



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

Processo nº 16561.720070/2011-23
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 1302-002.111 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de abril de 2017
Matéria Glosa de despesas
Embargante EMPRESA FOLHA DA MANHÃ S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO/CONTRADIÇÃO.

Os embargos interpostos que apontam omissões e contradições no acórdão recorrido devem ser conhecidos e/ou acolhidos quando configurados os vícios apontados.

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. DEDUTIBILIDADE DA DESPESA. REQUISITOS.

As regras de dedutibilidade previstas no art. 386, inc. III, § 2º do RIR/99, que tratam especificamente da dedução da amortização do ágio não estão dissociadas dos conceitos legais as normas gerais de dedutibilidade das despesas previstos no art. 299 do RIR/1999. Quando a lei define como "*necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa*" está a indicar a presença de dois elementos essenciais para a dedutibilidade de qualquer despesa: 1) serem pagas ou incorridas e, 2) serem necessárias a realização das atividades da empresa. A lei pode até estabelecer a dedutibilidade de despesas que não são imprescindíveis à atividade da empresa, como ocorre, p. ex., com os juros sobre o capital próprio, mas, em nenhum caso admite que a despesa não seja paga ou ao menos incorrida para fins de sua dedutibilidade.

ÁGIO INTERNO. CSLL. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO.

Se a base de cálculo da contribuição é determinada a partir do lucro líquido contábil e não se reconhece a despesa de ágio na composição de tal resultado, não há que se discutir a existência ou não de previsão legal de adição da provisão de amortização de ágio à base de cálculo da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, em não conhecer dos embargos quanto às omissões analisadas no item 1 (Omissão Quanto à Glosa de Outros Débitos já Pagos ou Revertidos) e 2 (Omissão Quanto à Análise de Questão de Ordem Pública - Inovação Trazida pela Medida Provisória nº 627/13) do voto e, em rejeitar os embargos com relação às contradições analisadas no itens 4 (Da Contradição do Acórdão Embargado Quanto à Necessidade de um Terceiro Independente) e 5 (Da Contradição Quanto ao Ganho Auferido pela Larimus) do voto, e por maioria de votos, em acolher os embargos para suprir a omissão e, no mérito em rejeitar as alegações analisadas no subitem 3.1 (Das normas aplicáveis quanto à dedutibilidade da despesa) do voto, vencido o Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, que votou, neste ponto, por não conhecer dos embargos; e, em acolher os embargos para suprir a omissão e, no mérito em rejeitar as alegações de omissão analisada no subitem 3.2 (Da inexistência de previsão legal para adição à Base de Cálculo da CSLL) do voto, vencido o Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, que votou, neste ponto, por acolher os embargos com efeitos modificativos.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Alberto Pinto Souza Junior, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Rogério Aparecido Gil, Ester Marques Lins de Sousa e Luiz Tadeu Matosinho Machado. Ausente, momentaneamente o Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca

Relatório

Trata-se de embargos de declaração interpostos pela EMPRESA FOLHA DA MANHÃ S/A, em face do Acórdão nº1101-001.097, de 06 de maio de 2014, proferido pela (extinta) 1ª turma Ordinária da 1ª Câmara desta 1ª Seção do CARF, pelo qual, acordaram os membros do colegiado, 1) relativamente às glosas de amortização de ágio: 1.1) por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de decadência; 1.2) por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à exigência principal, 1.3) por maioria de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à qualificação da penalidade; 2) relativamente à glosa de exclusão vinculada à provisão para garantia de dividendos, por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário; 3) relativamente à glosa de exclusão de provisões tributárias, por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário; e 4) relativamente à aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

A decisão do colegiado foi sintetizada na seguinte ementa, *verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

DECADÊNCIA. ELEMENTOS CONTÁBEIS COM REPERCUSSÃO FUTURA. INEXISTÊNCIA. DESPROVIMENTO. Apesar de o surgimento do ágio em questão efetivamente ter ocorrido mais de 5 (cinco) anos antes da ciência das autuações em destaque, tem-se que os lançamentos aqui discutidos reportam-se apenas às despesas lançadas em contrapartida da amortização do ágio atinentes aos anos-calendários (sic) 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010, razão pela qual não há de ser reconhecida a decadência do direito de o Fisco contestar esses registros que minoraram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. Inadmissível a formação de ágio por meio de operações internas, sem a intervenção de partes independentes e sem o pagamento de preço.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. ATUAÇÃO DO CONTRIBUINTE CONDIZENTE COM A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERO EQUÍVOCO INTERPRETATIVO. IMPOSSIBILIDADE DE MANUTENÇÃO DA MULTA QUALIFICADA. PROVIMENTO. O sujeito passivo jamais agiu com vistas a ocultar fatos geradores de tributo ou a evitar a sua materialização, tendo atendido a todas as intimações que lhe foram dirigidas e revelando às autoridades fiscais todo o substrato da operação ab initio. Outrossim, a questão (julgada favoravelmente ao Fisco) decorre de equívoco na interpretação dispensada à legislação

fiscal e societária, o que não justifica a majoração da penalidade de ofício.

GLOSA DAS PROVISÕES PARA PAGAMENTO DE DIVIDENDOS. NEUTRALIDADE FISCAL. PROVIMENTO. In casu, a constituição da provisão para pagamento de dividendos foi fiscalmente neutra, de modo que não há que se falar que a receita que vem à balha (sic) com a reversão da provisão devesse impactar o resultado para que referida neutralização fosse atingida, razão pela qual se revela correto o procedimento do sujeito passivo no sentido de excluir esses lançamentos a crédito em conta de resultado.

GLOSA DA EXCLUSÃO DE PROVISÕES TRIBUTÁRIAS. RAZOABILIDADE. POSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO COMO ANTECIPAÇÃO DE DESPESA A PARTIR DA COMPROVAÇÃO DE QUITAÇÃO DO TRIBUTO. PROVIMENTO PARCIAL. Naqueles processos em que o litígio acerca dos tributos provisionados já transitaram em julgado em desfavor do sujeito passivo, é razoável entender que o procedimento adotado pelo sujeito passivo foi mero reconhecimento antecipado de despesa, se e somente comprovar a quitação do tributo tendo em vista que, na esteira de precedentes da CSRF, o fato de o tributo ter tido, em um dado momento, a sua exigibilidade suspensa faz com que o reconhecimento da correlata despesa seja realizado pelo regime de caixa. De outro lado, nos casos em que o sujeito passivo sagrou-se vencedor nos litígios em que estava envolvido, a glosa das despesas controvertidas apenas não poderia subsistir nas hipóteses em que a reversão da respectiva provisão engendrou lançamentos a crédito em conta de resultado que foram oferecidos à tributação do que decorre a neutralidade fiscal das vestibulares apropriações de despesas havidas no ano-calendário de 2006.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.

Cientificada do acórdão recorrido em 17/09/2015, a embargante interpôs embargos de declaração em 21/09/2015.

Em face do colegiado que julgou o recurso voluntário ter sido extinto, e tendo em vista o disposto no art. 49, §6º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, a análise acerca da admissibilidade dos embargos foi atribuída a Conselheira redatora do acórdão embargado e, à época, Presidente da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta 1ª Seção de Julgamento.

No despacho que examinou os embargos a (então) presidente desta 2ª Turma, sintetizou as razões trazidas nos embargos e, em juízo de cognição sumária, admitiu os embargos, *verbis*:

Omissão Quanto à Glosa de Outros Débitos já Pagos ou Revertidos.

(Suposta Infração 2.2)

A embargante aduz que a Turma Julgadora acabou sendo omissa quanto à aplicação do entendimento já decidido pelo acórdão recorrido, no que diz respeito ao reconhecimento da antecipação das despesas para os casos de pagamento (ocorrendo decisão judicial definitiva desfavorável) ou reversão das despesas (ocorrendo decisão judicial definitiva favorável), quanto às glosas relacionadas nos itens (i), de forma parcial, (v), (viii), (x), (xi), (xii), (xiv), (xviii), (xxiii), (xxv), (xxvii) e (xxviii). Assevera que, conforme parecer técnico anexo, as glosas relacionadas aos itens acima mencionados também deveriam ter sido canceladas por este E. CARF, na linha do quanto decidido no acórdão embargado.

O voto condutor do julgado deu parcial razão à defesa no sentido de que a glosa não poderia ser integralmente mantida, por conta da situação de cada um dos processos à data da lavratura dos autos de infração originários do presente processo. Sob esta ótica e ante a constatação de que nos períodos subsequentes a contribuinte apurara resultados positivos, bem como frente à inexistência de qualquer acusação acerca de eventual aproveitamento em duplicidade das despesas, foram afastadas: 1) as glosas relativas a tributos discutidos em ações judiciais nas quais a contribuinte teve êxito, porque a reversão da provisão neutralizaria as apropriações promovidas no ano-calendário 2006; e 2) as glosas correspondentes a tributos objeto de ações judiciais já transitadas em julgado em desfavor do sujeito passivo, acompanhados da prova de quitação do tributo, hábil a autorizar sua dedução posterior pelo regime de caixa.

Nos pontos questionados pela embargante, o voto condutor do acórdão embargado expressa que as exigências estavam sendo mantidas por falta de comprovação dos requisitos estabelecidos para reversão da glosa. É neste sentido que as glosas abordadas nos itens (i), de forma parcial, (v), (xii), (xiv), (xviii), (xxv), (xxvii) e (xxviii) são mantidas por falta de comprovação de quitação do tributo, assim como as glosas referidas nos itens (viii), (x), (xxiii) são mantidas por falta de prova de decisão definitiva no âmbito da ação judicial correspondente. Já o item (xi), embora evidencie reconhecimento do débito pelo sujeito passivo em parcelamento, teve a glosa correspondente integralmente mantida por falta de apresentação dos documentos hábeis a precisar o valor dedutível.

Embora a embargante não faça referência a prova que, presente nos autos à época do julgamento de seu recurso voluntário, tenha sido desconsiderada pelo Conselheiro Relator, reporta-se a provas demonstradas em parecer anexado aos embargos, que demandam exame de seu conteúdo e confrontação com os elementos que, antes juntados aos autos, determinaram o voto condutor do acórdão embargado. Assim, é necessária uma análise mais aprofundada das provas referidas pela embargante, impondo a admissibilidade dos embargos neste ponto.

A embargante ainda consigna que considerando-se não existir decisão judicial definitiva até o momento, os itens (iv), (xxiv) e (xxix) deveriam ser analisados a fim de se determinar a adoção dos mesmos procedimentos já definitivos pelo acórdão embargado, aspecto que também demanda a confrontação dos elementos trazidos em embargos com os presentes nos autos, reforçando a admissibilidade dos embargos.

Omissão Quanto à Análise de Questão de Ordem Pública - Inovação Trazida pela Medida Provisória nº 627/13 (Suposta Infração 1)

A embargante argumenta que na época dos fatos, inexistia qualquer vedação ao aproveitamento fiscal desse ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura da sociedade do mesmo grupo econômico, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, e ressalta que a distinção de tratamento fiscal do "ágio interno" frente ao "ágio externo" apenas foi promovida por meio da Medida Provisória nº 627/2013, aspecto que corrobora a afirmação de que a legislação tributária anterior à edição de tal norma acolhia a presença do ágio interno para fins de amortização do ágio.

Citando o Acórdão nº 1302-001.145 que acolheu tal entendimento, a embargante entende que, por se tratar de inovação jurídica posterior ao protocolo do Recurso Voluntário da Embargante e anterior ao seu julgamento, trazida por meio de dispositivo legal que, claramente, representa questão de ordem pública que afeta o cerne da presente discussão, não poderia a c. Turma Julgadora furtar-se à análise do mencionado dispositivo, que expressa reconhecimento por parte do Legislador positivo de que não havia qualquer vedação ao aproveitamento do ágio em casos como o em tela. A embargante também defende que os princípios da razoabilidade, da estrita legalidade tributária, do dever do CARF de controlar a legalidade do lançamento, e da economia processual também imporiam o dever de a autoridade julgadora abordar a inovação antes referida.

A embargante, portanto, caracteriza como questão de ordem pública a edição de lei que, em seu entendimento, conduziria à interpretação, a contrario sensu, de que inexistiria vedação legal semelhante à vislumbrada no voto condutor do julgado para afirmar a validade das glosas promovidas pela autoridade lançadora. Demonstrada objetivamente a omissão, cumpre submeter ao Colegiado a análise de sua efetiva ocorrência, razão pela qual os embargos devem ser admitidos também neste ponto.

*Omissão do Acórdão Embargado Quanto ao Julgamento dos Itens II.8 e
II.10 do Recurso Voluntário (Suposta Infração I)*

A embargante assevera que o acórdão embargado encontra-se omisso, também, quanto às seguintes alegações desenvolvidas em seu recurso voluntário:

II.8 - Do Equívoco Cometido pela Fiscalização com Relação às Normas Aplicáveis à Dedutibilidade de Despesas - p. 90

II.8.1 - Da Sobreposição da Norma Específica Sobre a Norma Geral - Princípio da Especialidade - p. 91

II.8.2 - Regra Geral de Dedutibilidade das Despesas (artigo 299 do RIR/99) X Regra Específica para a Dedutibilidade da Despesa com Amortização do Ágio (artigo 386, inciso III, §2º do RIR/99) - p.92

II.10 - Ad Argumentandum - Da Inexistência de Previsão Legal para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização. - p. 118

No primeiro grupo de alegações (II.8), a recorrente questionara a fundamentação da exigência no art. 299 do RIR/99, defendendo que as autuações se submeteriam à regra específica prevista no art. 386, III, §2º do RIR/99. No segundo grupo (II.10), argumentara que não foi apontada legislação que fundamentasse a necessidade de adição da despesa com ágio à base de cálculo da CSLL, e que esta exigência não está presente na legislação tributária, na medida em que o ágio sempre foi amortizado na contabilidade societária, e a restrição a seus efeitos fiscais foi

imposto pelo Decreto-lei nº 1.598/77, sem ser cogitada na Lei nº 7.689/88, ou mesmo na Lei nº 9.532/97.

A omissão está validamente demonstrada. O voto condutor do acórdão recorrido limitou-se a refutar os argumentos apresentados no voto vencido do Conselheiro Relator para dar provimento ao recurso voluntário, e não abordou os argumentos acima referidos, subsidiariamente apresentados pela recorrente.

Conclusão

A embargante, portanto, demonstrar omissões nos três tópicos abordados, razão pela qual, neste juízo de cognição sumária, com fundamento no art. 65, §2º, e no art. 49, §6º, ambos do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, são ADMITIDOS os embargos de declaração opostos pela recorrente, com sua consequente distribuição para relatoria por esta Conselheira.

Tendo em vista que o mandato da Conselheira Edeli Pereira Bessa expirou, o processo foi devolvido para sorteio nesta turma, sendo, na sequência, sorteado a este relator.

O recurso foi incluído na pauta de julgamento na sessão de 22 de março de 2017, tendo sido retirado de pauta para saneamento do despacho de exame de admissibilidade dos embargos ao ser constatada a necessidade de sua complementação, com o exame de dois pontos adicionais que não foram examinados no primeiro despacho.

Em 29 de março de 2017, foi proferido despacho complementar admitindo os embargos quanto aos subitens 3.1 e 3.2 da peça recursal, nestes termos:

Da Contradição do Acórdão Embargado Quanto à Necessidade de um Terceiro Independente (Suposta Infração I)

A recorrente alega que o acórdão embargado foi contraditório ao concluir "que *sem a presença de uma terceira sociedade independente, o ágio eventualmente apurado na operação de contribuição de ações seria uma "mais-valia" indedutível, calculada "com base em meras projeções estatísticas" (...) isto porque de acordo com os II. Conselheiros, não haveria aquisição e, consequentemente, a geração de um ágio, nos termos do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, sem a intervenção de um terceiro independente que chancelasse o preço da operação*".

A contradição se caracterizaria no ponto em que a turma julgadora teria admitido "a possibilidade de se integralizar o capital de uma sociedade com participação societária detida em outra por valor maior que o patrimonial, independentemente das sociedades serem ou não do mesmo grupo, desde que existam razões que justifiquem essa diferença", e que não haveria "necessidade de pagamento em sentido estrito para que uma participação societária seja alienada (*ou seja, adquirida por outrem*), bastando que haja uma alteração substancial no patrimônio do alienante".

Segundo a embargante, o acórdão seria contraditório, ainda neste ponto, uma vez que teria reconhecido "de forma transversa que, ao contribuir ações de uma sociedade ao capital de outra, com valor superior ao registrado em sua contabilidade, o contribuinte auferia um ganho, cuja tributação era diferida nos termos do artigo 36 da Lei nº 10.637/2002, independentemente das sociedades pertencerem ao mesmo grupo econômico".

Conclui seu raciocínio quanto à alegada contradição, *verbis*:

*Ora, se os II. julgadores entendem que, independentemente de se estar tratando de operações dentro de um mesmo grupo econômico ou não, (i) o contribuinte pode contribuir ações ao capital de uma outra sociedade por valor maior que o contábil, desde que existam razões passadas para tanto; (ii) há aquisição quando o alienante auferir um ganho e que (iii) o contribuinte auferir um ganho ao realizar referida contribuição mesmo em sociedade pertencente ao mesmo grupo, como podem, **contraditoriamente**, concluir pela necessidade da participação de um terceiro independente para que ocorra uma aquisição e se apure ágio?*

Tendo em vista que a embargante aponta diversos aspectos pelos quais considera contraditórios os fundamentos do acórdão embargado, não passíveis de serem examinados com a devida profundidade em juízo de cognição sumária, que é próprio do exame de admissibilidade dos embargos, entendo que este ponto deve ser admitido para análise do colegiado.

3.2 Da Contradição Quanto ao Ganho Auferido pela Larimus (Suposta Infração I)

Neste ponto, a embargante alega que o acórdão embargado teria reconhecido que "o montante correspondente à diferença entre o valor de contribuição da Embargante ao capital da Sardinelle Participações Ltda. e o de seu registro na contabilidade da Larimus Participações Ltda. teve sua tributação diferida nos termos do artigo 36 da Lei 10.637/2002", e que "se a Turma Julgadora entende que incidiria imposto de renda sobre referido montante, por via transversa, entende que houve ganho, uma vez que, nos termos do artigo 43 do Código Tributário Nacional ("CTN"), o fato gerador deste tributo é o acréscimo patrimonial".

Aponta que, "Não obstante, de forma contraditória, a Turma Julgadora tentou afastar a geração do ágio sob a justificativa de que não haveria um ganho real".

Conclui que, "uma vez que se reconhece que houve ganho de capital para a sociedade alienante da Recorrente (i.e., a Larimus Participações Ltda.), deve-se reconhecer também que a operação de integralização de capital da Sardinelle gerou um ágio por expectativa de rentabilidade futura, que passou a ser amortizável após a sua incorporação pela Embargante, levando-se ao cancelamento dos autos de infração em questão quanto à Suposta Infração 1."

Considerando que a embargante apontou objetivamente os fundamentos que considera contraditórios no acórdão embargado e, ainda, a necessidade de exame dos argumentos no contexto em que foram formulados dentro da decisão recorrida, admito os embargos quanto ao ponto, para exame do colegiado e, se for o caso, a integração do aresto recorrida.

Conclusão

Em face do exposto, complementando o exame de admissibilidade proferido por meio do Despacho de Admissibilidade exarado em 28/12/2015, admito os embargos interpostos quanto aos subitens 3.1 e 3.2 da petição de embargos, que deverá ser objeto de julgamento pelo colegiado da 2ª TO/3ª C da 1ª Seção do CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

Os embargos interpostos pela contribuinte são tempestivos e foram admitidos, nos termos do art. 65, § 3ª do Anexo II do Regimento Interno do CARF, com a redação vigente antes da alteração introduzida pela Portaria MF nº 39, de 2016)¹.

Não obstante tenham sido admitidos pela presidente deste colegiado, entendo que impõe-se a este colegiado fazer um novo juízo de conhecimento de cada um dos pontos dos embargos, uma vez que sua admissão teve como pressuposto o mero apontamento das omissões ou contradições apontadas no recurso pela embargante, nos termos da disposição regimental então vigente. Não houve qualquer juízo quanto à sua efetiva configuração no referido despacho.

Assim passo ao exame de cada ponto alegado.

1 - Omissão Quanto à Glosa de Outros Débitos já Pagos ou Revertidos. (Suposta Infração 2.2)

A embargante alegou que a Turma Julgadora foi omissa quanto à aplicação do entendimento já decidido pelo acórdão recorrido, no que diz respeito ao reconhecimento da antecipação das despesas para os casos de pagamento (ocorrendo decisão judicial definitiva desfavorável) ou reversão das despesas (ocorrendo decisão judicial definitiva favorável), quanto às glosas relacionadas nos itens (i), de forma parcial, (v), (viii), (x), (xi), (xii), (xiv), (xviii), (xxiii), (xxv), (xxvii) e (xxviii).

Alega, com base em parecer técnico anexado aos embargos, que as glosas relacionadas aos itens acima mencionados também deveriam ter sido canceladas por este E. CARF, na linha do que restou decidido no acórdão embargado.

Entendo que inexistente omissão no julgado quanto ao ponto alegado, pretendendo a recorrente, na verdade, rediscutir as provas examinadas neste tópico, para modificar o entendimento consubstanciado no voto condutor do acórdão, que assim se manifestou sobre os tópicos tidos como omissos:

[...]

¹ Anexo II do Regimento Interno do CARF:
art. 65. [...]

(Redação Original)

§ 3º O Presidente não conhecerá os embargos intempestivos e os rejeitará, em caráter definitivo, nos casos em que não for apontada, objetivamente, omissão, contradição ou obscuridade.

(Alteração da redação do §3ª dada Pela Portaria MF. nº 39/2016)

§ 3º O Presidente não conhecerá os embargos intempestivos e rejeitará, em caráter definitivo, os embargos em que as alegações de omissão, contradição ou obscuridade sejam manifestamente improcedentes ou não estiverem objetivamente apontadas. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

Assim sendo, passemos à análise específica das ações judiciais, com vistas a verificar se são procedentes as razões que motivaram o entendimento das autoridades fiscais quanto à ilegitimidade do respectivo impacto no lucro real do sujeito passivo, sendo de rigor trazer a lume que foram mantidas as glosas nos casos em que as ações judiciais ainda estão em curso. Frise-se

(i) Processo n. 00913062.1999.4.03.6100 (R\$26.070.073,93)

Tema em debate: Ação ordinária versando sobre a exigência de PIS/COFINS nos moldes da Lei n. 9.718/98 e da EC n. 20/98.

Status: Trânsito em julgado em 31/08/2010, após (i) renúncia quanto à majoração de alíquota e (ii) negativa de provimento à Apelação da União em relação ao alargamento da base.

Efeitos: (i) Reconhecimento de que o valor relativo à majoração da alíquota da COFINS possui natureza de obrigação legal; e (ii) reversão contábil da parcela relativa ao alargamento da base de cálculo da provisão que estava no passivo, registrando uma receita, que foi oferecida à tributação.

Consequência para o presente P.A.: Cancelamento da glosa atinente ao alargamento da base de cálculo e manutenção da glosa relativa à majoração da alíquota, ante a falta de comprovação do pagamento do tributo.

[...]

(v) Processo n. 97.00.509958 (R\$5.292.042,92)

Tema em debate: Ação ordinária que discute a contribuição social do salário educação à alíquota de 2,5% desde abril/89.

Status: Trânsito em julgado desfavorável à Recorrente em 03/07/2006

Efeito: Reconhecimento definitivo da obrigação legal da empresa de recolher o tributo discutido.

Consequência para o presente P.A.: Manutenção da glosa, ante a falta de comprovação de quitação do tributo.

[...]

(viii) Processo n. 91.02.029391 (R\$198.275,48)

Tema em debate: Mandado de segurança visando o recolhimento de IPI na importação nos termos do art. 10, inc. II, da Lei n. 8.032/1990.

Status: Após decisões favoráveis ao contribuinte nas instâncias ordinárias, pende de julgamento agravo contra decisão de inadmissibilidade do recurso especial da União.

Consequência para o presente P.A.: Manutenção da glosa.

[...]

(x) Processo n. 2.251.680 – Embargos à execução n. 4.571.592 (R\$31.077,70)

Tema em debate: Execução fiscal ajuizada para cobrança de FGTS do período de maio/1970 a dezembro/1970.

Status: Aguarda-se julgamento de recurso especial da Recorrente no STJ.

Consequência para o presente P.A.: Manutenção da glosa.

(xi) Processo n. 2001.61.00.0252468 (R\$2.317.115,25)

Tema em debate: Mandado de segurança impetrado buscando reconhecimento de não submissão ao recolhimento das contribuições de custeio do FGTS instituídas pela Lei complementar n. 110/2001.

Status: Aguarda-se julgamento de recursos excepcionais apresentados pela Recorrente no tocante ao ano-calendário 2001. Em relação aos valores referentes ao ano-calendário 2002, houve parcelamento do débito, com confissão de dívida.

Consequência para o presente P.A.: Haveria possibilidade de cancelamento parcial da glosa, mas, por não ter sido possível a esse conselheiro identificar com precisão qual seria esse valor, julgo pela manutenção da glosa.

(xii) Processo n. 1999.61.00.0269113 (R\$23.429.148,58)

Tema em debate: Mandado de segurança buscando reconhecimento do direito de não sofrer retenção de CPMF em razão de inconstitucionalidade do art. 75 do ADCT.

Status: Homologação de desistência do feito em 15/12/2006.

Efeito: Reconhecimento definitivo da obrigação legal da empresa de recolher o tributo discutido.

Consequência para o presente P.A.: Manutenção da glosa, ante a falta de comprovação de quitação do tributo.

(xiv) Processo n. 2004.61.82.0469276 (R\$1.764.177,50)

Tema em debate: Execução fiscal ajuizada para cobrança de IRPJ, PIS, COFINS e demais valores relacionados ao ano-calendário 1999.

Status: Há pedido de desistência expresso em relação ao débito de COFINS de junho de 1999, no valor de R\$417.336,62, o qual foi homologado em sentença proferida em 14/11/2012. Contudo, o processo permanece tramitando em relação aos demais valores.

Efeito: Reconhecimento definitivo da obrigação legal da empresa de recolher o tributo anteriormente discutido em relação ao qual pediu a desistência

Consequência para o presente P.A.: Manutenção da glosa, já que não houve comprovação de recolhimento do tributo na parte em que houve desistência, e que remanesce discussão quanto ao mais.

[...]

(xviii) Processo n. 2000.61.19.0076058 (R\$240.031,88)

Tema em debate: Mandado de segurança impetrado para ver reconhecido direito a imunidade ao ICMS devido na importação de mercadorias.

Status: Após desprovimento de apelação da ora Recorrente, foi certificado decurso de prazo e o processo foi encaminhado à origem para arquivamento, que ocorreu em 22/11/2011.

Efeito: Reconhecimento definitivo da obrigação legal da empresa de recolher o tributo discutido.

Consequência para o presente P.A.: Manutenção da glosa, ante a falta de comprovação de quitação do tributo.

[...]

(xxiii) Processo n. 2001.61.19.0011470 (R\$280.245,10)

Tema em debate: Mandado de segurança impetrado para ver reconhecido direito imunidade do ICMS incidente sobre mercadorias importadas.

Status: Após julgamento de provimento da apelação da Recorrente, a União interpôs recurso extraordinário.

Consequência para o presente P.A.: Manutenção da glosa.

[...]

(xxv) Processo n. 95.00.008521 (R\$580.840,62)

Tema em debate: Ação ajuizada para ver reconhecido o direito de proceder à compensação do prejuízo acumulado em período-base anterior para efeito de apuração da CSLL.

Status: Trânsito em julgado em 07/08/2009 em desfavor da Recorrente.

Efeito: Reconhecimento definitivo da obrigação legal da empresa de recolher o tributo discutido.

Consequência para o presente P.A.: Manutenção da glosa, ante a falta de comprovação da quitação do tributo.

(xxviii) Processo n. 94.00017952 (R\$3.579,05)

Tema em debate: Mandado de segurança para ver afastada a exigência do IPMF em operações realizadas por empresa jornalística.

Status: Trânsito em julgado em desfavor do contribuinte em 05/11/2012.

Efeito: Reconhecimento definitivo da obrigação legal da empresa de recolher o tributo discutido.

Consequência para o presente P.A.: Manutenção da glosa, ante a falta de comprovação de quitação do tributo.

(xxix) Processo n. 1999.61.82.0451948 (R\$191.809,81)

Tema em debate: Execução Fiscal ajuizada para cobrança de IR fonte incidente sobre rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, relativamente ao período de janeiro a abril de 1996.

Status: Os embargos do devedor foram julgados improcedentes na primeira instância e aguardam julgamento de apelação.

Consequência para o presente P.A.: Manutenção da glosa.

A embargante, por sua vez, comparece novamente aos autos, aportando, junto com os embargos, um parecer técnico de natureza contábil, elaborado a seu pedido, com vistas a demonstrar que as glosas devem ser canceladas, alegando que o acórdão teria sido omissa na análise desses pontos, *verbis*:

Contudo, a Turma Julgadora acabou sendo **omissa** quanto à aplicação do entendimento já decidido pelo acórdão recorrido, no que diz respeito ao reconhecimento da antecipação das despesas para os casos de pagamento (ocorrendo decisão judicial definitiva desfavorável) ou reversão das despesas (ocorrendo decisão judicial definitiva favorável), quanto às glosas relacionadas nos **itens (i), de forma parcial, (v), (viii), (x), (xi), (xii), (xiv), (xviii), (xxiii), (xxv), (xxvii) e (xxviii)**.

De fato, conforme anexo parecer técnico de natureza contábil elaborado a pedido da Embargante (**Doc. 03**), as glosas relacionadas aos itens acima mencionados também deveriam ter sido canceladas por este E. CARF, **na linha do quanto decidido no acórdão embargado**, como se passará a detalhar item a item:

Item (i)

Ao analisar a glosa relativa à obrigação legal objeto da ação judicial nº 009130-62.1) 99.4.03.6100, que discutia o aumento de alíquota da COFINS e o alargamento da base de Cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, previstos na Lei nº 9.718/98, este E. CARF entendeu pelo cancelamento definitivo apenas no que diz respeito ao alargamento da base de Cálculo do PIS/ COFINS (fis. 49 do acórdão embargado).

Isto porque, embora a Embargante tenha comprovado o trânsito em julgado de decisão que lhe foi favorável quanto ao alargamento da base de cálculo, não teria comprovado o pagamento dos débitos referentes ao aumento de alíquota da COFINS, objeto de renúncia à discussão judicial, o que levou este E. CARF a determinar o cancelamento apenas dos débitos referentes à discussão quanto ao alargamento da base de cálculo do PIS/COFINS.

Ocorra que, **conforme comprovado no parecer anexo** (fls 20, 21 e 22), os débitos referentes à discussão quanto ao aumento da alíquota da COFINS que não foram atingidos pela decadência, no montante de R\$ 18.114.576,06 (fatos geradores de novembro de 1999 a outubro de 2003), foram parcelados nos termos da Lei nº 11.941/2009.

Já os valores que tiveram a decadência reconhecida por este E. CARF nos autos do processo administrativo nº 19515.002667/2004-15 (fatos geradores de fevereiro a outubro de 1999), no montante de R\$ 3.621.341,48, foram revertidos (fls. 20 e 21 do parecer).

Por fim, um valor excedente de R\$ 1.217.691,06 também foi revertido, como igualmente comprovado no parecer anexo (fls. 20 e 21 do parecer).

Saliente-se que todos os montantes revertidos foram devidamente oferecidos à tributação.

Desse modo, deve ser cancelada integralmente a glosa, na linha do que foi decidido, por exemplo, com relação ao item (iii).

Item (v)

O v acórdão embargado manteve a glosa no montante de R\$ 5.292.042,92 relativa à obrigação legal referente a salário educação, pois a Embargante não teria comprovado o pagamento do débito (fls. 50 do v. acórdão embargado).

Ocorre que, **conforme parecer técnico anexo (fls. 23 e 24 do parecer), o débito foi incluído no parcelamento veiculado pela Lei 11.941/2009**, de modo que esta glosa deveria ter sido igualmente cancelada.

Item (viii)

Conforme se constata do anexo andamento processual e da decisão proferida pelo Tribunal Regic nal Federal da 3ª Região (**Doe. 04**), transitou em julgado decisão favorável à Embargante nos autos do Mandado de Segurança nº 91.0202939-1, motivo pelo qual, no curso de 2013, o valor total da contingência, no montante de R\$198.275,48, foi revertido, conforme atesta o anexo parecer técnico (fls. 24 e 25 do parecer)

Sendo assim, nos termos do v. acórdão embargado, trata-se de uma situação de neutralidade fiscal, devendo ser cancelada a respectiva glosa.

Conforme se verifica do anexo parecer técnico (fls. 25 e 26 do parecer), em 06/11/2002, foi proferida sentença extinguindo-se a Execução Fiscal nº 00.0225168-0, **face ao pagamento do débito**, não havendo dúvidas quanto à possibilidade da Embargante ter deduzido a suposta provisão relacionada a este feito no ano-calendário de 2006.

Sendo assim, deve ser cancelada também a glosa no montante de R\$ 31.077,70 vinculada a esse Execução Fiscal.

Item (xi)

Este E. CARF manteve a glosa do débito no montante de R\$ 2.336.781,95, referente às contribuições de custeio do FGTS instituídas pela Lei complementar nº 110/2001, por não ter conseguido segregar o montante que foi objeto de pagamento e o que remanesceu em discussão nos autos do Mandado de Segurança nº 2001.61.00.025246-8.

Isto porque, os débitos referentes ao ano-calendário de 2002 e períodos subsequentes foram incluídos em programa de parcelamento, mas os de 2001 permaneciam em discussão nos autos do referido *writ*, no qual pendia exame de admissibilidade do Recurso Extraordinário da Embargante.

Contudo, **o anexo parecer atesta que o montante provisionado se refere apenas a 2002 e anos subsequentes e foi integralmente parcelado** (fls. 19 do parecer), de modo que referida glose também deveria ter sido integralmente cancelada.

Item (xii)

Conforme se verifica do v. acórdão embargado (fls. 51 e 52), a glosa foi mantida neste caso tão somente por não ter sido comprovado o pagamento do débito de CPMF que, em 2006, constituía uma obrigação legal no montante de R\$ 23.455.610,23.

Ocorre que, conforme parecer (fls. 19), este débito foi incluído em parcelamento ordinário e, posteriormente, a Embargante optou por incluí-lo do programa de parcelamento previsto na Lei nº 11.941/2009, tornando-se, portanto, despesa efetiva, de forma que a glosa correspondente não poder ser mantido na linha do que já restou decidido no acórdão embargado.

Itens (xiv), (xviii), (xxiii), (xxv); (xxvii) e (xxviii)

Conforme demonstrado e comprovado no anexo parecer técnico (fls. 14 a 19 do parecer), as contas de provisão contábil de nº 221127, 221120 e 221121 foram revertidas e foi constituída uma nova provisão de nº 221130.

Contudo, essa nova conta contábil não contemplou todos os débitos lançados nas antigas cortas, algumas dessas obrigações legais foram revertidas e oferecidas à tributação.

As obrigações legais revertidas foram as no montante de R\$ 12.715,24; R\$ 580.840,62; R\$ 1.704.177,50; R\$ 280.245,10; R\$ 240.031,88 e R\$ 3.579,05, cuja glosa foi mantida pelo v. acórdão embargado (itens xiv, xviii, xxiii, xxv, xxvii e xxviii do v. acórdão embargado, respectivamente).

Assim, uma vez demonstrado que tais valores não foram excluídos do lucro real, imperioso se faz o cancelamento da glosa de tais montantes, na linha do restou decidido por este E. CARF.

Ademais, o débito de R\$ 1.764.177,50, vinculado à execução Fiscal nº 2004.61.82.046927-6 (item xiv), foi parcialmente incluído no parcelamento de que trata a Lei 11.941/2009, como comprova o anexo parecer (fls. 18), não podendo ser mantida a glosa também por esta razão.

Itens (iv), (xxiv) e (xxix)

Com relação a tais itens, considerando-se não existir decisão judicial definitiva até o momento, requer-se sejam analisados **a fim de se determinar a adoção dos mesmos procedimentos já definidos pelo acórdão embargado**, quais sejam, cancelamento da glosa em caso de decisão definitiva contrária, com a demonstração do pagamento, ou cancelamento da glosa em caso de decisão definitiva favorável, em razão da reversão da provisão. Não se pode admitir a **omissão** quanto à aplicação do entendimento já decidido pela decisão recorrida com relação, também, a esses itens.

Com a devida vênia, entendo que os novos documentos apresentados pela recorrente (Parecer Técnico de Natureza Contábil e seus Anexos - fls. 4852/4954), junto com os embargos, com vistas a comprovar situações não reconhecidas no acórdão embargado, não podem ser conhecidos nesta etapa processual.

Com efeito, o acórdão embargado não padece de qualquer omissão, uma vez que o voto proferido tomou por base os elementos trazidos aos autos até aquela fase recursal.

A embargante demonstra plena consciência de que tais elementos e argumentos estão sendo trazidos aos autos extemporaneamente, quando apela para seu acolhimento à luz do princípio da economia processual, pois seriam meros complementos ao quanto já teria sido decidido pelo acórdão embargado.

Ora, embora o processo possua característica dialética, não se pode admitir nova análise dos fatos, em sede de embargos, a partir de novas informações e elementos apresentados pela recorrente. Tal prática tornaria os processos infundáveis e não encontra abrigo nas normas que regem o processo administrativo fiscal. De se observar, ainda, que o parecer e seus anexos não poderiam ser aceitos sem uma verificação da autenticidade e fidedignidade dos dados e elementos apresentados, o que demandaria a realização de diligências, algo impensável nesta etapa processual.

Por fim, também não se pode acolher a pretensão final manifestada, neste ponto, quanto aos itens (iv), (xxiv) e (xxix) que, considerando não existir decisão judicial definitiva até o momento, requer o cancelamento da glosa em caso de decisão definitiva contrária, com a demonstração do pagamento, ou cancelamento da glosa em caso de decisão definitiva favorável, em razão da reversão da provisão.

Além de não existir qualquer omissão quanto ao ponto, a pretensão da embargante só poderia ser atendida mediante uma decisão condicional, ou seja, suspendendo a execução do acórdão embargado e vinculando-a, por tempo indeterminado, à sorte do processo judicial.

Pelo exposto, voto no sentido de não conhecer dos embargos neste ponto.

2. Omissão Quanto à Análise de Questão de Ordem Pública - Inovação Trazida pela Medida Provisória nº 627/13 (Suposta Infração 1)

Neste ponto, a embargante argumenta que na época dos fatos, inexistia qualquer vedação ao aproveitamento fiscal desse ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura da sociedade do mesmo grupo econômico, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, e ressalta que a distinção de tratamento fiscal do "ágio interno" frente ao "ágio externo" apenas foi promovida por meio da Medida Provisória nº 627/2013, aspecto que corrobora a afirmação de que a legislação tributária anterior à edição de tal norma acolhia a presença do ágio interno para fins de amortização do ágio.

Citou o Acórdão nº 1302-001.145 que acolheu tal entendimento, para justificar que, por se tratar de inovação jurídica posterior ao protocolo do Recurso Voluntário da Embargante e anterior ao seu julgamento, trazida por meio de dispositivo legal que, claramente, representa questão de ordem pública que afeta o cerne da presente discussão, não poderia a c. Turma Julgadora furtar-se à análise do mencionado dispositivo, que expressa reconhecimento por parte do Legislador positivo de que não havia qualquer vedação ao aproveitamento do ágio em casos como o em tela.

Suscitou os princípios da razoabilidade, da estrita legalidade tributária, do dever do CARF de controlar a legalidade do lançamento, e da economia processual que imporiam o dever de a autoridade julgadora abordar a inovação antes referida.

Embora este ponto tenha sido admitido pela D. Presidente desta Turma, responsável pela apreciação da admissibilidade destes embargos, em face da previsão regimental à época, que limitava o exame ao mero apontamento da suposta omissão, entendo que esta matéria não deve ser conhecida.

Não vislumbro questão de ordem pública a justificar a apreciação desses novos argumentos, não suscitados por ocasião do julgamento. Tendo a decisão recorrida apresentado fundamentação suficiente para enfrentar os argumentos presentes nos autos, não há que se falar em omissão na apreciação de tal argumento.

Nos termos da jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça, o julgador “*não está obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão*”, conforme se extrai do julgado abaixo:

*“AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.130.754 - RS
(2009/0122490-9)*

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS

AGRAVANTE : VITASSIR ÂNGELO FERRAREZE

*ADVOGADO : LUIZ JUAREZ NOGUEIRA DE AZEVEDO E
OUTRO(S)*

AGRAVADO : DARCI ÂNGELO TICIANI

ADVOGADO : CAITANO GATTO

EMENTA

I. A leitura do acórdão evidencia que a decisão foi proferida de maneira clara e precisa, contendo fundamentos de fato e de direito suficientes para uma prestação jurisdicional completa. É cediço, no STJ, que o juiz não fica obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, o que de fato ocorreu.

(...)”.

O acolhimento desse fundamento em outro acórdão poderia indicar, eventualmente, a existência de divergência jurisprudencial, a ser apontada ou manejada noutra espécie recursal, mas não a justificar a sua apreciação em sede de embargos, se não suscitada no acórdão embargado.

Ante ao exposto, voto no sentido de não se conhecer dos embargos quanto a esta alegação.

3. Omissão do Acórdão Embargado Quanto ao Julgamento dos Itens II.8 e 11.10 do Recurso Voluntário (Suposta Infração 1)

3.1 Das normas aplicáveis quanto à dedutibilidade da despesa

A embargante alega, neste ponto, que o acórdão embargado encontra-se omissa, também, quanto às seguintes alegações desenvolvidas em seu recurso voluntário:

II.8 - Do Equívoco Cometido pela Fiscalização com Relação às Normas Aplicáveis à Dedutibilidade de Despesas - p. 90

II.8.1 - Da Sobreposição da Norma Específica Sobre a Norma Geral - Princípio da Especialidade - p. 91

II.8.2 - Regra Geral de Dedutibilidade das Despesas (artigo 299 do RIR/99) X Regra Específica para a Dedutibilidade da Despesa com Amortização do Ágio (artigo 386, inciso III, §2º do RIR/99) - p.92

O despacho de admissibilidade observa que, o primeiro grupo de alegações (II.8), a recorrente questionara a fundamentação da exigência no art. 299 do RIR/99, defendendo que as autuações se submeteriam à regra específica prevista no art. 386, III, §2º do RIR/99, reconhecendo que o voto condutor do acórdão recorrido limitou-se a refutar os argumentos apresentados no voto vencido do Conselheiro Relator para dar provimento ao recurso voluntário, e não abordou estes argumentos, apresentados pela recorrente, de forma subsidiária.

Tendo sido apresentado o argumento, ainda que de forma subsidiária, entendo que os embargos devam ser conhecidos quanto a este primeiro subitem.

A recorrente alega que é equivocado o entendimento do colegiado *a quo* quanto este alega a indedutibilidade do ágio com base no conceito de despesas necessárias estabelecido no art. 299 do RIR/99 uma vez que existe regra específica de dedutibilidade das despesas com amortização de ágio (art. 386, inc. III, §2º do RIR/99), pois que, diferente da condição geral imposta pelo artigo 299 do RIR/99, a norma específica acima transcrita não estabelece, como requisito para a dedutibilidade da amortização do ágio, que a despesa seja necessária ou incorrida, como indevidamente sustentou-se na decisão recorrida.

Embora tenha sido demonstrado tanto no Termo de Verificação Fiscal e no acórdão de primeiro grau que as operações que deram ensejo ao ágio não encontram amparo nas regras de dedutibilidade previstas no art. 386, inc. III, §2º do RIR/99, que tratam especificamente da dedução da amortização do ágio, estas não estão, e nem poderiam estar dissociadas dos conceitos legais as normas gerais de dedutibilidade das despesas previstos no art. 299 do RIR/1999, amparado no art. 47 da Lei 4.506/1964.

Quando a lei define como "*necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa*" está a indicar a presença de dois elementos essenciais para a dedutibilidade de qualquer despesa: 1) serem pagas ou incorridas e, 2) serem necessárias a realização das atividades da empresa.

Obviamente, a lei poderá estabelecer a dedutibilidade de despesas que não são imprescindíveis à atividade da empresa, como ocorre, p. ex., com os juros sobre o capital próprio. Mas, certamente em nenhum caso se admite que a despesa não seja paga ou ao menos incorrida para fins de sua dedutibilidade.

Penso que se trata de um princípio geral de dedutibilidade de despesas e que, no mínimo, reforçam a necessidade de que o ágio dedutível é aquele que foi suportado por um dispêndio (sacrifício patrimonial) efetivo.

De qualquer sorte, no caso concreto, o fundamento adotado pelo colegiado para negar provimento são, por si só, suficientes para a manutenção da glosa.

Ante ao exposto, voto no sentido de acolher os embargos para suprir a omissão e, no mérito, por rejeitar a alegação da embargante.

3.2 Da inexistência de previsão legal para adição à Base de Cálculo da CSLL

II.10 - Ad Argumentandum - Da Inexistência de Previsão Legal para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização. - p. 118

A embargante alega ainda que no subitem II.10 do recurso voluntário, que não foi apontada legislação que fundamentasse a necessidade de adição da despesa com ágio à base de cálculo da CSLL, e que esta exigência não está presente na legislação tributária, na medida em que o ágio sempre foi amortizado na contabilidade societária, e a restrição a seus efeitos fiscais foi imposto pelo Decreto-lei nº 1.598/77, sem ser cogitada na Lei nº 7.689/88, ou mesmo na Lei nº 9.532/97.

O despacho de admissibilidade reconheceu a omissão do acórdão embargado sobre este ponto, admitindo-o.

O acórdão de primeiro grau assim se pronunciou sobre os argumentos da recorrente:

62. Não é o caso de haver explicitamente na lei esta adição da amortização do ágio, pois não estamos tratando de ágio normal na aquisição de investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial, mas sim, de ágio fictício intragrupo. Logo, a fiscalização entendeu corretamente que não seria aceita esta amortização para apuração do lucro líquido base para apuração da CSLL e do IRPJ. A fiscalização corretamente enquadrou o lançamento no artigo 2º, da Lei nº 7.689/88 (indicado no Auto de Infração da CSLL, na folha “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”). *In verbis*:

[...] omitido

63. Como previsto na lei, a base de cálculo da CSLL é o valor do resultado do exercício (lucro líquido) e este tem que ser apurado com observância da legislação comercial que implica na consideração dos princípios contábeis. Logo, como já mencionado, não sendo aceita para efeito de apuração do lucro líquido a amortização deste ágio, não será também para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A fiscalização afastou objetivamente o registro da despesa com ágio, por considerá-la inexistente, uma vez que não foram pagas, nem incorridas, sendo, portanto indedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Examinando o caso concreto, entendo que a despesa não pode afetar a base de cálculo da CSLL uma vez que o ágio gerado nas operações societárias reportadas sequer poderiam ter sido reconhecidos contabilmente, pois tais despesas foram artificialmente criadas, não se revestindo dos requisitos necessários para seu registro e consideração na apuração do lucro líquido.

A alegação da recorrente de que não existe previsão legal que determine a adição da amortização do ágio ao lucro líquido não pode ser aceita, na medida em que a própria existência do ágio contábil é afastada.

Considerando-se que a base de cálculo da contribuição é determinada a partir do lucro líquido contábil e que esta despesa não poderia compor o resultado, nos termos já expendidos no voto vencedor proferido no acórdão embargado, não há que se discutir a existência ou não de previsão legal de adição da provisão de amortização de ágio à base de cálculo da CSLL.

Vista a questão sob outra perspectiva, é possível interpretar que não existe previsão legal para que o contribuinte exclua da base de cálculo apurada a partir do lucro líquido apurado, de qualquer outro valor que não aqueles expressamente previstos na legislação que rege a contribuição, dentre os quais, não se encontra a previsão da amortização do ágio.

Assim, se considerada a amortização antecipada do ágio um favor fiscal e, interpretando-se restritivamente a norma autorizadora da dedução, esta deve aplicar-se unicamente na apuração do lucro real; leia-se: apuração da base de cálculo do Imposto de Renda. Nesta perspectiva, independentemente da materialidade da despesa, inexistente previsão legal para a dedutibilidade das despesas do ágio aqui tratado da base de cálculo da CSLL.

Pelos fundamentos acima, voto por acolher os embargos com vistas a suprir a omissão apontada, para, no mérito, negar-lhes provimento, mantendo a exigência da CSLL.

4. Da Contradição do Acórdão Embargado Quanto à Necessidade de um Terceiro Independente (Suposta Infração I)

A embargante, após transcrever alguns excertos do voto vencedor, assim resume a contradição que entende existir:

Ora, se os II. julgadores entendem que, independentemente de se estar tratando de operações dentro de um mesmo grupo econômico ou não, **(i)** o contribuinte pode contribuir ações ao capital de uma outra sociedade por valor maior que o contábil, desde que existam razões passadas para tanto; **(ii)** há aquisição quando o alienante auferir um ganho e que **(iii)** o contribuinte auferir um ganho ao realizar referida contribuição mesmo em sociedade pertencente ao mesmo grupo, como podem, **contraditoriamente**, concluir pela necessidade da participação de um terceiro independente para que ocorra uma aquisição e se apure ágio?

Examinando o acórdão embargado e os trechos citados pela embargante verifica-se claramente que esta busca, de maneira capciosa, embaralhar o raciocínio desenvolvido no voto condutor do acórdão embargado, mediante a citação isolada e deslocada de alguns excertos, visando a dar verossimilhança à sua alegação de existência de contradição, com vistas à rediscutir as alegações trazidas no recurso voluntário.

A simples transcrição de trechos do voto vencedor que examinam a existência do ágio, na ordem em que foram proferidos, deixa patente a inexistência de contradição, *verbis*:

[...]

Os dispositivos transcritos somente se referem ao ágio formado na **aquisição** de investimentos e, ainda, o art. 7º da Lei nº 9.532/97 frisa que deve ser ele *apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977*, o qual, por sua vez, trata do ágio formado entre o *custo de aquisição do investimento* e o *valor do patrimônio líquido na época da aquisição*. E somente há **aquisição** quando há intervenção de terceiro e efetiva transmissão de propriedade do direito.

[...]

Observe-se que não se diz, aqui, que a alienação de uma participação societária somente se dá mediante pagamento, em sentido estrito. O que se exige é uma alteração substancial no patrimônio do alienante, a qual somente se verifica se ele passar a dispor de algo que antes não possuía, condição ausente neste caso, em que, como bem relatado pela autoridade julgadora de 1ª instância, em 09/11/2005 retorna-se à *situação societária do dia 03/11/2005, ou seja: (i) Pessoas Físicas com 100% do capital da Folha Participações; (ii) a Folha Participações com 99,9% do capital da Larimus; (iii) que controla em 99,9% a Folha da Manhã*.

[...]

Ocorre que a lei apenas difere a tributação do ganho de capital verificado no momento em que o direito da pessoa jurídica converte-se em outro de maior valor, **por ação única e exclusiva do titular deste direito**, e sem que tal direito deixe, efetivamente, seu patrimônio. Na prática, a lei apenas equivale a situação fiscal do sujeito passivo que assim age àquela na qual permanece o sujeito passivo que não promove qualquer transferência de seu investimento para outra pessoa jurídica sob seu controle. E, somente por esta razão, já seria possível afastar o outro efeito aventado para esta operação, qual seja, a formação do ágio. Isto porque inexistente ganho real por parte da pessoa jurídica que transfere seus investimentos para outra pessoa jurídica, mas continua a deter sua titularidade de forma indireta. O diferimento da tributação, assim, não representa qualquer benefício, mas apenas a anulação de uma incidência que se materializaria por ato exclusivo do titular do direito.

De outro lado, em momento algum o art. 36 da Lei nº 10.637/2002 admite que na nova investida este direito reavaliado tenha a sua mais-valia reconhecida contabilmente como ágio, nem cogita que esta mais-valia seja amortizável. Os autores também não se reportam a qualquer ato normativo, solução de consulta ou julgamento administrativo que assim tenha concluído. Interpretação naquele sentido somente é possível olvidando-se dos elementos conceituais de uma aquisição, quais sejam, partes independentes e preço.

Veja-se que estes elementos integram um conceito uniforme tanto na esfera contábil (na redação da Lei nº 6.404/76, ao menos até sua alteração pela Lei nº 11.638/2007) como na esfera tributária (art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77), determinante do que representa o custo de aquisição de um investimento. De outro lado, o ágio nada mais é do que a diferença entre o custo de aquisição e a equivalência patrimonial da participação societária, e no presente caso o primeiro restou majorado por conta do valor que lhe foi atribuído pelo seu titular ao subscrever capital na sociedade intermediária que passou temporariamente a deter o controle direto da investida. Assim, somente olvidando que custo de aquisição é o valor efetivamente despendido em transações com o mundo exterior (art. 7º da Resolução CFC nº 750/93), é possível construir o ágio amortizado pela recorrente.

Do disposto no art. 36 da Lei nº 10.637/2002 infere-se que o legislador instituiu ali um mecanismo para evitar a tributação do ganho escriturado em razão da

transferência de participação societária por valor superior ao patrimonial, na medida em que, verificando-se esta transferência em sede de integralização de capital de outra sociedade, aquela participação pertenceria ao mesmo titular que inicialmente a detinha, mas agora de forma indireta. Diferiu, assim, sua tributação para momento futuro, no qual esta participação indireta deixasse de existir e o ganho se tornasse real.

E, se esta transferência se dá sem a participação de terceiros, ou seja, de forma que a titularidade da participação societária, ao final, permaneça com as mesmas pessoas que inicialmente as detinham, há, tão só, reavaliação do investimento, e não ágio por expectativa de rentabilidade futura. Neste sentido, inclusive, são as lições de Hiromi Higuchi et alli, em sua obra *Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e prática* (Editora IR Publicações, 29ª edição, p. 360) ao tratar da reavaliação de participações societárias:

[...]

Mas, também relevante neste caso, é atentar para o fato de que a controladora não apenas integraliza capital em uma empresa recentemente agregada ao mesmo grupo societário, nela aportando ações de empresa controlada por valor maior que o patrimonial, fazendo surgir o que se denominou ágio, o qual passou a ser amortizado depois de a controlada incorporar a pessoa jurídica intermediária, cuja existência se prolongou por menos de uma semana. Mais que isso, o **resultado final desta operação** é que, em razão da mencionada incorporação, **a controladora restabelece o controle direto sobre aquela controlada**, de modo que tudo volta a ser como era antes, embora com uma “novidade”: o surgimento, no patrimônio da investida, de um item classificado como ágio, no valor de R\$ 234.277.000,00 que se presta a reduzir seu lucro tributável nos cinco anos subsequentes, tendo como fundamento, justamente, a expectativa da controladora de que este lucro fosse auferido.

A operação, nestes termos, busca atribuir à participação societária um **valor futuro**, que não reúne qualquer materialidade como justificativa para o incremento patrimonial. Distingue-se, assim, essencialmente do que se verifica nos verdadeiros casos de aquisição, quando um terceiro **paga** pela expectativa de rentabilidade futura e antecipa no patrimônio da investidora esta realidade.

É possível concluir, assim, que a integralização de capital com participação societária por valor maior que o patrimonial somente é possível quando existam razões passadas que justifiquem esta diferença. Neste sentido, inclusive, é o texto de autoria de Edison Carlos Fernandes (*Imposto sobre a renda, planejamento tributário, o revogado artigo 36 da Lei nº 10.637/02 e a extinta correção monetária de balanço*. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 129 (jun/2006), p. 27):

[...]

Por meio desta reavaliação a pessoa jurídica atribui valor atualizado a itens de seu patrimônio que não mais se sujeitam a correção monetária de balanço, e o resultado positivo daí decorrente não tem tributação imediata, sendo diferido para o momento em que esta riqueza se materializar com a efetiva alienação daquele direito a terceiros. De outro lado, esta operação não gera o tão almejado “ágio fundamentado em rentabilidade **futura**”, realidade que somente pode ser **antecipada** no patrimônio de uma pessoa jurídica quando um terceiro, parte independente, reconhece sua viabilidade e por ela remunera o titular do investimento.

Inadmissível, portanto, a redução das bases tributáveis pelos motivos alegados pela recorrente. Nenhum óbice legal existiria, à época, em o grupo societário buscar meios para atribuir ao patrimônio da empresa operacional seu valor real, presente. Inadmissível é antecipar resultados com base em meras projeções estatísticas, sem a chancela de um terceiro/parte independente, e ainda, no âmbito tributário, denominar esta mais-valia de ágio apenas para construir o cenário que, na presença de verdadeiro ágio, permitiria a amortização com efeitos na apuração do lucro tributável.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente às glosas de amortização de ágio.

Ora, a leitura na íntegra do voto proferido deixa muito claro que em momento algum o colegiado valida, para efeito de reconhecimento de ágio, as operações realizadas entre pessoas ligadas (mesmo grupo econômico), nem que exista ganho nas operações de mera subscrição de ações com valor reavaliado em outra empresa, sem alteração do real controlador.

Ao contrário, o voto condutor da decisão embargada, refuta todas as alegações da recorrente e demonstra que tais operações não produzem o efeito almejado pela recorrente, seja pela ótica do suposto ganho de capital, seja pela ótica da existência de ágio, inexistindo, desta forma, a apontada contradição.

Ante ao exposto, voto no sentido de rejeitar os embargos neste ponto.

5. Da Contradição Quanto ao Ganho Auferido pela Larimus (Suposta Infração I)

A embargante alega que, a decisão recorrida foi contraditória, pois teria reconhecido o diferimento da tributação " *do montante correspondente à diferença entre o valor de contribuição da Embargante ao capital da Sardinelle Participações Ltda. e o de seu registro na contabilidade da Larimus Participações Ltda. (...) nos termos do artigo 36 da Lei 10.637/2002*", isto é reconhece que houve ganho de capital para a empresa Larimus Participações, mas afastou a dedutibilidade do ágio sob a justificativa de que não haveria ganho real.

Aqui, mais uma vez, a embargante busca, por meio de um jogo de palavras, extraído de fragmentos descontextualizados da decisão recorrida, ver reexaminada suas teses.

Tal discussão, aliás, já estaria contida no exame do tópico anterior, mas para que não parem dúvidas quanto ao exame da alegação transcrevo trechos do acórdão em que a redatora do voto condutor expressou o entendimento do colegiado quanto à correta interpretação do art. 36, *verbis*:

Do disposto no art. 36 da Lei nº 10.637/2002 infere-se que o legislador instituiu ali um mecanismo para evitar a tributação do ganho escriturado em razão da transferência de participação societária por valor superior ao patrimonial, na medida em que, verificando-se esta transferência em sede de integralização de capital de outra sociedade, aquela participação pertenceria ao mesmo titular que inicialmente a detinha, mas agora de forma indireta. Diferiu, assim, sua tributação para momento futuro, no qual esta participação indireta deixasse de existir e o ganho se tornasse real.

E, se esta transferência se dá sem a participação de terceiros, ou seja, de forma que a titularidade da participação societária, ao final, permaneça com as mesmas pessoas que inicialmente as detinham, há, tão só, reavaliação do investimento, e não ágio por expectativa de rentabilidade futura.[...]

(grifei)

[...]

A operação, nestes termos, busca atribuir à participação societária um **valor futuro**, que não reúne qualquer materialidade como justificativa para o incremento patrimonial. Distingue-se, assim, essencialmente do que se verifica nos verdadeiros casos de aquisição, quando um terceiro **paga** pela expectativa de rentabilidade futura e antecipa no patrimônio da investidora esta realidade.

[...]

Por meio desta reavaliação a pessoa jurídica atribui valor atualizado a itens de seu patrimônio que não mais se sujeitam a correção monetária de balanço, e o resultado positivo daí decorrente não tem tributação imediata, sendo diferido para o momento em que esta riqueza se materializar com a efetiva alienação daquele direito a terceiros. De outro lado, esta operação não gera o tão almejado “ágio fundamentado em rentabilidade **futura**”, realidade que somente pode ser **antecipada** no patrimônio de uma pessoa jurídica quando um terceiro, parte independente, reconhece sua viabilidade e por ela remunera o titular do investimento.

(grifei)

O voto é totalmente congruente ao expor o entendimento de que não existe um ganho real na operação, mas mera reavaliação do investimento, de modo que, em na interpretação dada, o art. 36 teria o condão de, meramente adiar a tributação do suposto ganho escriturado, para o momento futuro, quando a participação indireta deixasse de existir e o ganho se tornasse concreto, mediante a alienação a terceiros.

Ante ao exposto, voto por rejeitar os embargos quanto a este ponto.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente dos embargos e acolhê-los, na parte conhecida, para suprir as omissões apontadas, sem efeitos modificativos no acórdão embargado.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado