



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	16561.000059/2009-29
ACÓRDÃO	9101-007.517 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	3 de fevereiro de 2026
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	NATURA COSMETICOS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AUSÊNCIA DE OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO OU OMISSÃO. DESPROVIMENTO.

Não se verificam no acórdão embargado os vícios de obscuridade, contradição ou omissão passíveis de correção via embargos de declaração. A decisão enfrentou expressamente todas as questões controvertidas, dedicando-lhes análise pormenorizada e fundamentação suficiente. A embargante, em verdade, não aponta falhas de inteligibilidade ou incompatibilidades lógicas na decisão, mas manifesta discordância quanto à interpretação conferida aos dispositivos normativos e aos elementos probatórios. O dissenso interpretativo não caracteriza os vícios declaratórios. A pretensão de rediscutir o mérito da causa, ainda que sob o rótulo de embargos de declaração, não se compatibiliza com a natureza integrativa desse recurso, que não se destina à reapreciação da matéria.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar os embargos de declaração.

Assinado Digitalmente

Jandir Jose Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Carlos Higino Ribeiro de Alencar – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo dos Santos Pereira Júnior, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Jandir José Dalle Lucca, Semiramis de Oliveira Duro e Carlos Higino Ribeiro de Alencar (Presidente).

RELATÓRIO

1.Trata-se de embargos declaratórios opostos pelo sujeito passivo (fls. 3737/3762) em face do Acórdão nº 9101-003.885 (fls. 3693/3723), proferido em sessão realizada em 07.11.2018, via do qual essa Turma houve por bem conhecer parcialmente do Recurso Especial do contribuinte para, na parte conhecida, (i) quanto ao ágio interno, negar-lhe provimento; e (ii) quanto à CSLL, negar-lhe provimento; bem como conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional para dar-lhe provimento, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

ÁGIO. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INEFICÁCIA.

A reorganização societária na qual inexista motivação outra que não a criação artificial de condições para obtenção de vantagens tributárias é inoponível à Fazenda Pública. Negada eficácia fiscal ao arranjo societário sem propósito negocial, restam não atendidos os requisitos para a amortização do ágio como despesa dedutível, impondo-se a glosa da despesa e a recomposição da apuração dos tributos devidos.

ÁGIO DE SI MESMO. INCONSISTÊNCIA.

Carece de consistência econômica ou contábil o ágio surgido no bojo de entidades sob o mesmo controle, o que obsta que se admitam suas consequências tributárias.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

ÁGIO. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INEFICÁCIA.

A reorganização societária na qual inexista motivação outra que não a criação artificial de condições para obtenção de vantagens tributárias é inoponível à Fazenda Pública. Negada eficácia fiscal ao arranjo societário sem propósito negocial, restam não atendidos os requisitos para a amortização do ágio como despesa dedutível, impondo-se a glosa da despesa e a recomposição da apuração dos tributos devidos.

ÁGIO DE SI MESMO. INCONSISTÊNCIA.

Carece de consistência econômica ou contábil o ágio surgido no bojo de entidades sob o mesmo controle, o que obsta que se admitam suas consequências tributárias.

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EFEITOS NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. VEDAÇÃO.

Os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 instituíram regras específicas às hipóteses de fusão, cisão e incorporação que são exclusivas ao âmbito do IRPJ, como bem explicitam os

incisos III e IV do caput do antedito artigo 7º, ao estabelecerem que as influências da amortização do ágio baseado na alínea "b" do § 2º do artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977 estão restritas à apuração do lucro real, uma vez ausente da redação de tais dispositivos da Lei nº 9.532/1997 qualquer referência à apuração da base de cálculo da CSLL.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

ATO SOCIETÁRIO SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. ÁGIO DESPROVIDO DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA. PROCEDÊNCIA DA MULTA QUALIFICADA.

