



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

Processo n° 16327.721155/2015-25
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-002.813 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2018
Matéria IRPJ: Ágio
Recorrente BANCO CETELEM S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

DECADÊNCIA.

Na hipótese de fato que produza efeito em períodos diversos daquele em que ocorreu, a decadência não tem por referência a data do evento registrado na contabilidade, mas sim, a data de ocorrência dos fatos geradores em que esse evento produziu o efeito de reduzir o tributo devido.

ÁGIO INTERNO. FALTA DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA. INDEDUTIBILIDADE.

O ágio nascido de operações entre empresas integrantes do mesmo grupo econômico é indedutível da base de cálculo do IRPJ, dada a ausência de substância econômica.

MULTA. PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE. EXAME NA ESFERA ADMINISTRATIVA. VEDAÇÃO.

É vedado no processo administrativo examinar a aplicabilidade da multa sob o prisma da proporcionalidade ou da razoabilidade, por implicar uma forma indireta de controle de constitucionalidade, o que foge à competência do CARF, nos termos do entendimento consagrado na Súmula CARF n° 2.

JUROS DE MORA. EMPREGO DA TAXA SELIC. VALIDADE.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA. CABIMENTO.

Os juros moratórios incidem sobre a totalidade da obrigação tributária principal, nela compreendida, além do próprio tributo, a multa.

CSLL E IRPJ. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. MESMA DECISÃO.

Quando os lançamentos relativos a IRPJ e a CSLL tiverem origem nos mesmos fatos, há de ser dada a mesma decisão, ressalvados os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de decadência. No mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felícia Rothschild que votaram por dar provimento ao recurso voluntário. Em segunda votação: (i) por unanimidade de votos, negar provimento quanto ao aproveitamento indevido de prejuízo fiscal e à aplicação da taxa selic como índice de juros moratórios (ii) por voto de qualidade, negar provimento quanto à incidência de juros sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felícia Rothschild. Designado redator do voto vencedor o Conselheiro Roberto Silva Junior.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)
Amélia Wakako Morishita Yamamoto - Relatora

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

BANCO CETELEM S.A., já qualificada nos autos, recorre da decisão proferida pela 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG) - DRJ/BHE, que, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação, para manter o crédito tributário de IRPJ, de R\$34.263.570,58 e de CSLL, de R\$20.590.405,54, já incluídos juros de mora e multa de ofício, relativos ao ano-calendário de 2010 e compensação indevida de prejuízo operacional.

Do Lançamento

Trata-se de auto de infração para lançamento de IRPJ e CSLL, cumulados de juros e multa de ofício, em razão da exclusão indevidana base de cálculo de IRPJ e CSLL, com base nos art. 3º da Lei 9.249/95, art. 2º da Lei 7.689/88, e alterações, art. 1º da Lei 9.316/96, art. 28 da Lei 9.430/96, art. 37 da Lei 10.637/02 e arts. 219, 247, 250 e 276 do RIR/99.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, (fls. 457/466), e Relatório do acórdão recorrido, as razões de autuação foram:

1. DESCRIÇÃO DOS FATOS

- (...)

1.1 BNP PARIBAS E GRUPO BGN – CONTRATO DE PERMUTA DE AÇÕES

- *O Contrato de Permuta de Ações foi um Instrumento Particular celebrado em 18/07/2007 entre o Grupo BGN, representado pelas pessoas físicas: Antônio de Queiroz Galvão, João Antônio de Queiroz Galvão e Paulo Cesar Viana Galvão, e o BNP Paribas, sociedade estrangeira sediada na França.*

- *O Grupo BGN detinha diretamente todas as 42.309.175 ações da BGN Participações, a qual por sua vez era detentora direta ou indiretamente de 100% do capital social do Banco BGN S/A (atual Banco Cetelem), da BGN Leasing S/A – Arrendamento Mercantil e do BGN Mercantil e Serviços Ltda e de 50,80% da Netcredit Promoção de Crédito S/A.*

- *Este contrato visava a permuta das 42.309.175 ações da BGN Participações, pertencentes ao Grupo BGN, que passaria a deter 2.524.366 ações do BNP Paribas e também receberia uma contraprestação em dinheiro no valor de R\$ 185 milhões.*

(...)

- *Este valor somado à torna em dinheiro de R\$ 185 milhões fornece o valor que o BNP Paribas estaria disposto a pagar pela aquisição das ações da BGN Participações em 18/07/2007, R\$ 727.409.533,07.*

- (...)

1.2 AQUISIÇÃO DA BGN PARTICIPAÇÃO PELA CETELEM HOLDING

-
- Ressaltamos que tanto a Cetelem Holding como a BGN Participações, nesta data (12.12.2008), já pertenciam ao Grupo BNP Paribas, tanto que o Sr. Marc Campi assina o respectivo Contrato como representante das duas empresas.
 - O ágio interno fundamentado como de rentabilidade futura não tem essência econômica, pois a rentabilidade continuou dentro do próprio grupo BNP Paribas, assim como o dinheiro não trocou de dono, a rentabilidade proveniente das atividades da BGN Participações também não.
 - Entendemos que as empresas têm autonomia para realizar operações intragrupos e contabilizá-las da forma que lhes aprouver, porém os impactos tributários destas operações são controlados pelo fisco.
 - A amortização do ágio, fundamentado em rentabilidade futura, e gerado em operações intragrupos carece de fundamentação econômica para a sua dedutibilidade do lucro real e da base de cálculo da CSLL.
 - Se assim fosse permitido qualquer grupo empresarial poderia criar ativos tributários, materializados pela amortização de ágios, criados apenas em operações de reorganizações societárias internas, sem intervenção de terceiros, e sem ônus financeiro, pois o dinheiro de aquisição permaneceria dentro do grupo empresarial, apenas circulando entre as empresas do próprio grupo.
 - Esta pausa e reflexão serve para entender a criação deste ágio que será futuramente amortizado no Banco Cetelem, após a incorporação reversa da Cetelem Holding realizada no ano-calendário de 2010.
 - (...)

1.3 INCORPORAÇÃO DA BGN PARTICIPAÇÕES PELA CETELEM HOLDING

- A empresa Cetelem Holding teve sua razão social alterada de Ltda para S/A.
- Em 12/12/2008 a empresa Pryor Consulting Services Ltda, a pedido da Cetelem Holding, elaborou um laudo de avaliação que apurou o patrimônio líquido da BGN Participações em R\$ 167.425.000,00, na data-base de 30/09/2008.
- Em 15/12/2008 foi firmado o Protocolo de Incorporação e Justificação entre as empresas BGN Participações e Cetelem Holding, que definiu como critério de avaliação do patrimônio líquido da BGN Participações o valor contábil de R\$ 167.425.000,00, apurado na data-base de 30/09/2008, pela empresa Pryor Consulting Services Ltda.
- Em 19/12/2008 foi elaborada ata da AGE da empresa Cetelem Holding que decidiu: (i) Pela aprovação do Protocolo de Incorporação e Justificação firmado em 15/12/2008 que tratava da incorporação da BGN Participações; (ii) Aprovar a nomeação da empresa Pryor Consulting Services Ltda para proceder a avaliação do PL da incorporada (correção feita pela AGE do dia 09/02/2008); (iii) Aprovar o valor do PL da incorporada apurado no laudo em R\$ 167.425.000,00; (iv) Aprovar a incorporação pelo valor apurado no laudo.
- (...)

1.4 INCORPORAÇÃO DA BGN HOLDING PELO BANCO BGN (ATUAL BANCO CETELEM)

- Em 22/02/2010 o Banco BGN (atual Banco Cetelem) e a BGN Holding assinaram o Protocolo de Incorporação e Justificação através do qual ocorreria a incorporação reversa da BGN Holding.

- A incorporada possuía capital social de R\$ 242.500.192,00 divididos em 242.500.192 quotas, sendo 242.500.191 quotas de propriedade da Cetelem Holding e uma quota de propriedade de Marc Campi.

- A proposta de incorporação tinha justificativa na segregação das atividades financeiras e não financeiras do Grupo Cetelem no Brasil.

1.5 INCORPORAÇÃO DA CETELEM HOLDING PELO BANCO BGN (ATUAL BANCO CETELEM)

- (...)

1.6 CONTABILIZAÇÃO E AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO PELO BANCO CETELEM

(...)

2. DA ANÁLISE DOS FATOS E DO DIREITO

- (...)

3. VALORES TRIBUTÁVEIS

- O valor de R\$ 67.817.718,80 indevidamente excluído da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL no ano-calendário de 2010.

Da Impugnação

Nos termos da decisão da DRJ, segue o relato da Impugnação, de fls. 475/505:

I - PRELIMINARES

(a) Tempestividade

- 1. A Impugnante ressalta a tempestividade da defesa.

(b) Decadência da exigência fiscal: ágio formado no ano-calendário de 2008

- (...)

- 4. Tendo em vista que o auto de infração foi lavrado em 23.12.2015, só poderiam ser abrangidos pela autuação os fatos geradores ocorridos a partir de **23.12.2010**. As operações analisadas pela Fiscalização foram realizadas em **2008**, não sendo passíveis de contestação pelas autoridades fiscais em 2015.

- (...)

II. O AUTO DE INFRAÇÃO

- (...)

- 13. Conforme será demonstrado ao longo dessa Impugnação, o argumento aduzido pela Fiscalização não deve prosperar, uma vez que o ágio teve origem em operação realizada com terceiros não relacionados, com efetivo pagamento do preço de aquisição e substância econômica e negocial.

