões, advêm dos registros contábeis.

Ressalte-se o § 4º do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, prevê que seja efetuado o lançamento “*também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário.*”

Se por hipótese, o contribuinte não tivesse efetuado a exclusão do ágio já amortizado não teria ocorrido o fato gerador, e, na ausência de infração à legislação tributária, não haveria que se falar em lançamento, pois mesmo nos casos em que do lançamento não resulte exigência de crédito tributário, a constatação de infração à legislação tributária é condição *sine qua non* para formalização do lançamento.

Com efeito, o prazo decadencial somente tem início após a ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), ou após o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado nas hipóteses do art. 173, I, do CTN.

Considerando-se que a exigência diz respeito a fatos geradores no ano-calendário de 2009, e a ciência do lançamento se deu em 22 de outubro de 2014, portanto, em período inferior a cinco anos contados a partir da data da ocorrência do fato gerador, não há que se falar em decadência, tampouco em preclusão.

Logo, voto por rejeitar a arguição de decadência/preclusão cuja tese implicaria contagem do prazo decadencial a partir da formação dos ágios, e não de sua efetiva exclusão para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

A respeito da primeira suposta omissão, qual seja, ausência de análise dos argumentos subsidiários relativos à exigência de CSLL (inexistência de previsão legal para adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio), reanalisando o voto condutor do aresto, creio que o mais adequado seria a rejeição liminar dos embargos nesse ponto, uma vez que se falar em análise sobre inexistência de previsão legal para adição da amortização do ágio na base de cálculo da CSLL quando o voto condutor do aresto fundamenta as razões de decidir na inexistência de qualquer norma que autorize a dedução ou exclusão do ágio já amortizado contabilmente antes do evento de incorporação, fusão ou cisão.

No que diz respeito à exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa, em concomitância com a multa de ofício por falta de recolhimento de IRPJ e de CSLL, e à incidência de juros sobre a multa de ofício, tendo em vista que a decisão de origem, em razão de julgado precedente a impugnação, deixou de analisar tais pontos, a fim de se evitar a supressão de instância, entendo que os autos devam retornar à DRJ para que a turma julgadora *a quo* profira acórdão complementar analisando tais pontos.

Após a nova decisão da instância *a quo*, o contribuinte deverá ser cientificado para que, querendo, apresente recurso voluntário exclusivamente sobre tais pontos.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por conhecer parcialmente dos embargos, em menor extensão do que o despacho prévio de admissão afastando a omissão quanto à matéria da CSLL; na parte conhecida, acolher os embargos de declaração para sanar omissões no acórdão 1402-002.250, rejeitando a arguição de decadência e determinando o retorno dos autos à DRJ a fim de que a turma julgadora profira acórdão complementar enfrentando os temas incidência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e juros de mora sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias - Relator