Se os fatos retratados nos autos deixam fora de dúvida a intenção do contribuinte de, por meio de ato societário desprovido de propósito comercial, gerar ágio artificial, desprovido de substância econômica e, com isso, reduzir a base de incidência de tributos, deve-se resguardar a qualificação da multa aplicada pela Fiscalização.

2.O feito versa sobre lançamentos de IRPJ e CSLL dos anos calendários 2004, 2005, 2006 e 2007, lavrados sob o entendimento da impossibilidade de operação societária intragrupo gerar ágio interno dedutível. Após julgamento do Recurso Especial, com restabelecimento da multa qualificada de 150%, o contribuinte manejou os embargos declaratórios em questão, que foram rejeitados nos termos do despacho de fls. 3765/3785.

3.Contra essa decisão, o contribuinte impetrou em 20.05.2019 mandado de segurança processado sob nº 1013016-57.2019.4.01.3400 perante a 5ª VFC/SJDF, com liminar indeferida em 22.05.2019, o que motivou o impetrante a interpor o agravo de instrumento nº 1015697-15.2019.4.01.0000 para o TRF 1ª Região, em cujos autos foi proferida decisão concedendo a antecipação da pretensão recursal, nos seguintes termos (fls. 3811/3813):

Pelo exposto, presentes os requisitos previstos no artigo 300 do NCPC, **DEFIRO A ANTECIPAÇÃO DA PRETENSÃO RECURSAL**, com base no art. 1.019, I, do mesmo Código, para suspender a decisão que rejeitou liminarmente os embargos de declaração opostos contra o Acórdão 9101-003.885 e determinar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário consubstanciado nos autos do PAF nº 16561.000059/2009-29, nos termos do artigo 151, III, do CTN, até apreciação final dos embargos pela respectiva turma competente.

4.Posteriormente, considerando que nos autos originários (MS nº 1013016-57.2019.4.01.3400) foi noticiada a prolação de sentença denegando a segurança, foi proferida decisão julgando prejudicado o agravo de instrumento por perda do objeto, nos termos do art. 932, III do CPC. Inconformada, a impetrante interpôs recurso de apelação e, ato contínuo, deduziu pedido de atribuição de efeito suspensivo à apelação perante o TRF da 1ª Região. Após o indeferimento do pedido de tutela provisória de urgência, foi apresentado agravo interno, sendo então proferida decisão monocrática deferindo o pedido *“para restabelecer os efeitos da decisão proferida nos autos do Agravo de Instrumento 1015697-15.2019.4.01.0000”* (fls. 3829/3830 e 3834/3836).

5.Conforme esclarecido pela PGFN às fls. 3855/3856, *“retomou a eficácia a decisão que havia deferido a antecipação da pretensão recursal no aludido Agravo de Instrumento ‘para suspender a decisão que rejeitou liminarmente os embargos de declaração opostos contra o Acórdão 9101-003.885 e determinar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário*

consubstanciado nos autos do PAF nº 16561.000059/2009-29, nos termos do artigo 151, III, do CTN, até apreciação final dos embargos pela respectiva turma competente”.

6.Desse modo, nos termos do despacho de fls. 3857/3858, “A ausência de decisão judicial com efeito suspensivo concedida a favor União, somada à inteligência do entendimento vinculante da tese firmada para o Tema Repetitivo nº 2691, pelo Superior Tribunal de Justiça, impõem o cumprimento da ordem judicial, não obstante a pendência de trânsito em julgado”.

7.Em 28.01.2026, a Embargante deduziu petição de “**desistência parcial dos embargos de declaração, relativa e especificamente aos itens “i” e “ii”** do pedido formulado no recurso, matérias atinentes à tempestividade do **recurso especial da Fazenda Nacional**” (fls. 4006/4008).

8.É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jandir Jose Dalle Lucca**, Relator

9.Trata-se de embargos de declaração opostos em face de acórdão que apreciou Recursos Especiais interpostos tanto pela contribuinte quanto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), no bojo de discussão acerca da indedutibilidade de amortização de ágio gerado em operações intragrupo (“ágio interno”) e a manutenção de multa qualificada. A admissibilidade dos aclaratórios decorre de decisão judicial proferida nos autos do mandado de segurança nº 1013016-57.2019.4.01.3400, conforme se depreende do seguinte excerto:

(...)