III. OS FATOS

(a) Breves comentários sobre as atividades da Requerente e a expansão no segmento de crédito consignado

- 14. O Grupo Cetelem é uma subdivisão mundial do Grupo francês BNP Paribas (“Grupo BNPP”), que atua no segmento de crédito ao consumidor. No Brasil, as atividades da Cetelem estão centralizadas na Requerente e em suas subsidiárias, com atuação no segmento de cartões de crédito, empréstimo pessoal, empréstimo consignado, seguros, saques, dentre outras. As atividades da Cetelem no Brasil iniciaram-se no ano de 1999, trazendo ao País a experiência de mais de 50 anos na concessão de crédito ao consumo.

- (...)

- 18. Com o objetivo de investir no segmento de crédito consignado, o Grupo Cetelem no Brasil iniciou tratativas para aquisição do Banco BGN S.A (“Banco BGN” – antiga denominação da Requerente), instituição financeira Pernambucana com sólida carteira de crédito consignado, pertencente ao Grupo Queiroz Galvão. No segundo semestre de 2007, as partes chegaram a um acordo comercial para a venda das ações da holding controladora do Banco BGN para o Grupo Cetelem.

- 19. Cabe aqui um esclarecimento importante: como a mecânica de pagamento de preço envolvia ações do BNPP francês, a operação teve que ser formalizada inicialmente a partir do BNPP francês, para em seguida ser transferida para o Brasil. O Grupo Cetelem no Brasil era o efetivo adquirente do BGN Participações e tinha a intenção original de adquirir as ações em dinheiro. A aquisição foi apenas realizada tendo sido a aquisição realizada pelo BNPP francês em decorrência de uma exigência dos vendedores, que queriam receber, como pagamento ações do próprio BNPP francês. Tanto isso é verdade que, logo em seguida, o caixa devido pelo Grupo Cetelem no Brasil foi utilizado para adquirir a referida participação societária do BNPP francês.

- 20. Após a assinatura do contrato e obtenção das aprovações das autoridades competentes, a participação societária na BGN Participação S.A (“BGN Participações”), holding controladora do Banco BGN (antiga denominação da Requerente), foi transferida em permuta para o Grupo BNPP, com pagamento do preço de aquisição em benefício dos antigos acionistas, através da entrega de ações do BNPP negociadas na bolsa de valores de Paris. Trata-se de operação realizada entre partes não relacionadas, com o objetivo de expandir as atividades do Grupo Cetelem na área de crédito consignado.

- 21. Posteriormente, no contexto da transação e com o objetivo de reorganizar as suas atividades no Brasil, era necessário que o investimento devido no Banco BGN (antiga denominação da Requerente) fosse transferido para o Grupo Cetelem no Brasil. Isso porque a atividade de crédito consignado às pessoas físicas é atividade restrita ao Grupo Cetelem ao longo de outros países, tendo sido o Grupo Cetelem que capitaneou a referida aquisição.

- 22. Assim foi que, no final do ano-calendário de 2008, a Cetelem Holding Participações S.A (“Cetelem Participações”) adquiriu a participação societária na BGN Participações pelo mesmo custo de aquisição anteriormente pago pelo Grupo BNPP, com o pagamento do preço em dinheiro (nota 1).

Nota 1. Diferentemente do informado pela D. Fiscalização, o preço de aquisição incorrido pelo BNPP francês (ações + torna) resultou em um custo registrado no Banco Central de USD 97.291.611,89 + EUR 237.762.481,82, sendo o preço posteriormente pago em dinheiro pela Cetelem Participações em benefício do BNPP de EUR 315.003.852,00. Portanto, ambos os preços foram equivalentes, não havendo que se falar em ágio criado artificialmente. Em razão das variações cambiais verificadas neste momento, houve inclusive o reconhecimento de um ganho de capital tributado pelo Imposto de Renda Retido na Fonte (“IRF”).

- 23. Nesse momento, tendo efetivamente adquirido investimento relevante na BGN Participações, a Cetelem Participações passou a ser **legalmente obrigada**, (...), a avaliar seu investimento nessas sociedades segundo o método da equivalência patrimonial, desdobrando seu custo de aquisição em: (i) valor de patrimônio líquido; e (ii) ágio.

- 24. Posteriormente, deliberou-se a incorporação da BGN Participações na Cetelem Participações; seguida da incorporação da Cetelem Participações no Banco BGN (antiga denominação da Requerente). Com isso, os valores que haviam sido registrados pela Cetelem Participações a título de ágio passaram a ser considerados como amortizáveis para fins fiscais, já que sua justificativa econômica se baseava na expectativa de rentabilidade futura do Banco BGN (Requerente), conforme o laudo de avaliação elaborado para esse fim.

(b) Operações realizadas no âmbito da Transação

- 25. As operações para a aquisição do Banco BGN podem ser segregadas em três passos principais: **(a) Passo 1:** Aquisição das ações da BGN Participações pelo BNPP; **(b) Passo 2:** Aquisição das ações da BGN Participações pela Cetelem Participações; e **(c) Passo 3:** Incorporação da BGN Participações pela Cetelem Participações, seguida da Incorporação da BGN Holding e Cetelem Participações pela Requerente. Para facilitar a compreensão, as estruturas dos Grupos BNPP e BGN antes da transação podem ser representadas graficamente da seguinte forma:

- (...)

Passo 1: Aquisição das ações do BGN Participações pela BNPP

- 26. A primeira etapa da transação consistiu na aquisição de ações do BGN Participações pela sociedade francesa BNP Paribas (“BNPP”), através do Contrato de Permuta de Ações (“Contrato”), celebrado entre os sócios da BGN Participações (“Pessoas Físicas”) e o BNPP, em 18.07.2007 (**Doc. nº 5**). Por meio desse instrumento, as pessoas físicas entregariam a integralidade das ações do BGN Participações (42.309.175 ações) ao BNPP, tendo como contrapartida ao recebimento de 2.524.366 ações do BNPP e torna, no valor de R\$ 185.000.000,00.

- (...)

- 28. Além disso, foi apresentado ao BACEN requerimento para a transferência do controle acionário da Requerente e da BGN Leasing à BNPP.

- 29. Como o Fechamento não ocorreu no prazo estipulado, as partes acordaram em celebrar, em 29.10.2007, o Primeiro Aditivo ao Contrato de Permuta de Ações (**Doc. nº 7**), alterando o número de ações permutadas do BNPP de 2.524.366 para

3.646.292, montante distinto do informado pela Fiscalização como contraprestação paga para aquisição da BGN Participações.

- 30. Neste íterim, ao analisar o requerimento apresentado pelo BNPP, o BACEN condicionou a autorização de mudança de controle acionário à implementação de uma reorganização societária da estrutura do Grupo BGN, de modo que as instituições financeiras passassem a ser detidas por uma sociedade cujo objeto social fosse exclusivamente deter as ações da Requerente e da BGN Leasing.

- 31. Em atenção à manifestação do BACEN, a sociedade BGN Holding foi constituída, sendo celebrado o Segundo Aditivo ao Contrato de Permuta de Ações (**Doc. 8**) para adequar os termos do Contrato à constituição da BGN Holding.

- 32. A transferência do controle acionário foi autorizada pelo BACEN, conforme publicação no Diário Oficial da União de 26.11.2008 (**Doc. 9**), tendo ocorrido a efetiva transferência das ações da BGN Participações para o BNPP. A partir dessa data, a estrutura societária do Grupo BNPP Paribas pode ser representado da seguinte maneira:

- (...)

Passo 2: Aquisição das ações da BGN Participações pela Cetelem Participações

- 34. Posteriormente, com o objetivo de integrar as suas atividades no Brasil, a Cetelem Participações assinou Contrato de Compra e Venda com o BNPP para aquisição das ações da BGN Participações (**Doc. 10**, com tradução juramentada – **Doc 11**). **O preço foi pago com a efetiva remessa de recursos financeiros e recolhimento do IOF.**

- 35. A determinação do preço se deu com observância às regras de preço de transferência e foi justificado por Laudo de Avaliação Econômico-Financeira elaborado pela Ernst&Young (**Doc. 12**). O método utilizado para determinação do preço de aquisição foi o de Preços Independentes Comparados (“**PIC**”), com o pagamento do mesmo preço pago pelo BNPP na transação com partes não relacionadas (Passo 1).

- 36. A aquisição da participação societária foi registrada pela Cetelem Participações com o desdobramento do investimento nas subcontas de patrimônio líquido da investida, e do valor correspondente ao ágio referente à aquisição

- 37. A precisa análise do contexto da aquisição é essencial ao exame desses autos pois, ao contrário do que pretende fazer crer a Fiscalização, a aquisição das ações da BGN Participações pela Cetelem Participações não é um negócio jurídico isolado, com a geração artificial de ágio. Nesse particular, vale reiterar trecho do TVF que demonstra as equivocadas premissas utilizadas pela Fiscalização:

- (...)

- 38. Vê-se que o lançamento discutido nestes autos encontra respaldo em três premissas específicas: **(i)** o ágio decorre da aquisição de ações da BGN Participações pela Cetelem Participações; **(ii)** a BGN Participações e a Cetelem Participações integravam o mesmo grupo econômico quando da realização da transação, de forma que o ágio é “interno”; e **(iii)** o “ágio interno” é indedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSL, por ausência de fundamentação econômica.

- 39. Ocorre que as premissas avençadas pela Fiscalização para justificar a exigência não representam a realidade dos fatos. A análise restringe-se a um passo isolado de uma estrutura de aquisição de um ativo de partes não relacionadas e não à transação como um todo. A estrutura após o passo 2 pode ser resumida da seguinte forma:

- (...)

Passo 3: Incorporação da BGN Participações pela Cetelem Participações, seguida de incorporação da BGN Holding e Cetelem Participações pelo Banco BGN (antiga denominação da Requerente)

- 40. A racionalização da estrutura societária foi efetivada por meio da incorporação da BGN Participações à Cetelem (**Doc 13**), seguida da incorporação da BGN Holding e Cetelem Participações pelo Banco BGN (**Doc. 14**).

- 41. Ao proceder às incorporações mencionadas, a Requerente passou a contabilizar, em seu ativo diferido, o ágio anteriormente escriturado pela investidora. Nos exatos termos da legislação aplicável, esse valor de ágio, por ser fundamentado na expectativa de rentabilidade futura da sociedade investida, passou a ser amortizado para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSL, no prazo previsto no Laudo de Avaliação. Após essa etapa, a estrutura do Grupo passou a ser a seguinte:

- (...)

IV. DO DIREITO

(a) A colocação da questão

- 43. A documentação acostada aos autos pela Requerente não deixa qualquer dúvida de que as ações da BGN Participações foram adquiridas de terceiros não relacionados (pessoas físicas do Grupo Queiroz Galvão). A transação foi realizada com o fim de expandir a atuação do Grupo BNPP na área de crédito consignado. Trata-se de fato incontroverso e reconhecido pela própria Fiscalização no Auto de Infração.

- (...)

- 45. As DD. Autoridades Fiscais pretendem ignorar todo o contexto em que as transações foram efetuadas para concluir que o ágio foi gerado em operação realizada dentro do mesmo grupo econômico. (...)

- (...)

- 47. Por evidente que este equívoco na interpretação dos fatos e do direito aplicáveis ao caso deve ser sanado por esta I. DRJ: (...) **(b)** não há descumprimento das normas fiscais que regulam os preços que devem ser praticados em transação entre partes relacionadas (regras de DDL e de preços de transferências); (...).

- 48. Como será visto abaixo, existem três argumentos principais que impõem o imediato cancelamento deste Auto de Infração: (a) todos os pressupostos legais para a amortização do ágio foram atendidos; (b) não há qualquer vedação legal à

venda de investimento mantido pelo acionista estrangeiro (BNPP) pelo seu valor de mercado a uma parte relacionada; e (c) ainda que se considere que o ágio foi gerado dentro do mesmo grupo econômico, o que se admite apenas para argumentar, não existia qualquer vedação legal ao seu reconhecimento e amortização à época dos fatos discutidos neste Auto de Infração (2007 a 2010).

(b) Primeiro Argumento: O ágio pago pela requerente é legítimo e passível de amortização fiscal

- (...)

- 55. *Esse ágio registrado nos termos do artigo 385 do RIR/99 tinha por base o valor justo de mercado da BGN Participações (estabelecido com fundamento em transação com partes independentes) e foi fundamentado na expectativa de rentabilidade futura da sociedade adquirida, devidamente fundamentada por estudos prévios e pelo Laudo de Avaliação preparado pela E&Y.*

- (...)

(c) Segundo Argumento: A autorização legal à venda das ações da BGN Participações para outra sociedade do Grupo, com transferência do custo legitimamente incorrido par o Brasil

(c.1) A colocação da questão

- (...)

- 60. *Como será visto abaixo, a legislação fiscal e a jurisprudência não vedam a transferência de um ativo pelo seu custo de aquisição para partes relacionadas; tampouco glosam o custo de aquisição legítimo incorrido em transações com partes relacionadas, desde que determinados limites sejam respeitados.*

- (...)

(c.3) O cumprimento das regras de DDL e de preços de transferência

- (...)

- 78. *Tratando-se de importação de um direito de pessoa vinculada, o custo válido para fins fiscais pela Cetelem Holding não poderia ser superior ao custo apurado de acordo com um dos métodos previstos na legislação de preços de transferência. A Cetelem Holding, em estrita observância à legislação fiscal, decidiu aplicar o Método PIC e considerar como preço parâmetro o preço de compra do mesmo ativo pelo BNPP às Pessoas Físicas do Grupo Queiroz Galvão, atestado por laudo de avaliação elaborado especificamente para este fim.*

- (...)

(d) Conclusão

- 96. *A amortização do ágio deve ser admitida no presente caso sob qualquer perspectiva que se examine o Auto de Infração: em uma perspectiva jurídico-tributária, porque atende aos critérios específicos previstos na legislação vigente, tanto no que diz respeito às normas de amortização do ágio, quanto no que se*

relaciona às regras que regulam os efeitos tributários de operações entre partes não relacionadas. Em uma perspectiva econômico-contábil, porque a transação não representou a criação de riqueza artificial, mas sim a aquisição de ativo pelo seu valor de mercado, de terceiros não relacionados.

- (...)

V. DA NECESSIDADE DE CANCELAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO E DOS JUROS DE MORA MANTIDOS PELA R. DECISÃO RECORRIDA

(a) O descabimento da multa de ofício de 75%

- (...)

- 101. A cobrança de multa em valores tão elevados já foi objeto de apreciação pelo E. Supremo Tribunal Federal (“STF”) (...) o E. STF considerou que a aplicação de multa de 25% violaria os princípios do não-confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade.

- 102. Portanto, ainda que a presente autuação pudesse ser considerada procedente, o que se admite apenas para argumentar, a multa de 75% aplicada pela Fiscalização se configura desproporcional à suposta infração cometida pelo Requerente, devendo ser reduzida a um valor proporcional e adequado.

(b) A Impossibilidade de aplicação dos juros sobre a multa de ofício

- (...)

(c) A Impossibilidade de incidência de Juros SELIC sobre os valores lançados de ofício pela Fiscalização

- (...)

VI. AS COMPENSAÇÕES DE OFÍCIO REALIZADAS PELA FISCALIZAÇÃO

- (...)

VII. A CONCLUSÃO E O PEDIDO

- 109. Do acima exposto, restou demonstrado que:

(i) esta impugnação é tempestiva (...);

(ii) preliminarmente, deve ser reconhecida a preclusão do Direito de a Fiscalização questionar apenas em 2015 valores de ágio relacionado a operações efetuadas em 2008;

(iii) no que diz respeito ao mérito, a Requerente reitera primeiramente que o ágio foi originalmente gerado em operação para aquisição do Banco BGN de terceiros não relacionados. Nesse sentido, tendo adquirido a totalidade das operações do Grupo BGN junto a terceiros, em uma transação com efetivo fluxo de recursos para pagamento do preço, é certo que o grupo BNPP faria jus ao benefício da dedutibilidade do ágio. O custo incorrido pelo BNPP é válido, legítimo e

devidamente suportado por documentação hábil e idônea para fins fiscais brasileiros;

(iv) justamente por essa razão o BNPP também teria o legítimo direito de consolidar seu investimento brasileiro, por esse mesmo custo, na sociedade brasileira Cetelem Participações;

(v) assim, tendo adquirido investimento relevante na BGN Participações em transação com efetivo pagamento de preço e geração de valor no Brasil, a Cetelem Participações passou a ser obrigada a avaliar esse investimento pelo Método da Equivalência Patrimonial, nos termos da legislação fiscal e societária, devendo o custo de aquisição – que era o mesmo custo legitimamente incorrido pelo BNPP – ser desdobrado em (a) patrimônio líquido; e (b) ágio;

(vi) sob o ponto de vista da legislação fiscal, todos os requisitos necessários para que as despesas de amortização do ágio discutido nestes autos pudessem ser consideradas como dedutíveis para fins fiscais foram devidamente cumpridos. (...);

*(vii) note-se que mesmo que tenha ocorrido uma “transferência” de custo do BNPP para a Cetelem Participações, essa prática não caracteriza nenhum tipo de ilícito, sendo que, sob o ponto de vista da legislação fiscal brasileira. A reorganização societária realizada após a aquisição de investimento de terceiros com pagamento de ágio pela pessoa jurídica, inclusive, é **induzida** pelo ordenamento jurídico. É, inclusive, completamente descabida a alegação feita pela D. Autoridade Fiscal que a mera alocação do investimento adquirido pelo BNPP para a Cetelem Participações teria o condão de transformar o ágio ora discutido em um artificial “ágio intragrupo”.*

(viii) (...)

(ix) (...)

(x) (...)

(xi) por fim, foi demonstrado que a multa aplicável é abusiva e que a taxa SELIC não pode ser aplicada aos créditos tributários e, se admitida a sua aplicação, só poderá incidir sobre o crédito tributário principal, não podendo recair sobre o valor da multa de ofício, que é penalidade e não tem natureza tributária.

- (...)

- III. A Requerente protesta ainda pela juntada posterior de documentos que possam se fazer necessários, (...).

Em julgamento realizado em 29 de agosto de 2016, a 10ª Turma da DRJ/BHE, considerou improcedente a impugnação da contribuinte e prolatou o acórdão 02-69.809, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

Tratamento Tributário do Ágio. Incorporação, Fusão ou Cisão.

A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o da rentabilidade futura da coligada ou controlada, 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.

