



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

**Processo n°** 16561.720065/2013-82  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-002.992 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de novembro de 2018  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrentes** INTERCEMENT BRASIL S.A  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2009

PRELIMINAR. ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. MATÉRIA RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR.

O artigo 146 da Constituição Federal estabelece que a edição de normas gerais em matéria tributária é matéria reservada à lei complementar. E tem uma razão de ser em função da repartição de competências tributárias entre diversos entes federativos.

É esse o status do Código Tributário Nacional e de qualquer norma que pretenda veicular norma geral em matéria tributária. Assim, já causa estranheza que o legislador tenha pretendido o alcance que defende a Recorrente por meio da edição de uma lei ordinária federal.

Ademais, o Código Tributário Nacional possui regramento específico sobre a matéria, estabelecendo o artigo 100 que a observância das chamadas normas complementares exclui tão somente a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, jamais o principal de tributo.

Assim é que, mesmo que o art. 24 da LINDB se apresentasse como norma geral válida e aplicável ao Direito Tributário, o CTN já trata de forma específica sobre o tema, dando o regramento que entende conveniente para assegurar a segurança jurídica.

O artigo 24 da LINDB dirige-se à revisão de ato, processo ou norma emanados da Administração, bem como de contrato ou ajuste entabulados entre a Administração e o particular, não se aplicando ao lançamento fiscal, já que este não se ocupa da revisão de atos administrativos e não declara a invalidade de ato ou de “situação plenamente constituída”.

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO ANÁLISE DE FATOS PASSADOS.  
PRECLUSÃO. INEXISTÊNCIA.

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, ou seja, no caso em tela, a cada dedução indevida das despesas de amortização de ágio. Antes das amortizações, não poderia a fiscalização questionar a formação do ágio ou a sua transferência para a contribuinte, pois tais fatos não tinham, até então, reflexos fiscais (não representavam fatos geradores de obrigações tributárias). Não ocorrência de decadência no caso concreto. Súmula CARF n. 116: "*Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança.*"

DECISÃO DA DRJ QUE INOVA NA FUNDAMENTAÇÃO.  
CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE.

É nula decisão da Delegacia de Julgamento cujo voto vencedor traz como principal fundamento para a manutenção do auto de infração argumento que não constou do Termo de Verificação Fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a aplicação do art. 24 da LINDB e as arguições de decadência e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer a nulidade da decisão a quo, devendo o processo retornar à Autoridade Julgadora de 1ª instância para que aprecie novamente a impugnação. Prejudicada a apreciação do recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Livia de Carli Germano (Vice-Presidente), Sérgio Abelson (Suplente Convocado), Abel Nunes de Oliveira Neto, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal em São Paulo - (SP) que julgou procedente em parte a impugnação administrativa apresentada pelo contribuinte.

Conforme Termo de Verificação Fiscal – TVF às fls. 1.839/1.859, a presente fiscalização refere-se ao período de 2009, tratando-se do IRPJ e seus reflexos, com origem na alteração do MPF nº 0819000.2012.00659-8, realizada em 19 de abril de 2013.

De acordo com o TVF, “a empresa fiscalizada - INTERCEMENT BRASIL S/A, é uma sociedade anônima cujo capital social em 10 de maio de 2010 era de R\$ 906.430.731,97 (novecentos e seis milhões, quatrocentos e trinta mil e setecentos e trinta e um reais e noventa e sete centavos), dividido em 203.256.241 (duzentos e três milhões, duzentos e cinquenta e seis mil e duzentas e quarenta e uma) ações, todas nominativas e sem valor nominal, sendo 112.549.326 (cento e doze milhões, quinhentos e quarenta e nove mil e trezentos e vinte e seis) ordinárias e 90.706.915 (noventa milhões, setecentos e seis mil e novecentos e quinze) preferenciais”.

Diz ainda o TVF que “A sociedade tem por objeto social: a) exploração, aproveitamento de jazidas minerais no território nacional; b) industrialização e comércio de calcários, seus derivados e correlatos, em todas as modalidades, especialmente a do cimento; c) importação e exportação; d) participação em outras sociedades, na qualidade de sócia, quotista ou acionista; e) transporte de carga própria ou de terceiros, necessários ao desempenho de suas atividades; f) industrialização e comércio de insumos, aditivos e componentes do cimento, seus derivados e correlatos, bem como os demais produtos onde figure como matéria-prima, especialmente argamassas, concretos, artefatos e pré-moldados; g) prestação de serviços técnicos; h) produção e comercialização de energia-elétrica; i) industrialização e comércio de pedra e areia e j) prestação de serviços de co-processamento de resíduos”.

Em atendimento às solicitações da fiscalização, a empresa apresentou documentação informando que possui as seguintes participações:

- a) “97% na empresa Holdtotal S.A., constituída em 11/09/95 e sediada em Buenos Aires, no valor de R\$ 102.837.490,14 (2008)”;
- b) “24,18% na empresa Loma Negra S.A., constituída em 05/08/26 e sediada em Buenos Aires, no valor de R\$ 34.754.641,85 (2008)”;
- c) “35% na empresa Yguazú Cimentos S.A., constituída em 13/4/2000 e sediada em Assunção, no valor de R\$ 3.323.039,56 (2008)”;
- d) “16,66% na empresa Itacamba Cimentos S.A., constituída em 08/04/97 e sediada em La Paz no valor de R\$ 2.213.423,31 (2008)”.

A fiscalização verificou “os lucros referentes participações da empresa no exterior, que foram parcialmente oferecidos à tributação, no valor de R\$ 207.055,20, e as suas coligadas (Itacamba Cimentos, Yguazú Cimentos e Loma Negra) e controlada (Holdtotal) tinham para disponibilizar como lucros auferidos em 2009.”

E de que, “o contribuinte não preencheu as condições impostas pelo legislador para deduzir os encargos de amortização do ágio em comento, para efeito de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, que fazem referência ao artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/77, matrizes legais dos artigos 385 e 386 do RIR/99)”.

Ciente da autuação em 08/07/2013 (fl. 1861), o interessado apresentou **IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA** em 05/08/2013 (fls. 1865/1988), na qual alegou:

1. **PRELIMINARMENTE - DA ILIQUIDEZ E INCERTEZA DAS AUTUAÇÕES FISCAIS DE IRPJ E CSLL - SUPOSTA INEXISTÊNCIA DOS SALDOS DE PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA:** Ressalta que “a evidente falta de liquidez e certeza que macula os Autos de Infração em comento, uma vez que o Auditor Fiscal não considerou os montantes de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL quando da apuração dos valores supostamente devidos a título de IRPJ e CSLL. Diz que “não há no Auto de Infração, tampouco no Termo de Verificação Fiscal, qualquer elemento que demonstre como a fiscalização chegou à conclusão de que não existiria saldo de prejuízo fiscal e de base negativa (ao contrário do que demonstra o LALUR), acarretando a majoração indevida dos supostos débitos de IRPJ e CSLL e, por consectário, a iliquidez e incerteza dos Autos de Infração, implicando a sua nulidade”.
2. **DO ÁGIO:** Diz que “ de acordo com a documentação apresentada durante a ação fiscal, a Camargo Corrêa S.A. (“CCSA”). celebrou com as Sras. Maria Amália Sara Lacroze e Maria Inês de Lafuente (“Vendedoras”) um Contrato de Compra e Venda de Ações (Stock Pruchase Agreement - doc. 04) o qual tinha por objeto a participação detida pelas Vendedoras na empresa Loma Negra C.I.A.S.A (“Loma Negra”), empresa do ramo da indústria de cimentos, sediada na Argentina, mesmo país em que eram residentes as Vendedoras. E que “tendo em vista o valor envolvido e a necessidade de aprovação da operação pelo órgão de controle de concorrência argentino (Comissão Nacional de Defesa de Concorrência), o pagamento e transferência das participações foi intermediado por um Trustee - The Bank of New York, conforme se verifica pelo Contrato de Compra e Venda das Ações. Após a aprovação pelo órgão argentino, o Trustee transferiu a participação nas empresas Gaby’s para a CCSA e efetuou o pagamento às Vendedoras. Após encerrada essa operação, a CCSA resolveu aumentar o capital de sua controlada voltada à atuação na indústria de cimentos, a Camargo Corrêa Cimento S.A.. (antiga denominação da impugnante), utilizando, para tanto, a participação que detinha nas empresas Gaby’s. Além de aumentar o capital da impugnante, a CCSA utilizou essas participações que detinha nas empresas americanas para saldar uma dívida que detinha com a impugnante, conforme se verifica pela Alteração do Estatuto Social

da impugnante e Instrumento Particular de Dação em Pagamento firmado entre a CCSA e a impugnante (docs. 05 e 06). Ou seja, a impugnante recebeu as participações nas empresas Gaby's como integralização de capital subscrito e pagamento de dívida. Ato seguinte, em 01 de dezembro de 2005, a impugnante resolveu por extingui as empresas americanas, criadas pelas Vendedoras à época da celebração do Contrato de Compra e Venda das ações. Para tanto, a impugnante incorporou as empresas Gaby's".

3. DA GLOSA DO ÁGIO PELA FISCALIZAÇÃO: Diz que “em que pese a legalidade do ágio gerado na aquisição das empresas Gaby's, a fiscalização glosou as despesas decorrentes da amortização por entender que (1) não teria como fundamento a expectativa de rentabilidade futura, mas sim o valor do fundo de comércio adquirido, bem como outros ativos intangíveis; (2) teria sido transferido indevidamente à impugnante; (3) não teria sido decorrente de uma aquisição realizada pela impugnante, mas sim pela CCSA e (4) teria sido gerado na aquisição de empresas estrangeiras que não funcionam no país, pelo que a amortização não seria dedutível”.
4. DA DECADÊNCIA / PRECLUSÃO DO DIREITO DE SE QUESTIONAR OS FATOS QUE DERAM ORIGEM AO ÁGIO: Diz que “em 09/11/2005, houve a aquisição das empresas Gaby's pela CCSA, mediante o pagamento em dinheiro do montante de US\$ 775.818.303,00, passando a controlar diretamente 100% das ações das empresas Gaby's e indiretamente 100% das ações da Holdtotal e 93,43% das ações da Loma Negra, com o conseqüente ágio no valor de total de R\$ 1.571.630.219,37, que foi registrado pela empresa adquirente. Dessa forma, é fato inconteste que o ágio, decorrente das operações societárias realizadas, surgiu em 09/11/2005, tendo sido posteriormente transferido à impugnante, que atua no mesmo ramo da empresa adquirida na Argentina pela CCSA. Vale dizer, muito embora o ágio a que os presentes autos se referem tenha sido amortizado no ano-base de 2009, o fato contábil-societário, que lhe deu origem, ocorreu em 2005. Assim, não poderia o Agente Fiscal questionar a legalidade dos atos que originaram o direito ao aproveitamento do ágio, eis que transcorreu o prazo decadencial de 5 anos entre (I) o fato que propiciou o seu surgimento e (II) a ciência, pela impugnante, dos autos de infração em questão (08/07/2013)”.
5. DA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO - REGRAS GERAIS: Afirma que “o critério de amortização dessas despesas e sua dedutibilidade para fins tributários, contudo, dependerá do fundamento econômico para o pagamento dessa diferença, respaldado em documento comprobatório. Segundo o § 2º do artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/77, posteriormente reproduzido pelo artigo 385 do RIR/99, o lançamento do ágio deverá indicar algum dos seguintes fundamentos econômicos: (I) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade; (II) valor de rentabilidade da coligada ou controlada,

com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros; ou (III) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas. Contudo, destaque-se desde já, que o referido dispositivo legal não estabelece a obrigatoriedade de consideração de todos os critérios mencionados, mas ao menos um dentre eles. Também não há uma ordem lógica ou pressuposta para a atribuição destes fundamentos. Tal determinação nem seria possível, pois o fundamento econômico para o pagamento de ágio em uma aquisição de bens é critério de decisão único e exclusivo do adquirente. Trata-se, portanto, de prerrogativa negocial, que é própria da livre iniciativa das partes na determinação do preço do ativo, que não pode ser oposta pela fiscalização, como indevidamente ocorreu no presente caso”.

6. DA RENTABILIDADE FUTURA COMO FUNDAMENTO ECONÔMICO DO ÁGIO - CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS PELA IMPUGNANTE: Diz que “nos termos do § 3º do artigo 385 do RIR/99, o ágio fundamentado nos incisos I e II deve estar respaldado em "demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante de escrituração". Vale destacar que esse dispositivo não foi regulamentado por qualquer outro dispositivo, pelo que se entende que qualquer "demonstração" seria suficiente à comprovação do fundamento econômico adotado, entre ele o da rentabilidade futura da coligada/controlada. Portanto, pelo até aqui exposto, em estrita conformidade com o supracitado § 3º do artigo 385 do RIR/99, foram apresentados à fiscalização os estudos (realizados pela impugnante e pelo Banco Goldman Sachs e ratificados pelo Laudo da empresa de Auditoria KPMG) que comprovaram o fundamento do ágio nas aquisições das empresas Gaby's, qual seja, a expectativa de rentabilidade futura (docs. 07 e 08). A despeito de a legislação não fazer qualquer exigência específica quanto à forma de apresentação do laudo que comprova a expectativa da rentabilidade futura das coligadas/controladas, vale tecer algumas considerações a respeito do laudo elaborado pela KPMG para avaliar a empresa Loma Negra”.
7. DA MOTIVAÇÃO PARA CLASSIFICAÇÃO DOS FUNDAMENTOS DO ÁGIO: Afirma que “a despeito de todo o argumentado, é de se frisar que o § 2º e incisos do artigo 385 do RIR/99 não trazem quaisquer regra/ordem para determinação do fundamento do ágio. Dessa forma, se o próprio legislador ordinário não impôs qualquer regra/ordem para determinação do fundamento do ágio não se pode criar restrições que a lei não prevê. Ou seja, não há qualquer imposição legal para que se adote um ou outro fundamento, mas tão somente que se tenha documentação que comprove o fundamento adotado, de acordo com o motivo determinante que levou o comprador a pagar o ágio, o que foi feito, repita-se, por meio do estudo elaborado por instituição financeira especializada e ratificado por laudo de empresa de auditoria”.
8. DO ENFOQUE CONTÁBIL: Diz que “ainda que se alegue que a determinação da fundamentação econômica do ágio pressupõe a avaliação de cada um dos incisos do § 2º do artigo 385 do RIR/99, desprezando-se a motivação de seu pagamento, como pretendeu a fiscalização, fato é que isso somente se aplica quando os elementos

contemplados naqueles incisos possam ser identificados, o que não foi demonstrado pela fiscalização no presente caso. Para que um determinado bem possa ser registrado no ativo da companhia é preciso que ele seja passível de identificação, assim entendido seu reconhecimento e mensuração e possibilidade de venda dissociado da entidade a que pertence. Não é diferente com a "eleição" do elemento que dá fundamento econômico ao ágio. O legislador quando fala em conjunto de ativos, fundo de comércio e intangível, está querendo dizer conjunto de ativos, intangível e fundo de comércio passíveis de identificação”.

9. DA AUSÊNCIA DE PRODUÇÃO DE PROVA PELA FISCALIZAÇÃO - EFETIVA PRESUNÇÃO: Afirma que “em momento algum, foi feita qualquer prova, pela fiscalização, de que o ágio em análise englobaria algum valor correspondente ao fundo de comércio ou intangíveis adquiridos, tampouco qual seria a parcela desse montante que comporia o total do preço de aquisição. Ou seja, a fiscalização não segregou os valores de "fundo de comércio" ou de "intangíveis" do montante apurado pela impugnante e classificado como expectativa de rentabilidade futura, nem tão pouco desqualificou os estudos e o laudo apresentados pela impugnante. A fiscalização tão somente afirmou, de forma genérica, que o ágio estaria vinculado ao fundo de comércio e outros intangíveis, sem produzir, contudo, qualquer prova para referendar tal singela alegação. Além disso, também se faz necessário deixar claro que a validade dos estudos elaborados por instituição especializada (Banco Goldman Sachs) não foi, em nenhum momento, questionada pela fiscalização. Caso os fundamentos econômicos deste estudo tivessem sido analisados durante o procedimento fiscalizatório, ficaria claro à fiscalização que o valor do ágio gerado na aquisição das empresas Gaby's se justifica, sim, pelo valor da expectativa de rentabilidade futura”.
10. DA INEXISTÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL QUANTO À TRANSFERÊNCIA DA PARTICIPAÇÃO ADQUIRIDA COM ÁGIO: Aduz que “entendeu a fiscalização que não poderia a CCSA ter transferido a participação societária que possuía nas empresas Gaby's, e respectivo ágio gerado na aquisição dessa participação, à impugnante, a título de aumento de capital e pagamento de dívida. Analisando-se cada um dos artigos do Decreto-lei nº 1.598/77, reproduzidos nos artigos 385 e seguintes do RIR/99, não se encontra qualquer vedação ou mesmo qualquer determinação em sentido diverso do que foi realizado pela CCSA ao transferir a participação das empresas Gaby's, acompanhada do respectivo ágio gerado na aquisição dessas empresas, à impugnante. Destaque-se que essa transmissão deu-se a título de aumento de capital somado ao pagamento de uma dívida. Duas operações também reconhecidas e permitidas pela legislação, pelo que foram devidamente registradas na Junta Comercial. Ora, se essa transferência da participação não é vedada e essa participação foi adquirida com ágio, há que se

reconhecer a aplicação do artigo 385 e seguintes do RIR/99 ao ágio transferido à impugnante. Ademais, há que se destacar uma vez mais que, no presente caso, o ágio transferido à impugnante teve como fundamento econômico a expectativa de rentabilidade futura na aquisição da participação nas empresas Gaby's. (...) Explica-se: o valor pago com base na expectativa de rentabilidade futura, como ocorreu nos presentes autos, está intrinsecamente associado à expectativa de lucros futuros gerados por determinado investimento, motivo pelo qual a sua amortização dar-se-á em contrapartida dessa expectativa de lucros a serem gerados. Portanto, é totalmente coerente, do ponto de vista econômico (que também é jurídico, pois representa a conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, nos termos do artigo 177 da Lei das S.A.), que o valor do ágio esteja contabilizado na mesma pessoa jurídica que é detentora do investimento, pois só assim será possível a amortização desse ágio contra os lucros futuros que o justificaram”.

11. DA INCORRETA APLICAÇÃO DO ARTIGO 389, § 1º, DO RIR/99 PELA FISCALIZAÇÃO: Aduz que “a fiscalização concluiu que não seria dedutível a despesa registrada com a amortização do ágio verificado na aquisição das empresas Gaby's, pois elas seriam empresas estrangeiras que não funcionaram no país e o artigo 389, § 1º do RIR/99 impediria essa dedutibilidade da despesa com a amortização. De pronto, é preciso esclarecer que o artigo 389, § 1º do RIR/99 encontra sua redação no Decreto-lei nº 1.598/77, que foi a norma responsável pela introdução dos efeitos fiscais relacionados ao Método de Equivalência Patrimonial ("MEP"), introduzido pela Lei nº 6.404/76”.
12. Nessa linha, “percebe-se que o artigo 389, § 1º do RIR/99 está tratando dos efeitos fiscais da aplicação do MEP para avaliação de investimentos mantidos no exterior. Ou seja, determina qual o tratamento fiscal das contrapartidas dos ajustes decorrentes das atualizações que devem ser periodicamente feitas, de acordo com o MEP, em razão dos investimentos detidos no exterior. Ocorre que, no presente caso, não se está discutindo os efeitos fiscais da amortização do ágio decorrente avaliação periódica de investimento mantido no exterior pela impugnante, como parece presumir a fiscalização”.
13. DA INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA A ADIÇÃO, NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL, DA DESPESA COM A AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO CONSIDERADA INDEDUTÍVEL PELA FISCALIZAÇÃO: Diz que “mesmo que se considere a amortização fiscal do ágio indedutível para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ no presente caso, é possível concluir que o lançamento de CSLL, objeto do presente processo administrativo, não possui fundamento legal, ou seja, afronta um dos mais importantes princípios norteadores do Direito Tributário, qual seja o Princípio da Legalidade, motivo que enseja o cancelamento do Auto de Infração em comento”.
14. DA INAPLICABILIDADE DAS REGRAS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA – Da existência de registro no BACEN –

inaplicabilidade do limite previsto no artigo 22 da Lei nº 9.430/96: Diz que “a fiscalização entendeu que a repactuação do empréstimo tomado pela impugnante, lastreado em FRNs, com a aquisição desses títulos pela Cauê Finance e prorrogação do prazo de vencimento, teria o condão de desqualificar a figura do empréstimo originalmente registrado no BACEN, pelo que haveria, de fato, um mútuo entre empresas ligadas que não estaria registrado no BACEN, sujeito, portanto, ao limite de dedutibilidade dos juros previsto no artigo 22 da Lei nº 9.430/96. No entanto, o empréstimo tomado pela impugnante, lastreado em FRNs, devidamente registrado no BACEN, contempla sua repactuação, a qual também foi devidamente informada ao BACEN com a realização de um Registro de Operações Financeiras – ROF. Com efeito, o lançamento de FRNs no exterior, nos termos da Circular BACEN nº 2.384/93, nada mais é que uma forma de empréstimo/mútuo, porém lastreado em títulos que são negociados em bolsa no exterior. (...) Assim, em razão desta determinação do BACEN, o Certificado de Registro nº 241/33955, emitido em papel, migrou, automaticamente, para o sistema eletrônico acarretando a alteração da sua numeração para ROF nº SA008987 (doc. 12). No próprio ROF nº SA008987 consta expressamente o motivo da referida alteração, fazendo menção ao registro das FRNs no valor de US\$ 150.000.000,00, constituído em 1997. Registre-se que, apesar da alteração na numeração do título, todos os demais elementos do Certificado de Registro nº 241/33955 foram preservados. Ocorre que, como já mencionado, antes do vencimento e necessário resgate dos títulos, a Cauê Finance decidiu adquirir tais títulos, prorrogando a sua data de vencimento, o que acarretou na repactuação registrada no BACEN sob o nº ROF TA345775 das FRNs emitidas em 1997 (doc. 13)”.

15. DOS LUCROS AUFERIDOS EM CONTROLADAS E COLIGADAS NO EXTERIOR: Afirma que “corroborando a insubsistência dos créditos tributários em questão, é de rigor asseverar que a impugnante já obteve decisão favorável proferida pela própria Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento nos autos do processo administrativo nº 16561.000065/2009-86, tendo sido reconhecido (do c. 15): (1) a impossibilidade de tributação dos lucros auferidos pelas empresas controladas e coligadas sediadas na Argentina (Holdtotal e Loma Negra) em face da prevalência do Tratado contra a Dupla Tributação celebrado entre o Brasil e a Argentina; e (2) a impossibilidade de tributação no Brasil dos lucros decorrentes da participação na empresa Itacamba, haja vista que, por ser avaliada pelo custo de aquisição, os lucros dela decorrentes somente poderiam ter sido tributados se houvesse o pagamento ou crédito dos mesmos”.
16. DOS ACORDOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: Diz que “os Tratados e as Convenções Internacionais constituem fontes do Direito Tributário, na medida em que o legislador complementar as inseriu no universo da legislação

tributária oponível aos sujeitos ativos e passivos das obrigações tributárias. Para que sejam introduzidos no ordenamento, necessitam não apenas ser celebrados pelo Presidente da República, mas também devem ser submetidos à apreciação do Congresso Nacional que, segundo o disposto no artigo 49, inciso I, da Carta Magna, tem a competência de resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional. Após a aprovação de determinado tratado, cabe ao Presidente da República ratificá-lo, por meio de um Decreto Presidencial. Uma vez introduzido na ordem jurídica interna, o País é obrigado, internacionalmente, a observar o princípio do *pacta sunt servanda*, no que tange ao Tratado”.

17. DAS CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DA RENDA: Aduz que “as convenções contra a dupla tributação são instrumentos de que se valem os Estados para, através de concessões mútuas, afastar ou mitigar a ocorrência do fenômeno da sobreposição tributária internacional em matéria do imposto sobre a renda, além de servirem como meio para o combate à evasão fiscal”.
18. DA APLICAÇÃO DO ARTIGO VII DA CONVENÇÃO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO FIRMADA ENTRE BRASIL E ARGENTINA: “Depreende-se, da análise do artigo VII, § 1º, da Convenção para Evitar a Dupla Tributação firmada entre Brasil e Argentina, que os lucros auferidos pelas empresas sediadas em um dos Estados Contratantes somente podem ser tributados neste Estado. Ou seja, os lucros das empresas sediadas no Brasil somente podem ser tributados no Brasil e os lucros auferidos pelas empresas sediadas na Argentina somente podem ser tributados na Argentina. Saliente-se também que o Brasil somente poderia tributar o lucro apurado por empresa controlada/coligada sediada na Argentina no caso dessa empresa possuir um estabelecimento permanente no Brasil, e limitado ao lucro gerado por esse estabelecimento permanente, o que não ocorre no presente caso”.
19. DA IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DA EMPRESA ITACAMBA: Afirma que “apenas a título argumentativo, ainda que a Itacamba pudesse ser considerada como coligada da impugnante, mesmo nessa hipótese os lucros simplesmente apurados pela Itacamba não poderiam ser tributados no Brasil, já que tal investimento é avaliado na impugnante pelo custo de aquisição, o que somente gera a obrigação de pagamento de tributos no Brasil quando o lucro é efetivamente distribuído, como dispõe o artigo 8º da IN SRF nº 213/2002. Ao contrário do que ocorre com os investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial, em que os lucros das sociedades investidas devem ser automaticamente adicionados ao lucro líquido da investidora independente da efetiva distribuição, o investimento avaliado pelo custo de aquisição só terá os lucros tributados no Brasil quando houver a sua efetiva distribuição, formalizada pelo crédito ou pagamento do lucro da sociedade investida à sociedade investidora. Assim, e considerando que o lucro de Itacamba de 2009 não foi objeto de crédito ou de pagamento à

impugnante, tal lucro, simplesmente apurado, jamais poderia ter sofrido a tributação no Brasil, já que não se submete à tributação automática, nos termos do já citado artigo 8º da IN SRF nº 213/2002”.

20. DA NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DA DECISÃO PROFERIDA EM SEDE DE AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE, COM RELAÇÃO ÀS COLIGADAS EM PAÍSES SEM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA: Diz que os “lucros apurados e não efetivamente disponibilizados pelas sociedades Itacamba (caso se entenda que se enquadra no conceito de “coligada”) e Loma Negra, coligadas da impugnante no exterior, não podem ser tributados na forma do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, sendo esta mais uma razão para que se determine o cancelamento dos Autos de Infração”
21. DAS RETIFICAÇÕES INDEVIDAS DE PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL: Afirma que “demonstrada a legalidade (i) das operações realizadas pela impugnante e a validade do ágio gerado quando da aquisição das Gaby’s, (ii) da dedução dos juros oriundos da repactuação das Fixed Rate Notes, e (iii) da não tributação dos lucros auferidos pelas empresas sediadas no exterior, resta evidente a necessidade de cancelamento das autuações originárias do presente processo administrativo”. “Em razão do exposto, fica impugnada a retificação de ofício do prejuízo fiscal e base negativa constante dos lançamentos de IRPJ e CSLL que foram indevidamente ajustados pelas adições às bases de cálculo desses tributos das supostas infrações nos valores de R\$ 196.453.777,44 (“Valores não Amortizáveis”), R\$ 87.493.690,51 (“Lucros Auferidos no Exterior”) e R\$ 13.128.285,88 (“Não adição de parcela dos juros pagos ou creditados à pessoa vinculada no exterior”)”.
22. DA ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA: Diz que “considerando que a multa não é tributo; e só há previsão legal para que os juros calculados à taxa SELIC incidam sobre tributo (e não sobre multa), a cobrança de juros sobre a multa, que desrespeita o princípio constitucional da legalidade, o que não pode ser admitido. Ante o exposto, a impugnante aguarda o cancelamento dos juros de mora, calculados com base na taxa SELIC, sobre a multa de ofício lançada nos Autos de Infração originários do presente processo administrativo”.
23. Requereu o “cancelamento integral dos Autos de Infração, bem como o restabelecimento dos saldos de prejuízo fiscal e bases negativas apurados em 2009”.

O Acórdão ora Recorrido (16-68.677 - 5ª Turma da DRJ/SPO) recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais, incabível falar em nulidade do Auto de Infração.

DISPONIBILIZAÇÃO E TRIBUTAÇÃO. REGRA GERAL. STF.

Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos por controlada ou coligada no exterior para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados. Norma considerada inaplicável em relação às coligadas localizadas fora de "paraísos fiscais".

TRATADO INTERNACIONAL BRASIL-ARGENTINA

A aplicação do disposto no artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação que seguem o modelo da OCDE (no caso, firmado entre o Brasil e Argentina).

CONCLUSÃO. EXIGÊNCIA EXONERADA EM PARTE. Exonera-se a exigência relativa aos lucros no exterior auferidos por coligadas localizadas fora de "paraísos fiscais", mantendo-se a relativa aos lucros auferidos por controlada.

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO

ANÁLISE DE FATOS PASSADOS. PRECLUSÃO. INEXISTÊNCIA.

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, ou seja, no caso em tela, a cada dedução indevida das despesas de amortização de ágio. Antes das amortizações, não poderia a fiscalização questionar a formação do ágio ou a sua transferência para a contribuinte, pois tais fatos não tinham, até então, reflexos fiscais (não representavam fatos geradores de obrigações tributárias). Alegação de preclusão rejeitada.

UTILIZAÇÃO DE EMPRESAS-VEÍCULO PARA ILEGAL PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. INEXISTÊNCIA.

Não se verifica, no caso, a figura de "empresas-veículo", utilizadas apenas para a execução de um ilegal planejamento tributário.

ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE EMPRESAS ESTRANGEIRAS VINCULADAS. LIMITAÇÃO INAPLICÁVEL.

Não se aplica ao caso a limitação da amortização de ágio na "*aquisição de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País*", visto que as empresas adquiridas, apesar de sociedades estrangeiras, não eram coligadas ou controladas.

AMORTIZAÇÃO FISCAL DE ÁGIO TRANSFERIDO EM SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL MEDIANTE APORTE DE INVESTIMENTO. IMPOSSIBILIDADE. Não se admite a amortização fiscal do ágio transferido mediante aporte de investimento proveniente da sociedade investidora, que efetivamente suportou o pagamento do ágio, por ausência de previsão legal e porque tal hipótese possibilitaria o duplo aproveitamento fiscal do ágio.

**DESPESA DE JUROS ENTRE COLIGADAS. REGISTRO NO BACEN.**

Ao se equiparar o lançamento de FRNs com mútuo entre coligadas, há também que se equiparar o registro dessas FRNs no BACEN (efetuado pela contribuinte) ao registro de contrato de mútuo, admitindo-se como dedutíveis “*os juros determinados com base na taxa registrada*”, exonerando-se a exigência correspondente à glosa das despesas de juros.

**JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.**

Tratando-se de aspecto que não faz parte da presente lide, concernente à cobrança do crédito tributário, a autoridade julgadora não se manifesta a respeito de juros sobre multa de ofício.

**CSLL. DECORRÊNCIA.**

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Isto porque, segundo entendimento da Turma, “no caso de a pessoa jurídica absorver o patrimônio de outra sociedade, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, dispõe o art. 386, III, do RIR de 1999, cuja matriz legal advém dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.718/98, que poderá ser amortizado o ágio com fundamento no valor de rentabilidade futura, inclusive na hipótese de a empresa incorporada for aquela que detinha a propriedade da participação societária (§ 6º, II). Na realidade, a possibilidade prevista no artigo 386, inciso III do RIR/99, visa compensar o mecanismo de neutralização previsto no artigo 391 (recuperação do capital investido mediante o seu cômputo no custo de aquisição do investimento), quando ocorre evento impeditivo desse mecanismo (extinção da investida ou da investidora)”

Na subscrição de capital observada, “é certo que o investimento teria que ser registrado pelo custo de aquisição da investidora, desdobrado em valor patrimonial e ágio, nos termos do artigo 385 do RIR/99. Contudo, o fato de se aplicar referido dispositivo não confere à contribuinte a automática aplicação do artigo 386 do mesmo diploma pois, como visto, a situação disciplinada depende de requisitos específicos, dentre os quais ressalta o de que a confusão patrimonial deve alcançar o patrimônio da sociedade que efetivamente realizou o sacrifício referente ao ágio. (...) Assim, nos termos do artigo 391 do RIR/99, a recuperação fiscal ordinária remanesce na adquirente original do investimento (no caso, a CCSA) que, ao alienar o investimento em CCC, poderá recuperar o ágio sem incorrer em ganho de capital. Portanto, no tocante à questão discutida, consistente na amortização fiscal do ágio pago na aquisição dos investimentos nas Gaby’s, entendo ser inadmissível a amortização fiscal do ágio transferido à impugnante mediante subscrição de capital, tal como pretendido”.

Às fls. 2.459 - **Recurso de Ofício** pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, acórdão DRJ 16-68.677, de 28 de maio de 2015.

Ciente da decisão do Acórdão, o contribuinte interpõe **Recurso Voluntário** em 01/06/2015 - (fls. 2.524/2.689), alegando as seguintes razões:

1. DA TRANSAÇÃO OBJETO DE QUESTIONAMENTO E DO CONTEXTO ENVOLVENDO AS INCORPORAÇÕES COM REGISTRO DE ÁGIO: Diz que "pela análise dos fatos e do crescimento da atividade de cimento desenvolvida pela recorrente, que p ágio na aquisição das Gabys (detentoras da Loma Negra), atende os requisitos para a sua dedutibilidade, quais sejam: (i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio, (ii) a realização das operações originais entre partes não ligadas, e (iii) ágio fundado em rentabilidade futura".
2. DA DECADÊNCIA/PRECLUSÃO DO DIREITO DE QUESTIONAR OS FATOS QUE DERAM ORIGEM DO ÁGIO: Aduz que muito embora, o ágio a que os presentes autos se referem tenha sido amortizado no ano-base de 2009, o fato contábil-societário, que lhe deu origem, ocorreu no ano-base de 2005. Assim, não poderia o Sr. agente Fiscal questionar a legalidade dos atos que originaram o direito ao aproveitamento do ágio, que surgiu em 2005, eis que transcorreu o prazo decadencial de cinco anos entre o fato que propiciou o seu surgimento e a ciência, pelo recorrente, dos autos de infração em questão (08/07/2013)".
3. DA INDEVIDA INOVAÇÃO DO LANÇAMENTO PELA TURMA JULGADORA - SUPOSTO DUPLO APROVEITAMENTO DO ÁGIO: Diz que "questões que não foram abordadas no lançamento e discutidas no curso do processo administrativo, não podem ser aventadas pela Turma julgadora por ocasião do julgamento, sob pena de indevida intromissão da competência outorgada à autoridade lançadora e nítido cerceamento de defesa".
4. DA LEGALIDADE DO APROVEITAMENTO FISCAL DO ÁGIO PELA RECORRENTE: Afirma que o argumento sustentado pela turma julgadora, de forma inovadora, não encontra qualquer respaldo nos artigos que tratam do reconhecimento, amortização e dedução do ágio.
5. DA INEXISTÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL QUANTO À TRANSFERÊNCIA DA PARTICIPAÇÃO ADQUIRIDA COM ÁGIO: Afirma que o "ágio somente existe em função do ativo que é a ele subjacente. Tratando-se de um acessório (ágio) que necessariamente deve seguir o principal (investimento). A sua amortização decorre do fundamento econômico a ele subjacente" Dessa forma, e diante de tantos outros argumentos, a recorrente afirma que "não merece prosperar o voto vencedor da DRJ ao sustentar que (no tocante à questão discutida, consistente na amortização fiscal do ágio pago na aquisição dos investimentos nas Gaby's, entender ser inadmissível a amortização fiscal do ágio transferido à impugnante mediante subscrição de capital)".

6. DA INEXISTÊNCIA DO SUPOSTO "DUPLO APROVEITAMENTO DO ÁGIO": Diz que "no momento do aumento de capital na CCC(antiga denominação da recorrente) por meio do investimento detido com ágio pela CCSA, o registro contábil do ágio deixou de ser registrado na CCSS e passou a ser registrado na CCC". (...) Isto porque, o valor contábil patrimonial da Recorrente será refletido, na investido CCSA, por equivalência patrimonial. "Além disso, como a CCSA não registra ágio na aquisição do investimento, não haverá qualquer aproveitamento desse valor em eventual alienação do investimento".
7. DO SURGIMENTO DO NOVO ÁGIO: Diz que "o valor conferido no ato de integralização de capital realizado pela CCSA na recorrente correspondia ao valor efetivamente pago pelo investidor originário (CCSA) pela ações adquiridas das Gabys junto a terceiros (vendedoras). Este valor representa o efetivo investimento pago no processo de aquisição. Neste sentido, do ponto de vista econômico, este era o único valor a ser atribuído na integralização de capital".
8. DA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO: Aduz que "o critério de amortização dessas despesas e sua dedutibilidade para fins tributários, contudo, dependerá do fundamento econômico para pagamento dessa diferença, respaldado em documento comprobatório. (...) Destarte, na hipótese descrita no inciso I, do paragrafo 2º do art. 385 do RIR/99, o ágio observado em determinada aquisição pode estar fundamentado na diferença entre p valor contábil e o valor de mercado de um determinado bem, integrante do ativo".
9. DO VALOR DE RENTABILIDADE DA COLIGADA OU CONTROLADA, COM BASE EM PREVISÃO DOS RESULTADOS NOS EXERCÍCIOS FUTUROS: Diz que "de acordo com a doutrina, será utilizado o fundamento previsto no inciso II, do paragrafo 2º do artigo 385 do RIR/99 caso o adquirente esteja pagando, pela aquisição de controlada ou coligada, um valor superior ao registro em seu patrimônio líquido, com a expectativa de obter ganhos futuros com aquela aquisição".
10. FUNDO DE COMÉRCIO - DIREITO COMERCIAL, INTANGÍVEIS E OUTRAS RAZÕES ECONÔMICAS: Afirma que "sempre que uma aquisição com ágio estiver respaldada na expectativa, do adquirente, de rentabilidade futura, há que se aplicar o tratamento conferido ao fundamento previsto no inciso II, paragrafo 2º do artigo 385 do RIR/99, independentemente de qual o elemento que sustente aquela expectativa".
11. DA RENTABILIDADE FUTURA COM FUNDAMENTO ECONÔMICO DO ÁGIO - CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS PELA RECORRENTE: Diz que "não restam dúvidas acerca do cumprimento no artigo 385, parágrafo terceiro do RIR/99 pela recorrente, com a apresentação do estudo elaborado à época da

aquisição das empresas Gaby 1, 2 e 3, ratificado pelo laudo da empresa de auditorias KPMG, motivo pelo qual deve ser mantida a decisão da DRJ nesse particular”;

12. MOTIVAÇÃO PARA CLASSIFICAÇÃO DOS FUNDAMENTOS DO ÁGIO: Menciona "que qualquer que seja o fundamento do ágio adotado pelo contribuinte, que deve sempre espelhar o real motivo que o conduziu ao pagamento daquele ágio, compete-lhe guardar a documentação que dê suporte àquela fundamentação, conforme estabelece o parágrafo terceiro do art. 385 do RIR/99". Ou seja " não há qualquer imposição legal para que se adite um ou outro fundamento, mas tão somente que se tenha documentação que comprove o fundamento adotado, de acordo com o motivo determinante que levou o comprador a pagar o ágio, o que foi feito, repita-se, por meio de estudo elaborado por instituição financeira especializada e ratificando por laudo de empresa de auditoria".
13. DO ENFOQUE CONTÁBIL: Afirma “que há de se manter a decisão da DRJ para cancelar integralmente as autuações em epígrafe, reconhecendo-se que a fiscalização equivocou-se (ao atribuir todo o ágio da operação ao fundo de comércio e intangíveis da sociedade adquirida), sem se preocupar em identificar e mensurar tais elementos ou caso assim não se entenda, é de se reconhecer que as expressões fundo de comércio e ágio por expectativa de rentabilidade futura são um único instituto, pelo que, também, não poderia prevalecer a glosa efetuada pela Fiscalização".
14. DA AUSÊNCIA DE PRODUÇÃO DE PROVA PELA FISCALIZAÇÃO - EFETIVA PRESUNÇÃO: Afirma que "em momento algum, foi feita qualquer prova, pela fiscalização, de que o ágio em análise englobaria algum valor correspondente ao fundo de comércio ou intangíveis adquiridos, tampouco qual seria a parcela desse montante que comporia o total do preço de aquisição".
15. DA INCORRETA APLICAÇÃO DO ARTIGO 389 PARÁGRAFO 1º DO RIR/99 PELA FISCALIZAÇÃO: Afirma que "o artigo 389, parágrafo 1º está tratando dos efeitos fiscais da aplicação do MEP para avaliação de investimentos mantidos no exterior. Ou seja, o tal dispositivo determina qual o tratamento fiscal das contrapartidas dos ajustes decorrentes das atualizações que devem ser periodicamente feitas, de acordo com o MEP, em razão dos investimentos detidos no exterior".
16. DA INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA A ADIÇÃO, NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL, DA DESPESA COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO CONSIDERADA INDEDUTIVEL PELA FISCALIZAÇÃO: Diz que "mesmo que se considere a amortização fiscal do ágio indedutível para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, não possui fundamento legal, afronta um dos mais importantes princípios norteadores do Direito Tributário, qual seja, o Princípio da Legalidade, motivo que enseja a reforma da decisão".

17. DA EXISTÊNCIA DE REGISTRO NO BACEN - INAPLICABILIDADE DO LIMITE PREVISTO NO ARTIGO 22 DA LEI Nº 9.430/1996: Afirma que “quanto a quem deve ou pode adquirir os Fixed Rate Notes no exterior. De acordo com a norma vigente, pode uma empresa brasileira lançar Fixed Rate Notes no exterior e tais títulos serem adquiridos por uma empresa ligada”. (...) Resta claro o equívoco cometido pela Fiscalização, o qual foi devidamente rechaçado pela DRJ, no que tange à glosa das despesas com pagamento de juros pela recorrente, posto que efetivamente registrada no Bacen a operação de emissão dos Fixed Rate Notes”.
18. DOS LUCROS AUFERIDOS EM CONTROLADAS E COLIGADAS NO EXTERIOR: Diz que a Turma Julgadora, "entendeu que a pretensão do Fisco não estaria em conflito com o Tratado Brasil-Argentina, pois a proteção contra a bitributação "não alcança os lucros auferidos pelos investidores em função de sua participação em empresas situadas na Argentina”.
19. DA IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DO LUCRO APURADO PELA EMPRESA HOLDTOTAL: Afirma que a "Holdtotal, no ano calendário de 2009, desrespeita exatamente o artigo VII da Convenção Brasil-Argentina, motivo pelo qual a decisão da DRJ deverá ser reformada com relação a este , ser cancelado integral das autuações originárias”.
20. DOS ACORDOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: Diz que “para que sejam introduzidos no ordenamento, necessitam não apenas ser celebrados pelo Presidente da República, mas também devem ser submetidos à apreciação do Congresso Nacional que, segundo o disposto no artigo 49, inciso I, da Carta Magna, tem a competência de resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional. Após a aprovação de determinado tratado, cabe ao Presidente da República ratificá-lo, por meio de um Decreto Presidencial.(...) Assim, é inegável que a lei interna, frente a um Tratado pactuado pelo Governo Brasileiro, é inaplicável àquelas situações ou pessoas para as quais tal Tratado determine um tratamento diferente daquele previsto na lei interna”.
21. DAS CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DA RENDA: Afirma que “uma vez verificada a necessidade de se observar os tratados internacionais celebrados pelo Governo Brasileiro, dada a sua prevalência sobre a legislação interna, cumpre analisar a função e o modo como se aplicam especificamente as convenções para evitar a dupla tributação internacional da renda. As convenções contra a dupla tributação são instrumentos de que se valem os Estados para, através de concessões mútuas, afastar ou mitigar a ocorrência do fenômeno da sobreposição tributária internacional em matéria do imposto sobre a renda, além de servirem como meio para o combate à evasão fiscal”.

22. DA APLICAÇÃO DO ARTIGO VII DA CONVENÇÃO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO FIRMADA ENTRE BRASIL E ARGENTINA: Diz que “depreende-se, da análise do artigo VII, § 1º, da Convenção para Evitar a Dupla Tributação firmada entre Brasil e Argentina, que os lucros auferidos pelas empresas sediadas em um dos Estados Contratantes somente podem ser tributados neste Estado. Ou seja, os lucros das empresas sediadas no Brasil somente podem ser tributados no Brasil e os lucros auferidos pelas empresas sediadas na Argentina somente podem ser tributados na Argentina. Saliente-se também que o Brasil somente poderia tributar o lucro apurado por empresa controlada/coligada sediada na Argentina no caso dessa empresa possuir um estabelecimento permanente no Brasil, e limitado ao lucro gerado por esse estabelecimento permanente, o que não ocorre no presente caso. (...) Não sendo a Holdtotal e a Loma Negra estabelecimentos permanentes da impugnante, e não possuindo tais empresas estabelecimentos permanentes no Brasil, a regra do artigo VII, § 1º, não deixa dúvidas de que seus lucros só podem ser tributados na Argentina. O termo "só" implica tributação exclusiva pela Argentina, excluindo-se, na Convenção Brasil-Argentina, qualquer pretensão tributária brasileira sobre os lucros da controlada”.
23. DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO ARTIGO X DA CONVENÇÃO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO FIRMADA ENTRE BRASIL E ARGENTINA: Diz que “para se entender em que consistem os referidos “dividendos pagos”, torna-se fundamental a verificação do disposto nos Comentários da OCDE à Convenção Modelo, base para quase todas as convenções firmadas pelo Brasil, inclusive aquela celebrada com a Argentina. Os Comentários são claros no sentido de que dividendo apenas pode ser caracterizado como resultado distribuído ao sócio ou acionista, não se cogitando da incidência tributária sobre detentores de participação societária em relação a lucros ainda não distribuídos. Nos termos do artigo X da Convenção Brasil-Argentina, qualquer dos dois Estados Contratantes - Brasil e Argentina - têm competência para tributar os dividendos pagos pela Holdtotal e pela Loma Negra à impugnante. Mas aqui se ressalte: dividendos pagos”.
24. DA APLICABILIDADE DA CONVENÇÃO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO FIRMADA ENTRE BRASIL E ARGENTINA À CSLL: Afirma que “ à época da celebração da Convenção Brasil-Argentina, aprovada pelo Decreto Legislativo nº 74/81, ainda não havia previsão de tributação de lucros por meio da CSLL, a qual somente foi instituída por meio da Lei nº 7.689/88. Mesmo após sua instituição, essa contribuição somente passou a incidir sobre lucros auferidos no exterior a partir de 1º de outubro de 1999, com a edição da MP nº 1.858-6/99 (atual reedição: MP nº 2.158-35/2001). Com efeito, o IRPJ e a CSLL possuem a mesma natureza jurídica, haja vista que ambos têm como núcleo de sua materialidade constitucional o lucro auferido pelas empresas, razão pela qual se pode afirmar, desde já, que tais tributos devem ser tidos como idênticos ou substancialmente semelhantes para fins de aplicação da Convenção Brasil-Argentina”.

25. DA NECESSIDADE DE COMPENSAÇÃO DO TRIBUTO PAGO NO EXTERIOR - LOMA NEGRA E ITACAMBA: Afirma que “conforme dispõem o artigo 26 da Lei nº 9.249/95 e o § único do artigo 21 da MP nº 1.858-11/99, a pessoa jurídica poderá compensar o imposto incidente no exterior sobre lucros, até o limite do IRPJ e da CSLL incidentes, no Brasil, sobre os mesmos lucros. Esse crédito, contudo, não foi considerado pela fiscalização no momento da autuação”.
26. DA IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DA EMPRESA ITACAMBA: Aduz que “equivalência patrimonial, em que os lucros das sociedades investidas devem ser automaticamente adicionados ao lucro líquido da investidora independente da efetiva distribuição, o investimento avaliado pelo custo de aquisição só terá os lucros tributados no Brasil quando houver a sua efetiva distribuição, formalizada pelo crédito ou pagamento do lucro da sociedade investida à sociedade investidora. Assim, e considerando que o lucro de Itacamba de 2009 não foi objeto de crédito ou de pagamento à impugnante, tal lucro, simplesmente apurado, jamais poderia ter sofrido a tributação no Brasil, já que não se submete à tributação automática, nos termos do já citado artigo 8º da IN SRF nº 213/2002. Inclusive, foi exatamente por esse motivo que a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento reconheceu nos autos do processo administrativo nº 169561.000065/2009-86 a impossibilidade de tributação dos lucros da Itacamba, com base na previsão contida no artigo 8º da IN SRF nº 213/2002. Deste modo, deve ser prontamente excluído da tributação no Brasil o lucro apurado em 2009 pela Itacamba, seja pela não incidência do artigo 74 da MP nº 2.158/2001 (ausência de enquadramento da empresa como "controlada" e "coligada"), seja pela aplicação do artigo 8º da IN/SRF nº 213/2002, ante a ausência da efetiva disponibilização, mediante pagamento ou crédito, em favor da impugnante”.
27. DAS RETIFICAÇÕES INDEVIDAS DE PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL: Impugna “a retificação de ofício do prejuízo fiscal e base negativa constante dos lançamentos de IRPJ e CSLL que foram indevidamente ajustados pelas adições às bases de cálculo desses tributos das supostas infrações nos valores de R\$ 196.453.777,44 ("Valores não Amortizáveis"), R\$ 87.493.690,51 ("Lucros Auferidos no Exterior") e R\$ 13.128.285,88 ("Não adição de parcela dos juros pagos ou creditados à pessoa vinculada no exterior")”.
28. DA ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA: Aduz que “considerando que multa não é tributo; e só há previsão legal para que os juros calculados à taxa SELIC incidam sobre tributo (e não sobre multa), a cobrança de juros sobre a multa, que desrespeita o princípio constitucional da legalidade, o que não pode ser admitido”.

29. Requereu “o cancelamento integral dos Autos de Infração, bem como o restabelecimento dos saldos de prejuízo fiscal e bases negativas apurados em 2009”.

Às fls. 2759/2763 – **Acórdão de nº 1302002.038 - Julgamento do Recurso Voluntário interposto** – considerando: “dar provimento em parte ao recurso voluntário para declarar a nulidade parcial da decisão recorrida e determinar o retorno dos autos à Turma Julgadora de primeira instância para se pronunciar sobre a incidência dos juros sobre a multa de ofício”.

Às fls. 2766 – **Petição da Fazenda Nacional** comunicando sua ciência do Acórdão nº 1302-002.038.

Às fls. 2769 – **Comunicação de nº 99/2016** para ciência do Acórdão nº 1302-002.038.

Às fls. 2771 dos autos – **Intimação do Contribuinte**.

Às fls. 2781/28/42 - **Acórdão de nº 16.79.355** - 5ª Turma da DRJ/SP - Revisão do Acórdão nº 16/68.677. (Mantendo-se a decisão).

Às fls. 2849 – **Intimação do Contribuinte**.

Às fls. 2853/2950 – **2º Recurso Voluntário**, trazendo praticamente as mesmas razões aduzidas no 1º Recurso Voluntário apresentado aos autos às fls. 2524/2689.

Às fls. 3027 – **Petição do Contribuinte**, requerendo o cancelamento das autuações fiscais, “já que não há dúvidas da aplicação dos comandos da Lei nº 13.655/2018, e que os procedimentos adotados pela Recorrente se basearam nas orientações da época, pautando-se na jurisprudência majoritária do CARF”.

Às fls. 3030 dos autos – Resolução nº 1401-000.582 - 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária do CARF - **CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA**, nos seguintes termos:

*Aduz a Recorrente que a autuação decorre de análise de operação de aquisição de ativo com ágio ocorrida tanto no processo licitatório de privatização ocorrido em 1997 quanto no leilão especial ocorrido posteriormente, em 1999, e que, sobre a matéria, jurisprudência do CARF proferida nos anos de 2011 e 2012 era majoritariamente favorável ao contribuinte, citando ementas.*

*Por se tratar de questão nova apresentada nesta data, entendo que é prudente baixar o processo em diligência a fim de oportunizar à Procuradoria da Fazenda Nacional a manifestação sobre a petição de fls. 3.027-3.029, garantindo-se assim a igualdade de tratamento às partes do processo - (Conselheiro Relator Daniel Ribeiro Silva).*

Às fls. 3048 – **Despacho de Encaminhamento** à PFN.

Às fls. 3049 – **Manifestação da PFN**, trazendo as seguintes razões:

1. DA APLICAÇÃO DO ART. 24 DA LINDB AO PAF: Aduz que o art. 24 determina que se a Administração pratica ato que gera uma situação consolidada, a mudança posterior de entendimento sobre a validade deste ato não pode afetar a situação consolidada que a própria Administração gerou. Se o enquadramento do lançamento e do PAF nas disposições do art. 24, demanda tamanho malabarismo exegético, isso é a prova cabal de que o legislador não o idealizou para essa finalidade. Justamente porque o PAF já é suficientemente regulamentado por legislação específica.
2. Afirma que "o lançamento fiscal não configura procedimento de revisão, uma vez que não cuida de revisar a validade de quaisquer atos ou contratos da Administração. Conforme o art. 142 do CTN, o lançamento é a atividade em Lei que gera a obrigação tributária. Trata-se, portanto, de ato administrativo que aprecia atos/fatos jurídicos e estabelece suas consequências tributárias, não sendo de seu escopo revisar atos nem declarar inválida qualquer situação prévia plenamente constituída”.
3. Aduz que “definitivamente, não é viável nenhuma interpretação do art. 24 da LINDB no sentido de que o auditor-fiscal, ao efetuar o lançamento, esteja amarrado à jurisprudência administrativa ou judicial existente à época dos fatos geradores”.
4. Diz que “pode-se interpretar que o termo "revisão" não se refere ao lançamento, mas às decisões proferidas no curso do PAF, diante da impugnação do lançamento fiscal. E o ato cuja validade seria revista não seria um ato praticado pelo particular (o fato gerador em si, sujeito à norma de incidência tributária), mas sim o ato administrativo do lançamento”.
5. Afirma que “as decisões judiciais ou administrativas "comuns" prolatadas não possuem efeito vinculante e experimentam lenta e gradativa escalada em seu poder persuasivo, apenas na medida em que corroboradas por reiteradas e concordantes decisões. (...) É dizer: qualquer alegação, perante os órgãos julgadores, no sentido de que jurisprudência majoritária existente à época do fato gerador invalida o lançamento fiscal, precisará demonstrar haver identidade entre as circunstâncias fáticas dos precedentes apontados e aquelas do feito sob julgamento”.
6. Diz que, ademais, “ainda no caso da amortização do ágio, fenômeno no qual os fatos geradores autuados se prologam no tempo, deverá o julgador (ou a diligência), também verificar se a jurisprudência se manteve favorável ao contribuinte durante todos os anos-calendários

lançados, ou se em algum momento compreendido entre o ano-calendário inicial e o final, houve a reversão da jurisprudência majoritária, não havendo que se falar no cancelamento do auto de infração a partir de então”.

7. Aduz que “a Lei 13.655/2018 não atribui eficácia normativa à jurisprudência majoritária vigente à época dos fatos geradores, não a enquadramento no conceito de decisão normativa, nos termos do art. 100, II do CTN”.
8. Requereu que não sejam conhecidos os argumentos suscitados na petição de fls. 3.027/3.029 e, caso conhecidos, sejam julgados improcedentes.

É o relatório do essencial.

## Voto

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva - Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isto dele conheço.

### **Do Recurso Voluntário**

São objeto de insurgência do Recurso Voluntário: (i) ilegalidade da incidência de juros sobre a multa; (ii) da não tributação dos lucros auferidos pela controlada Holdtotal; (iii) da impossibilidade de retificação dos prejuízos fiscais, e; (iv) a possibilidade de transferência e amortização do ágio.

### **Preliminar - Aplicabilidade do Art. 24 da LINDB**

Preliminarmente, impõe-se a análise da aplicabilidade e do alcance do artigo 24 da LINDB ao/no caso concreto. O dispositivo tem a seguinte redação:

*Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)*

*Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de*

*caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)*

Defende a Recorrente que tal dispositivo tem aplicação imediata ao caso, devendo ser cancelada a autuação fiscal, já que o procedimento por ela adotado se deu com base nas orientações da época, sendo pautado na jurisprudência majoritária deste CARF.

Todavia, entendo que não é este o alcance da norma.

Não há como negar que o valor que se busca com tal norma é nobre, qual seja, o de garantir a segurança jurídica, em especial aos contribuintes que acabam por serem obrigados a interpretar e aplicar uma legislação tributária absolutamente complexa.

Entretanto, entendo que não se pode buscar, sob esse pretexto, ampliar o alcance ou impor a aplicação de uma norma (expressiva de um valor jurídico importante), sobre outras normas jurídicas já postas e absolutamente aplicáveis. Seria, a meu ver, buscar a segurança gerando ainda mais insegurança ao próprio sistema jurídico.

É fato conhecido que o contexto de criação da norma tiveram como pano de fundo os processos de controle das contratações públicas, em especial aqueles das instâncias de controle dos gastos públicos, como o TCU e a CGU.

Tal fato é manifestado claramente quando se aprecia a justificção do PL, de autoria do Senador Antônio Anastasia:

*Como fruto da consolidação da democracia e da crescente institucionalização do Poder Público, o Brasil desenvolveu, com o passar dos anos, ampla legislação administrativa que regula o funcionamento, a atuação dos mais diversos órgãos do Estado, bem como viabiliza o controle externo e interno do seu desempenho.*

*Ocorre que, quanto mais se avança na produção dessa legislação, mais se retrocede em termos de segurança jurídica. **O aumento de regras sobre processos e controle da administração têm provocado aumento da incerteza e da imprevisibilidade e esse efeito deletério pode colocar em risco os ganhos de estabilidade institucional.***

Outrossim, exatamente por isso que o texto da norma fala em *ato administrativo, contrato administrativo, ajuste administrativo, processo administrativo ou norma administrativa*. É a conclusão que se chega da concordância verbal do dispositivo, bem como da interpretação sistemática do seu parágrafo único e demais artigos inseridos da alteração legislativa.

Portanto, a descon sideração dos efeitos tributários de um ato ou contrato feito por um particular, por exemplo, foge, a meu ver, da aplicação da norma.

Outrossim, a própria utilização da terminologia "revisão" também afasta a aplicação do art. 24 ao processo administrativo tributário. Isto porque, o conceito de lançamento previsto no art. 142 do CTN não se amolda a tal conceito. O lançamento, definitivamente, não se configura como procedimento de "revisão".

Ademais, mesmo que, forçando a interpretação da norma se defenda que o lançamento (como ato administrativo) estaria sendo revisto por este Conselho Administrativo (posição que discordo), o ato administrativo não se completou, especialmente por ter sido impugnado pelo contribuinte. Outrossim, também não há como se falar em *situação plenamente constituída*.

Como bem manifestado pela Conselheira Livia Di Carli em voto sobre o tema:

*A entrega de declaração pelo contribuinte, pelo que se opera o "autolancamento" ou o "lançamento por homologação", não gera situação plenamente constituída, já que por definição a apuração feita pelo contribuinte é sempre provisória e precária, sujeita a homologação da autoridade competente, não havendo que se falar em "situação plenamente constituída" antes da homologação (expressa ou tácita) pela autoridade fiscal.*

Outrossim, uma série de conceitos abstratos tornaria a norma de difícil ou impossível aplicação. Por exemplo, qual o conceito de jurisprudência majoritária? Como aferir isso? Tratar-se-ia de jurisprudência majoritária administrativa? De jurisprudência judicial? E se houver divergência de posicionamentos nas duas esferas? A existência de uma maioria simples de decisões em um sentido por si só importaria na chamada jurisprudência majoritária?

Ainda, qual o elemento temporal já que o lançamento sempre se reporta a atos passados? Seria a jurisprudência do momento dos fatos ou do lançamento?

Essas questões são tormentosas e de difícil solução.

Entretanto, ressalto que o direito processual já estabelece uma lógica de precedentes (baseado no mesmo valor de segurança jurídica), a exemplo de decisões com repercussão geral ou as próprias súmulas administrativas vinculantes deste CARF.

Entretanto, em todos esses casos há um procedimento específico para sua produção, e defender a aplicação direta do art. 24 da LINDB me parece ser tentar burlar um sistema de precedentes já posto.

Ainda, necessário lembrar que o direito tributário possui regramento próprio na Constituição Federal que não pode ser ignorado, em especial quando se analisa a hierarquia das fontes normativas.

O artigo 146 da Constituição Federal estabelece que a edição de normas gerais em matéria tributária é matéria reservada à lei complementar. E tem uma razão de ser em função da repartição de competências tributárias entre diversos entes federativos.

É esse o status do Código Tributário Nacional e de qualquer norma que pretenda veicular norma geral em matéria tributária. Assim, já causa estranheza que o legislador tenha pretendido o alcance que defende a Recorrente por meio da edição de uma lei ordinária federal.

Ademais, merece menção que o Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da FGV Direito SP realizou recente colóquio com o objetivo de debater os possíveis impactos da Nova Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (LINDB) no direito tributário (<https://direitosp.fgv.br/evento/nova-lei-de-introducao-normas-direito-brasileiro-lindb-objetivando-principios-estruturantes-d>).

No referido evento, um dos idealizadores do projeto de lei que gerou a alteração da LINDB (Prof. Carlos Ari Sundfeld) ao ser indagado sobre a aplicação do art. 24 da LINDB ao processo administrativo tributário, foi contundente ao afirmar que no direito tributário já existem os artigos 100 e 146 do CTN que trazem o "mesmo valor" buscado pela LINDB, e que o art. 24 não se prestaria como algo novo, mas sim um reforço de aplicação à norma já existente.

Isto porque que o CTN possui regramento específico sobre a matéria, estabelecendo o artigo 100 que a observância das chamadas normas complementares (das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos) exclui tão somente a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. Jamais o principal de tributo.

Da mesma forma, o artigo 146 do CTN traz regramento próprio sobre o efeito intertemporal da introdução de novos critérios jurídicos – leia-se, nova interpretação – no processo de constituição do crédito tributário.

Ou ainda, o próprio art. 112 do CTN determina a interpretação mais benéfica ao contribuinte de normas que cominem penalidade.

Diante disso, dar ao artigo 24 da LINDB o alcance que a Recorrente pretende é, ao fim e ao cabo, acreditar que lei ordinária federal poderia trazer uma espécie de exceção à norma do artigo 100 do CTN, o que vai de encontro a regras básicas de interpretação das normas em um sistema constitucional complexo como o brasileiro.

Permito-me citar, novamente, trecho de voto da Conselheira Livia Di Carli sobre o tema:

*o alcance pretendido pela Recorrente em nome da "segurança jurídica" acabaria por "engessar" o contencioso administrativo, impossibilitando-o de evoluir com eficiência, retirando dos debates tributários a técnica da especialização dos Tribunais/Conselhos de Recursos Fiscais, que diuturnamente lidam com casos que envolvem critérios contábeis, situações e documentos específicos que o Poder Judiciário não tem condição (e nem estrutura) para analisar, o que acabaria por aumentar a vulnerabilidade dos contribuintes trazendo, veja só, insegurança jurídica.*

Ainda, mesmo que passando por cima de tudo o quanto argumentado acima, hipoteticamente se entenda que o art. 24 da LINDB deva ser aplicado, outra questão se põe para análise.

Teria o art. 24 natureza puramente interpretativa?

Tal indagação é importante para se aferir a possível retroatividade da norma, e a conclusão que chego é que não.

A natureza do art. 24 não é tão somente interpretativa, isto porque supostamente impõe um dever ao julgador, dever este que afeta a própria materialidade do crédito tributário. Trata-se de norma de natureza material sob esse prisma.

Assim é que, mesmo que se concluísse pela aplicabilidade da norma ao direito e processo administrativo tributário, tal aplicação, a meu ver, apenas teria efeito para fatos geradores ocorridos após a sua edição, o que não aproveitaria a Recorrente.

Outrossim, também analisando hipoteticamente, em casos mais complexos como situações de amortização de ágio, as especificidades e situações fáticas de cada caso impediriam a utilização generalizada do referido dispositivo. Isto porque, o enquadramento de uma empresa como "veículo" demanda a análise fático-probatória, que torna cada decisão sobre o tema absolutamente única e peculiar.

Face ao exposto, voto por rejeitar a preliminar de aplicação do artigo 24 da LINDB ao caso em questão.

#### Da retificação do saldo negativo - Pedido de sobrestamento

No que se refere à alegada indevida retificação dos prejuízos fiscais entendo não assistir razão à Recorrente.

Inicialmente, cumpre ressaltar que não há amparo legal para o suscitado pedido de sobrestamento para aguardar o julgamento do processo 10880.720246/2013-10.

Outrossim, tendo em vista que o referido PAF de Relatoria da Conselheira Livia De Carli Germano acabou de ser julgado por esta mesma TO, decisão formalizada através do Acórdão 1401-002.993, proferida de forma unânime, entendo que a referida preliminar acabou por perder objeto.

Assim, indefiro o pedido preliminar de sobrestamento.

#### Da Preliminar de Nulidade da Decisão da DRJ - Inovação de Critério Jurídico

Cumprе ressaltar que o presente processo guarda absoluta similitude fática ao Processo 10880.720246/2013-10, tanto quando aos fundamentos da autuação, impugnação, decisão da DRJ e Recurso Voluntário, apenas divergindo quanto ao período fiscalizado.

Assim é que, a preliminar arguída e a Decisão da DRJ guarda similitude ímpar com as arguídas no referido processo, que acabou de ser julgado por esta mesma TO, tendo este Relator acompanhado na íntegra o voto da Conselheira Relatora.

Desta feita, permito-me reproduzir os exatos termos do voto da Conselheira Livia De Carli Germano que resultou no Acórdão 1401-002.993, na parte relativa à presente preliminar de nulidade:

Ainda em sede preliminar, a Recorrente sustenta, ademais, que a decisão recorrida teria se baseado em argumentos que não constaram do TVF para manter a autuação, em especial quanto à impossibilidade de transferir o ágio em razão de um suposto "duplo aproveitamento".

De fato, o voto vencido da decisão recorrida conclui que (i) é indevida a expressão "empresa-veículo" para reforçar a argumentação fiscal de planejamento tributário no caso; (ii) o fato de o ágio haver sido gerado na aquisição de empresas estrangeiras não é, por si só, empecilho à dedutibilidade do ágio em questão; (iii) não houve transferência para a CCC do ágio pago pela CCSA na aquisição das empresas Gabys, mas uma nova transação, envolvendo a CCSA e a CCC, na qual a CCSA efetuou um aporte de capital na CCC, transferindo-lhe as quotas que detinha nas Gabys, por um valor superior ao patrimonial, ou seja, com ágio, e (iv) a argumentação da fiscalização sobre o fundo de comércio não invalida os laudos apresentados pelo Banco Goldman Sachs e pela KPMG (único óbice colocado pela fiscalização), de modo a considerá-los hábeis e idôneos a comprovar que o ágio pago pela CCSA teve por fundamento a previsão de rentabilidade em exercícios futuros, sendo, portanto, amortizável/dedutível.

Por sua vez, o voto vencedor discorda especificamente quanto à possibilidade de transferência do ágio da CCSA para a CCC mediante aporte de capital nessa última, entendendo (ao contrário do voto vencedor, portanto) que "*o que se pretendeu foi, sim, uma transferência de ágio*".

E continua, afirmando que "*Se a participação societária tiver sido adquirida por uma pessoa jurídica que posteriormente transfira essa participação para outra pessoa jurídica, a esta última não se aplica a possibilidade de amortização fiscal prevista no artigo 386 do RIR/99.*" (fl. 3012). Isso porque "*nos termos do artigo 391 do RIR/99, a recuperação fiscal ordinária remanesce na adquirente original do investimento (no caso, a CCSA) que, ao alienar o investimento em CCC, poderá recuperar o ágio sem incorrer em ganho de capital.*" (fl. 3013, grifos nossos).

Em outras palavras, o voto vencedor manteve a autuação por entender que o ágio permanece na CCSA, agora em relação ao investimento em CCC.

Para que não haja dúvidas e transcrevo abaixo o inteiro teor do voto vencedor do acórdão da DRJ:

#### *DO ÁGIO E SUA AMORTIZAÇÃO*

*A despeito das claras e sólidas argumentações do d. Relator, com o qual concordo substancialmente em relação aos demais aspectos enfrentados em seu voto, ousou discordar no tocante à possibilidade de “transferência” do ágio da CCSA para a CCC mediante aporte de capital nessa última.*

*Apesar de o d. Relator ter entendido que, na realidade, não houve transferência de ágio, mas uma nova transação, envolvendo transferência das quotas que a CCSA detinha nas Gaby's por um valor superior ao contábil, ou seja, com ágio, entendo que o que se pretendeu foi, sim, uma transferência de ágio, hipótese não permitida pela legislação.*

*Dispõem os arts. 385 e 391 do RIR de 1999 que, na avaliação de investimento pelo patrimônio líquido, o custo de aquisição da participação em sociedade coligada ou controlada deve ser desdobrado em valor do patrimônio líquido correspondente à participação societária adquirida e em ágio ou deságio porventura observado e cujo fundamento econômico deve estar evidenciado, sendo as contrapartidas da amortização desse ágio ou deságio não computadas na determinação do lucro real*

*Na hipótese em que o fundamento do ágio for a rentabilidade futura da investida, subjaz no evento que o investidor terá o retorno do capital aplicado na forma de lucros produzidos nas operações sociais da investida e a despesa de amortização do ágio representa sua alocação ao longo do período em que ele será recuperado, em obediência ao princípio da competência.*

*No entanto, no caso de a pessoa jurídica absorver o patrimônio de outra sociedade, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, dispõe o art. 386, III, do RIR de 1999, cuja matriz legal advém dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.718/98, que poderá ser amortizado o ágio com fundamento no valor de rentabilidade futura, inclusive na hipótese de a empresa incorporada for aquela que detinha a propriedade da participação societária (§ 6º, II).*

*Na realidade, a possibilidade prevista no artigo 386, inciso III do RIR/99, visa compensar o mecanismo de neutralização previsto no artigo 391 (recuperação do capital investido mediante o seu cômputo no custo de aquisição do investimento), quando ocorre evento impeditivo desse mecanismo (extinção da investida ou da investidora).*

*Assim, a participação societária adquirida com ágio ou deságio a que alude o art. 386, III, do RIR de 1999, é aquela adquirida pela sociedade que venha a incorporar-la ou, conforme autorização do § 6º do mesmo artigo, pela sociedade que venha a ser incorporada por sua própria investida.*

*Se a participação societária tiver sido adquirida por uma pessoa jurídica que posteriormente transfira essa participação para outra pessoa jurídica, a esta última não se aplica a possibilidade de amortização fiscal prevista no artigo 386 do RIR/99.*

*Poder-se ia indagar se tal interpretação não seria injusta, ao argumento de que a incorporação do investimento adquirido com ágio, por determinar a extinção desse investimento, impossibilitaria a recuperação fiscal do ágio na sua forma ordinária, prevista no artigo 391 do RIR/99, qual seja, na integração ao custo de aquisição do investimento quando este for alienado ou liquidado.*

*Na realidade, para que se aplique a disposição contida no artigo 386, é indispensável que ocorra a confusão patrimonial entre a investida e a investidora, sociedades que nem sempre correspondem à investida e àquela que detém o ágio sobre a investida.*

*No caso em apreço, a confusão patrimonial deu-se entre as investidas Gaby's e sua controladora direta (CCC) que, no entanto, não foi quem efetivamente investiu o valor correspondente ao patrimônio líquido daquelas mais o ágio pago na sua aquisição. Quem efetivamente suportou esse sacrifício foi a CCSA.*

*Como já exposto, a Lei nº 9.532/97, matriz legal dos dispositivos acima, não teve como objetivo conceder um favor fiscal (duplo aproveitamento do ágio), mas sim permitir que o ágio seja recuperado naquelas situações em que se torna impossível sua recuperação na alienação do investimento, através do mecanismo ordinário previsto no artigo 391 do RIR/99, que determina o cômputo do ágio na avaliação do custo de aquisição para fins de apuração de ganho de capital.*

*Na subscrição de capital observada, é certo que o investimento teria que ser registrado pelo custo de aquisição da investidora, desdobrado em valor patrimonial e ágio, nos termos do artigo 385 do RIR/99. Contudo, o fato de se aplicar referido dispositivo não confere à contribuinte a automática aplicação do artigo 386 do mesmo diploma pois, como visto, a situação disciplinada depende de requisitos específicos, dentre os quais ressalta o de que a confusão patrimonial deve alcançar o patrimônio da sociedade que efetivamente realizou o sacrifício referente ao ágio.*

*Assim, nos termos do artigo 391 do RIR/99, a recuperação fiscal ordinária remanesce na adquirente original do investimento (no caso, a CCSA) que, ao alienar o investimento em CCC, poderá recuperar o ágio sem incorrer em ganho de capital.*

*Assim, no tocante à questão discutida, consistente na amortização fiscal do ágio pago na aquisição dos investimentos nas Gaby's, entendo ser inadmissível a amortização fiscal do ágio transferido à impugnante mediante subscrição de capital, tal como pretendido.*

*Pelo exposto, voto pela procedência do lançamento correspondente.*

Em resumo, temos o seguinte:

-> **Acusação no TVF:** a transferência não pode ocorrer por ausência de previsão legal nesse sentido. O destaque do ágio deve ocorrer "por ocasião da aquisição da participação" e quem adquiriu das Gabys foi a CCSA e não a Recorrente.

-> **Argumento do voto vencedor na DRJ:** a transferência não pode ocorrer porque isso geraria duplo aproveitamento já que o ágio permanece na CCSA, adquirente original.

Sem analisar o mérito do argumento do voto vencedor na DRJ, a questão é que ele de fato não consta do Termo de Verificação Fiscal, não tendo feito parte do contraditório instaurado.

Ao manter a autuação por fundamento que não constou do lançamento originalmente efetuado a DRJ operou em cerceamento do direito de defesa da Recorrente, que se viu surpreendida por argumentos contra os quais não pode fazer prova contrária no momento oportuno.

De fato, toda argumentação de defesa da ora Recorrente seria completamente diferente tivesse o TVF sido baseado na questão da impossibilidade de duplo aproveitamento.

Vale lembrar que o lançamento é atividade vinculada (art. 142 do CTN) e que o artigo 146 do CTN garante que a modificação dos critérios jurídicos para o lançamento somente pode ser efetivada quanto a fato gerador posterior.

Nessa linha, o § 3º do artigo 18 do Decreto-Lei 70.235/1972 garante que "*Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.*"

Note-se que a DRJ não tem sequer competência para lançar tributos ou complementar lançamentos, devendo apenas decidir sobre a procedência ou não das autuações colocadas para sua análise, com base (i) nas acusações constantes do TVF, (ii) nos argumentos de defesa levantados pelo contribuinte em sua impugnação e (iii) em questões de ordem pública que possam ser conhecidas de ofício.

Por tudo isso é que é vedado à autoridade julgadora incluir fundamentos em lançamentos efetuados, devendo decidir nos limites da lide que lhe é apresentada.

Assim, com fundamento no artigo 59, II, do Decreto 70.235/1972, **é o caso de se anular o acórdão da DRJ/SP**, para que este colegiado profira nova decisão.

No caso, **este foi o resultado do julgamento uma vez colocada a questão em votação nesta Turma.**

Apenas a título de observação, esta Relatora observa que orientou o seu voto no sentido de superar a nulidade acima apontada, tendo em vista o disposto no § 3º do artigo 59 do Decreto 70.235/1979, o qual estabelece que, quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Em outras palavras, esta Relatora entendeu que o mérito poderia ser decidido em favor da Recorrente. Isso porque, conforme constou

do voto vencido do acórdão da DRJ, os argumentos indicados no TVF para o lançamento não procedem. Vejamos.

Primeiramente, o TVF afirma que "*... é inverossímil que o ágio efetivamente pago pela empresa CCSA tivesse como fundamento econômico as expectativas de rentabilidade futura. Como desprezar todo o fundo de comércio da empresa "Loma Negra"?*" (fl. 13 do TVF). Em seguida, passa a discorrer sobre o papel da Loma Negra no mercado argentino.

Ora, será que o auditor fiscal em questão tem formação contábil para fazer tal análise do laudo de avaliação? Independentemente da resposta, a questão é que não cabe ao fisco fazer esse tipo de questionamento quando ao demonstrativo de rentabilidade futura. Pode, no máximo, questionar aspectos formais relativos à sua elaboração, como a data-base utilizada, a data de elaboração ou mesmo a qualificação dos profissionais que o prepararam. Mas nunca questionar sua materialidade diretamente, eis que lhe falta competência técnica para tanto.

Nem mesmo o argumento de que a rentabilidade futura seria residual não procede, tendo isso sido reconhecido pela própria Receita Federal por meio da Solução de Consulta COSIT 3/2016 (a qual tem efeito vinculante independentemente de ser o consulente, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB 1.396/2013):

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. LEGISLAÇÃO ANTERIOR À MEDIDA PROVISÓRIA Nº 627, DE 2013. CUSTO DE AQUISIÇÃO. DEFINIÇÃO. PATRIMÔNIO LÍQUIDO. MOMENTO DE APURAÇÃO. FUNDAMENTO ECONÔMICO. RESTRIÇÃO LEGAL.*

*O custo de aquisição da participação societária é o valor total pago pelo comprador ao vendedor, considerando inclusive eventuais condições estipuladas pelas partes que tenham o condão de alterar o preço consignado em contrato. O patrimônio líquido para fins de apuração do ágio é aquele existente no momento da aquisição. O fundamento econômico do ágio não é de livre escolha do comprador, devendo estar enquadrado nas hipóteses previstas na legislação aplicável, e justificado em demonstrativo a ser arquivado junto à escrituração contábil.*

*Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 627, de 2013, art. 61; Lei nº 12.713, de 2014, art. 65; Instrução Normativa RFB nº 1.515, de 2014, arts. 106 e 107; Decreto Lei nº 1.598, de 1977, art. 20 e 21; Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º; Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), arts. 481, 487, 1.052, e 1.055.*

O segundo argumento do TVF é de que "*... o previsto no art. 385 do RIR/99 não é aplicável à Camargo Corrêa Cimentos, pois a empresa fiscalizada não comprou as empresas Gaby' s, que foram usadas para a conferência de bens na subscrição de ações pelo seu valor "cheio", isto é, pelo seu valor de patrimônio líquido mais o ágio pago, quando de sua aquisição pela empresa CCSA.*" (fl. 16 do TVF).

A autoridade fiscal parece ignorar que subscrever ações pode sim ser uma forma de aquisição de bens -- tanto para quem subscreve quanto para a sociedade emissora. Na verdade, a subscrição é um ato preliminar de informação dos acionistas que irão compor o quadro societário de quanto, quando e como integralizarão as suas ações. Já a integralização é efetivamente o pagamento das ações subscritas, sendo operação mediante a qual o subscritor entrega ativos (recursos financeiros, bens ou direitos) para, em troca, receber ativos da sociedade emissora (no caso, ações por ela emitidas).

Não há qualquer questionamento acerca da efetiva integralização, pelo contrário, o TVF afirma que as ações da CCC subscritas pela CCSA foram integralizadas (ou seja, pagas) mediante a entrega das ações das empresas Gaby1, Gaby2 e Gaby3 e pelo pagamento de uma dívida. Neste sentido, não há dúvida de que a CCC pagou pelos ativos adquiridos. E, se pagou um valor maior do que o valor patrimonial, a diferença, nos termos do artigo 385 do RIR/99, é de ser registrada como ágio.

O TVF também afirma que "*a legislação não autoriza que tal ágio seja aqui transferido, no momento posterior a aquisição da participação, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSSL da empresa CCC.*" (fl. 16).

Tal afirmação é verdadeira. De fato a legislação não prevê a transferência do ágio, até porque o ágio é apenas a consequência contábil de se adquirir participação societária por valor acima do patrimonial e isso somente ocorre com e para a pessoa jurídica que adquire as ações. Ocorre que, repita-se, tecnicamente não houve transferência, para a CCC, do ágio pago pela CCSA na aquisição das empresas Gabys (até porque tal fato se revela impossível), mas uma nova aquisição, agora entre a CCSA e a CCC, na qual a CCC adquiriu as quotas das Gabys por um valor superior ao patrimonial, registrando, assim, ágio. O valor pode até ter sido o mesmo, mas os negócios jurídicos que geraram um e outro ágio são diversos.

Talvez a fiscalização pudesse ter questionado, isso sim, o fundamento desse novo ágio, se tal ágio poderia ou não ter sido destacado com base no mesmo demonstrativo de rentabilidade futura utilizado pela CCSA quando adquiriu as Gabys, mas tais questões não constaram do TVF, não integrando, portanto, a presente lide.

A autoridade autuante limitou-se a dizer que a transferência do ágio não é possível, o que de fato é verdade, mas tal argumento em nada contribui para sustentar o lançamento efetuado.

Por fim, o argumento de o ágio não poder ser amortizado por ter sido gerado na aquisição de empresas estrangeiras que não funcionam no país também não procede, visto que as empresas adquiridas, apesar de sociedades estrangeiras, não eram coligadas ou controladas. Nesse ponto, o voto vencido da decisão recorrida foi deveras esclarecedor, razão porque o transcrevo e adoto como razões de decidir complementares (grifos do original):

Do fato de o ágio haver sido gerado na aquisição de empresas estrangeiras

*Com relação ao fato de o ágio haver sido gerado na aquisição de empresas estrangeiras, entendo que ele não é, por si só, empecilho à dedutibilidade do ágio em questão, com relação à empresa que suportou o ônus, ou seja, a CCSA (nos tópicos seguintes serão analisadas a possibilidade de “transferência” desse ágio da CCSA para a contribuinte e de sua amortização como despesa, dependendo de seu fundamento), pois é inaplicável ao caso o disposto no artigo 389, § 1º, do RIR/99, in verbis:*

*“Art. 389. A contrapartida do ajuste de que trata o art. 388, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).*

*§ 1º Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, parágrafo único, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV). (...)” (grifei).*

*A simples leitura da norma acima permite-nos afirmar que os fatos não se subsumem à regra por ela imposta. A limitação da amortização se restringe à “aquisição de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País”, sendo que as empresas compradas pela CCSA (as Gaby’s), apesar de serem sociedades estrangeiras, não eram a ela coligadas ou por ela controladas.*

*Improcede, assim, a alegação da fiscalização de que, como o ágio foi gerado na aquisição de empresas estrangeiras que não funcionam no país, sua amortização não seria dedutível.*

Em resumo, o fato é que o Termo de Verificação Fiscal não foi feliz ao escolher os argumentos pelos quais ele entendeu que o ágio não poderia ter sido amortizado -- e talvez até por isso o voto vencedor da decisão recorrida tenha tido que buscar fora do TVF um fundamento para manter a autuação.

No caso, não foram feitas as perguntas cruciais que talvez pudessem levar à mesma conclusão pela impossibilidade de se deduzir o ágio em questão. Ocorre que, a esta altura, tais perguntas não mais podem ser feitas eis que este não é o momento oportuno nem a instância competente para se incluir fundamentos na autuação fiscal.

Ante o exposto, quando ao ágio, orientei meu voto para rejeitar a preliminar de decadência e superar a preliminar de nulidade da decisão recorrida para, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário. Não

obstante, ressalto que, colocada a questão em votação, esta Turma decidiu por apenas anular a decisão recorrida, de maneira que não chegou a ser votado o mérito da amortização fiscal do ágio.

Assim é que, tratando-se de caso exatamente idêntico, com exceção do período de apuração, mas como resultado dos mesmos fatos, adoto como razões de decidir, como consequência lógica (já que ele acompanhei), o brilhante voto da Cons. Livia de Carli, razão pela qual oriento meu voto no sentido de declarar nula a decisão da DRJ.

As demais razões e Recurso de Ofício restam prejudicados.

#### Conclusões

Face ao exposto, voto por (i) não acolher os argumentos de aplicação do artigo 24 da LINDB e de decadência/preclusão do direito de questionar os fatos que deram origem ao ágio, e (ii) anular a decisão da DRJ, restando prejudicadas as análises das demais questões de mérito e do recurso de ofício.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva