



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720031/2019-83
ACÓRDÃO	1302-007.913 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de março de 2026
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	DSM PRODUTOS NUTRICIONAIS BRASIL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ÁGIO. AMORTIZAÇÃO FISCAL. RTT. RELACIONAMENTO COM CLIENTES. OBSCURIDADE PARCIAL. ACOLHIMENTO SEM EFEITOS INFRINGENTES.

A matéria devolvida foi apreciada pelo colegiado. O voto vencido do relator originário enfrentou expressamente a tese relativa ao RTT, à distinção entre alocação contábil e fiscal do ágio e à inaplicabilidade da Lei nº 12.973/2014 ao caso, ao passo que a corrente vencedora manteve a glosa da amortização do ágio relativo ao item “relacionamento com clientes” por fundamento diverso e suficiente, consistente na caracterização da parcela como ativo intangível identificável, insuscetível de amortização fiscal. Configurada, quando muito, obscuridade parcial quanto ao itinerário decisório do julgado, acolhem-se os embargos apenas para esclarecimento, sem efeitos infringentes.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos embargos e acolhê-los, sem efeitos infringentes, nos termos do relatório e voto da relatora.

Assinado Digitalmente

Natália Uchôa Brandão – Relatora

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Carmem Ferreira Saraiva (substituta integral), Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão, Sérgio Magalhães Lima (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Embargos de Declaração opostos por DSM PRODUTOS NUTRICIONAIS BRASIL S.A. em face do Acórdão nº 1302-007.117, de 15/05/2024, por meio do qual esta Turma, ao apreciar o Recurso Voluntário, deu-lhe parcial provimento para afastar a exigência fundada na tese do “real adquirente” e desqualificar a multa de ofício, mantendo, contudo, a glosa das despesas de amortização de ágio na parcela correspondente ao valor alocado contabilmente ao item “relacionamento com clientes”, bem como a multa isolada.

Assim restou ementado o acórdão embargado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

RECURSO DE OFÍCIO. CRÉDITO EXONERADO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 103. LIMITE DE ALÇADA. PORTARIA MF Nº 2/2023. RECURSO CONHECIDO E NEGADO.

Nos termos do artigo 34, inciso I do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, a Autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda. Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância. O artigo 1º da Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, preceitua que o limite de alçada para fins de cabimento do recurso de ofício é de R\$ 15.000.000,00, de modo que o Recurso deverá ser conhecido nas hipóteses em que a exoneração do pagamento de tributo e encargos de multa ultrapassar o referido limite de alçada.

ALEGAÇÕES NOVAS. NÃO CONHECIMENTO. INOVAÇÃO RECURSAL. APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DO DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO E DA NÃO SUPRESSÃO DE INSTÂNCIAS. EFEITO DEVOLUTIVO DOS RECURSOS. CAUSA DE PEDIR LEVANTADA EM SEDE RECURSAL.

O Recurso Voluntário deve se ater às matérias que são mencionadas na Impugnação e são analisadas pela Autoridade julgadora de 1ª instância quando da prolação da decisão recorrida, de modo que as alegações que não tenham sido arguidas na Impugnação ou que não tenham sido levantadas pela Autoridade a

quo não podem ser conhecidas por se tratar de matérias novas, porquanto, se este Tribunal entendesse por conhecê-las, estaria aí por violar o princípio da não supressão de instância que é de todo aplicável no âmbito do processo administrativo fiscal. O efeito devolutivo dos recursos deve ser compreendido como um efeito de transferência, ao órgão ad quem, do conhecimento das matérias que já tenham sido objeto de decisão por parte do juízo a quo, daí por que apenas as questões previamente debatidas é que são devolvidas à Autoridade judicante revisora para que sejam novamente examinadas.

ALEGAÇÃO PRELIMINAR. NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO. INOVAÇÃO. CRITÉRIOS JURÍDICOS. MUDANÇA. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

De acordo com o artigo 146 da Lei nº 5.172/1966, a Autoridade julgadora a quo não pode modificar e inovar quanto aos critérios jurídicos que restaram adotados pela Autoridade autuante em relação ao lançamento que está sendo discutido, sendo que a não concordância com os apontamentos e com as conclusões adotadas pela Turma de Julgamento de piso, enquanto razões de decidir, não enseja, por si só, na nulidade da Decisão proferida, de sorte que, acaso exista imprecisões no Acórdão, tais imprecisões serão corrigidas quando da análise do mérito da discussão.

TRANSFERÊNCIA DOS RECURSOS POR EMPRESA CONTROLADORA DOMICILIADA NO EXTERIOR PARA SOCIEDADE NO BRASIL. LEGITIMIDADE DA DEDUÇÃO DO ÁGIO. IMPROCEDÊNCIA DA TESE DO REAL ADQUIRENTE.

A transferência, por controladora domiciliada no exterior, dos recursos empregados na aquisição de participação societária por empresa constituída no Brasil não impede a amortização fiscal do ágio após esta ser incorporada pela investida.

A tese do “real adquirente”, que busca limitar o direito à dedução fiscal do ágio apenas na hipótese de existir confusão patrimonial entre a pessoa jurídica que disponibilizou os recursos necessários à aquisição do investimento e a investida, não possui fundamento legal, salvo quando caracterizada hipótese de simulação, o que não se revela no caso.

ÁGIO. EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA EM INCORPORAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE DISPOSIÇÃO LEGAL A EXIGIR DESDOBRO DO FUNDAMENTO ECONÔMICO ANTERIORMENTE À LEI Nº 12.973/2014.

Apenas com a edição da Lei nº 12.973/2014, o contribuinte foi obrigado a realizar o desdobro do fundamento econômico do ágio, sendo que a referida Lei não se aplica ao caso concreto, já que os fatos discutidos no caso em apreço são anteriores à sua edição e publicação.

RELACIONAMENTO COM CLIENTES. ATIVO INTANGÍVEL IDENTIFICADO.

O relacionamento com clientes é um ativo intangível identificável, com valor atribuído e capaz de gerar benefícios futuros para a entidade. Ressalte-se que não

é por ser capaz de gerar benefícios futuros, característica que todo ativo tem que ter para ser reconhecido, que deve ser considerado como parte do ágio por rentabilidade futura. Por se tratar de ativo intangível identificado, não poderá ser amortizado para fins fiscais, nos termos do art. art. 386, II, do RIR/99.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS NO AJUSTE DE FINAL DE PERÍODO. MATERIALIDADE E BASE DE CÁLCULO DISTINTAS. INAPLICÁVEL A SÚMULA CARF N° 105.

No presente caso não se aplica o entendimento da Súmula CARF n° 105, expressamente voltadas para as multas exigidas com base no art. 44, § 1º, inciso IV, ao passo que no presente processo o fundamento é a alínea “b” do inciso II do art. 44). Tratam-se de infrações com fundamento e base de cálculo distintas, de modo que é cabível o lançamento concomitante das multas de ofício e isolada.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICAÇÃO. HIPÓTESES LEGAIS. SONEGAÇÃO. FRAUDE. CONLUÍO. FIGURA DO DOLO. STANDARD PROBATÓRIO EXIGIDO. CONDUTA INFRATORA QUE SÓ GANHA SENTIDO À LUZ DE UMA FINALIDADE ILÍCITA. ÁGIO. INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Para que a multa qualificada seja aplicada, é necessário que haja o comportamento previsto no critério material da multa de ofício, revestido, ainda, de ação dolosa, exposta e devidamente comprovada nas hipóteses legais da fraude, da sonegação ou do conluio, de sorte que o dolo deve ser comprovado de forma a afastar qualquer dúvida razoável quanto à sua existência. A multa qualificada não deve ser mantida nas hipóteses em que ocorre mera divergência na interpretação da legislação tributária aplicável.

Nos presentes embargos, a contribuinte sustenta a existência de omissão no julgado. Afirmar que o acórdão embargado não enfrentou argumento deduzido no Recurso Voluntário segundo o qual, à época dos fatos, estava em vigor o Regime Tributário de Transição (RTT), cujos efeitos impediriam a transposição automática, para o plano fiscal, da alocação contábil do preço de aquisição realizada à luz das novas práticas contábeis.

Aduz, ainda, que o acórdão deixou de apreciar a alegação de que, antes da Lei nº 12.973/2014, não havia ordem legal prévia de alocação fiscal do ágio que obrigasse o contribuinte a reproduzir, para fins tributários, a lógica residual adotada pela contabilidade.

Requer, ao final, o acolhimento dos embargos, com atribuição de efeitos infringentes, para afastar a exigência remanescente relacionada à amortização do ágio alocado ao item “relacionamento com cliente”.

Nos termos do art. 116 do RICARF, foi proferido Despacho de admissibilidade, para submissão dos embargos ao colegiado, a fim de apreciação do ponto suscitado pela interessada.

Posteriormente, após sua intimação formal do acórdão, a interessada peticionou às fls. 4.134/4.135, reiterando os embargos de declaração anteriormente opostos às fls. 3.994/3.999,

requerendo seu exame e o reconhecimento da interrupção do prazo para interposição de recurso especial, além de remeter às contrarrazões apresentadas às fls. 4.021/4.087.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Natália Uchôa Brandão**, Relatora

Do cabimento, da admissibilidade e da tempestividade

Conheço dos Embargos de Declaração.

A medida é formalmente adequada, uma vez que veicula alegação de vício no Acórdão nº 1302-007.117, qualificado pela embargante como omissão, com indicação precisa do ponto que a embargante reputa não apreciado. Também reputo presentes os pressupostos de admissibilidade, considerando que a própria interessada declarou ciência do julgado ao opor os embargos em 11/11/2024, circunstância posteriormente reiterada em petição superveniente, na qual requereu o exame dos aclaratórios já apresentados e o reconhecimento da interrupção do prazo recursal.

Dos Embargos

Antes de examinar a insurgência, convém explicitar, com precisão, como se formou o julgamento embargado.

No Acórdão nº 1302-007.117, o colegiado, por unanimidade, conheceu do recurso de ofício e conheceu parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer das alegações constantes do item D.5 do apelo. Também por unanimidade, rejeitou a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância.

No mérito, por maioria, deu provimento ao recurso quanto à possibilidade de amortização do ágio; e, por voto de qualidade, negou provimento ao recurso quanto à amortização do ágio relacionado à carteira de clientes e quanto à imposição da multa isolada, restando vencidos, nesse ponto, o relator originário, Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, a Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó e o Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, convocado. Em razão disso, foi designado o Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama para redigir o voto vencedor quanto às matérias em relação às quais o relator restou vencido.

Esse registro é importante porque a embargante sustenta que o acórdão teria sido omissivo ao não apreciar a incidência do RTT, a distinção entre alocação contábil e alocação fiscal do

ágio e a inexistência, antes da Lei nº 12.973/2014, de ordem legal prévia de alocação fiscal. De fato, essa é a linha argumentativa dos embargos, nos quais se afirma que o acórdão teria mantido a glosa da amortização do ágio alocado a “relacionamento com clientes” a partir de uma transposição automática da classificação contábil para o plano tributário, sem exame suficiente dos efeitos do regime vigente à época dos fatos.

A rigor, porém, entendo que o vício apontado melhor se qualifica, quando muito, como obscuridade parcial do julgado, e não propriamente como omissão em sentido estrito.

Isso porque a matéria devolvida foi efetivamente apreciada no julgamento colegiado. O próprio acórdão embargado reproduz, no relatório, que a recorrente sustentou expressamente, em manifestação posterior às contrarrazões da PGFN, que, à época dos fatos, estava vigente o RTT, que a legislação então aplicável não estabelecia ordem prévia de alocação fiscal do ágio e que a parcela atribuída a “relacionamento com clientes” corresponderia, do ponto de vista jurídico-tributário, à expectativa de rentabilidade futura. Ou seja, a tese estava claramente posta nos autos e foi levada ao conhecimento do colegiado.

Com efeito, o voto vencido do relator originário enfrentou, expressamente, a tese relativa ao RTT. Ali se consignou, de modo claro, que a operação deveria ser examinada à luz do regime anterior à Lei nº 12.973/2014, que os fatos ocorreram em período de vigência do RTT, que a alocação contábil do ágio não se confundia com sua fundamentação econômica para fins tributários e que, antes da Lei nº 12.973/2014, não havia ordem legal de alocação prévia que tornasse residual, para fins fiscais, o ágio por expectativa de rentabilidade futura. Também foi expressamente reproduzido, no corpo do acórdão, que a recorrente já sustentava, no recurso voluntário, que a aquisição ocorrera em plena vigência do RTT e que o valor alocado a “cliente”, do ponto de vista jurídico-tributário, corresponderia a goodwill por expectativa de rentabilidade futura.

Sucedo que esse não foi o fundamento que prevaleceu no colegiado quanto à parcela remanescente da glosa.

O voto vencedor, lavrado pelo redator designado, resolveu a controvérsia por fundamento jurídico diverso. A conclusão vencedora foi a de que o “relacionamento com clientes” constitui ativo intangível identificável, com valor atribuído e aptidão para gerar benefícios futuros, razão pela qual a respectiva parcela não poderia ser amortizada fiscalmente, nos termos do art. 386, II, do RIR/99. Foi essa, afinal, a razão de decidir que prevaleceu e que passou a integrar o conteúdo decisório do acórdão embargado.

É verdade, portanto, que o voto vencedor não reproduziu, com a mesma densidade, o exame desenvolvido no voto vencido acerca do RTT e da separação entre alocação contábil e fiscal do ágio. Mas disso não decorre, automaticamente, omissão apta a ensejar rejuízo da matéria em sede de embargos declaratórios.

Isso porque a controvérsia foi, sim, apreciada e decidida pelo colegiado. E foi decidida em sentido contrário ao voto do relator originário, por meio de fundamento jurídico

suficiente e expressamente adotado pela corrente vencedora. O colegiado não deixou sem julgamento a matéria referente à glosa remanescente; apenas não o fez nos exatos termos pretendidos pela recorrente, nem segundo a mesma construção jurídica acolhida no voto vencido.

É justamente aí que reside a obscuridade que ora se aclara.

Lido como unidade, o acórdão pode induzir à percepção de que a tese do RTT não teria sido objeto de apreciação, quando, em verdade, ela foi sim enfrentada no voto vencido do relator originário, mas não acolhida pela corrente vencedora, que preferiu solver a controvérsia por fundamento diverso. O esclarecimento que se impõe, portanto, é no sentido de que a manutenção da glosa referente ao item “relacionamento com clientes” decorreu, no julgamento prevalecente, não da adoção da premissa defendida pela embargante quanto à separação entre alocação contábil e fiscal, mas da conclusão de que, no caso concreto, a parcela controvertida correspondia a ativo intangível identificável e, por isso, não amortizável fiscalmente.

Nessas circunstâncias, não há espaço para atribuição de efeitos infringentes.

Isso porque a pretensão da embargante, em substância, é fazer prevalecer a construção jurídica acolhida no voto vencido do relator originário, para que se conclua, à luz do RTT, pela impossibilidade de transposição automática da alocação contábil do ágio ao plano fiscal e, daí, pelo cancelamento da glosa remanescente. Ocorre que tal providência implicaria verdadeira rediscussão do mérito já apreciado pelo colegiado, o que não se compatibiliza com a finalidade própria dos embargos de declaração.

A via aclaratória não se presta à substituição da fundamentação vencedora pela do voto vencido, nem ao rejuízo da matéria apenas porque a parte entende mais correta a construção jurídica derrotada no julgamento anterior. O que se admite, aqui, é apenas explicitar, para afastar dúvida interpretativa, que a tese relativa ao RTT integrou a dialética processual e foi objeto de enfrentamento no voto vencido, mas não foi acolhida pela corrente vencedora, que manteve a glosa com apoio em fundamento diverso e suficiente.

Assim, os embargos devem ser acolhidos apenas para aclarar esse ponto, sem modificação do resultado do julgamento.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, voto por conhecer dos Embargos de Declaração e acolhê-los, sem efeitos infringentes, apenas para esclarecer que a tese relativa ao Regime Tributário de Transição (RTT), à distinção entre alocação contábil e alocação fiscal do ágio e à inaplicabilidade, ao caso concreto, da disciplina introduzida pela Lei nº 12.973/2014 foi enfrentada no voto vencido do relator originário, não tendo sido acolhida pela corrente vencedora, que manteve a glosa com fundamento jurídico diverso e suficiente, permanecendo inalterado o resultado do Acórdão nº 1302-007.117.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Natália Uchôa Brandão