Para a amortização fiscal do ágio são necessários três requisitos fundamentais: **(a)** que exista investimento realizado pela investidora na investida (coligada ou controlada) com ágio devidamente contabilizado nos termos da lei; **(b)** que o seu fundamento econômico seja o valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros; e **(c) que posteriormente a empresa investidora absorva o patrimônio da investida por incorporação, fusão ou cisão (ou vice-versa, no caso de incorporação às avessas).**

Os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 se dirigem às pessoas jurídicas **(i) real sociedade investidora**, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e **(ii) pessoa jurídica investida**. Deve-se consumir a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deram causa passam a se comunicar diretamente. Compartilhando do mesmo patrimônio a controladora e a controlada ou coligada, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia.

Tributação Reflexa. CSLL.

O mesmo procedimento adotado em relação ao lançamento principal do IRPJ, repercute também na CSLL.

Multa de Ofício.

Nos casos de lançamento de ofício, será aplicada a multa de 75% (setenta e cinco por cento), sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento.

Juros de Mora.

Sobre todos os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, incidirão juros de mora calculados à taxa a Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Conforme expressa previsão legal, incidem juros de mora sobre todos os débitos tributários de competência da União relativos aos impostos, contribuições e multas, calculados pela Taxa Selic.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A ora recorrente, devidamente cientificada do acórdão recorrido, apresentou recurso voluntário tempestivo (fls. 5.236/5.341), onde repete os argumentos apresentados em sede de manifestação de inconformidade, principalmente nos seguintes tópicos:

- (I) Preliminar de Decadência - ágio formado em 2008;
- (II) Da pendência dos autos: O auto de infração, a impugnação e a decisão recorrida;
- (III) Dos fatos;
 - (III.a) Breves comentários sobre as atividades da Recorrente e a expansão do segmento de crédito consignado;
 - (III.b) Das operações realizadas no âmbito da Transação;
- (IV) Do direito:
 - (IV.a) Primeiro argumento: O ágio pago pela Recorrente é legítimo e passível de amortização fiscal;
 - (IV.b) Segundo argumento: A "confusão patrimonial" do "investidor originário" não é requisito previsto em lei;
 - (IV.c) Terceiro Argumento: A autorização legal das vendas das ações da BGN Participações para outra sociedade do Grupo, com transferência do custo legitimamente incorrido para o Brasil;
 - (IV.d) Quarto Argumento: A não-vedação a negociações entre partes relacionadas;
- (V) Do Descabimento da multa de ofício de 75%;
- (VI) Da incidência de juros sobre a multa de ofício;
- (VII) Da impossibilidade de incidência de juros SELIC;
- (VIII) Das compensações de ofício realizadas pela Fiscalização;

Em razão do PA n. 16327.720700/2016-47, que trata do mesmo assunto, ou seja da dedução da amortização do mesmo ágio, só que relativo a períodos posteriores já se encontrar sob a minha relatoria, e este se encontrar também nesta mesma Turma, porém com outro Conselheiro que foi transferido para a CSRF, e considerando que o resultado desta discussão interferirá diretamente no resultado daquela, restou caracterizada a vinculação por conexão, de tal forma que os autos foram encaminhados para a minha relatoria, em 19/10/2017, conforme despacho de fls. 1017/1018.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Relatora.

A contribuinte foi cientificada do teor do acórdão da DRJ/BHE e intimada ao recolhimento dos débitos de IRPJ e de CSLL em 10/10/2016 (ciência solicitação de cópias às fl. 972/973, abertura 03/11/2016), e apresentou em 18/10/2016, recurso voluntário, juntados às fls. 901/935, tempestivamente, portanto dele conheço.

PRELIMINAR

1 - Decadência da exigência fiscal: ágio formado no ano-calendário de 2008.

Em sede de preliminar, a Recorrente pugna pela impossibilidade do Fisco efetuar lançamentos sobre fatos pretéritos, já consumados em razão do decurso do prazo decadencial, uma vez que o ágio, como elemento contábil e societário, surgiu em operações ocorridas no ano-calendário de 2008.

No seu entender, numa fiscalização levada a efeito em 2015, 23/12/2015, a Autoridade Fiscal não poderia questionar os atos societários que deram origem ao ágio, na medida em que esse direito já teria decaído, somente a fatos geradores ocorridos a partir de 23/10/2010, nos termos do art. 150, §4º, do CTN.

Quando da análise da decadência envolvendo fatos pretéritos com repercussão futura, devemos observar o fato que está repercutindo, a fim de avaliar se o lançamento que está sendo efetuado implica alteração de resultado fiscal alcançado pela decadência.

No presente caso, o fato pretérito que está repercutindo no lançamento não é o resultado fiscal de período anterior, mas reorganização societária que a fiscalização imputou artificiosa e simulada, para produzir uma despesa dedutível. E o que está sendo objeto de lançamento não são os atos societários, eis que a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por seus agentes, não valida ou invalida atos societários, mas analisa sua repercussão frente à legislação tributária e exige os tributos porventura deles decorrentes.

Segue trecho do recente Acórdão nº 9101.002.387, proferido pela C. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de relatoria do I. Conselheiro Luís Flávio Neto, publicado em 14/09/2106:

Ocorre que o prazo de decadência em questão apenas começa a fluir a partir do momento em que o contribuinte realiza a amortização do ágio, pois somente a partir daí é possível cogitar inércia do fisco: a partir da dedução das despesas de ágio da base de cálculo do tributo, caso o fisco discorde, deverá lavrar AIIM para a glosa correspondente, o que não seria possível antes da efetiva amortização ter sido levada a termo pelo contribuinte.

Dessa forma, tendo em conta que o ágio apurado em 2008 só foi amortizado em 2010, no presente caso, quando fez valer-se de sua condição de direito creditório, alterando a base de cálculo dos tributos e, assim, sendo passível de glosa pelo Fisco, entendo adequada a formalização da exigência em tela. Por conseguinte, REJEITO a preliminar de decadência arguida.

Assim, meu voto é no sentido de rejeitar esta preliminar suscitada.

MÉRITO

Este auto de infração trata da glosa de despesas de Amortização do Ágio excluídas da base do IRPJ e CSLL no ano-calendário de 2010.

Segundo o TVF:

“Este Termo de Verificação Fiscal trata da análise das incorporações reversas realizadas, no dia 22/02/2010, pelo Banco Cetelem das empresas BGN Holding Financeira Ltda (doravante BGN Holding), CNPJ nº 09.219.020/0001-22, e Cetelem Holding Participações S/A (doravante Cetelem Holding), CNPJ nº 09.081.006/0001-05.

Estas incorporações resultaram na contabilização pelo Banco Cetelem de um ágio no valor de R\$ 813.812.625,41 que está sendo amortizado em uma razão de 1/120 desde março de 2010.

1. DESCRIÇÃO DOS FATOS

O ágio de R\$ 813.812.625,41 estava contabilizado na empresa Cetelem Holding desde o dia 19/12/2008, e a sua origem era devido à aquisição e posterior incorporação realizadas, em 11/12/2008 e 19/12/2008, pela Cetelem Holding da empresa BGN Participações S/A (doravante BGN Participações), CNPJ Nº 02.538.761/0001-27, cujo principal ativo era o Banco BGN, atual Banco Cetelem.

Porém, em momento anterior ao dia 11/12/2008, o Grupo BNP Paribas, instituição com sede na França, procedeu a aquisição da BGN Participações, através de permuta de ações com torna em dinheiro.

No dia 11/12/2008 as empresas Cetelem Holding e BGN Participações faziam parte do Grupo BNP Paribas, logo o ágio de R\$ 813.812.625,41 foi gerado em uma operação econômica entre empresas do mesmo grupo, e, portanto, a amortização deste ágio deveria ser indedutível da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL por se tratar de “ágio interno” sem fundamentação econômica, conforme será demonstrado a seguir.

(...)

2. DA ANÁLISE DOS FATOS E DO DIREITO

Para podermos analisar a amortização do ágio e a sua dedutibilidade da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, devemos entender a sua fundamentação econômica.

Conforme visto no item 1.1 deste Termo desde 18/07/2007 com a assinatura do Contrato de Permuta de Ações o BNP Paribas se comprometeu em adquirir o Banco BGN (Atual Banco Cetelem) através da permuta de ações com os

controladores da BGN Participações, fato que foi consumado em 26/11/2008 através da publicação no DOU da aprovação pelo Banco Central do Brasil da transferência do controle societário do Banco BGN para o BNP Paribas. No dia 11/12/2008 a Cetelem Holdings celebrou com o BNP Paribas o Contrato de Compra e Venda de Ações por meio do qual adquiriu a totalidade das ações da BGN Participações, nesta data, tanto a Cetelem Holdings, como a BGN Participações pertenciam ao Grupo BNP Paribas.

O ágio interno fundamentado como de rentabilidade futura não tem essência econômica, pois a rentabilidade continuou dentro do próprio Grupo BNP Paribas, assim como o dinheiro continuou dentro do Grupo, a rentabilidade proveniente das atividades da BGN Participações também continuou.

(...)

A amortização do ágio, fundamentado em rentabilidade futura, e gerado em operações intragrupos carece de fundamentação econômica para a sua dedutibilidade do lucro real e da base de cálculo da CSLL, pois se assim fosse permitido qualquer grupo empresarial poderia criar ativos tributários, materializados pela amortização de ágios, criados apenas em operações de reorganizações societárias internas, sem intervenção de terceiros, e sem ônus financeiro, pois o dinheiro de aquisição permaneceria dentro do grupo empresarial, apenas circulando entre as empresas do próprio grupo.

Apesar do contribuinte ter contabilizado o ágio fundamentado em uma expectativa de rentabilidade futura, os efeitos tributários deste ágio não podem colidir com a realidade dos fatos e com a verdadeira fundamentação econômica dos contratos assinados.

Os efeitos tributários têm que ser baseados na essência econômica dos atos praticados, não podendo uma simples busca por um benefício fiscal se opor à verdade dos fatos, e o fisco deve utilizar todos os elementos de prova, obtidos legalmente, na busca desta verdade material.

- (...)

O Banco Cetelem vem reduzindo indevidamente o lucro real e a base de cálculo da CSLL através de uma exclusão do valor da amortização do ágio de R\$ 813.812.625,41 a uma taxa mensal de 1/120.

No ano-calendário de 2010, foram contabilizadas amortizações nos meses de março a dezembro que totalizaram uma exclusão indevida de R\$ 67.817.718,80.”

(Grifos acrescentados)

A Fiscalização entendeu que o ágio gerado seria originado internamente já que a real adquirente do investimento seria a sociedade estrangeira BNP Paribas, e que, portanto, as reorganizações societárias subsequentes não resultaram na efetiva confusão do investimento em participação societária adquirente/investidora com o patrimônio da sociedade adquirida/investida, tornado a dedução da amortização indedutível.

Que o Grupo tentou apenas transferir um direito, que seria originalmente do BNP Paribas para a Cetelem Holdings. E que ao fim, a amortização feita pela Cetelem seria oriunda de reorganização interna, sem a intervenção de terceiro, e sem ônus financeiro, já que o dinheiro de aquisição permaneceria dentro do grupo empresarial, apenas circulando entre as empresas do próprio grupo.

A decisão recorrida, a seu turno, manteve o lançamento, entendendo que dentre os requisitos necessários para a dedução da amortização, não houve a ocorrência da confusão patrimonial entre a investidora originária e a investida.

Ressalte-se, aqui que o ágio interno foi afastado. Já que em seu entendimento o negócio que originou o ágio se deu entre partes não relacionadas com o efetivo pagamento.

E concluiu da seguinte forma:

4.4 – CONCLUSÃO

Em suma, no caso vertente, acerca dos requisitos legais necessários para amortização fiscal do ágio, evidencia-se:

- (a) existiu um investimento realizado pela investidora (Cetelem Participações Holding) na investida (BGN Participações, holding do Banco BGN); com ágio devidamente contabilizado nos termos da lei;
- (b) o negócio foi pactuado entre partes não relacionadas e houve o efetivo pagamento;
- (c) o fundamento econômico do ágio foi o da rentabilidade futura da investida;
- (d) houve a confusão patrimonial entre a investidora e investida, uma vez que, no final das reorganizações societárias acontecidas, a investidora (**Cetelem Holding Participações**) foi incorporada pela investida (Banco BGN, atual Banco Cetelem);
- (e) **todavia, não houve a necessária confusão patrimonial entre a investidora originária (Cetelem América) e investida (Banco BGN, atual Banco Cetelem).**

Enfim, no caso concreto restou ausente uma das condições legais necessária para a amortização fiscal do ágio, notadamente, a confusão patrimonial entre a investidora originária e a investida.

Portanto, são indedutíveis na determinação do lucro real as despesas de amortização de ágio, objeto da presente ação fiscal.

Assim, passo ao relato de como ocorreram as operações societárias, que gerou o ágio objeto de análise da Fiscalização:

Grupo Cetelem no Brasil é uma subdivisão mundial do Grupo Francês BNP Paribas (Grupo BNPP), que atua no segmento de crédito ao consumidor, e iniciou tratativas para aquisição do Banco BGN S.A. (Banco BGN), instituição financeira Pernambucana com sólida carteira de crédito consignado, pertencente ao Grupo Queiroz Galvão, objetivando o rápido desenvolvimento e crescimento do mercado de consignados, sendo que no segundo semestre de 2007, as partes chegaram a um acordo comercial para a venda das ações da holding controladora do Banco BGN ao Grupo Cetelem.

Por termo assinado em 18/07/2007, o BNPP comprometeu-se em adquirir o Banco BGN (atual Banco Cetelem), através da permuta de ações da BNPP negociadas na bolsa de valores de Paris, com os controladores da BGN Participações, o que se consumou em 26/11/2008, através da aprovação dada pelo Banco Central, transferindo-se o controle societário do Banco BGN para o BNPP.

Ressalte-se aqui, que o fato de o BNPP ter pago o preço através de permuta com suas ações ocorreu de exigência negocial dos vendedores, que exigiram que o pagamento envolvesse ações do BNPP francês, para em seguida ser transferida para o Brasil, especificamente para o Grupo Cetelem, que dentro das atividades globais, tem como atividade restrita o crédito consignado.

Assim, em fins de 2008, a Cetelem Holding adquiriu a participação societária na BGN Participações, pelo mesmo custo de aquisição anteriormente pago pelo Grupo BNPP, com o pagamento do preço em dinheiro.

Frise-se, aqui, que a Cetelem Holding era a efetiva adquirente da BGN Participações e tinha a intenção original de adquirir as ações em dinheiro, ela somente foi efetuada pelo BNPP francês em decorrência da exigência feita pelos vendedores, o que se confirma com o fato de logo em seguida, o caixa detido pelo Grupo Cetelem no Brasil foi utilizado para adquirir a referida participação societária do BNPP francês.

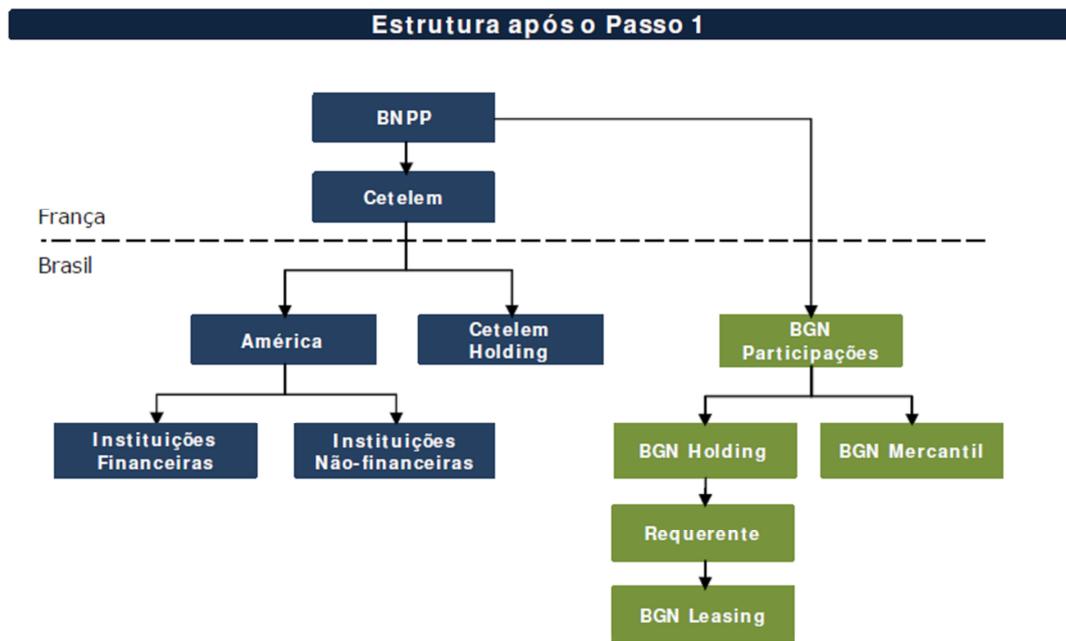
Após a aquisição, do BGN Participações, a Cetelem Holding passou a ser a controladora e a avaliar o investimento conforme o método de equivalência patrimonial. Posteriormente, ocorreu a incorporação da BGN Participações na Cetelem Holding e incorporação da Cetelem Holding no Banco BGN (ora Recorrente), que passou a amortizar o ágio fiscalmente.

Tudo isso ocorreu, conforme gráficos abaixo:

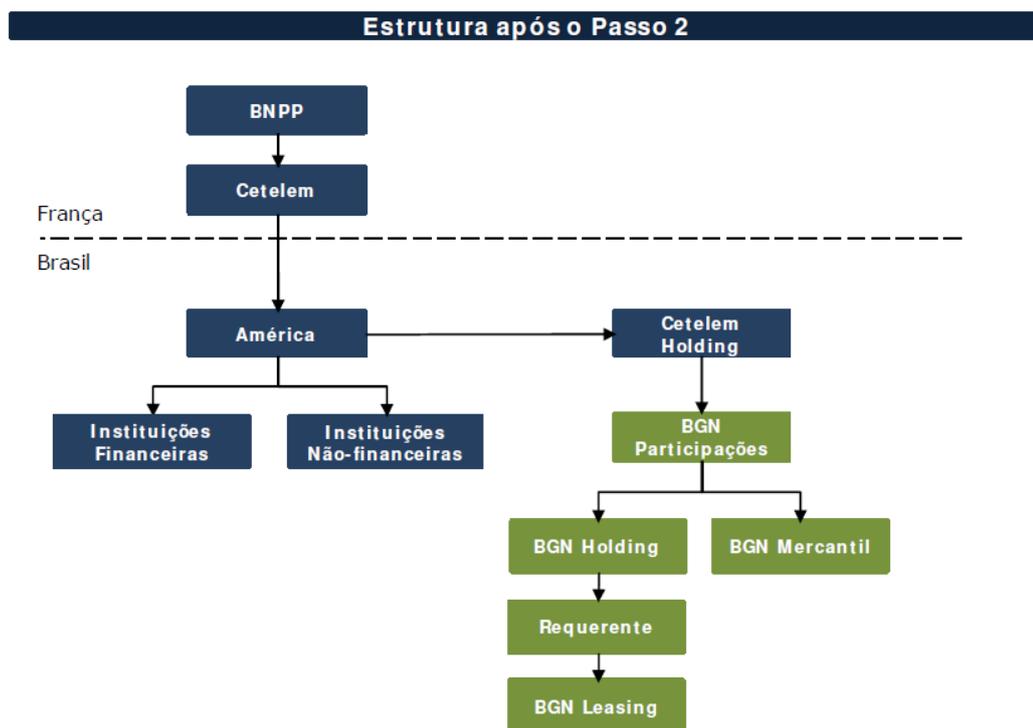
Estrutura anterior:



