



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

Processo n° 16561.720028/2014-55
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-002.064 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de março de 2017
Matéria CSLL.
Recorrente UNILEVER BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Data do fato gerador: 30/10/2009

DECADÊNCIA. AFASTADA.

Se a despesa é elemento que compõe a base de cálculo, critério quantitativo de um determinado fato imponible, o prazo decadencial para que o Fisco efetue o lançamento fundado na glosa de tal despesa deverá ser contado em função desse fato imponible, de tal forma que o *dies a quo* será inexoravelmente: ou a data do fato imponible, se aplicável for o art. 150, § 4º do CTN; ou então, o primeiro dia do exercício seguinte ao que Fisco poderia efetuar o lançamento relativo a este fato imponible, se aplicável for o art. 173, I, do CTN.

DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. CONDIÇÃO DE DEDUTIBILIDADE.

Sem que ocorra as condições previstas no art. 7º da Lei 9.532/97, a despesa de amortização do ágio é indedutível na apuração da base de cálculo da CSLL, por força dos itens 1 e 4 do §1º do art. 2º da Lei nº 7.689/88, os quais deixam claro a finalidade da norma de tornar o MEP neutro na apuração da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR a preliminar de decadência, e, no mérito, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa.

(assinado digitalmente)

LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO - Presidente.

(assinado digitalmente)

ALBERTO PINTO SOUZA JÚNIOR - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Júnior, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (Relator), Rogério Aparecido Gil, Ana de Barros Fernandes Wipprich e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Versa o presente processo sobre recurso voluntário, interposto pelo contribuinte em face do Acórdão nº 06-51.869 da 2ª Turma da DRJ/CTA, o qual foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Data do fato gerador: 01/11/2009 CSLL.

EXTENSÃO LEGAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INOPONÍVEL AO FISCO. DECORRÊNCIA LÓGICA.

Cabível a extensão da glosa das despesas com amortização de ágio à base de cálculo da CSLL por conta do disposto no artigo 57 da Lei 8.981/95, que tem por intento evitar a repetição desnecessária de comandos legais para disciplinar a metodologia de determinação das bases imponíveis das duas exações, naquilo em que as sistemáticas têm de comum. Entretanto, independentemente de qualquer interpretação, uma vez considerado inoponível ao Fisco o planejamento tributário tendente a reduzir a base de cálculo do IRPJ, por decorrência lógica o mesmo não pode ser validado para fins de CSLL.

ÁGIO INTERNO APURADO SOB JUSTIFICATIVA DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA. CRIAÇÃO DE CONDIÇÕES ARTIFICIAIS PARA JUSTIFICAR A APURAÇÃO DO ÁGIO INTERNO PELA EMPRESA VEÍCULO.

Independentemente das razões e dos propósitos almejados com a reorganização societária do grupo econômico, é inegável que as operações societárias estruturadas em sequência, com utilização de empresa veículo, criaram condições artificiais para justificar a apuração de ágio interno, com finalidade de gerar ganhos indevidos de natureza tributária; a liberdade de auto-organização não endossa a prática de atos sem motivação negocial, pois o ágio amortizável de que trata o art. 7º, III, da Lei nº 9.532, de 1997, é aquele em que houve um efetivo dispêndio ou ônus assumido por terceiro em um processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as partes.

INDEDUTIBILIDADE DO ÁGIO INTERNO. AUSÊNCIA DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA, DO EFETIVO PAGAMENTO E DA INDISPENSÁVEL INDEPENDÊNCIA ENTRE AS PARTES ENVOLVIDAS.

Na operação de incorporação entre empresas do mesmo grupo econômico, o ágio interno é indedutível para fins fiscais porquanto constituído sem qualquer substância econômica, efetivo pagamento pela aquisição das participações societárias e indispensável independência entre as partes envolvidas.

GLOSA DE VALORES DE ÁGIO AMORTIZADOS INDEVIDAMENTE DURANTE PARTE DO ANO CALENDÁRIO DE 2009. VALORES GERADOS INTRAGRUPO E OBJETO DE TRANSFERÊNCIA PELO SALDO APURADO EM 31/12/2008.