Contudo, a leitura da peça parece indicar, à primeira vista, que não se trata de embargos manifestamente improcedentes, de modo que os embargos de declaração opostos contra decisão que negou provimento ao recurso especial interposto pela agravante devem ser objeto de análise pelo órgão julgador, diante da arguição de diversos aspectos relevantes e em atenção aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

(...)

(fls. 3834/3836)

10.Em síntese, considerando a desistência formulada pela Embargante às fls. 4006/4008, os declaratórios remanescem acusando o acórdão embargado das seguintes omissões e contradições:

➤ **Contradição na aplicação retroativa do Ofício-Circular CVM nº 01/2007**

- O acórdão afirma que a amortização iniciou em 29.03.2004
- Mas fundamenta a ausência de substrato econômico no Ofício-Circular CVM de 14.02.2007.
- Contradição: questiona como aplicar orientação de 2007 a fatos de 2004.

➤ **Omissão quanto ao art. 22 da Lei nº 12.973/2014**

- O relator não enfrentou o fato de que somente em 2014 foi expressamente vedada a amortização de ágio entre partes dependentes.
- Antes não havia vedação legal, contrariando o art. 24 da LINDB.
- Essa omissão é crucial para a conclusão sobre a multa qualificada (não haveria dolo sem vedação prévia).

➤ **Omissão e contradição sobre o art. 57 da Lei nº 8.981/95 e a base da CSLL**

- Omissão: não analisou o art. 57 que dissocia as bases do IRPJ e CSLL.
- Contradição:
 - Afirma que a despesa não afeta lucro real nem CSLL (usando regra genérica).
 - Mas também afirma que as regras dos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97 são exclusivas ao IRPJ.
 - Se são exclusivas, há regras específicas para cada tributo.

11. Como é cediço, os embargos de declaração não visam à reapreciação da matéria, mas sim à superação de eventuais omissões, obscuridades ou contradições na decisão recorrida. O Código de Processo Civil de 2015 ampliou as hipóteses de cabimento em relação ao diploma anterior, acrescentando expressamente o erro material e a situação em que não foram enfrentadas tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou precedente vinculante, conforme dispõe o artigo 1.022¹. Ainda que o julgador discorde do conteúdo da decisão embargada, ele permanece adstrito apenas a suprir as hipóteses taxativas previstas em lei, caso existentes.

12. Importa ressaltar que, embora a finalidade primária dos embargos não seja modificar o julgado, a jurisprudência consolidou o entendimento de que podem produzir efeitos infringentes quando, ao corrigir omissão, obscuridade ou contradição, resultar logicamente em alteração do resultado. Tal consequência não desnatura o recurso, configurando efeito necessário da eliminação de vícios decisórios.

¹ CPC/2015: “Art. 1.022. Cabem embargos de declaração contra qualquer decisão judicial para: I - esclarecer obscuridade ou eliminar contradição; II - suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento; III - corrigir erro material. Parágrafo único. Considera-se omissa a decisão que: I - deixe de se manifestar sobre tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em incidente de assunção de competência aplicável ao caso sob julgamento; II - incorra em qualquer das condutas descritas no art. 489, § 1º.”

13.No processo administrativo fiscal, o Regimento Interno do CARF vigente à época disciplinava os embargos de declaração em seu artigo 65², mantendo a mesma lógica restritiva quanto às hipóteses de cabimento, porém com particularidades procedimentais próprias da esfera administrativa tributária.

CONTRADIÇÃO NA APLICAÇÃO RETROATIVA DO OFÍCIO-CIRCULAR CVM Nº 01/2007

14.A embargante identifica contradição no voto condutor ao analisar a questão do ágio interno. O Acórdão embargado consigna expressamente que a Embargante passou a amortizar o ágio gerado na incorporação em 29.03.2004. Entretanto, para fundamentar a conclusão de que esse ágio careceria de substância econômica, o acórdão teria se valido do Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2007, expedido pela Comissão de Valores Mobiliários somente em 14.02.2007.

15.Segundo a Embargante, revela-se, portanto, contradição inconciliável entre afirmar que determinado ato iniciado em 2004 não teria substrato econômico com fundamento em orientação normativa expedida quase três anos depois, em 2007. A embargante demonstra que à época em que o ágio foi reconhecido e passou a ser amortizado, inclusive segundo a Instrução CVM nº 247/96 então vigente, não havia vedação ao reconhecimento de ágio em operações entre partes relacionadas, contradição que prejudica a clareza e a coerência da fundamentação do acórdão, na medida em que aplica retroativamente orientação posterior aos fatos geradores da obrigação tributária em discussão.

16.A alegação não prospera.

17.A contradição sanável por embargos de declaração caracteriza-se pela existência, no corpo da decisão, de conclusões logicamente inconciliáveis entre si, gerando conflito de entendimento interno ao julgado. Não se trata de mera divergência entre a fundamentação adotada e a tese defendida pela parte, mas de incompatibilidade lógica entre afirmações contidas na própria decisão. No caso vertente, não se verifica tal incompatibilidade.

18.O voto condutor estabeleceu como fundamento da indedutibilidade do ágio o fato de que este careceria de substância econômica por ter sido gerado mediante transação dos acionistas com eles próprios, no âmbito de operação intragrupo. Esse foi o fundamento central e autônomo da decisão. A menção ao Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2007 não constituiu o fundamento principal da decisão, mas sim reforço argumentativo adicional. O próprio voto esclarece que o ágio não teria fundamento em qualquer fato econômico, tratando-se de ágio intragrupo sem substância econômica. Essa conclusão não dependeu exclusivamente do referido ofício circular, mas decorreu da análise das circunstâncias fáticas demonstradas nos autos.

19.O acórdão consignou expressamente que *"o ágio originado daquela avaliação foi gerado por meio de uma transação dos acionistas com eles próprios"* e que *"esse ágio não tem*

² Art. 116 do atual RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023.

fundamento em qualquer fato econômico". Essas afirmações, que constituem o núcleo da fundamentação, independem da existência ou vigência do ofício circular mencionado.

20.A embargante pretende extrair contradição entre dois trechos do voto, quando na verdade existe apenas complementariedade. O primeiro trecho situa temporalmente o início da amortização do ágio (março de 2004). O segundo indica que, conforme diretriz emanada do Ofício-Circular CVM, a operação carecia de substância econômica. Não há incompatibilidade lógica entre essas afirmações. No limite, a referência ao Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2007 tem a natureza de *obiter dictum*, isto é, *"alguma coisa dita de passagem, incidental ou colateralmente, mas que não é necessária à decisão do caso ou, para os que militam na área, não faz parte da ratio decidendi"*³.

21.De mais a mais, o fundamento relativo à ausência de substância econômica do ágio gerado em operações intragrupo não se originou com o Ofício-Circular CVM de 2007. Lastreou-se a decisão embargada na aplicação do princípio contábil e econômico de compreensão geral segundo o qual não se admite o reconhecimento de acréscimo patrimonial em decorrência de transação do contribuinte consigo mesmo. Essa orientação decorre da própria natureza das coisas e dos princípios que regem a contabilidade empresarial, não dependendo de previsão em ato normativo específico.

22.A legislação tributária vigente à época dos fatos já estabelecia os requisitos para a dedutibilidade do ágio, notadamente nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, que pressupõem a existência de aquisição onerosa de participação societária. O voto condutor pautou-se no entendimento de que, no caso concreto, o ágio não decorreu de sacrifício patrimonial efetivo, mas de avaliação artificial promovida pelos próprios sócios controladores.