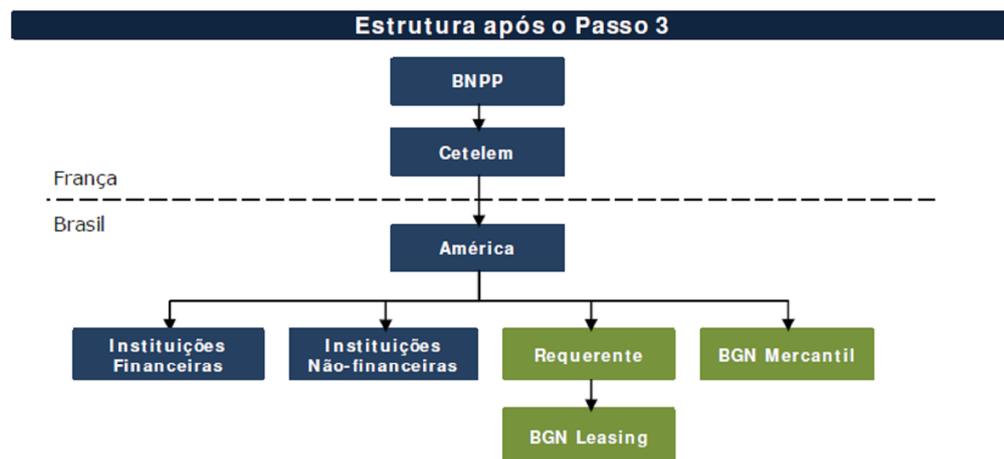
1) Aquisição das ações da BGN Participações pelo BNPP;



2) Aquisição das ações da BGN Participações pela Cetelem Holding;



3) Incorporação da BGN Participações pela Cetelem Holding e demais incorporações.



Segundo o TVF, as incorporações reversas realizadas no dia 22/02/2010 pelo Banco Cetelem das empresas BGN Holding e Cetelem Holding e que resultaram na contabilização pela Recorrente de um ágio o valor de R\$813.812.625,41 e amortizado a 1/120 desde março de 2010 não seriam dedutíveis, no presente caso, nos anos de 2011 e 2012.

O TVF reconhece a origem do ágio, em razão da aquisição e incorporação pela Cetelem Holding da empresa BGN Participações, bem como que o alvo era o principal ativo dela, o Banco BGN, atual Banco Cetelem.

Entretanto, em razão do Contrato de Permuta de Ações assinado entre BNPP e os proprietários da BGN Participações, que realizou a permuta de ações com torna em dinheiro, entendeu a Fiscalização, que as empresas Cetelem Holding e BGB Participações faziam parte do Grupo BNPP, logo o ágio foi gerado em operação econômica do mesmo grupo.

E que dessa forma, o BNPP foi a real investidora, e que para fruição do benefício da dedutibilidade da amortização do ágio a confusão patrimonial entre a empresa patrimonial da investida e investidora não ocorreu, e sim que a confusão patrimonial foi realizada com uma terceira empresa que não era de fato a real investidora.

O TVF descreve as contabilizações ocorridas em cada uma das empresas.

O impacto no lucro real e na base de cálculo da CSLL foi uma redução de R\$ 81.381.262,56 nos anos-calendário de 2011 e 2012, fruto da exclusão realizada pela conta extra-contábil (Lalur) 562.005 Reversão Provisão Amortização de Ágio, que encontra correspondência na conta contábil de receita 719909900014 - Reversão do Ágio de Incorporação.

Nos termos do art. 7º e 8º da Lei 9.532/97, a amortização do ágio é um benefício fiscal, expressamente previsto na legislação, que de início possuía foco nas privatizações, porém aplicável a qualquer pessoa jurídica que preencha as condições determinadas pela norma.

Bem como art. 385 do RIR/99, cuja base legal era o art. 20 Decreto-Lei 1.598/77:

“Artigo 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:

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.

§ 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.

Assim, passemos aos requisitos necessários para fruição de tal benefício.

a) efetivo pagamento do valor da compra;

b) operação realizada entre partes independentes e não relacionadas;

c) baseado em documento que comprove a rentabilidade futura, no qual se baseou o ágio.

Da análise dos fatos, verifica-se que quando da originação do ágio, as partes eram independentes, de um lado o Grupo BNPP, de origem francesa, da qual faz parte a Ce telem, e de outra parte sócios do Grupo BGN (Grupo Queiroz Galvão), de origem brasileira. De tal forma, que em razão da verificação de sociedade estrangeira investindo diretamente em instituição financeira brasileira, houve a declaração de interesse nacional dessa participação. Bem como, foi apresentado ao Banco Central o requerimento para transferência do controle acionário. A aprovação do Bacen era condição para o fechamento da compra.

Ou seja, não há a ocorrência de ágio interno, como bem decidido pela decisão recorrida:

4.2 – PARTES INDEPENDENTES. PROPÓSITO NEGOCIAL. CPC 15. INTERPRETAÇÃO RETROATIVA.

*Como já abundantemente relatado, as operações aqui em voga foram realizadas essencialmente em função da aquisição do Banco BGN S.A pelo Grupo Cetelem no Brasil (representado pela Cetelem América), o qual é uma subdivisão mundial do Grupo francês BNP Paribas (Grupo BNPP). Tais operações se deram em duas etapas; a primeira, foi a aquisição das ações da BGN Participações pelo Grupo BNPP (contrato de 18.07.2007, sob condição suspensiva, cujo implemento se deu em 26.11.2008); a outra, **aquisição das***

ações da BGN Participações pelo Grupo Cetelem no Brasil (Cetelem América), por meio da Cetelem Holding Participações (contrato de permuta de ações de 11.12.2008 e aditivo de 19.12.2008).

*Efetivamente não se pode negar que as partes envolvidas nas referidas operações eram independentes, cujas tratativas comerciais ocorreram num verdadeiro ambiente concorrencial. O fato de que na exata data da segunda operação, conforme contrato de compra e venda de ações pactuado entre Cetelem Holding Participações Ltda e BNP Paribas S.A, datado de 11.12.2008 (documentos de fls. 655 a 670 – **Doc. nº 10 e sua tradução juramentada, Doc. 11**), as duas empresas envolvidas pertenciam ao mesmo Grupo BNPP, não torna a operação, em si, como realizada intra-grupo, como quer a Fiscalização.*

Ora, o objeto negociado (Banco BGN S.A, juntamente com a BGN Leasing), nunca fora antes de propriedade do referido grupo francês. Pertenceu diretamente ao Grupo BNPP, apenas circunstancialmente e em curto período de tempo (de 26.11.2008, data da autorização do BACEN; até 11.12.2008, contrato de permuta de ações acima mencionado), em razão de acordo comercial entre as partes, na medida em que os vendedores (pessoas físicas donas do Banco BGN) condicionaram a realização do negócio ao recebimento de ações do próprio Grupo BNPP (como alega a defesa).

Em razão do fato de que a primeira operação (aquisição das ações da BGN Participações pelo BNPP) envolvia aquisição de instituição financeira brasileira por grupo estrangeiro, determinadas formalidades tiveram que ser observadas, notadamente a manifestação de interesse do governo brasileiro e autorização de órgão regulador. Sendo assim, o contrato de permuta de ações pactuado entre as partes (donos da BGN Participações e o BNPP), em 18.07.2007, o foi sob condição suspensiva (art. 125, do Código Civil), na medida em que dependente de autorização.

Ressalte-se, também, que foi condição imposta pelo Bacen a implementação de reorganização societária do Grupo BGN, de tal forma que as instituições financeiras (recorrente e BGN Leasing) passariam a ter seus respectivos controles acionários transferidos para sociedade nacional, cujo objeto social deveria ser exclusivamente o de deter esses investimentos (holding financeira). Fato que efetivamente ocorreu em final de 2008 (26/11/2008).

Dessa forma, as ações passaram para a sociedade nacional, através do Contrato de Compra e Venda com preço pago através de remessa de recursos financeiros e recolhimento de IOF (Doc 11 da Impugnação), em 11/12/2008, com Laudo de Avaliação Econômico-Financeira elaborado pela Ernst&Young, que justificou o valor pago utilizando-se do método de Preços Independentes Comparados ("PIC"), com o pagamento do mesmo preço pago pelo BNPP, de 01/12/2008. Bem como forneceu estimativa de valor justo de 100% do capital da BGN Participações, baseado na metodologia do Fluxo de Caixa Descontado.

Considerações Gerais

A Cetelem contratou a Ernst & Young Brasil para desenvolver a avaliação econômico-financeira da BGN Part com o intuito de auxiliar seus administradores no registro contábil (BR GAAP), conforme mencionado nas Instruções da CVM (Comissão de Valores Mobiliários) nº 247/96 (artigo 14 parágrafos 1 e 2) e nº 285/98 (artigos 1 e 2), e na classificação fiscal do eventual ágio gerado na aquisição de 100% do capital da BGN Part pela Cetelem, conforme mencionado na legislação fiscal artigo 385 do RIR (Regulamento do Imposto de Renda) Decreto 3.000/99.