Procedente a glosa das parcelas de ágio gerado intragrupo, amortizado indevidamente no período de janeiro a outubro de 2009, posto que foi gerado artificialmente e, porque já havia sido transferido quando do ato de cisão assinado em 01/11/2009, pelo saldo existente em 31/12/2008.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 01/11/2009

JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL E ADMINISTRATIVA . EFEITOS.

Os efeitos da jurisprudência judicial e administrativa no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil somente se aplicam às partes nelas envolvidas, não possuindo caráter normativo exceto nos casos previstos em lei.

PROVA DOCUMENTAL.-APRESENTAÇÃO.

A apresentação de prova documental deve ser feita durante a fase de impugnação precluindo o direito de a interessada fazê-lo em outro momento processual a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Data do fato gerador: 01/11/2009

GLOSA DE DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA.

O reconhecimento contábil de um valor amortizável não representa manifestação de fato tributário imponible. A obrigação tributária e, conseqüentemente, o início do prazo para o Fisco constituir o crédito tributário através do lançamento, surgem apenas com a ocorrência do fato gerador, no caso em tela, a cada dedução das despesas de amortização.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

POSSIBILIDADE DE FISCALIZAÇÃO DE FATOS OCORRIDOS EM PERÍODOS ANTERIORES. DECADENCIA. EFEITOS TRIBUTARIOS COM REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS.

Os contribuintes estão sujeitos à fiscalização de fatos ocorridos há mais de cinco anos, ainda que não seja mais possível efetuar exigência tributária, em face da decadência, quando houver repercussão de seus efeitos em exercícios futuros ainda não decaídos; assim, não há como se iniciar a contagem do prazo decadencial no momento da constituição do ágio interno, pois não havia ainda crédito tributário algum a ser constituído; apenas com o início da amortização do ágio interno passou a haver redução indevida do resultado tributável quando, então, foi iniciada a contagem do prazo decadencial do direito de a Fazenda-Pública efetuar o pertinente lançamento de ofício inclusive com a correspondente multa de ofício.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A recorrente, cientificada do Acórdão nº 06-51.869 em 13/08/2015 (Termo a fls. 3777), interpôs, em 11/09/2015 (vide Termo a fls. 3778), recurso voluntário (doc. a fls. 974 e segs.), o qual aduz, em apertada síntese, as seguintes razões de defesa:

a) que o Recurso Voluntário é tempestivo e deve ser integralmente apreciado e acolhido em suas preliminares e em suas razões de fato e de Direito, que demonstram a total improcedência desta infundada exigência fiscal;

b) que, preliminarmente, deve ser reconhecida a decadência do direito de as Autoridades Fiscais questionarem apenas em 2014 valores de ágio relacionados a operações efetuadas em 2007 e 2008, isto é, período já atingido pela decadência, nos termos do artigo 150, §4º do CTN;

c) que, caso não se entenda pela preclusão do Direito de a Fiscalização questionar operações efetuadas em 2007 e 2008 apenas em 2014, o que se admite apenas para argumentar, e certo que deverá ser reconhecida ao menos a decadência para o período de Janeiro a Março de 2009, uma vez que a Recorrente apura e recolhe tributos de acordo com o regime de estimativa mensal, havendo, pois, ocorrência mensal de fatos geradores de CSL, cujos prazos decadenciais passam a transcorrer a partir do encerramento de cada mês do ano-calendário;

d) que existe evidente erro de cálculo na lavratura do Auto de Infração, uma vez que as autoridades fiscais desconsideraram a possibilidade de compensação do saldo de prejuízos fiscais no balanço de cisão da Recorrente;

e) que, caso assim não se entenda, no mínimo, deve o presente auto de infração ser retificado para fazer constar a ausência de qualquer perda de saldo de Prejuízos fiscais pela Recorrente em razão da cisão parcial;

f) que ficou muito claro que foi equivocada a premissa adotada pela D. Fiscalização na lavratura do presente auto de infração, de modo que este deve ser integralmente cancelado, pois a Fiscalização supôs, de modo completamente infundado, que a Recorrente teria deliberadamente engendrado uma sequência de operações visando apenas obter benefícios fiscais indevidos;

g) que a verdade é que, ao contrário do que supôs a Fiscalização, a Recorrente tinha razões empresariais e não-tributárias legítimas para praticar as operações aqui examinadas;

h) que se trata de processo de racionalização das operações desenvolvidas pelo Grupo Unilever no Brasil e de centralização dos investimentos debaixo do mesmo braço societário;

i) que, mais uma vez, este é um caso que deve ser examinado como um todo, em conjunto (como um filme e não como uma fotografia, nos dizeres de MARCO AURELIO GRECO);

j) que essa integração ocorreu em diversos outros países, não somente no Brasil e tinha propósitos negociais efetivos;

k) em razão da aplicação de regras de preços de transferência locais e estrangeiras, a integração das atividades brasileiras do Grupo Unilever foram efetuadas nas chamadas condições "arm's length", ou seja, a valores válidos para negociações entre partes independentes;

l) que essa é a ótica sob a qual este caso deve ser examinado: a de uma integração local efetuada em condições de mercado (arm's length);

m) que assim foi que a Recorrente adquiriu as quotas da UBI das Vendedoras, ao seu valor justo de mercado, conforme calculado em estudo de avaliação econômico-financeira devidamente elaborado para esse fim por empresa especializada;

n) que o pagamento do preço foi efetuado em caixa e com o recolhimento do IRF sobre o ganho de capital;

o) que, com isso, em cumprimento da legislação fiscal e societária em vigor, a UBR foi obrigada a fazer a equivalência patrimonial desse investimento e a desdobrar o seu custo nessa aquisição em: patrimônio líquido da UBI; e ágio;

p) que, ainda de acordo com a regulamentação aplicável, este ágio passou a ser amortizado contabilmente e deduzido da base de cálculo da CSL;

q) que a Fiscalização alegou também que a Recorrente teria se utilizado de uma "empresas veículo" em suas operações, o que também não procede, pois a interposição das entidades Vendedoras não modificou em nada os reflexos fiscais da operação no Brasil;

r) que a doutrina jurídica e a mais recente jurisprudência administrativa do CARF não refutam os efeitos fiscais mesmo em casos de ágio que tenha sido gerado em operações conduzidas entre partes relacionadas - o que também só veio a ser disciplinado com a publicação da MP 627/13 (convertida na Lei 12.973/14);

s) que, pelo contrário, diversos dispositivos da legislação disciplinam os efeitos de operações conduzidas entre partes relacionadas e fazem com que essas transações sejam tratadas como operações conduzidas entre partes totalmente independentes, sendo exemplos as regras de Preços de Transferência, Distribuição Disfarçada de Lucros, Interdependência e Subcapitalização;

t) que o artigo 245 da Lei das S.A. também impõe o dever de empresas relacionadas sempre transacionarem em bases "estritamente comutativas";

u) que, na jurisprudência do CARF, destacam-se os seguintes precedentes que expressamente confirmaram a validade de valores de ágio registrados em operações conduzidas entre partes relacionadas;

v) que restou demonstrado também que as regras contábeis suscitadas pela Fiscalização e pela r. decisão de primeira instância não podem ser aplicadas ao presente caso;

w) que restou também demonstrado que não houve dupla dedução da mesma grandeza de ágio, mas tão somente uma antecipação do termo inicial para amortização do ágio da base de cálculo da CSL (que se dá na data da aquisição da participação societária);

x) que, em outras palavras, a amortização do ágio pela UBI finalizara antes para fins da CSL (cuja amortização contábil foi iniciada pela UBR na data da aquisição) do que para fins do IRPJ (cuja amortização teve início na data da cisão parcial);

y) que a Recorrente demonstrou também que é legítima a dedução das despesas de amortização contábil do ágio da base de cálculo da CSL, antes do evento de cisão parcial;

z) que a legislação fiscal veda apenas a dedução do lucro real (sem qualquer menção à base de cálculo da CSL); e

aa) que, por fim, foi demonstrado que a multa aplicável e 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;

ab) que a Recorrente pleiteia o acolhimento integral do presente Recurso Voluntário, para que a decisão recorrida seja reformada e que se proceda ao imediato cancelamento do auto de infração, com o consequente arquivamento do presente processo administrativo.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (a fls. 3900 e segs.), as quais podem ser assim resumidas:

“Desta feita, tendo em vista que o pagamento do ágio não constitui fato gerador de nenhuma obrigação tributária, e que seus efeitos fiscais se resumem a um benefício fiscal potencial concedido pelo Estado, tem-se como lógico que o prazo decadencial para o Fisco homologar os efeitos fiscais atribuídos pelo contribuinte ao ágio por ele criado não se conta a partir do pagamento da correspondente “mais valia”, mas sim da sua efetiva utilização para redução dos tributos a serem recolhidos.”

(...)

“Ainda preliminarmente, o contribuinte sustenta a nulidade do auto de infração por erro na determinação da base de cálculo, uma vez que o auto, ao ter glosado a dedução do ágio e retificado a base de cálculo da CSLL antes da cisão parcial do seu patrimônio, deveria ter considerado a compensação de uma parcela maior do saldo de base de cálculo negativa da CSLL, sendo que, esta compensação a maior, levaria ao aproveitamento integral do saldo.

Sobre tal assertiva, vale destacar que, tal como ressaltado pela decisão recorrida, **o lançamento salientou que não havia saldo negativo de base de cálculo da CSLL remanescente a ser compensado**. Para tanto, elaborou uma planilha na qual é possível aferir que o contribuinte, além de ter utilizado 30% do saldo existente em face da cisão parcial do seu patrimônio, **utilizou a porcentagem restante, equivalente a R\$ 51 milhões, no pagamento dos parcelamentos instituídos pelas Leis nº 11.941/2009 e 12.249/2010**. Sendo assim, **a partir da** utilização pelo contribuinte desse saldo de R\$ 51 milhões, vejamos se é crível a sua alegação quanto à possibilidade de aproveitamento de parte do saldo em face da cisão.

Segundo o contribuinte defende, caso a Fiscalização tivesse adotado o procedimento de cálculo correto, ele não teria “perdido” R\$ 20 milhões do saldo da base de cálculo negativa em face da cisão. Dessa forma, vê-se que, pelos cálculos do próprio contribuinte, no lugar de ter compensado R\$ 85 milhões, teria compensado R\$ 132 milhões, levando a um saldo remanescente de R\$ 24 milhões, dos quais 71,54% caberia ao recorrente (algo em torno de R\$ 17 milhões). No entanto, caso a Fiscalização retificasse a compensação feita pelo contribuinte, como ela deveria proceder com relação aos valores utilizados como pagamentos nos parcelamentos das Leis nº 11.941/2009 e 12.249/2010? Ao apurar um novo saldo de R\$ 17 milhões, como manter a utilização do saldo de R\$ 51 milhões? O contribuinte deveria ter que ser excluído dos referidos parcelamentos por falta de pagamento? Ou deveria ser cobrado pela diferença?

Portanto, vê-se que a conclusão adotada pela Fiscalização é correta. Uma vez tendo o contribuinte utilizado a integralidade do saldo da base de cálculo negativa de CSLL, inclusive para pagar débitos parcelados, não há como a utilização desse saldo ser refeita. No máximo seria possível aproveitar possível saldo não utilizado. Como não existia, não havia o que ser feito.

Outrossim, como segundo ponto a ser ressaltado sobre o presente tópico, vale destacar que, ainda que a Fiscalização tivesse incorrido em erro na apuração da base de cálculo da CSLL apurada, ou seja, tivesse indevidamente deixado de compensar de ofício parte do saldo negativo, tal equívoco não causaria a nulidade do lançamento, mas sim exigiria a sua correção de ofício pela autoridade julgadora, nos termos do artigo 60 do Decreto nº 70.235/1972.

Com efeito, tal dever da autoridade julgadora decorre da ausência de prejuízo à defesa do recorrente, e de vício quanto à competência da autoridade que lavrou o lançamento. Eventual equívoco da base de cálculo envolve mera questão matemática, e, portanto, não imputa ao contribuinte fato novo ou qualificação jurídica nova dos mesmos fatos.”

(...)

“A principal controvérsia dos presentes autos envolve a aplicação das regras de dedução fiscal da amortização do ágio no cálculo do lucro real na apuração da base de cálculo da CSLL. Enquanto a Fiscalização concluiu pela indedutibilidade do ágio amortizado de acordo com os artigos 385, 386, 391 e 426 do RIR/99 (aplicáveis ao lucro real), o contribuinte sustenta que tais normas, em especial os artigos 386, 391 e 426, só se aplicam ao lucro real, e que, portanto, não haveria qualquer impedimento à dedução fiscal da amortização do ágio na apuração da base de cálculo da CSLL. Tal discussão é

relevante uma vez que é incontestável nos presentes autos que a amortização fiscal do ágio promovida pelo contribuinte não observou qualquer regra fiscal expressa, mormente aquelas relativas ao IRPJ.

(...)

Dessa forma, verifica-se que, em razão da adoção do Método da Equivalência Patrimonial no Brasil, o Decreto-lei nº 1.598/1977 (uma norma tributária) se propôs a determinar a técnica contábil para segregar o custo do investimento em duas contas distintas. Significa dizer: as figuras do ágio e do deságio surgiram de uma lei de natureza fiscal, não de uma norma específica de contabilidade. Nesse sentido, importante transcrever trecho da obra Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações:

(...)

Assim, ao contrário do que defende o recorrente, a dedutibilidade na CSLL da despesa com a amortização de um ágio não é assegurada em face da ausência de norma que preveja a adição dessa rubrica. Ou seja, a despesa com a amortização de um ágio, mesmo dedutível para fins de IRPJ, não é dedutível para a CSLL porque não há previsão legal a autorizando.”

(...)

“Outro aspecto apurado pela Fiscalização e que advoga contra a forma como o contribuinte deduziu a amortização do ágio na apuração da base de cálculo da CSLL é o fato de que, embora o recorrente tenha promovido essa amortização no período de janeiro a outubro de 2009, tal valor amortizado foi transferido à empresa UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA (UBI) em face da cisão parcial do seu patrimônio, permitindo assim a amortização fiscal em duplicidade dessa parcela (tanto pelo recorrente como pela UBI). O contribuinte, por sua vez, refuta tal acusação alegando que o valor amortizado não foi transferido, e que a amortização fiscal do ágio na apuração da base de cálculo da CSLL terminará após 120 meses do seu início, o que se deu com o recorrente, e não com a UBI.

Em que pese a tentativa do contribuinte, a conclusão fiscal se mostra a mais correta. Como será aqui ratificado, com efeito, houve a transferência da parte do ágio amortizado para a UBI, o que permitiu a sua amortização fiscal em duplicidade.

(...)

Logo, ao contrário do que defende o recorrente, não há nada que impeça o Grupo Unilever de contar o prazo de 120 meses de amortização do ágio, inclusive na apuração da CSLL, a partir da transferência do seu saldo para a UBI em face da cisão do patrimônio do recorrente. O único controle possível seria o valor contábil do saldo do ágio a ser transferido. Como isso não foi feito, a duplicação dos efeitos da dedução é incontestável.”

“No presente caso, o ágio correspondente à aquisição das quotas da UBA não poderia existir, haja vista que tal operação não levou o Grupo Unilever a adquirir nenhuma rentabilidade inédita, nenhuma participação em lucros que antes já não detinha. Como demonstrado pelos tópicos anteriores, nessa aquisição, o referido grupo fez uma operação consigo próprio, adquiriu uma participação societária (e a correspondente rentabilidade futura) que já era sua.

Logo, pelo aspecto ora destacado, vê-se que o ágio em tela decorreu de uma operação sem que o Grupo Unilever tenha adquirido qualquer rentabilidade

inédita a fim de justificar uma futura recuperação de custo. Ainda que o grupo tenha orquestrado a circulação de dinheiro, essa circulação se deu de maneira eminentemente interna, tal como o grupo tivesse retirado recursos de uma conta bancária e colocado em outra.

Portanto, tendo sido a operação societária que justificou o registro do ágio realizada entre partes subordinadas a um mesmo controle societário, não há como reconhecer a existência desse registro de acordo com a melhor doutrina sobre o assunto. Não há custo a ser recuperado uma vez que a rentabilidade futura supostamente paga nunca saiu do patrimônio Grupo Unilever.”

É o relatório.

Voto

O recurso voluntário é tempestivo e foi subscrito por mandatários com poderes para tal, conforme procuração e substabelecimentos a fls 3557/3564, razão pela qual dele conheço.

DA PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

Se a despesa é elemento que compõe a base de cálculo, critério quantitativo de um determinado fato imponible, o prazo decadencial para que o Fisco efetue o lançamento fundado na glosa de despesa com amortização de ágio deverá ser contado em função desse fato imponible, de tal forma que o *dies a quo* será inexoravelmente ou a data do fato imponible se aplicável fosse o art. 150, § 4º do CTN; ou então, o primeiro dia do exercício seguinte ao que Fisco poderia efetuar o lançamento, se aplicável for o art. 173, I, do CTN.

Assim, para a contagem do prazo decadencial é irrelevante a data em que ocorreu as operações com ágio, pois o que realmente importa é o momento em que a recorrente deduziu das bases tributáveis a despesa com a amortização de tal ágio.

Ademais, o legislador ordinário atentou, para situações como essas, em que atos jurídicos passados possam influenciar fatos geradores futuros, e para tanto assim dispôs no art. 37 da Lei 9.430/96:

“Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.”

Como se vê, não somente o prazo decadencial não se conta da data do registro do ágio, como estava a recorrente obrigada a conservar toda a documentação que o comprovasse, para fazer jus no futuro a dedutibilidade da despesa com a sua amortização.

Assim, uma vez que a ciência do auto de infração se deu em 15/04/2014 (cf. ciência a fls. 3485), deve ser afastada a alegação de decadência do lançamento de CSLL, pois, ao se aplicar o art. 150, § 4º, do CTN, temos que o *dies ad quem* do direito de o Fisco lançar a CSLL do fato gerador de 01/11/2009 (data da cisão da recorrente) seria 01/11/2014, ou seja, data posterior àquela em que ocorrera os lançamentos em tela (15/04/2014).

Por essa razão, voto por afastar a preliminar de decadência suscitada.

DO MÉRITO

O objeto deste julgamento é o auto de infração da CSLL a fls. 3.384 e segs., decorrente da glosa de despesas com amortização de ágio no valor de R\$ 101.993.553,60, referente ao fato gerador de 01/11/2009, data na qual a recorrente sofreu cisão parcial.

A recorrente adquiriu de três pessoas jurídicas domiciliadas no exterior (BRAZH3 B.V.; BRAZH4 B.V e BRAZH5 B.V) participação na Unilever Brasil Alimentos Ltda. (hoje, Unilever Brasil Industrial Ltda.), com o pagamento de ágio em tais aquisições, sendo que houve recolhimento de IRRF sobre o ganho de capital remetido ao exterior, se não vejamos o seguinte excerto do TVF:

O ágio gerado nas três etapas acima totalizou **R\$ 1.223.922.639,20** (um bilhão, duzentos e vinte três milhões, novecentos e vinte dois mil, seiscentos e trinta nove reais e vinte centavos).

O valor efetivamente remetido pela UBR às empresas BRAZH3, BRAZH4 e BRAZH5 na Holanda somou R\$ 1.327.888.664,27, conforme os contratos de câmbio apresentados. No entanto, como mencionado, todas as empresas envolvidas (UBR, UBI, BRAZH3, BRAZH4 e BRAZH5) sempre possuíram, em última instância, o mesmo controlador e conseqüentemente a quantia remetida se manteve dentro do próprio grupo econômico.

Descontados das remessas financeiras ao exterior, a UBR recolheu R\$ 51.111.335,73 a título de *Imposto de Renda Retido na Fonte* (IRRF) incidente sobre ganho de capital.

Os autuantes alegam que é indevida a amortização do ágio em tela pela recorrente, por três razões, assim apontadas no TVF:

- “1. O ágio foi gerado artificialmente dentro do próprio grupo econômico. O Grupo Unilever se utilizou empresas veículo (BrazH3, BrazH4 e BrazH5) que não possuíram outro papel a não ser o de criar o ágio que pudesse ser tributariamente amortizado do IRPJ e CSLL;
2. O ágio amortizado da base de cálculo da CSLL na Ficha 17 compõe o saldo que foi transferido à empresa UBI no ato da cisão parcial em 01/11/2009, ou seja, o valor amortizado da CSLL na UBR integra o saldo transferido a UBI.
3. Por último, se ainda desconsiderássemos a sua artificialidade, segundo o disposto no artigo 386, do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 (Regulamento do Imposto de Renda -RIR/99), o ágio somente poderia ser amortizado "nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão", ou seja, em data posterior à cisão de 01/11/2009, e, "pela pessoa jurídica que absorveu o patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio".”

Com relação à primeira razão apontada para a glosa em tela, não tem razão o autuante, pois ele não demonstrou qualquer ganho ou vantagem ilícita para a recorrente, pelo fato de ter adquirido a participação da UBI de empresas sob o mesmo controle. Note-se que o próprio autuante informa que houve recolhimento de IRRF sobre o ganho de capital auferido pelas alienantes domiciliadas no exterior, assim, qual a diferença, para a tributação nacional, se a aquisição (pelo mesmo valor) tivesse se dado entre pessoas jurídicas que não estivessem sob controle comum? Nenhuma diferença.

Os autuantes alegam que a finalidade de terem sido constituídas as empresas BrazH3, BrazH4 e BrazH5 seria para criar um ágio intragrupo, mas o ágio seria criado seja lá quem fosse o alienante, desde que a recorrente pagasse o mesmo valor pela

participação na ABI. Ademais, se foi gerado um ágio na recorrente, há que se salientar que, na outra ponta, a BrazH3, BrazH4 e BrazH5 tiveram que suportar o IRRF brasileiro sobre o ganho de capital auferido.

Mais desarrazoado ainda é a alegação de que há uma desproporção entre a despesa gerada na recorrente e o IRRF pago na outra ponta, pois, ainda que isso fosse verdade, não se pode responsabilizar o contribuinte pelos efeitos da simples aplicação da legislação tributária.

Por último, cabe salientar que o autuante não imputou aos atos praticados qualquer vício, tanto que a multa aplicada foi de 75%, razão pela qual devem ser, a eles, conferidos os efeitos que lhes são próprios, entre os quais, o de considerar legítimo o registro do ágio decorrente da diferença entre o valor pago e o valor patrimonial da participação acionária adquirida.

Com relação à segunda razão apontada para a glosa do ágio, a questão está intimamente ligada à terceira razão apontada, pois, na medida em que a recorrente considerou que a amortização contábil do ágio seria dedutível das bases tributáveis da CSLL a partir do momento da aquisição do investimento (ou seja, sem que tivesse existido qualquer um dos eventos previstos no art. 7º da Lei 9.532/97), por óbvio, não poderia transferir para a ABI (pessoa jurídica que absorveu o patrimônio cindido da recorrente) a parcela do ágio já amortizado pela recorrente. A recorrente contesta tal alegação, pois afirma que houve apenas uma antecipação do termo inicial da amortização fiscal do ágio para fins de cálculo das bases tributáveis da CSLL, o qual seria a data da aquisição do investimento. Torna-se despiendo verificar, nos autos, qual o saldo do ágio (fiscalmente dedutível das bases da CSLL) transferido para a UBI, pois equivocou-se a recorrente quando alega que ela já poderia ter deduzido das bases da CSLL a amortização do ágio desde a aquisição do investimento, se não vejamos o que se segue.

Primeiramente, trago a lume o art. 2º, §1º, item 3, da Lei nº 7.689/88, o qual assim dispõe:

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

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

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

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

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

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

(...)”.

Ora, sem que ocorra as condições previstas no art. 7º da Lei 9.532/97, a despesa de amortização do ágio é despesa indedutível na apuração da base de cálculo da CSLL, por força dos itens 1 e 4 do dispositivo acima transcrito, os quais deixam claro a finalidade da norma de tornar o MEP neutro na apuração da CSLL. A avaliação do

investimento pelo MEP influencia o cálculo da CSLL em caso de alienação ou liquidação do investimento, já que esse seria o valor contábil do investimento a ser considerado. Além disso, se assim não fosse, *contrario sensu*, a receita decorrente da amortização do deságio seria tributada, o que não me parece razoável, mas seria inevitável chegar a tal conclusão caso se entenda dedutível a despesa de amortização do ágio.

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

Aliás, estabelecendo a Lei instituidora da CSLL (Lei 7.689/88) a neutralidade das contrapartidas de avaliação de investimento pelo MEP na apuração da base ajustada e não existindo qualquer norma que expressamente determine a aplicação do art. 7º da Lei 9.532/97, poder-se-ia até concluir que sequer haveria a possibilidade de deduzir despesa com amortização de ágio da base ajustada, ainda que observada a condição de dedutibilidade de tal despesa na apuração do lucro real.

Decorre de uma interpretação sistemática a aplicação do art. 7º da Lei 9.532/97 à CSLL. Isso porque, pelo art. 57 da Lei 8.981/95, aplicam-se à CSLL todas as normas do IRPJ sobre a apuração do lucro contábil e não, aquelas que versem exclusivamente sobre ajuste ao lucro contábil para fins de apuração do lucro real. Ora, após ocorrido um dos eventos de que trata o art. 7º da Lei 9.532/97, a despesa com amortização do ágio ainda não registrada contabilmente, passa a impactar não somente o lucro contábil e, conseqüentemente, o lucro real e a base ajustada.

É verdade que, poder-se-ia questionar se a parcela já amortizada contabilmente antes de ocorrido um dos eventos de que trata o art. 7º em tela poderia vir a impactar a base da CSLL, já que não estaríamos tratando mais de uma despesa contábil do período a ser lançado, mas de uma exclusão do lucro líquido. Ocorre que pela literalidade do art. 7º da Lei 9.532/97 essa parcela já amortizada do ágio antes do evento autorizador não poderia impactar nem mesmo o lucro real, se não vejamos:

“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 um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

(....)”

Como se vê, a lei só autorizou a dedutibilidade da despesa com a amortização do ágio da competência de balanços posteriores ao evento incorporação, fusão ou cisão de que trata o caput. Assim decorreu de uma interpretação extensiva a determinação para que a despesa com amortização não dedutíveis em um momento fossem controladas em Lalur, para serem excluídas do lucro tributável se, posteriormente, fossem atendidas as

condições do caput (incorporação, fusão ou cisão com absorção do patrimônio da investida). A fragilidade dessa interpretação é tanto igual para o IRPJ como para a CSLL, pois, pela literalidade da lei, a despesa com amortização dedutível das bases tributáveis é aquela registrada na DRE que servirá de ponto de partida para o cálculo do lucro real, ou seja, despesa contábil e, assim sendo, também é dedutível da base ajustada por força do art. 57 da Lei 8.981/88.

Em face do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Alberto Pinto Souza Junior - Relator