23.Não se configura, portanto, a contradição alegada. As afirmações contidas no acórdão são perfeitamente conciliáveis entre si, convergindo para a conclusão de que o ágio em questão carecia dos requisitos legais para gerar efeitos tributários.

OMISSÃO QUANTO AO ART. 22 DA LEI Nº 12.973/2014

24.A Embargante aponta omissão relevante quanto ao enfrentamento do disposto no artigo 22 da Lei nº 12.973, de 2014. Esse dispositivo legal passou a vedar expressamente, a partir de janeiro de 2015, a dedutibilidade do ágio decorrente de aquisição de participação societária entre partes dependentes. O voto condutor, ao tratar da matéria de mérito, teria se limitado a afirmar que o ágio interno careceria de substância econômica pela ausência de terceiro independente, sem enfrentar o fato de que a vedação legal expressa somente foi introduzida no ordenamento jurídico em 2014.

³ "Black's Law Dictionary", ThomsonWest, St. Paul, 2007, p. 1102, *apud* Paulo Thadeu Gomes da Silva, "Decisão judicial, *obiter dictum* e *fait divers* - Uma reflexão sobre a interpretação de textos dentro do Direito e de outras áreas do conhecimento".

25. Para a Embargante, essa omissão mostra-se particularmente relevante porque impede a análise sobre se havia, à época dos fatos, orientação geral consolidada que vedasse a amortização de ágio nessas condições. Explica que, conforme determina o artigo 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), recentemente alterado pela Lei nº 13.655, de 2018, a revisão quanto à validade de ato cuja produção já se houver completado deve levar em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.

26. Sustenta que a ausência de manifestação expressa sobre esse ponto compromete a fundamentação do acórdão, especialmente considerando que a multa qualificada foi restabelecida por voto de qualidade. Sem vedação legal prévia, não haveria como imputar à embargante a prática dolosa de atos ilícitos fraudulentos, tratando-se, quando muito, de divergência interpretativa quanto às normas vigentes à época.

27. A alegação não merece acolhida.

28. Primeiramente, importa destacar que a polêmica outrora existente sobre a aplicação da LINDB ao PAF foi definitivamente encerrada com a edição da Súmula CARF nº 169, assim enunciada:

Súmula CARF nº 169

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

29. Para mais, a omissão sanável por embargos de declaração verifica-se quando o julgador deixa de apreciar questão efetivamente controvertida nos autos e que se mostre relevante para o deslinde da causa. Não se caracteriza omissão, todavia, quando o julgador, encontrando fundamentos suficientes para decidir, deixa de examinar argumentos que, ainda que suscitados pela parte, sejam incapazes de infirmar a conclusão adotada.

30. No caso vertente, o Acórdão embargado examinou detidamente a legislação tributária aplicável à época dos fatos (anos-calendário 2004 a 2007), notadamente os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997 e dispositivos correlatos do Decreto-lei nº 1.598, de 1977. Concluiu que a dedutibilidade do ágio amortizado fundado em expectativa de rentabilidade futura requer a confirmação de confusão patrimonial entre investida e investidora e deve decorrer de sacrifício patrimonial efetivo.

31. Aplicando esses comandos normativos ao caso concreto, o colegiado verificou que o ágio foi gerado internamente ao grupo econômico, mediante transação dos acionistas com eles próprios, sem que houvesse dispêndio patrimonial efetivo para sua constituição. Por essa razão, concluiu pela ausência de substância econômica e pela consequente indedutibilidade do ágio. Essa conclusão não dependeu da existência de vedação legal expressa à dedutibilidade de ágio intragrupo, mas decorreu da interpretação sistemática da legislação vigente, que estabelecia

os requisitos positivos para a dedutibilidade. Verificado que tais requisitos não foram atendidos, impôs-se a glosa da despesa.

32.O argumento baseado na superveniência do artigo 22 da Lei nº 12.973, de 2014, parte de premissa incompatível com o teor da decisão embargada, qual seja, a de que antes desse dispositivo inexistiriam óbices à dedutibilidade de ágio gerado entre partes dependentes. Essa premissa foi afastada pelo Acórdão embargado, que expôs entendimento, com base na legislação vigente à época dos fatos, quanto à ausência dos requisitos para a dedutibilidade.

33.Não cabe ao julgador manifestar-se sobre as consequências de tese cuja premissa não foi acolhida. Se o acórdão concluiu que o ágio careceria de substância econômica e não atenderia aos requisitos legais para dedutibilidade, mostra-se desnecessária e impertinente a análise de dispositivo legal posterior que veio a disciplinar especificamente a matéria.

34.O colegiado embargado examinou todos os pontos controvertidos necessários ao deslinde da causa, aplicando a legislação vigente à época dos fatos e fundamentando adequadamente sua conclusão. A falta de menção expressa a dispositivo legal posterior não caracteriza omissão, tratando-se de argumento manifestamente incapaz de infirmar a conclusão adotada, já que a decisão não se baseou na inexistência de vedação expressa, mas sim na ausência de preenchimento dos requisitos positivos para dedutibilidade.

35.Especificamente quanto à alegação de que a omissão seria relevante para a caracterização da multa qualificada, verifica-se que a própria ementa do acórdão embargado refere-se expressamente essa matéria, ao consignar que *"Se os fatos retratados nos autos deixam fora de dúvida a intenção do contribuinte de, por meio de ato societário desprovido de propósito negocial, gerar ágio artificial, despido de substância econômica e, com isso, reduzir a base de incidência de tributos, deve-se resguardar a qualificação da multa aplicada pela Fiscalização"*. Essa conclusão demonstra que a caracterização da fraude não se baseou na mera violação de dispositivo legal específico, mas na identificação de propósito deliberado de criar artificialmente condições para obtenção de vantagem tributária indevida.

OMISSÃO E CONTRADIÇÃO SOBRE O ART. 57 DA LEI Nº 8.981/95 E A BASE DA CSLL

36.Por fim, a Embargante aponta omissão quanto ao artigo 57 da Lei nº 8.981, de 1995, dispositivo que estabeleceria a dissociação entre a base de cálculo do IRPJ e a base de cálculo da CSLL. Essa omissão teria gerado contradição no voto condutor, que em determinado trecho afirma ser aplicável genericamente o artigo 13, inciso III da Lei nº 9.249, de 1995, para vedar a dedutibilidade da amortização de ágio tanto do lucro real quanto da base de cálculo da CSLL, mas em trecho subsequente reconhece que os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, instituíram regras exclusivas ao âmbito do IRPJ.

37.A Embargante sustenta que os ajustes na base de cálculo da CSLL sempre dependeram de expressa previsão legal, conforme reconhecido inclusive pelo Poder Judiciário em precedentes análogos. Entende que o artigo 57 da Lei nº 8.981, de 1995, é claro ao determinar

que se aplicam à Contribuição Social sobre o Lucro as mesmas normas de apuração e pagamento do imposto de renda, mas com manutenção da base de cálculo própria prevista na legislação específica.

38.A contradição residiria em afirmar, por um lado, que as despesas de amortização de ágio não podem afetar indistintamente o lucro real e a base de cálculo da CSLL, mas por outro reconhecer que existem regras específicas exclusivas ao IRPJ. Aponta que essa fundamentação confusa prejudica a compreensão da *ratio decidendi* e merece esclarecimento por meio dos presentes embargos declaratórios.

39.Quanto à alegada omissão, verifica-se que o Acórdão embargado enfrentou expressamente a questão relativa à dedutibilidade do ágio na apuração da CSLL. O voto condutor examinou o artigo 13, inciso III, da Lei nº 9.249, de 1995, e os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, consignando que estes últimos instituíram regras específicas às hipóteses de fusão, cisão e incorporação exclusivas ao âmbito do IRPJ, ausente qualquer referência à apuração da base de cálculo da CSLL.

40.Essa análise enfrentou diretamente o argumento deduzido pela embargante em seu recurso especial, no qual sustentava a aplicação das normas específicas dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, em detrimento das normas que qualificou como genéricas. O colegiado examinou o dispositivo apontado pela embargante e concluiu pela sua inaplicabilidade à base de cálculo da CSLL.

41.A falta de menção expressa ao artigo 57 da Lei nº 8.981, de 1995, não caracteriza omissão, uma vez que a decisão apreciou a matéria controvertida e encontrou fundamentos suficientes para decidir. Ademais, na própria petição de recurso especial, a embargante afirmou textualmente que *"não se aplica, ao presente caso, o disposto na **norma genérica** (artigo 13, inciso III, da Lei nº 9.249/95), nem tampouco a norma prevista no artigo 57 da Lei nº 8.981/95, em respeito ao **princípio da especialidade**, o qual estabelece a prevalência da norma especial sobre a norma geral ('**lex specialis derogat generali**')"*.

42.Revela-se contraditório que a Embargante, após afastar expressamente a aplicação do artigo 57 da Lei nº 8.981, de 1995, em sua peça recursal, venha posteriormente reclamar da falta de manifestação expressa sobre esse mesmo dispositivo. Não pode a parte, ao seu talante, considerar determinado fundamento irrelevante para fins recursais e, posteriormente, apontá-lo como essencial ao julgamento da causa.

43.De todo modo, a conclusão adotada pelo acórdão quanto à indedutibilidade do ágio na base de cálculo da CSLL não se baseou exclusivamente na aplicação de norma genérica, mas decorreu do fundamento central de que o ágio, tendo sido gerado internamente ao grupo econômico mediante acordo dos sócios com eles mesmos, careceria de substância econômica e não poderia gerar qualquer efeito tributário. O voto consignou expressamente que "Seja como for, o ágio interno, formado de um acordo dos sócios com eles mesmos, não pode gerar qualquer efeito tributário. Seria um absurdo admitir o contrário". Esse fundamento, de índole

principiológica e sistemática, mostra-se suficiente para embasar a conclusão adotada, independentemente da aplicação de dispositivos específicos sobre a base de cálculo da CSLL.

44.Quanto à alegada contradição, verifica-se que a Embargante pretende extrair incompatibilidade lógica entre afirmações que, na verdade, são perfeitamente conciliáveis. O acórdão consignou que a despesa de amortização de ágio não poderia afetar a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL (conclusão geral) e que os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, são exclusivos ao âmbito do IRPJ (afirmação específica sobre determinados dispositivos).

45.Não há contradição entre essas afirmações. A primeira decorre do fundamento relativo à ausência de substância econômica do ágio em questão. A segunda refere-se à análise técnica do alcance de dispositivos específicos da legislação tributária. Ambas convergem para a mesma conclusão: a indedutibilidade do ágio tanto para IRPJ quanto para CSLL, ainda que por fundamentos diversos e complementares.

46.A decisão apresenta coerência interna ao reconhecer que, embora existam especificidades normativas quanto ao tratamento do ágio para fins de IRPJ e CSLL, no caso concreto a indedutibilidade decorre de fundamento anterior e mais amplo, qual seja, a ausência de substância econômica do ágio gerado em operação intragrupo.

47.Ademais, eventual inconsistência na fundamentação secundária não caracterizaria contradição sanável por embargos de declaração quando a conclusão se encontra adequadamente sustentada por fundamento autônomo e suficiente. No caso, o fundamento relativo à ausência de substância econômica do ágio, reconhecido pelo colegiado, mostra-se suficiente para embasar a conclusão adotada.

CONCLUSÃO

48.Ante o exposto, por não se verificarem no acórdão embargado os vícios de contradição ou omissão alegados pela embargante, rejeito os embargos.

Assinado Digitalmente

Jandir Jose Dalle Lucca