Para atingir o objetivo do trabalho de avaliação econômico-financeira, foram aplicados procedimentos sempre baseados em fatos históricos, econômicos e de mercado vigentes. Os valores aqui apresentados são resultantes da análise de dados históricos (financeiros e gerenciais), além de projeções de eventos futuros, merecendo as seguintes considerações:

Baseados na metodologia do fluxo de caixa descontado (estimativa de valor com base na retabilidade futura) e nas premissas detalhadas neste relatório, o valor justo da BGN Part, em 30 de junho de 2008, situa-se entre R\$ 986 milhões (novecentos e oitenta e seis milhões de Reais) e R\$ 1.107 milhões (Um bilhão e cento e sete milhões de Reais). Neste intervalo entende-se que o valor médio de R\$ 1.047 milhões (Um bilhão e quarenta e sete milhões de Reais) representa adequadamente o valor justo da BGN Part na data-base da avaliação.

A aquisição do investimento se deu em duas partes, uma pelo BNPP e depois pela Cetelem Participações, com valor efetivamente pago.

Ou seja, a operação aqui tratada versou de operação realizada entre partes independentes e não relacionadas, de um lado Grupo Francês, que objetivou a aquisição do Grupo BGN.

A autuação pinçou uma parte do todo e entendeu num primeiro momento que as partes eram relacionadas, já que no momento em que ocorre a transferência do controle para sociedade nacional todas elas já pertenceriam ao mesmo grupo, agora Grupo BNPP.

E num segundo momento, quando diante disso, aduz como elemento essencial à dedução da amortização do ágio para fins fiscais seria necessária a confusão patrimonial entre a investida e o investidor **original**, afirmando que no caso deveria ocorrer a confusão entre BNPP e Banco BGN, quando na realidade, o que se viu foi a efetiva confusão patrimonial.

Ressaltamos que tanto a Cetelem Holding como a BGN Participações, nesta data, já pertenciam ao Grupo BNP Paribas, tanto que o Sr. Marc Campi assina o respectivo Contrato como representante das duas empresas.

A real investidora era o BNP Paribas e não a Cetelem Holdings, o Grupo Paribas tenta apenas transferir um direito, a dedutibilidade da amortização do ágio, que seria originalmente do BNP Paribas para a Cetelem Holdings.

No entendimento da decisão recorrida, a confusão patrimonial que deveria ter ocorrida seria entre a Cetelem América e não a Cetelem Holdings, pois foi aquela que gerou os recursos para a compra da BGN Participações.

A confusão patrimonial que ocorreu no presente caso foi aquela que juntou o patrimônio da real adquirente com o patrimônio da investida, ou seja daquela que teve o sacrifício econômico e dispendeu valores para a aquisição.

No caso em discussão, há que se ver o todo, houve o pagamento efetivo de um ágio fundado em rentabilidade futura e celebrado entre partes independentes, assim, legítimo o ágio e sua dedução por aquela que investiu.

O que ocorreu de fato foi a transferência do investimento adquirido por entidade no exterior, para aquele que efetivamente tem o interesse na aquisição, que pagou o preço efetivamente pago originariamente. O objeto sempre foi o Banco BGN, com o BGN Leasing, que foi momentaneamente do Grupo BNPP de 26/11/2008 a 11/12/2008, em razão dos proprietários do BGN almejassem as ações do BNPP, e posteriormente, em razão das exigências regulatórias do BACEN.

Ou seja, verificou-se que a sociedade incorporadora, o lucro futuro (da rentabilidade futura) e o investimento objeto, gerador do ágio se misturam e se confundem, gerando a possibilidade de dedução da amortização daquele ágio.

Ressalte-se aqui, o que diz a norma nesse tópico, arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97 que trata da confusão patrimonial:

“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:

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 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei 9.718, de 27/11/98)

IV - deverá amortizar o valor do deságio 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 durante os cinco anos-calendário subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 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.

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.”

Mais uma vez, os requisitos que a lei determina, bem como aqueles trazidos pela Jurisprudência desse E. CARF foram atendidos.

Processo nº 16327.721155/2015-25
Acórdão n.º **1301-002.813**

S1-C3T1
Fl. 1.045

Assim, de se cancelar o lançamento.

CONCLUSÃO

Diante de todo o acima exposto, voto por rejeitar a preliminar de decadência parcial e DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)
Amélia Wakako Morishita Yamamoto

Voto Vencedor

Conselheiro Roberto Silva Junior - Redator designado

Malgrado o laborioso voto da ilustre Conselheira relatora, peço licença para divergir. O ponto central da divergência diz respeito à natureza e à dedutibilidade do ágio que a recorrente logrou deduzir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A situação que deu origem ao ágio foi assim descrita pela recorrente:

23. O rápido desenvolvimento do crédito consignado chamou a atenção da administração do Grupo BNPP, que notou a necessidade de investir nesse segmento, evitando uma redução na sua base de clientes e permitindo a expansão das atividades no Brasil. A decisão estratégica adotada pela administração foi adquirir uma instituição financeira já consolidada no setor.

24. Foi com esse objetivo que o Grupo Cetelem no Brasil iniciou tratativas para aquisição do Banco BGN S.A. ("Banco BGN" - antiga denominação da Recorrente), instituição financeira Pernambucana com sólida carteira de crédito consignado, pertencente ao Grupo Queiroz Galvão. No segundo semestre de 2007, as partes chegaram a um acordo comercial para a **venda das ações da holding controladora do Banco BGN para o Grupo Cetelem.**

25. Após a assinatura do contrato e obtenção das aprovações das autoridades competentes, **a participação societária na BGN Participações S.A.** ("BGN Participações"), holding **controladora do Banco BGN** (antiga denominação da Recorrente), **foi transferida em permuta para o Grupo BNPP**, com pagamento do preço de aquisição em benefício dos antigos acionistas, através da entrega de ações do BNPP negociadas na bolsa de valores de Paris. Trata-se de **transação realizada entre partes não relacionadas**, com o objetivo de expandir as atividades do Grupo Cetelem na área de crédito consignado.

26. Posteriormente, no contexto da transação e com o objetivo de reorganizar as suas atividades no Brasil, era necessário que o investimento detido no Banco BGN (antiga denominação da Recorrente) fosse transferido para o Grupo Cetelem no Brasil. Isso porque a atividade de crédito consignado às pessoas físicas é atividade restrita ao Grupo Cetelem ao longo de outros países, tendo sido o Grupo Cetelem que capitaneou a referida aquisição.

27. Assim foi que, **no final do ano-calendário de 2008, a Cetelem Participações adquiriu a participação societária na BGN Participações** pelo mesmo custo de aquisição anteriormente pago pelo Grupo BNPP, com o pagamento do preço em dinheiro. (g.n.) (fls. 907 e 908)

O trecho reproduzido dá notícia da existência de duas operações. A primeira é a aquisição do Banco BGN pelo Grupo Cetelem, negócio jurídico praticado entre partes independentes. A segunda operação, entretanto, ocorreu um ano depois e envolvia empresas do mesmo grupo, sujeitas, por conseguinte, à orientações emanadas do mesmo centro decisório. Trata-se da aquisição do BGN Participações pelo Grupo Cetelem. É nesta última operação (e não na primeira) que teve origem o ágio cuja dedutibilidade se discute no presente processo.

Tendo nascido de negócio jurídico celebrado entre empresas integrantes do mesmo grupo econômico, esse ágio é o que se convencionou chamar de *ágio interno*.

O *ágio interno*, não dedutível para fins de IRPJ e CSLL, decorre de negócio jurídico celebrado entre partes relacionadas. Existe vínculo entre as partes quando elas estejam submetidas a controle comum, ou quando uma delas se ache submissa à vontade da outra. Nessa hipótese, estarão ausentes as condições de mercado necessárias à livre formação do preço de alienação e de aquisição do investimento. Portanto, mesmo que não haja fraude, simulação ou conluio; mesmo que haja laudo indicando a expectativa de rentabilidade, o ágio não será suscetível de dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A não dedutibilidade do *ágio interno* é ponto acerca do qual existe jurisprudência no CARF; jurisprudência que se consolida a cada dia pela reiteração sistemática de decisões no mesmo sentido, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF.

Ágio é a diferença entre preço de aquisição de ações ou quotas de uma determinada empresa e o valor patrimonial desse ativo. Dessa definição sobressaem dois elementos: preço e valor patrimonial. O valor patrimonial decorre objetivamente de uma relação entre ações ou quotas de capital e o valor do patrimônio líquido. Já o preço é fixado pelas partes.

É na fixação do preço que reside a distinção mais visível entre as operações realizadas por partes independentes, e as realizadas por entidades empresariais que se encontram sob controle comum, ou quando uma delas se acha submissa à vontade da outra.

Em operações envolvendo partes independentes, comprador e vendedor têm posições antagônicas em relação ao preço. Enquanto o primeiro busca o menor preço possível, o segundo quer levá-lo a patamar mais alto. No que tange à fixação do preço, pode-se afirmar que as posições de vendedor e comprador são antagônicas. O ponto de equilíbrio entre essas duas forças é dado pelo mercado. As condições do mercado, ao final, é que fazem com que as partes se componham quanto ao preço.

Tal situação, entretanto, não ocorre quando o negócio é firmado entre partes vinculadas. A disputa em torno do preço desaparece, cedendo o passo a propósitos que transcendem o interesse das partes, para contemplar o interesse superior do grupo econômico. Prevalecerá o que convier ao grupo.

Uma operação de compra e venda envolvendo empresas do mesmo grupo não gera riqueza nova. Não há ganho, nem perda. Eventual *ganho* de uma parte é *perda* para outra e, dentro do grupo econômico, elas se anulam. Nesse sentido, a fixação de preço passa a ser um dado de menor relevância sob o aspecto econômico. Porém, do ponto de vista fiscal, a fixação de preço da participação societária em montante superior ao patrimônio líquido tornar-se conveniente na medida em que o ágio daí resultante possa ser deduzido das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Nos negócios jurídicos de aquisição de quotas ou de ações envolvendo entidades vinculadas, a conveniência das partes se confunde com o objetivo do próprio grupo.

Se o ágio, nos negócios jurídicos envolvendo partes independentes, é uma consequência, é um elemento periférico, embora relevante; nas operações com partes vinculadas, ele muitas vezes é a própria razão de ser do negócio.

A teoria contábil repudia o *ágio interno* por falta de substância econômica. Seja para garantir a confiabilidade das demonstrações contábeis ou para proteger acionistas minoritários; seja para assegurar informações confiáveis ao investidor ou por qualquer outra razão, o fato é que a Comissão de Valores Mobiliários - CVM, o Conselho Federal de Contabilidade - CFC, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC rejeitam o *ágio interno*.

Se o *ágio interno* carece de substância econômica, pois criado arbitrariamente entre partes vinculadas, não pode esse mesmo *ágio* ser utilizado como dedução de IRPJ e CSLL. Nesse sentido, o CARF vem decidindo reiteradamente, como demonstram as ementas abaixo transcritas, na parte que diz respeito ao ponto aqui examinado:

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

*Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de *ágio* que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada. (Acórdão nº 9101-002.388 da 1ª Turma da CSRF)*

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

*Inadmissível a formação de *ágio* por meio de operações internas, sem a intervenção de partes independentes e sem o pagamento de preço. (Acórdão nº 9101-002.487 da 1ª Turma da CSRF)*

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

*Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de *ágio* que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada. (Acórdão nº 9101-002.389 da 1ª Turma da CSRF)*

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

*Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de *ágio* que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada. (Acórdão nº 9101-002.390 da 1ª Turma da CSRF)*

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

*Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de *ágio* que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem dispêndio de recursos, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada. (Acórdão nº 9101-002.392 da 1ª Turma da CSRF)*

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

*Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de *ágio* que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada. (Acórdão nº 9101-002.550 da 1ª Turma da CSRF)*

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

*A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do *ágio*, prevista no art. 386 do*

RIR/1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na "mais valia" do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição.

Inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienante e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito comercial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio pretendido pela contribuinte. (Acórdão nº 9101-002.449 da 1ª Turma da CSRF)

ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. AMORTIZAÇÃO. ALCANCE.

Não é dedutível o pretenso ágio na aquisição de participação societária apurado no estrangeiro, em operação envolvendo pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, mesmo que sem qualquer vinculação entre si, ainda mais quando, tanto o laudo de avaliação apresentado, quanto o lançamento fiscal se baseiam em ágio contabilizado mais de dois anos depois, oriundo de operações envolvendo empresas já pertencentes ao mesmo grupo econômico, domiciliadas no Brasil, caracterizando ágio interno. É correta, portanto, a glosa das exclusões não previstas na legislação da CSLL, e da redução do lucro tributável por despesa atribuída a ágio, mas que não se reveste das características necessárias para ser assim classificada. (Acórdão nº 9101-002.183 da 1ª Turma da CSRF)

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na "mais valia" do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição.

Inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienante e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito comercial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio que pretendeu criar. (Acórdão nº 9101-002.427 da 1ª Turma da CSRF)

Ainda sobre o *ágio interno*, cumpre ressaltar que as orientações emanadas da CVM e do CFC, bem como os pronunciamentos técnicos do CPC que cuidam da matéria não conferiram ao *ágio interno* uma natureza que antes ele já não tivesse. A falta de substância econômica e todas as características desse tipo de ágio antecedem a tais orientações, bem como à própria legislação que instituiu as regras de convergência internacional. Nessa linha de raciocínio, é possível concluir que a vedação à dedutibilidade do *ágio interno*, presente no *caput* do art. 22 da Lei nº 12.973/2014, vem apenas reforçar o entendimento de que esse ágio carece, e sempre careceu, de substância econômica.

A ausência de substância econômica implica a ausência do próprio fundamento econômico. Quando o inciso III do art. 7º da Lei nº 9.532/1997 autoriza a amortização do ágio fundado em rentabilidade futura, o dispositivo legal está a exigir um requisito (fundamento econômico) que o *ágio interno* não possui.

A falta de substância econômica faz o *ágio interno* indedutível tanto para o IRPJ, quanto para a CSLL. Em suma, por essas razões, é de ser mantido o lançamento na parte relativa à amortização do ágio.

Compensação de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL

A compensação de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL é decorrência do lançamento de ofício, sendo favorável à recorrente porquanto reduziu o valor do crédito tributário exigido.

Ofensa aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade

No que tange à alegação de que a multa ultrapassaria os limites da razoabilidade e da proporcionalidade, a matéria não é passível de exame pelo CARF, pois implica, por vias transversas, o controle de constitucionalidade, o que é vedado de forma expressa a este órgão. Nesse sentido o art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

O mesmo entendimento está consolidado no enunciado da Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Emprego da taxa Selic

Relativamente ao emprego da taxa Selic, a questão já está pacificada no âmbito do CARF, como se constata pelo enunciado da Súmula nº 4:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça - STJ também considera legítimo o emprego da taxa Selic para cálculo dos juros de mora, desde que haja previsão legal nesse sentido. Esse entendimento está consagrado na Súmula 523, abaixo reproduzida.

Súmula 523. A taxa de juros de mora incidente na repetição de indébito de tributos estaduais deve corresponder à utilizada para cobrança do tributo pago em atraso, sendo legítima a incidência da taxa Selic, em ambas as hipóteses, quando prevista na legislação local, vedada sua cumulação com quaisquer outros índices.

Juros de mora sobre a multa

No que concerne à incidência de juros de mora sobre a multa aplicada em lançamento de ofício, peço licença para divergir do ilustre Conselheiro relator, malgrado seu brilhante voto.

A matéria já foi diversas vezes trazida à apreciação desta turma ordinária, que sistematicamente vem decidindo pela possibilidade da incidência de juros de mora sobre a chamada multa de ofício. Para tanto, o fundamento legal estaria no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, e nos artigos 161 e 139 ambos do CTN. Nessa linha de interpretação, empresta-se um sentido amplo à expressão "*débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições*", constante do art. 61 da Lei nº 9.430, de forma a abarcar nessa categoria tanto o tributo propriamente dito, quanto a multa.

Também esse é o entendimento que tem prevalecido na Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, do qual é exemplo o Acórdão nº 9101-003.369, cuja ementa, na parte relativa aos juros de mora, foi assim redigida:

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

As multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa SELIC.

Sobressaem, no voto condutor da decisão, os seguintes fundamentos:

Assim, a expressão “os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”, constante do *caput* do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, deve ser interpretada no sentido de compreender, para fins de incidência dos precitados juros moratórios, a diferença do tributo não recolhida até a data de seu vencimento, em razão de sua equivocada determinação, e a consequente multa aplicada mediante lançamento de ofício. Para tal empreitada exegética, é preciso considerar os artigos 113, § 1º; 139 e 161, *caput* e § 1º, do Código Tributário Nacional (CTN), *verbis*:

(...)

A teor dos artigos suprarreferidos:

a) o crédito tributário é uma decorrência da obrigação tributária principal (CTN, artigo 139);

b) essa obrigação tem por objeto o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária imposta como consequência do descumprimento do dever legal de entregar ao Estado credor, no prazo legal, o valor integral do tributo, apurado em consonância com as normas legais (CTN, § 1º do artigo 113);

c) o crédito não integralmente pago no vencimento, de que trata o *caput* do artigo 161 do CTN, não se resume ao valor do tributo suprimido ao Erário, porquanto a infração consistente na supressão do tributo é fato gerador da multa proporcional a ser aplicada mediante lançamento de ofício. Portanto, o § 3º do artigo 161 do CTN abarca o valor do tributo suprimido e a multa a ser aplicada de ofício, em decorrência da supressão do tributo.

(...)

Do preceito acima invocado (art. 61 da Lei nº 9.430), destaca-se a incidência de juros de mora sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Facilmente se infere que as multas ora comentadas só nascem porque há tributo devido a ser exigido de ofício. Não houvesse tributo sonegado, não haveria multa proporcional a ser lançada de ofício. Essa deve ser a linha de raciocínio para o desvendamento do que se pode entender no âmbito da expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições.” (grifo do original)

Pelas razões acima referidas, as multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa Selic.

Com esses fundamentos, indefere-se a pretensão da recorrente de impedir a exigência de juros de mora calculados sobre a multa de ofício.

CSLL

Os fundamentos de fato e de direito que levaram à glosa da amortização de ágio, deduzida da base de cálculo da CSLL, são os mesmos declinados pela autoridade fiscal para o IRPJ. Portanto, a solução a ser dada aqui é, em tudo, semelhante à adotada para aquele imposto.

Conclusão

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior