



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720065/2021-92
ACÓRDÃO	1301-008.255 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de maio de 2026
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	AMERICAN TOWER DO BRASIL - CESSAO DE INFRAESTRUTURAS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2016

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. CARACTERIZAÇÃO. ACOLHIMENTO SEM EFEITOS INFRINGENTES.

Deve ser sanada omissão do acórdão recorrido que não se manifesta sobre pedido subsidiário que busca a reapuração do lucro, em razão da glosa de despesas com amortização do ágio fundamentado em expectativa em rentabilidade futura, para que sejam deduzidas as despesas com depreciação não contabilizadas espontaneamente, hipótese que os Embargos de Declaração são acolhidos sem efeitos infringentes.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016

RECÁLCULO PARA INCLUSÃO DE DESPESAS COM DEPRECIÇÃO NÃO CONTABILIZADAS ESPONTANEAMENTE APÓS GLOSA DE DESPESA COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO COM FUNDAMENTO EM EXPECTATIVA EM RENTABILIDADE FUTURA. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE JULGADORA PARA REFAZER APURAÇÃO SOB ENCARGO DO SUJEITO PASSIVO.

Incabível pleitear eventuais deduções a título de despesas com depreciação não contabilizadas, em razão do lançamento de ofício realizado pelo Fisco que glosou despesa com amortização de ágio

indevidamente classificado como expectativa em rentabilidade futura quando o real motivo do ágio pago foi a subavaliação dos bens registrados na companhia adquirida.

Falece competência à autoridade julgadora alterar a apuração do tributo, que originalmente deve ser feito de forma espontânea pelo sujeito passivo. O pleito do sujeito passivo para recálculo de despesas com depreciação após a identificação de infração que glosou a despesas com amortização de ágio não pode ser acatado.

O direito não prestigia conduta contrária à lei por parte daquele que, depois de confrontado por infração por ele praticada, requer a aplicação de outra norma, que lhe seria favorável em um novo cenário hipotético. Tal pretensão contraria a boa-fé objetiva.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração para sanar a omissão quando ao pedido subsidiário de que a glosa só deve ser mantida naquilo em que exceder a depreciação desses ativos, sem efeitos infringentes, em razão de que o contencioso administrativo não é a instância adequada para a reapuração dos tributos.

Sala de Sessões, em 25 de maio de 2026.

Assinado Digitalmente

Iágaro Jung Martins – Relator

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Iágaro Jung Martins, José Eduardo Dornelas Souza, Luís Ângelo Carneiro Baptista, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Embargos de Declaração opostos pelo contribuinte (fls. 6.682/6.690), em face de o Acórdão nº 1301-006.874 (fls. 6.423/6.489), proferido por esta Turma, em sessão de 09.04.2024, que foi materializado com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2016

SUBCAPITALIZAÇÃO. PAGAMENTO DE JUROS A PESSOA JURÍDICA VINCULADA SITUADA NO EXTERIOR. REGIME FISCAL PRIVILEGIADO.

As despesas com juros devidos a empresa credora vinculada que não exerça atividade econômica substantiva no exterior, à época da celebração dos contratos de mútuo, consideradas pela legislação brasileira como regime fiscal privilegiado, nos termos do art. 24-A da Lei nº 9.430, de 1996, estão submetidas aos limites de dedutibilidade do art. 25 da Lei nº 12.249, de 2010.

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. FUNDAMENTO NO VALOR DOS BENS QUE INTEGRAM A PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA ADQUIRIDA. IMPOSSIBILIDADE.

Quando o fato que ensejou o pagamento do ágio é o valor dos ativos de interesse da Recorrente (art. 385, § 2º, I, do então RIR/99), esse valor deverá ser registrado em contrapartida à conta que registre o bem que lhe deu causa, e integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão (art. 386 do então RIR/99), não se lhes aplicando a hipótese dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. INFRAÇÕES DISTINTAS. CONSEQUÊNCIAS LEGAIS DISTINTAS.

A multa isolada prevista no atual art. 44, II, “b”, da Lei 9.430, de 1996, é devida sempre que a estimativa, apurada na forma do art. 2º da mesma lei, deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, ou seja, resta claro que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se fins de exigência da multa isolada, ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

Por se tratarem de condutas infracionais distintas, a lei atribui consequências sancionatórias distintas, afastar a exigência da multa isolada é negar vigência a texto legal expresso.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2016

MULTA QUALIFICADA. INEXISTÊNCIA DA PREMISSE QUE A MOTIVOU. EXISTÊNCIA DE VÍCIO NÃO CONSIDERADO OU REFERENCIADO PELA FISCALIZAÇÃO. AFASTAMENTO.

Não subsistindo as motivações que levaram a autoridade fiscal a qualificar a multa quando da análise das infrações principais, restando apenas o vício de declaração com relação à fundamentação para fins de amortização do ágio, fato não foi considerado ou referenciado pela Fiscalização como razão para a qualificação da multa, conclui-se que tal conduta não foi determinante ao ponto de atrair a sanção pecuniária mais gravosa, de forma que deve ser reduzida a multa para o percentual de 75%.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIO CONTROLADOR. INTERESSE COMUM. INOCORRÊNCIA.

É condição necessária para a responsabilização solidária com base no art. 124, I, do CTN, a vinculação jurídica e imediata ao fato gerador. Essa vinculação é possível, por exemplo, quando essa pessoa concorre para ocorrência do fato

sobre o qual se funda o lançamento de ofício. A vinculação é imediata ao fato gerador, não sendo fato determinante aquilo que ocorre em momento posterior, quando por exemplo, na distribuição de resultados aos sócios.

2. O Embargante pugnou pela existência de (i) omissão a respeito da necessidade de novo cálculo do auto de infração relativo ao ágio da NEXTEL TORRES; (ii) contradição a respeito das características da SITESHARING NE; (iii) omissão a respeito da necessidade de novo cálculo do auto de infração relativo ao ágio da SITESHARING NE; (iv) omissão e contradição a respeito da aplicabilidade do art. 25 da Lei nº 12.249, de 2010, referente a glosa com juros; (v) inovação de critérios jurídicos por parte do acórdão embargado, referente à fundamentação econômica para glosa do ágio da SITESHARING e da NEXTEL TORRES; (vi) inovação de critérios jurídicos por parte do acórdão embargado, referente à glosa das despesas de juros.

3. Os Embargos foram admitidos parcialmente, exclusivamente em relação aos itens (i) omissão a respeito da necessidade de novo cálculo do auto de infração relativo ao ágio da NEXTEL TORRES e (iii) omissão a respeito da necessidade de novo cálculo do auto de infração relativo ao ágio da SITESHARING NE, conforme Despacho de Admissibilidade (fls. 6.694/6.708):

a) Ágio da NEXTEL TORRES – Omissão a respeito da necessidade de novo cálculo do auto de infração

No primeiro tópico de seus embargos, a contribuinte defende que o acórdão embargado teria incorrido em omissão assim descrita (todos os destaques constam do original):

5. Em Recurso Voluntário, a Embargante aduziu (fl. 5.235 e ss.) que caso este E. CARF compreendesse que a Embargante adquiriu ativos isolados (torres de telecomunicação da Nextel Torres) e não a própria Nextel Torres, o preço pago deveria então integrar o custo de aquisição dos ativos adquiridos, o qual seria passível de depreciação.

6. O Acórdão Embargado compreendeu (fl. 6.475) que o objeto da transação com a Nextel foi de fato a compra de torres, e não a compra da Nextel Torres em si. Por isso, concluiu que a Embargante não estava autorizada à amortização fiscal de ágio sobre expectativa de rentabilidade futura.

7. Por outro lado, o Acórdão Embargado também atestou que, por se tratar de compra de ativos, o ágio pago pela Embargante “integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão”.

8. Em outras palavras, o Acórdão Embargado concordou plenamente com o argumento da Embargante. Apesar disso, houve omissão do Acórdão Embargado em relação ao efeito dessa conclusão para o caso concreto.

9. Na medida em que o Acórdão Embargado compreendeu que todo o valor pago na compra da Nextel Torres foi em realidade preço dos ativos (torres) detidos por aquela empresa, então, deve ser esclarecido que a glosa só deve ser mantida naquilo em que exceder a depreciação desses ativos (considerando todo o preço pago pela Embargante como custo depreciável desses ativos).

Narra a embargante que o Acórdão nº 1301-006.874 entendeu que o ágio associado à aquisição da empresa NEXTEL TORRES não seria passível de amortização fundada na expectativa de rentabilidade futura, tendo em vista que o objeto da transação teria sido a compra das torres e não da empresa em si. Como consequência, a decisão teria atestado que o referido ágio “integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão”.

Ao decidir dessa forma, o acórdão teria acatado o argumento da contribuinte, formulado em recurso voluntário, no sentido de que, nessa hipótese, o preço pago deveria integrar o custo de aquisição dos ativos adquiridos, que seria passível de depreciação.

Todavia, o acórdão teria sido omissos quanto ao efeito dessa conclusão para o caso concreto, por ter deixado de se manifestar no sentido de que “a glosa só deve ser mantida naquilo em que exceder a depreciação desses ativos (considerando todo o preço pago pela Embargante como custo depreciável desses ativos)”.

Entendo que a alegação de omissão procede, ainda que a apreciação do argumento recursal apontado não necessariamente deva levar à manifestação desejada pela embargante.

O recurso voluntário da contribuinte de fato traz um tópico em que defende que, caso não seja acatada a tese de que o ágio relativo à aquisição da NEXTEL TORRES e da SITESHARING NE é passível de amortização por ter se baseado na expectativa de rentabilidade futura das empresas adquiridas, deveria ser analisado quais seriam os montantes passíveis de depreciação/amortização dos ativos que, segundo a autoridade tributária, foram o verdadeiro objeto das operações de aquisição.

Sugere a contribuinte que seria necessária a realização de um “encontro de contas” entre o ágio indevidamente amortizado e as despesas relativas à depreciação/amortização dos ativos, pedindo ainda a realização de diligência “para que se confirme se há ou não diferença entre as taxas de amortização/depreciação, bem como eventual necessidade de ajuste no valor ou cancelamento integral da exigência fiscal”.

Nesse sentido, trouxe o recurso voluntário da contribuinte (fls. 5235 e 5236):

(iii) *Ad argumentandum*: o direito às despesas de amortização e depreciação

814. Embora seja evidente que as operações em análise foram feitas por meio da compra de participações societárias, e não de ativos isolados, se considerada correta a premissa adotada pela Autoridade Fiscal (aquisição de ativos isolados) – o que se admite apenas para fins de argumentação – é certo que:

a. Alocação: a Autoridade Fiscal precisaria ter feito uma alocação do valor pago para cada um dos ativos e passivos adquiridos; e b. Amortização/Depreciação: cada bem ou direito possui um prazo para ser depreciado ou amortizado, conforme sua natureza. Caso fosse possível reclassificar a natureza das transações, é evidente que deveria ter sido assegurado o direito de amortizar/depreciar o valor dos direitos/bens adquiridos em razão dessas operações.

815. Ou seja, antes de exigir o recolhimento de quaisquer tributos por parte da Recorrente, a Autoridade Fiscal deveria verificar se, com base na suposta “transação dissimulada” (aquisição isolada de ativos), haveria algum tributo a ser pago.

816. Por uma questão de bom senso e coerência, não pode a Autoridade Fiscal reclassificar a natureza jurídica das transações (i) para negar a amortização fiscal do ágio; mas simultaneamente, (ii) negar os efeitos fiscais da transação supostamente “real” ou “dissimulada” (amortização / depreciação dos ativos isolados).

817. Fato é que, ainda que se permita a reclassificação dos atos e fatos jurídicos, a Recorrente teria direito à dedução das despesas de amortização e depreciação dos ativos isolados eventualmente adquiridos, e a Autoridade Fiscal convenientemente se furtou de analisar esse tema.

818. O Acórdão Recorrido buscou descartar o exposto acima alegando que “o ágio fundado na expectativa de rentabilidade futura pode ser amortizado em 5 anos, enquanto o prazo de vida útil de instalações para fins de depreciação é, regra geral, de 10 anos”.

819. O Acórdão Recorrido também citou trecho das demonstrações financeiras da Recorrente para o exercício de 2016, em que menciona-se que a taxa média de depreciação do ativo imobilizado é de 5% ao ano (prazo de depreciação de 20 anos). O que o Acórdão Recorrido quis dizer com isso é que a Recorrente teria sim auferido uma vantagem tributária.

820. Ocorre que o ágio registrado pela Recorrente sobre a Nextel Torres está sendo amortizado fiscalmente pela sociedade no prazo de 20 anos (5% ao ano – vide fls. 1.924), que corresponde ao mesmo prazo de vida útil contábil estimado pela Recorrente para os ativos imobilizados incorporados ao seu patrimônio. Ou seja, de fato não há qualquer vantagem ou benefício tributário indevido na transação da forma em que foi estruturada.

821. Assim, na remota hipótese de este E. Conselho compreender que a exigência fiscal é legítima (o que se admite apenas para argumentar), a Recorrente requer seja o presente processo convertido em diligência, para que se confirme se há ou não diferença entre as taxas de amortização/depreciação, bem como eventual necessidade de ajuste no valor ou cancelamento integral da exigência fiscal.

(...)

898. Isso porque, ainda que o entendimento da Autoridade Fiscal prosperasse, o que se admite apenas para fins de argumentação, não haveria qualquer vantagem fiscal para a Recorrente, pois essa sociedade teria o direito de deduzir do lucro real e da base de cálculo da CSL as despesas com depreciação e/ou amortização de ativos em lugar da amortização do ágio.

(...)

966. *Ad argumentandum*, caso se considere que a aquisição da Sitesharing NE e da Nextel Torres devem ser classificadas como compra e venda de ativos isolados, o que se admite apenas para argumentar, deve ser reconhecido o direito da Recorrente à amortização ou depreciação do valor dos bens e direitos adquiridos, nos termos da legislação aplicável.

O voto condutor do Acórdão nº 1301-006.874, como aponta a embargante, declara que “[o] tratamento do ágio pago em razão do valor dos ativos da empresa objeto, nas hipóteses de absorção do patrimônio dessa, deverá ser registrado em contrapartida à conta que registre o bem que lhe deu causa, e integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão (art. 386 do então RIR/99)”

Apesar disso, a decisão de fato não se manifesta a respeito da tese recursal exposta acima, seja a respeito do cabimento da consideração, nos valores lançados, dos montantes de despesas de depreciação a que a contribuinte faria jus caso o ágio pago nas operações tivesse sido associado ao valor de mercado dos ativos

adquiridos, seja em relação ao pedido de realização de diligência para que tal verificação fosse realizada.

Conclui-se, portanto, pela procedência da arguição de omissão formulada pela embargante, fazendo-se necessária sua integração nos termos do art. 116 do RICARF/2023.

[...]

c) Ágio da SITESHARING NE – Omissão a respeito da necessidade de novo cálculo do auto de infração

A embargante defende que o Acórdão nº 1301-006.874 teria incorrido em nova omissão, que descreve da seguinte forma (destaques do original):

14. Caso esta C. Turma não concorde com o exposto no item anterior, a mesma omissão anteriormente apontada para o ágio da Nextel Torres (Capítulo II.A deste documento) também se faz presente em relação ao ágio da Sitesharing NE.

15. Na medida em que o Acórdão Embargado compreendeu que todo o valor pago na compra da Sitesharing NE foi em realidade preço dos ativos (torres) detidos por aquela empresa, então, deve ser esclarecido que a glosa só deve ser mantida naquilo em que exceder a depreciação desses ativos (considerando todo o preço pago pela Embargante como custo depreciável desses ativos).

Segundo a embargante, o acórdão teria incorrido, em relação ao “ágio SITESHARING”, na mesma omissão já descrita para o “ágio NEXTEL”: apesar de ter compreendido que todo o valor pago na aquisição da empresa foi, na realidade, preço dos ativos (torres), deixou de esclarecer que a glosa só deve ser mantida naquilo em que exceder a depreciação daqueles ativos.

Conforme análise já realizada no primeiro tópico do presente despacho, de fato houve a omissão alegada pela embargante. Note-se que tanto o recurso voluntário da contribuinte quanto o voto condutor do acórdão embargado analisam de forma

conjunta a questão relativa ao verdadeiro fundamento econômico dos ágios pagos nas aquisições das empresas SITESHARING NE e NEXTEL TORRES.

Procedente, portanto, a arguição de omissão. Registre-se novamente, entretanto, que a apreciação da alegação recursal não necessariamente levaria à manifestação desejada pela embargante, no sentido de que “deve ser esclarecido que a glosa só deve ser mantida naquilo em que exceder a depreciação desses ativos”.

4. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Iágaro Jung Martins**, Relator

Admissibilidade dos Embargos de Declaração

5. Ratifica-se as conclusões do Despacho de Admissibilidade, que admitiu os embargos de Declaração em relação aos itens (i) omissão a respeito da necessidade de novo cálculo do auto de infração relativo ao ágio da NEXTEL TORRES e (iii) omissão a respeito da necessidade de novo cálculo do auto de infração relativo ao ágio da SITESHARING NE.

Mérito

Omissão a respeito da necessidade de novo cálculo do auto de infração

6. Conforme relatado, a Embargante insurge-se contra o r. Acórdão em razão daquele julgado não ter se manifestado sobre pedido subsidiário expresso no Recurso Voluntário acerca de, na eventualidade da glosa da amortização do ágio, a glosa de ofício deveria ser mantida apenas naquilo que exceder a depreciação desses ativos, considerando-se o preço pago. Pugna inclusive pela realização de procedimento de diligência *para que se confirme se há ou não diferença entre as taxas de amortização/depreciação, bem como eventual necessidade de ajuste no valor ou cancelamento integral da exigência fiscal.*

7. O pedido subsidiário da ora Embargante em muito se assemelha aos pedidos subsidiários em Recurso Voluntário destinados ao recálculo de parcelas de incentivo fiscais limitados a determinado percentual do lucro líquido que deixaram de ser fruídos em seu potencial previsto em lei em razão de inserção de despesas ou custos posteriormente glosados pelo Fisco.

8. O reconhecimento adicional de dedução de algo que sequer fez parte da apuração do tributo originalmente apurado pela Recorrente, que optou por caracterizar de forma artificial um ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, nos termos do art. 385, § 2º, II, do então RIR/99, esbarra na imprestabilidade do processo de exigência, fundado no art. 149 do Código Tributário Nacional (CTN)¹, como meio para reapuração do tributo devido, para inclusão de despesas não considerada no tempo próprio, cuja responsabilidade é exclusiva do sujeito passivo, nos termos em que previsto no art. 150 do CTN².

¹ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexistência, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

² Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

9. O pedido subsidiário de que a glosa de ofício deveria ser mantida apenas naquilo que exceder a depreciação desses ativos, considerando-se o preço pago, não merece guarida.

10. O direito a fruição da despesa com depreciação em razão do ágio pago em razão da subavaliação dos ativos, (art. 385, § 2º, I, do então RIR/99) deve ser efetuada pelo sujeito passivo na Escrituração Contábil-Fiscal (ECF), sempre de forma espontânea, isto é, antes do início de qualquer procedimento fiscal, nos termos do já citado art. 150 do CTN.

11. A Recorrente, na busca de um menor ônus tributário, optou, de forma temerária, por caracterizar o ágio pago em razão de subavaliação de ativos como se a motivação real fosse a expectativa em rentabilidade futura.

12. Registre-se que no r. Acórdão foi expressamente consignado a possibilidade legal de depreciação dos ativos adquiridos com ágio:

104. O conjunto de operações, sob a perspectiva da Recorrente, criou uma situação artificial para permitir o enquadramento do ágio pago como se o fundamento fosse em expectativa de rentabilidade futura, nos termos do art. 385, § 2º, II, do então RIR/99.

105. Os fatos que ensejaram o pagamento do ágio é o valor dos ativos de interesse da Recorrente (art. 385, § 2º, I, do então RIR/99).

106. O tratamento do ágio pago em razão do valor dos ativos da empresa objeto, nas hipóteses de absorção do patrimônio dessa, deverá ser registrado em contrapartida à conta que registre o bem que lhe deu causa, e integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão (art. 386 do então RIR/99).

13. Diante da identificação da infração e do consequente lançamento de ofício, busca a Recorrente, após a instauração do contencioso, valendo-se da sua própria torpeza, alterar a apuração do tributo, de forma a aproveitar-se, de forma retroativa, da despesa com depreciação que sequer foi objeto de contabilização. O não aproveitamento da despesa com depreciação no momento próprio decorre da estratégia temerária de planejamento tributário abusivo.

14. Situação análoga ocorre nos casos de omissão de receita em que são exigidos tributos reflexos ao IRPJ (CSLL, PIS e Cofins) em que o sujeito passivo pleiteia a dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL das contribuições relativas ao PIS e a Cofins que foram sonegadas.

15. Não há como prestigiar a conduta contrária à lei por parte do contribuinte que, depois de ser confrontado com as consequências do ato infracional em razão da identificação do ilícito pelo Fisco, requer a aplicação de outra norma, que lhe atenua o ônus do resultado do lançamento de ofício, no caso, pelo cômputo de despesa depreciação que sequer foi contabilizada originalmente em razão de uma decisão anterior da Recorrente em que buscou de forma ilegítima reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

16. Outro motivo que impede o recálculo da apuração do IRPJ e da CSLL em razão de despesas com depreciação não contabilizadas é o fato de ausência de competência da autoridade julgadora administrativa, pois essa questão é estranha à lide, que, no ponto específico, se refere à glosa de ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, nos termos em que definido pelo art. 141 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 2015)³, aplicável de forma subsidiária ao processo administrativo-fiscal.

17. Em situação semelhante, em que o sujeito passivo buscava reduzir o ônus tributário após ser confrontado com infração que ampliava a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, que versava sobre a ampliação da base de cálculo para pagamento de JCP, esta Turma, em sessão de 11.04.2023, PAF nº 13362.720654/2009-32, em voto conduzido pelo i. Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso, manifestou-se, de forma unânime, não ser possível prestigiar uma conduta contrária à lei por parte do contribuinte que, depois de identificada, requer a aplicação de outra norma, que lhe seria favorável em um novo cenário hipotético, fato que contraria a boa-fé objetiva.

18. Naquele julgado, que versava sobre opção do lucro presumido, o contribuinte buscava arguir nulidade frente uma opção anteriormente efetuada.

19. Destaca-se trecho do referido voto:

Além disso, a conduta do Recorrente, ao optar expressamente pelo lucro presumido para depois arguir a nulidade exatamente em função da consideração dessa opção pela Autoridade Fiscal, contraria a própria boa-fé objetiva e a proteção da confiança, na perspectiva da vedação ao comportamento contraditório (*venire contra factum proprium*). Segundo ANTONIO MENEZES CORDEIRO, a locução *venire contra factum proprium* “traduz o exercício de uma

³ Art. 141. O juiz decidirá o mérito nos limites propostos pelas partes, sendo-lhe vedado conhecer de questões não suscitadas a cujo respeito a lei exige iniciativa da parte.

posição jurídica em contradição com o comportamento assumido anteriormente pelo exercente”, que é tido como inadmissível.⁴

Apesar de originado no direito privado, é fato que a aplicação desse instituto ao direito público vem sendo admitida majoritariamente, conforme demonstrado por FLÁVIO RUBINSTEIN.⁵ Inclusive, este CARF realiza a sua aplicação ao direito tributário com frequência (Cf. Acórdãos n. 3401-003.290, 2101-002.059 e 1401-004.667).

20. Nesses casos, há diversos precedentes neste CARF de que o processo administrativo não se destina a reapurar o lucro líquido apurado espontaneamente pelo contribuinte:

RECÁLCULO DE DESPESAS OU PARCELAS INCENTIVADAS VINCULADAS AO LUCRO REAL APÓS GLOSA DE DESPESA. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE JULGADORA PARA REFAZER APURAÇÃO SOB ENCARGO DO SUJEITO PASSIVO.

Incabível pleitear eventuais retificações nos valores originalmente destinados pela contribuinte a incentivos de natureza fiscal, como o PAT e outros, em razão do lançamento de ofício realizado pelo Fisco que altera o lucro real e a base de cálculo da CSLL, posto que falece competência à autoridade julgadora alterar a apuração do tributo, que originalmente deve ser feito de forma espontânea pelo sujeito passivo na DIPJ ou ECF. O pleito do sujeito passivo para recálculo de despesas e parcelas incentivadas após a identificação de infração que aumenta o lucro real e a base de cálculo da CSLL não pode ser acatado. O direito não prestigia conduta contrária à lei por parte daquele que, depois de confrontado por infração por ele praticada, requer a aplicação de outra norma, que lhe seria favorável em um novo cenário hipotético. Tal pretensão contraria a boa-fé objetiva.

(Acórdão nº 1301-007.369, relator Iágaro Jung Martins, sessão julgamento em 13.08.2024)

LANÇAMENTO DE OFÍCIO COM ALTERAÇÃO DO IRPJ DEVIDO. NÃO REGISTRO EM RESERVA DE CAPITAL DO VALOR ADICIONAL DO INCENTIVO FISCAL. RECÁLCULO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO. VEDAÇÃO.

⁴ Cf. CORDEIRO, Antonio Menezes. Da boa fé no direito civil. - Coimbra: Almedina, 2013, p. 742.

⁵ RUBINSTEIN, Flávio. Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário - Série Doutrina Tributária Vol. III. - São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 65-66.

No caso de lançamento de ofício não é admitida a recomposição do lucro da exploração, referente ao período abrangido pelo lançamento, para fins de novo cálculo do benefício fiscal nas hipóteses em que a lei exige o registro do incentivo em conta de Reserva de Capital.

(Acórdão nº 9101-006.633, Relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto, sessão em 11.07.2023)

INCENTIVOS FISCAIS. RETIFICAÇÃO DAS APLICAÇÕES. NÃO CABIMENTO.

Incabível pleitear eventuais retificações nos valores originalmente destinados pela contribuinte a incentivos de natureza fiscal, como o PAT e outros, em razão dos lançamentos de ofício realizados pelo Fisco, posto que não se encontra, dentre as atribuições deste Órgão Julgador de 1º Grau, tal competência regimental.

(Acórdão nº 1302-007.004, Relator Paulo Henrique Silva Figueiredo, sessão em 12.02.2024)

LUCRO DE EXPLORAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RECOMPOSIÇÃO.

No caso de lançamento de ofício, não será admitida a recomposição do lucro de exploração referente ao período abrangido pelo lançamento, para fins de novo cálculo dos incentivos de isenção ou redução do Imposto como incentivo ao desenvolvimento regional.

INCENTIVO FISCAL. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. DEDUÇÃO.

Descabe rever e aumentar o valor da dedução do incentivo fiscal do PAT, decidido pelo contribuinte na entrega da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica DIPJ, na revisão da apuração do IRPJ devido, no lançamento de ofício.

(Acórdão nº 1201-002.150, Relatora Eva Maria Los, sessão em 15.05.2018)

21. Dessa forma, o r. Acórdão, embora tenha sido omissivo em relação ao pedido subsidiário da Recorrente, fez menção expressa sobre a possibilidade de utilização do ágio pago como custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão (art. 386 do então RIR/99). Ressalte-se, todavia, que o aproveitamento da despesa com depreciação pode ser efetuada de forma espontânea na escrituração contábil e integrar a apuração do tributo, nos termos do art. 150 do CTN.

22. Registre-se, por fim, que situação diversa é aquela em que o contribuinte adota posição coerente com a opção anteriormente efetuada, como, por exemplo, opção pelo Simples Nacional ou Lucro Presumido, onde os pagamentos efetuados e contabilizados espontaneamente, portanto, antes do início do procedimento de fiscalização, devem ser deduzidos no lançamento de ofício.

Dispositivo

23. Diante do exposto, voto por ACOLHER os Embargos de Declaração opostos pelo contribuinte para sanar a omissão quando ao pedido subsidiário de que a glosa só deve ser mantida naquilo em que exceder a depreciação desses ativos, SEM EFEITOS INFRINGENTES, em razão de que o contencioso administrativo não é meio adequado para a reapuração dos tributos, em especial, quando incorreu a contabilização de despesas com depreciação de forma espontânea.

Assinado Digitalmente

Iágaro Jung Martins