



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

Processo n° 16561.720124/2016-65
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-002.479 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de setembro de 2018
Matéria IRPJ e Reflexos
Recorrente DU PONT DO BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TERMO INICIAL.

É legítima a análise de fatos ocorridos há mais de cinco anos do procedimento fiscal para deles extrair a repercussão tributária em períodos ainda não atingidos pela decadência. Contudo, a contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve ter início quando verificada sua repercussão na apuração do tributo em cobrança. Aplicável o teor da Súmula CARF nº 116.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. GLOSA.

Se os atos de reorganização societária registrados pela recorrente, ainda que formalmente regulares, não configuram uma efetiva aquisição de participação societária mas mera permuta de ativos dentro do grupo de empresas sob controle comum, correta a glosa dos valores amortizados como ágio.

ÁGIO INTERNO. GLOSA. TRIBUTAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL NA MESMA OPERAÇÃO SOCIETÁRIA

Se foram exigidos tributos sobre ganho de capital relativamente a ágio gerado internamente no grupo econômico, cabe deduzir do montante autuado a título de ágio não dedutível, o valor que foi tributado como ganho de capital, na mesma operação.

APLICAÇÃO DE MULTA QUALIFICA. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA.

A autoridade fiscal não logrou êxito em comprovar que a contribuinte teria praticado quaisquer das condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da

Lei nº 4.502/64. Nos termos da Súmula CARF nº 14, o simples fato da existência de omissão de receitas não autoriza a aplicação de multa qualificada prevista no artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/96.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA: CSLL

Por se constituírem infrações decorrentes e vinculadas aplica-se ao lançamento da Contribuição Social sobre o lucro líquido as conclusões relativas ao IRPJ.

ÁGIO. ADIÇÃO DE DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. CSLL. PREVISÃO NORMATIVA.

A adição à base de cálculo da CSLL de despesas com amortização de ágio possui amparo legal e corrobora a tese de convergência entre as bases do IRPJ e da referida contribuição, que compartilham a mesma sistemática de apuração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em primeira votação, por voto de qualidade em dar parcialmente provimento ao recurso voluntário, do seguinte modo: 1) O conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar e a conselheira Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada em substituição à conselheira Ester Marques Lins de Sousa, que votou na sessão de julho/2018) davam provimento ao recurso apenas para afastar a multa qualificada; 2) A conselheira Eva Maria Los e o conselheiro José Carlos de Assis Guimarães afastavam a multa qualificada e também deduziam do montante do ágio PIONEER glosado, o valor correspondente ao ganho de capital tributado na DU PONT SPAIN. Os conselheiros: Luis Fabiano Alves Penteadó, Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima e Gisele Barra Bossa, davam integral provimento ao recurso voluntário. Em segunda votação, decidem em dar parcial provimento ao recurso voluntário, do seguinte modo: 1) por unanimidade de votos, em afastar a multa qualificada, reduzindo-a de 150% para 75%. E, por maioria de votos, em deduzir do montante do ágio PIONEER glosado o valor correspondente ao ganho de capital tributado na DU PONT SPAIN. Vencidos: o conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, e, a conselheira Ester Marques Lins de Sousa que manteve o voto da conselheira Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada em substituição à conselheira Ester Marques Lins de Sousa, na sessão de julho/2018) que davam provimento ao recurso apenas para afastar a multa qualificada, e, a relatora que dava integral provimento ao recurso. Designada a conselheira Eva Maria Los para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa - Relatora

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los, José Carlos de Assis Guimarães, Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Gisele Barra

Bossa, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Fabiano Alves Penteado e Ester Marques Lins de Sousa (Presidente).

Relatório

1. Trata o presente processo administrativo de dois autos de infração formalizados pela douta autoridade fiscal para a cobrança de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ("IRPJ"), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSLL"), juros de mora e multa qualificada de 150%, relativos ao ano-calendário de 2011, em virtude da glosa de despesas de amortização de ágio deduzidas no referido ano-calendário.

2. Nas autuações em comento questiona-se o ágio registrado em setembro de 2005, momento em que o capital da empresa Du Pont Safety Resources do Brasil Ltda. foi aumentado com as ações da Recorrente e as quotas da empresa Pioneer Sementes Ltda., avaliadas a valor de mercado. O mencionado ágio passou a ser amortizado após a incorporação destas empresas pela Recorrente em outubro de 2005, encerrando-se a amortização em outubro de 2011.

3. No entendimento das autoridades fiscais o ágio em comento não poderia ser aceito porque está em confronto com as regras contábeis, societárias e tributárias - teria sido gerado em transação realizada sem propósito negocial, dentro de um mesmo grupo econômico e cujo custo teria sido nulo. Daí, inclusive, o fundamento para aplicação da multa qualificada de 150%.

4. Para suportar as alegações em comento as autoridades fiscais se utilizaram, quase que integralmente, do Termo de Verificação Fiscal apresentado no processo administrativo nº 13896.722004/2011-18 - autuação formalizada contra a Recorrente para questionar o ágio amortizado nos anos-calendário de 2005 a 2010.

5. Ainda, consideram que a Recorrente teria recolhido IRPJ e CSLL a menor ao utilizar um valor de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL superior ao disponível nos sistemas da Receita Federal do Brasil.

6. Por economia processual e por bem descrever os fatos, adoto como parte deste, alguns trechos do relatório constante da decisão de primeira instância, que bem resumem o trabalho fiscal:

“Os valores apurados e os respectivos enquadramentos legais encontram-se abaixo discriminados:

**EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL
INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS**

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2011	228.594.289,81	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

- art. 3º da Lei nº 9.249/95.
- Arts. 247 e 250 do RIR/99
- Arts. 385, 386, 391 e 426 do RIR/99
- Art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77
- Arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97

Processo nº 16561.720124/2016-65
Acórdão n.º 1201-002.479

S1-C2T1
Fl. 5

**SALDO INSUFICIENTE
INFRAÇÃO: COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO OPERACIONAL COM RESULTADO DA ATIVIDADE GERAL**

O sujeito passivo compensou prejuízos operacionais em montante superior ao saldo desse prejuízo, conforme detalhamento nos demonstrativos de apuração e no relatório fiscal anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2011	62.791.478,51	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247 e 250, inciso III, 251, 509 e 510 do RIR/99

**EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL
INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS**

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2011	228.594.289,81	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96

Art. 28 da Lei nº 9.430/96.

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

**SALDO INSUFICIENTE
INFRAÇÃO: COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA ATIVIDADE GERAL COM RESULTADO DA ATIVIDADE GERAL**

O sujeito passivo compensou base de cálculo negativa de períodos anteriores em montante superior ao saldo existente, conforme detalhamento nos demonstrativos de apuração e no relatório fiscal anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2011	62.791.478,51	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 28 da Lei nº 9.430/96.

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

1. Breve resumo da Ação Fiscal

Inicialmente cumpre observar que a reorganização societária empreendida pelo contribuinte ocorreu em 2005, originando ágio no valor total de R\$ 1.645.878.886,00, amortizado mensalmente no período de novembro de 2005 a outubro de 2011. A amortização do ágio dos anos 2005 a 2010 foram objeto de glosa e autuação em processo administrativo diverso (13896.722004/2011-18), sendo objeto do presente processo a glosa da amortização do ágio do ano-calendário 2011.

Também deve-se observar a lavratura de auto de infração em 19/12/2016, com ciência 21/12/2016, posteriormente retificado em 21/12/2016, com ciência pessoal em 23/12/2016. A retificação do lançamento de ofício foi decorrente de identificação de erro no lançamento do crédito tributário anterior. Tal retificação foi autorizada pela Delegada da Delegacia Especial de Maiores Contribuintes em São Paulo, conforme despacho de fls. 3.841/3.842.

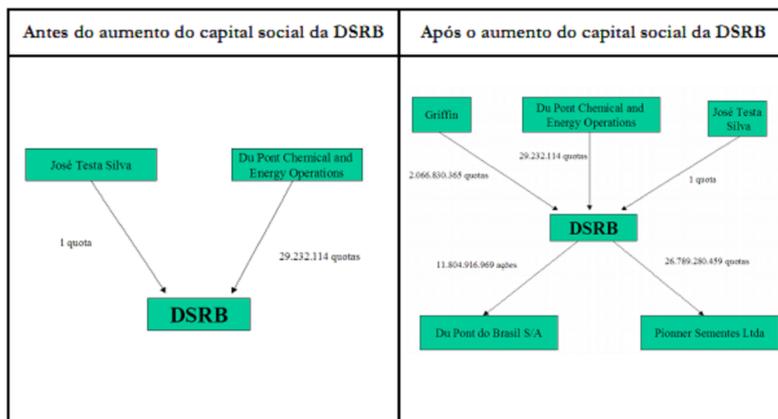
autoridade fiscal (fls.3881/3887), cujos principais trechos são abaixo reproduzidos:

“10. Conforme Alteração do Contrato Social da Du Pont Safety Resources do Brasil Ltda, datada de 20/01/2005 e arquivada na Jucesp sob o nº 66.474/05-0 - por meio da qual foi realizada sua adequação às disposições da Lei nº 10.406/2006, bem como feita sua consolidação -, o capital social de tal sociedade era de R\$ 29.232.115,00, totalmente integralizado e dividido em 29.232.115 quotas, com valor nominal de R\$ 1,00 cada, assim distribuídas entre os sócios: a) Du Pont Chemical and Energy Operations, Inc., sociedade constituída e existente de acordo com as leis do Estado de Delaware, EUA, detentora de 29.232.114 quotas, no valor total de R\$ 29.232.114,00; e b) José Testa Silva, detentor de 1 quota, no valor total de R\$ 1,00.

11. Como revela a Alteração e Consolidação do Contrato Social da Du Pont Safety Resources do Brasil Ltda, datada de 30/09/2005 e arquivada na Jucesp sob o nº 313.620/05-2, os sócios de tal sociedade decidiram aumentar o seu capital social por meio da emissão de 2.066.830.365 novas quotas, com valor nominal unitário de R\$ 1,00, subscritas pela Griffin Brasil Ltda. Tais novas quotas foram subscritas com 11.804.916.969 ações ordinárias nominativas sem valor nominal da Du Pont do Brasil S/A, então detidas pela Griffin e cujo valor de mercado era de R\$ 817.218.206,63, bem como com 26.789.280.459 quotas da Pioneer Sementes Ltda, também então de propriedade da Griffin, com valor nominal de R\$ 0,01 cada uma e valor de mercado de R\$ 1.249.612.159,12 (a avaliação a valor de mercado será adiante comentada).

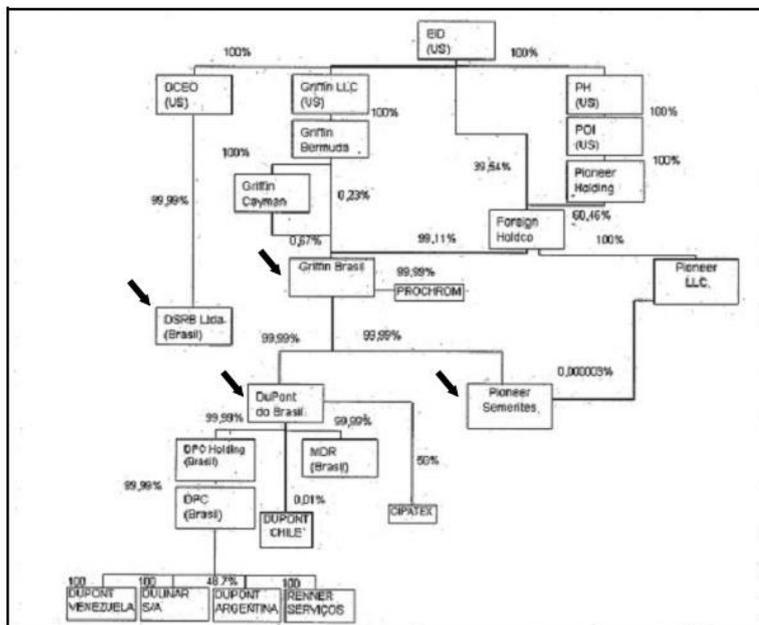
12. Em decorrência de tal evento societário, o capital social da DSRB passou de R\$ 29.232.115,00 para R\$ 2.096.062.480,00, dividido em 2.096.062.480 quotas, com valor nominal de R\$ 1,00 cada uma, assim distribuídas entre os sócios: a) Du Pont Chemical and Energy Operations, Inc., com 29.232.114 quotas, no valor total de R\$ 29.232.114,00; b) Griffin Brasil Ltda, com 2.066.830.365 quotas, no valor total de R\$ 2.066.830.365,00; e c) José Testa Silva, com 1 quota, no valor total de R\$ 1,00.

13. Simplificadamente, o demonstrativo a seguir resume a situação da DSRB antes e depois da anteriormente descrita operação ocorrida em 30/09/2005:

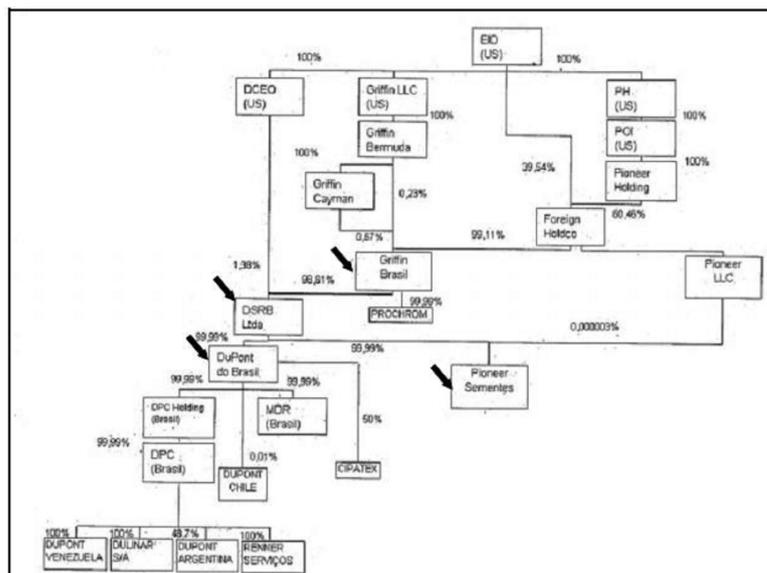


Demonstrativo 2 – Situação da DSRB antes e depois do aumento de seu capital social (30/09/2005)

14. Visando a conhecer detalhadamente a configuração das empresas do grupo em face de tal evento societário, o fiscalizado foi intimado a apresentar os organogramas do grupo econômico em 30/09/2005 (incluindo sociedades domiciliadas no exterior e indicando os percentuais de participação em cada empresa), nos momentos imediatamente anterior e posterior ao aumento de capital da DSRB. Tais organogramas são a seguir transcritos e neles são destacadas as sociedades de maior interesse (Docs. 65 e 66):



Demonstrativo 3 – Organograma do grupo antes do aumento de capital da DSRB



Demonstrativo 4 – Organograma do grupo após o aumento de capital da DSRB

(...)

16. A Ata da Reunião de Sócios da DSRB realizada em 31/10/2005 (arquivada na Jucesp sob o nº 367.088/05-8) denota terem sido unanimemente aprovadas as seguintes deliberações: a) retirada da sociedade do sócio José Testa Silva, por meio da cessão e transferência de sua quota para a sócia Griffin; b) aprovação do inteiro teor do Protocolo de Incorporação e Justificação, datado de 17/10/2005 e celebrado entre a DSRB e a Du Pont do Brasil S/A; c) aprovação do laudo elaborado com base no balanço patrimonial da DSRB, levantado em 30/09/2005 e no qual foi apurado o valor do seu acervo líquido – no montante de R\$ 1.006.943.881,66 – a ser vertido para a Du Pont do Brasil; e d) a aprovação da incorporação da sociedade pela Du Pont do Brasil S/A, nos termos do protocolo e laudo então também aprovados.

17. Conforme documentos apresentados no curso da ação fiscal, depreende-se que, além da incorporação da DSRB, o fiscalizado também incorporou outras cinco sociedades do grupo. A Ata da Assembleia Geral Extraordinária da Du Pont do Brasil S/A realizada em 31/10/2005 (arquivada na Jucesp sob o nº 367.084/05-3) demonstra terem sido aprovadas as seguintes deliberações: a) o inteiro teor do Protocolo de Incorporação e Justificação, datado de 17/10/2005, celebrado entre a Du Pont do Brasil S/A e as seguintes sociedades: Du Pont Performance Coatings Participações S.A., Du Pont Performance Coatings S.A., Mineração Del Rey Ltda, Pioneer Sementes Ltda, Du Pont Safety Resources do Brasil Ltda e Griffin Brasil Ltda; b) os laudos de avaliação dos acervos líquidos contábeis das sociedades incorporadas então vertidos para a companhia; c) a incorporação das empresas Du Pont Performance Coatings Participações S.A., Du Pont Performance Coatings S.A., Mineração Del Rey Ltda, Pioneer Sementes Ltda, Du Pont Safety Resources do Brasil Ltda e Griffin Brasil Ltda; d) em virtude de tais incorporações, o aumento do capital social da companhia, o

qual passou a ser de R\$ 1.518.608.652,47, representado por 1.518.608.661 ações ordinárias nominativas de uma só classe e sem valor nominal.

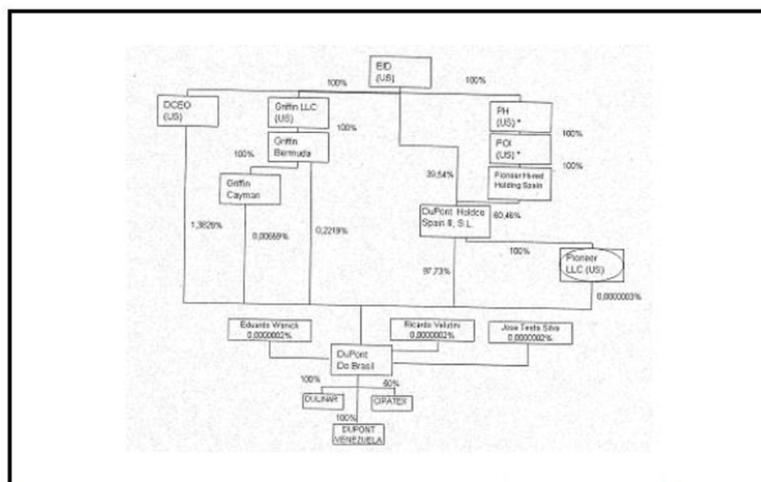
(...)

21. Levando-se em conta os laudos de avaliação das sociedades incorporadas, produzidos com base no critério definido no Protocolo, os acervos líquidos vertidos para o fiscalizado, avaliados em 30/09/2005, foram os seguintes:

Sociedade incorporada	Valor do acervo líquido incorporado pelo fiscalizado
Du Pont Performance Coatings Participações S/A	(R\$ 37.963.765,12)
Du Pont Performance Coatings S/A	(R\$ 19.457.032,96)
Mineração Del Rey Ltda	(R\$ 2.853.647,27)
Pioneer Sementes Ltda	R\$ 318.949.336,23
Griffin Brasil Ltda	R\$ 1.038.952.289,81
Du Pont Safety Resources do Brasil Ltda	R\$ 1.006.943.881,66

Demonstrativo 5 – Acervos líquidos das sociedades incorporadas pela Du Pont do Brasil S/A

22. Após as incorporações das seis sociedades antes mencionadas, o grupo econômico adotou conformação societária que perdurou de dezembro de 2005 até junho de 2007. Neste sentido, o fiscalizado apresentou o organograma vigente neste período, o qual é a seguir transcrito”



Demonstrativo 6 – Organograma do grupo de dezembro de 2005 a junho de 2007

1.2 Do ágio gerado e sua amortização

Relata a autoridade fiscal que da análise da DIPJ de situação especial apresentada pela DSRB referente ao evento de sua incorporação (período 01/01/2005 a 31/10/2005), observou-se a seguinte contabilização (Ficha 45A):

PERMANENTE - INVESTIMENTOS	
24.Participações Permanentes em Coligadas ou Controladas	420.951.479,21
27.Ágios em Investimentos	1.645.878.886,54
30.(-)Deságios e Prov. p/ Perdas Prováveis em Invest.	1.086.280.065,12

Demonstrativo 7 – Valores da DIPJ de situação especial do ano-calendário de 2005 da DSRB

Procedeu, dessa forma, a intimação do sujeito passivo para esclarecer e comprovar a natureza e os saldos das respectivas

contas contábeis. Em resposta a intimação, esclareceu o sujeito passivo que o valor de R\$ 1.645.878.886,54, registrado a título de “Ágios em Investimentos” se trata de ágio pago na aquisição das empresas DU PONT DO BRASIL S/A (Fiscalizada – CNPJ 61.064.929/0001-79) e Pioneer Sementes Ltda. (CNPJ 87.082.814/0001-09). Ágio esse baseado em expectativa de rentabilidade futura com base em Relatórios de Avaliação Econômico-Financeira, os valores contabilizados podem ser assim desdobrados:

	DuPont do Brasil	Pioneer Sementes
PL	116.846.220,60	304.105.258,61
Ágio	700.371.986,03	945.506.900,51

Em relação ao valor de R\$ 1.086.280.065,12 contabilizado no balanço da DSRB a título de “Deságios e Prov. P/ Perdas Prováveis em Invest.”, esclareceu o sujeito passivo se tratar de provisão constituída em acordo ao disciplinado na Instrução da Comissão de Valores Mobiliários nº 319/99 que estabelece, para fins de proteção dos direitos dos acionistas minoritários, a constituição de provisão a razão de no mínimo 66% (sessenta e seis por cento) do valor do ágio.

Destaca a fiscalização que essa provisão foi contabilizada tendo como contrapartida o reconhecimento de despesa de igual montante, resultando em apuração de prejuízo contábil pela DSRB. Todavia, não houve impacto na apuração do IRPJ e CSLL do período, pois a despesa foi devidamente adicionada na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

O benefício fiscal em tela, decorrente da amortização do ágio, foi transferido à fiscalizada na incorporação, conforme Ata de Reunião de Sócios da DSRB realizada em 31/10/2005 e arquivada na Jucesp sob o nº367.088/05-8. A fiscalização conclui nesse sentido, vez que a ata “demonstra ter sido nesta ocasião aprovado o laudo elaborado com base no balanço patrimonial da DSRB, levantado em 30/09/2008 e no qual foi apurado o valor do seu acervo líquido – no montante de R\$ 1.006.943.881,66 – a ser vertido para a Du Pont do Brasil S/A. O exame de tal laudo revela que no Ativo Permanente da DSRB constava o registro a título de Investimento no valor de R\$ 980.550.300,63.”. Esse valor seria assim composto:

Investimento – Pioneer [A] (débito)	R\$ 116.846.220,60
Investimento – Du Pont do Brasil S/A [B] (débito)	R\$ 304.105.258,61
Ágio - Investimentos [C] (débito)	R\$ 1.645.878.886,54
Provisão – Instrução CVM nº 319/99 [D] (crédito)	R\$ 1.086.280.065,12
Saldo [A+B+C-D]	R\$ 980.550.300,63

Demonstrativo 12 – Investimento da DSRB transferido ao fiscalizado em 31/10/2005

Conclui a fiscalização que a partir de tais incorporações a Du Pont do Brasil S/A passou a amortizar o ágio, com a consequente realização do ativo fiscal diferido.

Em relação ao ano-calendário objeto do presente processo (2011), assevera a autoridade fiscal que o sujeito passivo declarou na DIPJ 2012 – ND 1418328, na Linha 78 – Outras Exclusões da Ficha 09A o valor de R\$ 225.961.759,31. Intimado a esclarecer a composição, apresentou demonstrativo indicando a exclusão de R\$ 150.872.231,11 a título de “Ágio Bandeirantes”.

Em resposta a Termo de Intimação Fiscal nº 02, informou à autoridade fiscal que o ágio gerado na reorganização societária empreendida em 2005, teve a sua amortização finalizada em outubro de 2011, apresentou cópia do Livro Razão para comprovação.

De posse dos livros fiscais e das informações disponíveis no SPED Contábil, concluiu a autoridade fiscal que a conta contábil “35517010 – Acum Amrt Rsrv – Goodwill – Asset Mod”, correspondente à conta redutora do Ativo Diferido, contabilizou total de créditos de R\$ 228.594.289,81 e de débitos de R\$ 150.872.231,21, resultando em saldo líquido credor de R\$ 77.722.058,60. Ainda nessa análise, verificou a autoridade fiscal que os saldos líquidos mensais contabilizados coincidem com os valores mensais contabilizados nos anos de 2005 a 2010.

Porém, destaca a fiscalização, que as bases de cálculos do IRPJ e da CSLL apurados pela fiscalizada não foram impactadas apenas pela amortização contábil do ativo fiscal diferido, mas também que houve a exclusão dos valores relacionados à reversão da provisão constituída nos termos da Instrução CVM nº 319 e alterações. Assim, conclui a fiscalização que o total reduzido das bases de cálculo foi o montante da despesa de amortização do ágio, conforme tabela abaixo:

Ano	Realização do ativo fiscal diferido (redução contábil) [A]	Exclusão líquida relacionada à realização da provisão – Instrução CVM 319/99 (redução extracontábil) [B]	Valor total da redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL [A + B]
2011	R\$ 77.722.058,60 ⁸	R\$ 150,872,231,21	R\$ 228.594.289,81

Demonstrativo – Valor anual que reduziu a base de cálculo do IRPJ e da CSLL

1.3 Da possibilidade de dedução das despesas com ágio

Prossegue a autoridade fiscal discorrendo sobre a possibilidade de deduzir da base de cálculo do IRPJ e CSLL a despesa com a amortização do ágio tratado nos parágrafos anteriores.

Citando como fundamento legal os artigos 7 e 8 da Lei 9.532/97, artigo 20 do Decreto-Lei 7.598/77 e artigos 385, 386, 391 e 426 do RIR/99 a fiscalização assim conclui:

“Assim, a possibilidade de dedução do ágio na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL restringe-se à hipótese do artigo 386, III, c/c o artigo 385, § 2º, II, do RIR/1999, ou seja, nos casos em que a pessoa jurídica absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio, cujo

fundamento econômico seja o de rentabilidade da coligada ou controlada com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, situação em que a amortização poderá ocorrer à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração.

Embora a possibilidade de amortização do ágio antes da ocorrência da alienação do investimento se caracterize como benefício fiscal, outorgado pela Lei nº 9.532/97, é óbvio que o benefício se aplica às reais hipóteses de aquisição de investimento com ágio, não àquelas em que tenha havido uma estruturação intencional para possibilitar o aparecimento do ágio a ser amortizado em futura incorporação, com o único objetivo de criar despesas dedutíveis”.

Retoma trechos do Termo de Verificação Fiscal de 05/09/2011 relativo ao processo 13896.722004/2011-18 para explicitar a impossibilidade do reconhecimento contábil do ágio interno e sua ilegalidade. Por oportuno, de modo a detalhar a autuação fiscal, transcreve-se esse trecho:

“52. Como já exaustivamente demonstrado anteriormente, os ágios contabilizados na DSRB quando do aumento de seu capital social em 30/09/2005 com participações então detidas pela Griffin na Du Pont do Brasil S/A e na Pioneer foram gerados intragrupo, porquanto todas essas empresas faziam parte de um mesmo conglomerado controlado - direta ou indiretamente - por sociedade residente no exterior.

53. As avaliações econômico-financeiras da Du Pont do Brasil S/A e da Pioneer Sementes Ltda. - consubstanciadas nos laudos já referidos - foram assentadas em informações subjetivas confiadas pelas próprias sociedades avaliadas à empresa responsável pelas mensurações. Não houve qualquer validação pelo mercado de tais avaliações, como é de se esperar em uma transação envolvendo partes independentes e/ou não relacionadas. Ambos os laudos apresentados confirmam a não validação pelo mercado dos valores justos então apurados, conforme observação da própria empresa avaliadora constante no item “Considerações Gerais” dos indigitados laudos, in verbis:

“Não tivemos a oportunidade de expor as ações, negócios ou ativos das Empresas ao mercado, nem utilizamos em nosso trabalho dados de outras transações de empresas comparáveis ou seus múltiplos. Consequentemente, não pudemos concluir sobre a existência ou não de potenciais compradores que queiram desembolsar pelo negócio um valor que exceda nossa estimativa de valor justo de mercado”

54. É indubitável que as avaliações da Du Pont do Brasil S/A e da Pioneer apontadas nos laudos seriam efetivamente aprovadas e utilizadas quando do aumento de capital da DSRB em 30/09/2005, a despeito de inexistir, repise-se, qualquer validação de tais valores, assumindo uma transação realizada entre partes independentes e/ou não vinculadas em um mercado livre. Afinal

de contas, todas as empresas faziam parte de um mesmo grupo empresarial e, como tal, estavam sujeitas - em última instância - a um mesmo controlador.

55. Além do essencial e indefectível traço que particulariza a transação sob enfoque – qual seja, o fato de ter se dado entre sociedades de um mesmo grupo -convém sobrelevar outra característica da transação da qual resultou a contabilização na DSRB dos ágios sob exame. Da análise da operação de aumento de capital da DSRB facilmente se colige que dela não resultou qualquer saída de caixa, isto é, qualquer pagamento. O surgimento dos ágios decorreu apenas e tão somente da integralização de capital com quotas (da Pioneer) e ações (do fiscalizado) avaliadas economicamente, em uma operação “não caixa” entre empresas do mesmo grupo. Ao invés de o aumento de capital ter se dado com fundamento nos valores patrimoniais das participações, ele se firmou em seus valores econômicos – pelos quais não houve qualquer desembolso – subjetivamente avaliados segundo uma expectativa de rentabilidade futura.

56. Deduz-se da já referida Alteração e Consolidação do Contrato Social da DuPont Safety Resources do Brasil Ltda, datada de 30/09/2005 e arquivada na Jucesp sob o nº 313.620/05-2, bem como do balanço patrimonial da DIPJ de situação especial da DSRB correspondente ao período entre 01/01/2005 e 31/10/2005, que o lançamento contábil simplificado correspondente ao aumento de capital ora examinado foi o seguinte:

	CONTA CONTÁBIL	VALOR
Débitos	Investimentos	R\$ 420.951.479
	Ágios em Investimentos	R\$ 1.645.878.886
Crédito	Capital Social	R\$ 2.066.830.365

57. Esquemáticamente, tal contabilização na DSRB assim impactou o seu balanço patrimonial:

ATIVO		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
Investimentos	R\$ 420.951.479	Capital Social	R\$ 2.066.830.365
Ágios em Investimentos	R\$ 1.645.878.886		

58. Mostra-se irrefragável, assim, que os ágios em questão não foram pagos, não tendo por eles ocorrido qualquer desembolso. A operação engendrada entre as empresas do grupo visaram ao reconhecimento de supostos ágios, sem que por eles tivesse ocorrido qualquer “saída de caixa”. Da mencionada operação, portanto, não resultou qualquer “fluxo financeiro” entre as empresas dela participantes. Tampouco no ato da integralização de capital da DSRB a troca de participações da qual resultaram os ágios foi realizada numa base comutativa que assegurasse confiabilidade mínima às avaliações levadas a efeito.

59. *É certo que a teoria contábil não dá guarida ao reconhecimento de um pretensão ágio não pago e internamente gerado entre empresas de um mesmo grupo econômico.*

60. *Para demonstrar tal assertiva, serão adiante utilizados normativos exarados por algumas entidades, dentre as quais a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), autarquia federal vinculada ao Ministério da Fazenda que detém poderes para disciplinar, normatizar e fiscalizar a atuação dos diversos integrantes do mercado de valores mobiliários e cujo poder normatizador alcança todas as matérias pertinentes a tal mercado. Nos termos do art. 25 do Decreto nº 6.382/2008, que aprova a estrutura regimental da CVM, à sua Superintendência de Normas Contábeis e de Auditoria compete, dentre outras atribuições, estabelecer normas e padrões de contabilidade a serem observados pelas companhias abertas, fundos e instrumentos de investimento coletivo e outros emissores, bem como elaborar pareceres sobre assuntos contábeis e de auditoria, no âmbito do mercado de valores mobiliários (tais competências já se encontravam elencadas no art. 23 do Decreto nº 4.763/2003, então vigente à época dos fatos aqui discutidos).*

61. *A notória competência técnica da CVM faz com que a aplicação de seus normativos não se adstrinja apenas ao universo das companhias abertas, mas também alcance todas as entidades que primem pela adoção das melhores práticas contábeis.*

“E esta foi exatamente a justificativa prestada pelo fiscalizado que, a despeito de consistir em sociedade anônima de capital fechado, adotou um normativo da CVM ao constituir na DSRB a provisão prevista no art. 6º da Instrução CVM nº 319, com redação dada pela Instrução CVM nº 349/01”.

62. *Em regra, o critério adotado como base de valor na mensuração contábil de ativos e passivos, em condições normais de continuidade de uma empresa, é o custo histórico. A Deliberação CVM nº 29, de 5 de fevereiro de 1986, que aprovou e referendou o pronunciamento do Instituto Brasileiro de Contadores (Ibracon) sobre a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, já consagrava o custo histórico como base de valor, a ponto de elevá-lo à condição de princípio contábil (núcleo central da doutrina contábil). Tal princípio foi assim enunciado (item 5.1):*

“O custo de aquisição de um ativo ou dos insumos necessários para fabricá-lo e colocá-lo em condições de gerar benefícios para a Entidade representa a base de valor para a Contabilidade, expresso em termos de moeda de poder aquisitivo constante”.

63. *O indigitado pronunciamento do Ibracon também assim discorre sobre tal princípio:*

“Na verdade, transcendendo, ainda, o tipo de custo a ser registrado e atualizado, o princípio tinha uma raiz filosófica

profunda de que somente é ativo aquilo que custou alguma coisa para a entidade, mormente se resultante de transações de compra de bens ou de insumos para fabricação de bens.

Dessa forma, compreende-se o porquê de a Contabilidade somente admitir registro do “Goodwill” adquirido e não do “criado”. Embora hoje em dia o entendimento do Princípio se tenha ampliado bastante, ainda permanece o fato de que é um valor de entrada que deve prevalecer, como base de registro para a Contabilidade, na continuidade”.

64. A redação original dos artigos 1º e 7º da Resolução CFC nº 750/93 (publicada no Diário Oficial da União de 31/12/1993), então vigente até 02/06/2010, data da publicação no Diário Oficial da União da Resolução CFC nº 1.282/10, que atualizou e consolidou dispositivos da Resolução CFC nº 750/93, também assim literalmente já estabelecia:

“DOS PRINCÍPIOS E DE SUA OBSERVÂNCIA

Art. 1º - Constituem PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE (PFC) os enunciados por esta Resolução.

§ 1º - A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

§ 2º - Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas, a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

(...)

O PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL

Art. 7º - Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.

Parágrafo único – Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

I – a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;

II – uma vez integrado no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;

III – o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;

IV – Os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada;

V – o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos”.

65. Admitem-se, hoje, exceções ao reconhecimento pelo custo histórico, como prevê o Pronunciamento Conceitual Básico, aprovado em 11 de janeiro de 2008, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que explicita a estrutura conceitual para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis. Assim preceitua o seu item 101:

“101. A base de mensuração mais comumente adotada pelas entidades na preparação de suas demonstrações contábeis é o custo histórico. Ele é normalmente combinado com outras bases de avaliação. Por exemplo, os estoques são geralmente mantidos pelo menor valor entre o custo e o valor líquido de realização, os títulos e ações negociáveis podem em determinadas circunstâncias ser mantidos a valor de mercado e os passivos decorrentes de pensões são mantidos pelo valor presente de tais benefícios no futuro. Além disso, em algumas circunstâncias entidades usam a base de custo corrente como uma resposta à incapacidade do modelo contábil de custo histórico enfrentar os efeitos das mudanças de preços dos ativos não monetários”.

66. Cabe notar que nos casos apontados pelo CPC não há desapego ao princípio do custo histórico, mas a ele se agregam outras bases de avaliação. Além dos exemplos citados pelo CPC, excepcionam-se ainda os casos de processos falimentares nos quais, em decorrência de liquidação forçada – fora, portanto, do pressuposto de que a entidade continuará em operação num futuro previsível –, as demonstrações contábeis devem ser elaboradas numa base de mensuração diferente.

67. Por certo, a DSRB não se enquadrava em qualquer situação que lhe permitisse avaliar a maioria dos seus ativos em geral, e o ágio em particular, por outro critério de mensuração que não pelo custo histórico. O ágio, em particular, porque, ainda que pretendesse avaliá-lo a custo histórico, isso não seria possível por absoluta inexistência de custo (pagamento, desembolso).

68. A teoria contábil dá respaldo apenas ao ágio pago numa negociação entre comprador e vendedor não relacionados entre si. O ágio gerado internamente não decorre de uma operação com propósito comercial – daí, inclusive, a ausência de um desembolso que servisse para chancelar uma transação da qual emergisse o valor justo de um ativo negociado por partes independentes e não relacionadas em um mercado livre.

Importante mencionar que um ativo intangível, como no caso em tela, muito embora possa gerar benefícios econômicos para uma dada entidade, tem o seu reconhecimento contábil impedido pelo fato de não existir um custo que possa ser confrontado com os decorrentes benefícios gerados.

69. Na situação aqui enfrentada, reitera-se que não se pode invocar a ocorrência de negociação de livre iniciativa entre partes interessadas, independentes e detentoras de conhecimentos suficientes sobre o negócio em um mercado livre. Tampouco se pode sustentar que as sociedades participantes da operação em tela se caracterizem como genuínos terceiros, porquanto pertencem a um mesmo grupo empresarial.

70. A CVM não se quedou inerte diante dessa questão. Além de reprovar a contabilização de ágio interno em diversos casos específicos, consubstanciou de forma geral e inequívoca o seu posicionamento no Ofício- Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, de 14 de fevereiro de 2007. Neste ato, a autarquia federal condena de maneira veemente o reconhecimento de ágio gerado em operações em que não há pagamento e nas quais tampouco as partes sejam independentes. O fragmento abaixo transcrito resume a taxativa posição da CVM em relação ao ágio interno:

“20.1.7 “Ágio” gerado em operações internas A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de “ágio”. Uma das formas que essas operações vêm sendo realizadas, inicia-se com a avaliação econômica dos investimentos em controladas ou coligadas e, ato contínuo, utilizar-se do resultado constante do laudo oriundo desse processo como referência para subscrever o capital numa nova empresa. Essas operações podem, ainda, serem seguidas de uma incorporação.

Outra forma observada de realizar tal operação é a incorporação de ações a valor de mercado de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.

Em nosso entendimento, ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge, única e exclusivamente, quando o preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento. E mais, preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo.

Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.

Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos

acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como “arm’s length”. Portanto, é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade”.

71. É de hialina clareza, portanto, que a CVM repudia vigorosamente o reconhecimento contábil de ágios tais como aqueles aqui analisados, os quais foram artificialmente gerados em 30/09/2005 quando do aumento de capital da DSRB.

72. Tendo por objetivo apenas dirimir outra perquirição societária afeita ao âmbito da CVM, vem a propósito realçar que, no caso ora examinado, são também inaplicáveis as disposições previstas no art. 6º da Instrução CVM nº 319/99, com redação dada pela Instrução CVM nº 349/01 (isto é, a constituição da já debatida provisão de R\$ 1.086.280.065,12 na DSRB). Tais preceitos visam especialmente à preservação do fluxo de dividendos em função do ágio anualmente amortizado e são especificamente dedicados a incorporações reversas em que tenha ocorrido pagamento pelo ágio (o que não ocorreu na hipótese em questão). A própria Nota Explicativa à Instrução CVM nº 349, de 06/03/2001, já assim bem explicita:

“A Instrução CVM nº 319/99, ao prever que a contrapartida do ágio pudesse ser registrada integralmente em conta de reserva especial (art. 6º, § 1º), acabou possibilitando, nos casos de ágio com fundamento econômico baseado em intangíveis ou em perspectiva de rentabilidade futura, o reconhecimento de um acréscimo patrimonial sem a efetiva substância econômica. A criação de uma sociedade com a única finalidade de servir de veículo para transferir, da controladora original para a controlada, o ágio pago na sua aquisição, acabou por distorcer a figura da incorporação em sua dimensão econômica. Esta distorção ocorre em virtude de que, quando concluído o processo de incorporação da empresa veículo, o investimento e, conseqüentemente, o ágio permanecem inalterados na controladora original. (grifamos)”.

73. Tanto o ágio a que se refere a Instrução CVM nº 319/99 é o originado de uma transação com propósito comercial que, após a publicação da Instrução CVM nº 349/2001, a CVM emitiu o já discutido Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, o qual abstrata e genericamente veda o reconhecimento contábil do ágio criado intragrupo. Esse ofício deixou ainda mais evidente que as Instruções CVM nº 319/99 e nº 349/01 não abarcavam o ágio gerado artificialmente, tal qual no presente caso.

74. *As determinações das Instruções CVM nº 319/99 e nº 349/01 obviamente em nada descaracterizam a dedutibilidade de um ágio que tenha sido pago numa negociação entre partes independentes. Na verdade, a CVM criou uma forma engenhosa de corrigir as inconsistências originadas de uma transferência para a controlada, via uma empresa veículo, da amortização de ágio pago pela controladora em operação com propósito negocial.*

75. *Deve-se novamente chamar a atenção para o fato de que, mesmo com a constituição da provisão prevista nas Instruções CVM nº 319/99 e nº 349/01 (realizada supostamente para atender às normas societárias, mas, no caso em tela, de maneira ilegítima), a efetiva diminuição anual das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL montou, como já outrora evidenciado neste Termo de Verificação Fiscal, o valor dos encargos de amortização do ágio do período (somatório da amortização do ativo fiscal diferido e da exclusão da reversão da provisão constituída).*

76. *É tão sedimentado o entendimento de que o ágio gerado internamente fundamentado em rentabilidade futura não se qualifica como ativo que, mesmo hoje, após a profunda modificação por que passou a contabilidade brasileira, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), em seu Pronunciamento Técnico CPC-04 (R1), item 48, asseverou categoricamente:*

“O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo”.

77. *Na mesma linha, a Resolução CFC nº 1.110/07, do Conselho Federal de Contabilidade, assim preceitua em seu item 120:*

“120. O reconhecimento de ágio decorrente de rentabilidade futura gerado internamente (goodwill interno) é vedado pelas normas nacionais e internacionais. Assim, qualquer ágio dessa natureza anteriormente registrado precisa ser baixado”.

78. *Nesse exato sentido, assim dispõe o item 50 da Resolução CFC nº 1.157/09:*

“50. É importante lembrar que só pode ser reconhecido o ativo intangível do ágio por expectativa de rentabilidade futura se adquirido de terceiros, nunca o gerado pela própria entidade (ou mesmo conjunto de empresas sob controle comum). E o adquirido de terceiros só pode ser reconhecido, no Brasil, pelo custo, vedada completamente sua reavaliação”.

79. *Resta evidente, portanto, que o reconhecimento contábil do ágio gerado internamente é inadmissível na estrutura conceitual da contabilidade, ainda que tivesse sido pago, pois – por ser intragrupo – não teria decorrido de um processo de compra e venda de ativos líquidos entre partes independentes e não relacionadas. Por razão ainda mais consistente, a mesma sorte é reservada ao ágio gerado internamente e pelo qual sequer se*

realizou pagamento. E tal é a situação dos ágios contabilizados na DSRB quando de seu aumento de capital em 30/09/2005, razão pela qual é inafastável concluir-se pela ilicitude de seu reconhecimento contábil.

Prossegue a autoridade fiscal:

82. É defeso à autoridade fiscal imiscuir-se na reorganização de um grupo empresarial. Não lhe é permitido obstaculizar que um conglomerado adote a melhor conformação que lhe aprouver. Respeitados os ditames legais, os agentes econômicos podem livremente organizar os fatores de produção, de modo a promover a produção ou circulação de seus bens e serviços.

83. Contudo, impõe-se à administração tributária não só apontar atos negociais sem substância econômica cujo evidente objetivo esteja estritamente vinculado a uma ilícita diminuição dos tributos devidos, mas também exigir dos sujeitos passivos envolvidos os créditos tributários que, por meio dessa ilegal manobra, forem evadidos em detrimento de toda a coletividade.

84. No caso em concreto, não se questiona aqui a reestruturação por que passou o Grupo Du Pont, nos moldes noticiados pelo fiscalizado em suas respostas apresentadas no curso deste procedimento fiscal (trata-se do intitulado programa “One Dupont”). Desse modo, levando-se em conta as competências legalmente conferidas à Secretaria da Receita Federal do Brasil, não se opõe aqui propriamente ao aumento de capital empreendido pela Griffin na DSRB com as participações que detinha na Pioneer e no fiscalizado. O que se refuta é, do ponto de vista tributário, a licitude deste aumento de capital com um ativo inexistente (ágio), como já incontestavelmente esquadrinhado, visto que por meio deste artifício, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL foram vultosa e ilegalmente diminuídas em R\$ 1.417.284.599,82, somando-se as deduções anuais entre 2005 e 2010 (conforme Demonstrativo 20).

85. Há que se chamar atenção para uma outra circunstância que envolve as operações societárias aqui discutidas. O aumento de capital da DSRB com as ações do fiscalizado e as quotas da Pioneer ocorrera em 30/09/2005. Nesta ocasião, deu-se o ilícito reconhecimento dos malfadados ágios na DSRB. Causa espécie que, decorridos apenas 31 dias desde tal operação - da qual resultou o ilegal reconhecimento desses ativos fictícios na DSRB, tenham sido promovidas novas operações intragrupo, de forma que a partir de então as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do fiscalizado passassem imediatamente a ser reduzidas por meio dos encargos de amortização dos combatidos ágios. Deduz-se, pois, ser esse o verdadeiro propósito do reconhecimento dos ágios internos. Em aproximadamente um mês, os ágios internos - pelos quais nada se pagou - foram ilicitamente reconhecidos e carreados a uma sociedade do grupo, que por sua vez passou a imediatamente amortizá-los, diminuindo suas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

(...)

90. Para a plena demonstração da ilicitude da redução do lucro real por meio dos encargos de amortização dos ágios ora analisados, é imprescindível agora discutir o que preveem os artigos 247 e 248 do Regulamento do Imposto de Renda, in verbis:

“Conceito de Lucro Real Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º). § 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º). § 3º Os valores controlados na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, existentes em 31 de dezembro de 1995, somente serão atualizados monetariamente até essa data, observada a legislação então vigente, ainda que venham a ser adicionados, excluídos ou compensados em períodos de apuração posteriores (Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º). Conceito de Lucro Líquido Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º). 91. Infere-se do caput do art. 247 do RIR/99 (cuja matriz legal é o caput do art.

6º do Decreto-Lei nº 1.598/77) que o lucro real, base para a apuração do imposto de renda, a despeito de não se confundir com o lucro líquido do período, é calculado a partir deste. Já o parágrafo 1º do mesmo dispositivo (que se escora no art. 37, § 1o, da Lei nº 8.981/95) determina que tal lucro líquido deve ser apurado com observância das leis comerciais. O art. 248 igualmente faz menção à observância da lei comercial para fim de apuração do lucro líquido”.

92. Já em relação à CSLL, há que se destacar o que assevera o art. 2º da Lei nº 7.689/88 (com as alterações promovidas pela Lei nº 8.034/90), que instituiu a CSLL:

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

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

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

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

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

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

§ 2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.

93. Ainda em relação à CSLL, faz-se necessário também sobressair o que dispõe o art. 57 da Lei nº 8.981/95, com redação dada pela Lei nº 9.065/95:

“Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)”.

94. Conforme se deduz do art. 2o, § 1o, “c”, da Lei nº 7.689/88, o “ponto de partida” para a determinação da base de cálculo da CSLL é igualmente o resultado apurado com base na legislação comercial. É inegável, pois, que ambas as exações – o IRPJ e a CSLL – são calculadas a partir de um mesmo valor: o resultado determinado em consonância com a legislação comercial. A

partir desse resultado são realizados ajustes (adições, exclusões, compensações) para que finalmente sejam determinadas as bases imponíveis do IRPJ e da CSLL.

95. Ora, como já se demonstrou exaustivamente neste Termo de Verificação Fiscal, o ágio interno – e por razão ainda mais contundente aquele gerado intragrupo e em relação ao qual não houve pagamento, como no presente caso – não é admitido pela legislação comercial. Neste caso, ele não é passível de reconhecimento contábil, mensuração, bem como de divulgação em demonstrações financeiras. E exatamente por tal razão, tampouco seus encargos de amortização podem gerar reflexos no resultado comercial, e por consequência, no resultado tributável, porquanto aquele é, como já visto, o “ponto de partida” para a apuração deste.

(...)

97. Os encargos de amortização dos ágios internos aqui discutidos constituem, inexoravelmente, despesas inexistentes/fictícias, quer para fins contábeis, quer para fins de determinação do lucro real e da base cálculo da CSLL. O fiscalizado artificialmente promoveu, in casu, a redução indevida e escusa de seu lucro líquido, a qual repercutiu diretamente na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

98. Com efeito, foram exatamente os encargos de amortização dos ágios em debate que diminuíram as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do fiscalizado (levando-se em conta a exclusão extracontábil relativa à reversão da provisão), as quais têm como “ponto de partida” precisamente o resultado contábil do período. Como tais encargos de amortização não poderiam sequer ser contabilmente reconhecidos, impende concluir que tampouco poderiam reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

99. Vale aqui destacar o que dispõe a legislação tributária acerca de uma despesa incorrida. Segundo o item 03 do Parecer Normativo CST nº 07/76, “como despesas incorridas, entendem-se as relacionadas a uma contraprestação de serviços ou obrigação contratual e que, embora caracterizadas e quantificadas no período-base, nele não tenham sido pagas, por isso figurando o valor respectivo no passivo exigível da empresa”. Note-se que o fato de ser incorrida não significa que a despesa não será paga. Significa que, em conformidade com o regime de competência, no momento em que for considerada incorrida, independentemente de pagamento, a despesa será reconhecida. Como mencionado no parecer normativo, se não houve pagamento ainda, mas a despesa já se considera incorrida, ela é reconhecida contabilmente antes do pagamento a ser efetuado, ao mesmo tempo em que há a assunção de um passivo.

100. O pressuposto de que, para uma despesa ser considerada incorrida, é necessária uma contraprestação de serviços ou uma

obrigação contratual – pressuposto assumido no Parecer Normativo CST nº 07/76 – decorre da própria teoria contábil, que não tolera que uma despesa seja registrada sem a renúncia a algum ativo e/ou a assunção de um passivo”.

Dessa forma, diante os fatos narrados acima, procedeu a fiscalização ao lançamento do crédito tributário, glosando as despesas de amortização do ágio nos montantes constantes na DIPJ 2012 (ND 1418328), conforme quadro abaixo:

Ficha 09A	Demonstração do Lucro Real	
Linha 80	Lucro (prejuízo) antes da Compensação de Prejuízos	213.411.114,21
	+ Adição glosa ágio amortizado	228.594.289,81
Linha 80	Lucro (prejuízo) antes da Compensação de Prejuízos	442.005.404,02

Ficha 17	Cálculo da CSLL	
Linha 63	Base de Cálculo antes da Compensação da BC Negativa do próprio período de apuração	213.411.114,21
	+ Adição glosa ágio amortizado	228.594.289,81
Linha 63	Base de Cálculo antes da Compensação da BC Negativa do próprio período de apuração	442.005.404,02

No mesmo procedimento, verificou-se que o valor compensado de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL estava superior ao limite disponível, dessa forma, o excedente aos saldos disponíveis foram objeto de glosa e autuação.

Também procedeu a autoridade fiscal a qualificação da multa no patamar de 150% por entender estar configurada a hipótese descrita no art. 44 da Lei 9.430/96, com a redação dada pela 11.488/2007, vez que o fiscalizado teria adotado procedimento compreendido na hipótese de fraude, como conceituado no art. 72 da Lei 4.502/64.

O contribuinte foi cientificado do auto de infração pessoalmente pelo seu representante legal em 23/12/2016, apresentando peça impugnatória em 20/01/2017.

2. Da Impugnação

A impugnação foi apresentada com as seguintes alegações abaixo resumidas:

- Decadência do crédito tributário constituído, vez que o ágio objeto de questionamento foi apurado, contabilizado e declarado pelo contribuinte em 2005, sendo, portanto, esse o termo inicial para o início da contagem do prazo decadencial, encerrando-se em 30 de novembro de 2010.*
- Os artigos 385 e 386 do Regulamento do Imposto de Renda versam sobre o registro de ágio na aquisição de participação societária e sobre a possibilidade de sua amortização. Desses dispositivos legais se conclui que no momento da aquisição de participações societárias sujeitas à equivalência patrimonial, as pessoas jurídicas são obrigadas a desdobrar o custo de aquisição em valor de patrimônio líquido e ágio. Com a liquidação do investimento adquirido com ágio mediante*

incorporação, fusão ou cisão, a pessoa jurídica sobrevivente tem o direito de amortizar o ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura em, no mínimo, 5 anos, contanto que haja estudo suportando o mesmo ágio. Conclui o impugnante que o registro e amortização do ágio dependeriam única e tão somente de: i) haver aquisição de participação societária sujeita a avaliação pelo método de equivalência patrimonial; ii) o custo de aquisição ser superior ao valor do patrimônio líquido da participação adquirida; iii) ágio ser fundamentado em expectativa de rentabilidade futura; e, iv) investimento adquirido com ágio ser liquidado mediante incorporação, fusão ou cisão. Passa a demonstrar ter cumprido tais requisitos;

- Alega que o negócio jurídico em exame (aquisição de participação societária via ato de integralização de capital) são válidos, conforme art. 104 do Código Civil, vez que praticados por agente capaz, com objeto lícito, possível e determinado e sob a forma prescrita em lei. Portanto, não cabe a autoridade fiscal alegar que as operações não seriam aptas a gerar o registro de ágio, vez que não há qualquer vício ou ilicitude que autorizasse a sua válida desconsideração;*

- Ao contrário do afirmado pela fiscalização, a aquisição de participação societária não se dá exclusivamente com o pagamento em dinheiro. Cita o caso de contribuição de capital, em que para a sociedade investidora o recebimento de quotas de outra empresa em ato de integralização de capital nada mais é do que uma aquisição de participação societária com pagamento em quotas, já para a sociedade alienante, se trata de alienação de participação societária com recebimento do pagamento em quotas da empresa investidora. Conclui a impugnante, que a “aquisição de participação societária” que é requisito para a amortização do ágio, pode ser realizada por todas as formas previstas na legislação cível (compra e venda, subscrição de capital com integralização de quotas, dação em pagamento, dentre outras”, por conseguinte, como houve aquisição de participação societária, a DSRB LTDA era obrigada a desdobrar seu custo de investimento em valor de patrimônio líquido e ágio;*

- Argumenta que a efetiva alienação de participação societária é ratificada pelo fato de a própria Receita Federal do Brasil ter exigido o recolhimento de Imposto de Renda em razão de ganho de capital auferido pela Du Pont Spain na venda da participação societária detida na impugnante e na Pioneer para a Griffin, pois a apuração de ganho de capital pressupõe dois requisitos essenciais: i) alienação de um bem e ii) existência de uma diferença positiva entre o valor de alienação e o custo de aquisição do bem (art. 138 do RIR/99);*

- Assim, conclui o impugnante: “se a própria Receita Federal do Brasil entendeu que para fins de ganho de capital houve uma alienação de participação societária e que esta ocorreu por um custo superior ao de aquisição, é inquestionável, também, que ao se analisar as regras para registro e*

amortização de ágio há que se concluir, igualmente, que houve uma aquisição de participação societária por valor superior ao custo de aquisição que autoriza o registro e a amortização de ágio.”;

- *O custo de aquisição é superior ao patrimônio líquido, gerando o ágio objeto da amortização. O custo de aquisição da Du Pont do Brasil foi de R\$ 817.218.206,83, sendo que a empresa detinha patrimônio Líquido de R\$ 116.846.220,60, gerando ágio de R\$ 700.371.986,23. Já o custo de aquisição da Pioneer Sementes foi de R\$ 1.249.612.159,12, sendo que a empresa detenha patrimônio líquido de R\$ 304.105.258,61, gerando ágio de R\$ 945.506.900,51;*

- *O fundamento do ágio gerado é a expectativa de rentabilidade futura, documentado em extensos estudos realizados por empresa idônea, com credibilidade e reconhecimento pelo mercado (Ernst & Young Assessoria Empresarial Ltda). Os estudos foram realizados com base na elaboração de um fluxo de caixa descontado, método mundialmente aceito para se obter o valor econômico de uma empresa, de acordo com sua expectativa de geração de caixa (rentabilidade) no futuro. Portanto, não caberia o argumento utilizado pela autoridade fiscal de que o ágio apurado entre partes relacionadas não poderia ser aceito por faltar subjetividade na avaliação do valor econômico das empresas, por terem se baseado em estudos realizados pela própria entidade e sem validação pelo mercado;*

- *Ainda sobre a validação do estudo pelo mercado, argumenta o impugnante que a norma determina que o ágio deve estar baseado em estudo específico, o qual foi realizado pela Ernst Young, não sendo possível falar em subjetivismos, pois são estudos sérios e pautados nas normas contábeis. Ademais, destaca o contribuinte que a autoridade fiscal não indicou, de forma objetiva, qualquer incorreção ou equívoco nos referidos estudos;*

- *Por fim, em relação aos requisitos previstos para registro e amortização do ágio, destaca que o investimento na impugnante e na Pioneer Sementes foi liquidado mediante incorporação da DSRB Ltda e da Pioneer pela Impugnante.*

- *Sobre o argumento da fiscalização de que não houve propósito comercial nas operações societárias que geraram o ágio, o impugnante alega que a reorganização societária foi resultado de projeto global empreendido pela Du Pont, nomeado “One Du Pont”, tendo como objetivo a reunião de todas as empresas em uma única, gerando melhor atendimento aos clientes, e também redução de custos, dessa forma, não haveria que se falar em ausência de propósito comercial. Traz à baila, também, o argumento de que incorreu em ônus com a reorganização societária, vez que perdeu significativos prejuízos fiscais acumulados pelas demais empresas incorporadas, bem como apurou e recolheu vultoso ganho de capital;*

- *Invocando o direito à liberdade de auto-organização, argumenta o impugnante que existindo mais de uma alternativa lícita para reorganização societária, não haveria óbices para escolher aquela que geraria menor tributação, não podendo o Fisco descaracterizar tais operações sob o pretexto de que outra operação seria a real;*
- *Enfatiza o impugnante que a amortização de ágio interno é possível, pois no tempo da reorganização societária (2005) não havia norma impeditiva. O impedimento apenas veio com a edição do artigo 22 da Lei 12.973/2014, prevendo expressamente a possibilidade de amortização de ágio por rentabilidade futura nos casos de aquisição de participação societária entre partes não dependentes. Ademais, argumenta que, na falta de previsão legal, não pode a autoridade fiscal basear o impedimento em vedações previstas na disciplina contábil;*
- *Sobre a inobservância de regras contábeis apontada pela autoridade fiscal defende o impugnante:*
 - *A Resolução CFC nº 750/93 não veda o registro a valor de mercado de investimento em empresa cujo valor contábil de ativos líquidos é inferior ao referido valor de mercado, visa a resolução a manutenção do valor original dos ativos da empresa, impedindo alterações, exceto quando previstos em lei. No caso em tela, tal resolução não se aplicaria, visto que não houve reavaliação de ativos próprios, mas sim a aquisição pela DSRB de participação acionária no impugnante e na Pioneer, assim, para a DSRB o valor original do investimento é o valor do seu custo de aquisição;*
 - *Não procede o argumento de que a teoria contábil e a legislação brasileira reconhecem e dão respaldo apenas ao ágio pago em uma negociação entre comprador e vendedor não relacionados entre si com base no Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 1/2007, visto que: i) as normas contábeis mencionadas na autuação são inspiradas na Lei 11.638/2007, que trouxe relevantes alterações na ciência contábil, assim não se tratam de normas meramente interpretativas aplicáveis retroativamente, não podendo ser aplicadas às aquisições de participações societárias ocorridas em 2005; ii) as normas citadas, embora previstas no âmbito contábil, não são aplicáveis na apuração do lucro e da base de cálculo da CSLL, por expressa previsão legal nesse sentido (art. 16 da Lei 11.941/09); iii) o Pronunciamento CPC -04 não se aplicaria ao caso em tela, pois se aplica ao ágio gerado internamente, tratando da avaliação de intangíveis pela própria empresa, não se relacionando a operações de aquisição; iv) a expressão “ágio gerado internamente” no âmbito da CVM e no meio contábil se refere as operações de “reavaliação espontânea” de sociedades controladas ou coligadas;*
- *Argumenta que o débito de CSLL exigido no auto de infração deve ser cancelado, visto que não há base legal que*

determine a adição do montante correspondente à amortização do ágio em sua base de cálculo;

- *Defende a impossibilidade de aplicação da multa agravada de 150% sob o fundamento de que a reorganização societária foi legítima e com propósito negocial, não havendo que se falar em simulação nos termos do art. 167 do Código Civil e nem em conduta fraudulenta, vez que essa não foi devidamente comprovada pela fiscalização;*
- *Por fim, alega não ter conhecimento das razões pela qual a autoridade fiscal considerou que a compensação a maior de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, vez que a fiscalização apenas apontou que o valor disponível para compensação no SAPLI era inferior ao compensado, portanto, impossibilitada de apresentar qualquer tipo de contestação. Acredita ser resultado do auto de infração lavrado em 2011 (processo administrativo 13896.722004/2011-18), pois nesse as autoridades fiscais utilizaram parte do saldo para compensar valores de IRPJ e CSLL supostamente devidos. Entretanto, tal processo ainda encontra-se pendente de decisão final transitado em julgado na esfera administrativa, estando com a sua exigibilidade suspensa.*

Portanto, pede o impugnante o reconhecimento da regularidade do ágio registrado e amortizado nas operações de reorganização societária. Quanto à compensação indevida de prejuízo fiscal, requer o sobrestamento do presente processo para que seja aguardado o desfecho do processo administrativo 13896.722004/2011-18. Subsidiariamente requer que seja reconhecida a decadência do crédito tributário, e também a improcedência da cobrança dos débitos de CSLL bem como da multa qualificada de 150%”.

7. Em sessão de 22 de junho de 2017, a 1ª Turma da DRJ/SPO, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, nos termos do voto relator, Acórdão nº 16-78.106 (fls. 4268/4316), cuja ementa recebeu o seguinte descritivo, *verbis*:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2011

PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. AQUISIÇÃO ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO. ÁGIO. AMORTIZAÇÃO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE.

O registro do custo de aquisição de participação em empresa pertencente ao mesmo grupo econômico deve ser feito pelo valor do patrimônio líquido, sendo vedada a amortização fiscal de ágio, ainda que tenha sido registrado com base em rentabilidade futura de acordo com estudo elaborado por empresa especializada e que tenha ocorrido incorporação nos termos dos artigos 385 e 386 do Regulamento do Imposto de Renda, porque entre empresas ligadas desde antes do início das operações societárias falta a necessária independência entre as partes

envolvidas caracterizadora de uma operação de mercado apta a gerar valor de mercado e ágio.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. FRAUDE. MULTA. 150%.

Em lançamento de ofício é devida multa qualificada de 150% calculada sobre a totalidade ou diferença do tributo que não foi pago ou recolhido quando demonstrada ação ou omissão fraudulenta do contribuinte.”

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2011

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

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TERMO INICIAL.

Em relação à decadência, a contagem do prazo deve ter como base a data a partir da qual o Fisco poderia efetuar o lançamento, ou seja, a data do fato gerador da obrigação. Sob essa ótica, para efeito de tributação da amortização indevida do ágio, a simples apuração desse ágio não dá azo a qualquer infração a qual só poderia, eventualmente, caracterizar-se quando da amortização. Isso porque o valor amortizado é despesa que reduz o resultado tributável gerando, quando indevida, a infração passível de lançamento.

SOBRESTAMENTO DO PROCESSO. IMPOSSIBILIDADE

A Administração Pública tem o dever de impulsionar o processo até sua decisão final (Princípio da Oficialidade). Se até mesmo em caso de pendência de decisão definitiva no Poder Judiciário, instância superior e autônoma em relação à esfera administrativa, descabe o sobrestamento do processo administrativo, igual conclusão se impõe quando há pendência de decisão administrativa definitiva relativa à exigência formalizada de ofício no período.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”.

Dos Fundamentos da DRJ/SPO

8. A DRJ/SPO não acatou os argumentos da Recorrente, em síntese, sob os seguintes fundamentos:

Questões Preliminares

8.1. A preliminar de decadência foi afastada por considerar equivocado o termo inicial para contagem do prazo decadencial utilizado pela contribuinte.

8.2. Em se tratando de autuação pela não adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL das despesas de amortização de ágio, a data que deve ser considerada como termo inicial é a de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e não a data em que foram realizadas as operações societárias que deram origem ao ágio.

No mérito

I. Da impossibilidade de deduzir despesas de amortização de ágio geradas em reorganização societária envolvendo pessoas jurídicas sobre controle comum

8.3. Inicialmente, delimita-se o objeto da presente lide na possibilidade da legislação vigente amparar ou não a dedutibilidade da despesa com amortização de ágio gerado em reorganizações societárias envolvendo empresas de um mesmo grupo econômico, convencionado como “ágio interno” ou ágio de si mesmo.

8.4. Diferentemente do alegado pela contribuinte, o ágio interno não deixou de ser dedutível somente a partir da MP 627/2013, posteriormente convertida na Lei nº 12.973/2014, pois esta norma materializou posição já consolidada na ciência contábil e na jurisprudência administrativa. O princípio contábil de registro dos componentes do patrimônio pelo valor original ou histórico já existia bem antes de 2005, época dos fatos em questão.

8.5. Não é possível a geração de ágio na transferência de participações societárias valoradas a mercado entre partes relacionadas, por faltar a independência necessária para validar os valores registrados, não sendo suficiente a apresentação de laudo. Isso porque, o laudo representa uma reavaliação de ativos, e nenhum registro contábil faz prova a favor de quem o escritura, sem qualquer documentação comprobatória que o lastreie, nos termos do artigo 923 do RIR/99.

8.6. O registro do ágio na aquisição de participações societárias, nos termos do artigo 385 do RIR/99, pressupõe um custo de aquisição que não se faz presente nos casos de reorganizações societárias entre partes relacionadas.

8.7. A fiscalização não questiona a reorganização societária em si, pois o contribuinte é livre para organizar suas empresas da forma que melhor atender aos seus interesses, mas questionou se a forma como se deu seria suficiente para gerar um ágio passível de amortização e dedução da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

II. Da não dedutibilidade da amortização de ágio na apuração da base de cálculo da CSLL

8.8. Apesar do IRPJ e da CSLL terem bases de cálculo definidas em legislação própria, considera que os artigos 7º da Lei nº 9.532/97, 10 da Lei nº 9.718/98 e 386 do RIR/99 também impedem a dedutibilidade da amortização do ágio na apuração da base de cálculo da CSLL. Logo, considera que a apuração nos moldes do artigo 7º da Lei nº 9.532/97 deve ser aplicada de forma idêntica à apuração de cálculo da CSLL.

III. Da glosa da compensação de prejuízo fiscal

8.9. A alegação da contribuinte de ausência de motivação relativa à infração de insuficiência de saldo para compensação fiscal deve ser afastada, vez que o sujeito passivo teve ciência do demonstrativo de compensação no curso do processo administrativo nº 13896.722004/2011-18, e, portanto, tinha total conhecimento dos fatos que levaram à revisão dos saldos de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL.

8.10. Sobre o pedido da contribuinte de sobrestamento do presente processo até a decisão definitiva do processo administrativo correlato, considera que não há na legislação que rege o processo administrativo previsão de tal suspensão.

IV. Da multa qualificada

8.11. Com base no que foi apurado no processo referente ao ágio amortizado pela Du Pont nos anos-calendário 2005 a 2010, entende que deve ser mantida a qualificação por restar configurada a fraude - a contribuinte tinha conhecimento que os ágios formados em sua escrituração eram ilegítimos.

Das Razões constantes do Recurso Voluntário

9. Cientificada da decisão (ciência eletrônica em 07/07/2017, de fl. 4326), a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 4329/4377) em 04/08/2017, reiterando em parte as razões já expostas em sua Impugnação (fls. 4004/4083) e complementando, em síntese, com os seguintes pontos:

I. Regras contábeis para registro e amortização do ágio

9.1. Parte das normas trazidas pela decisão da DRJ para fundamentar alegação de que o ágio interno não deixou de ser dedutível somente a partir da MP 627/2013 são aplicáveis apenas para fatos geradores ocorridos após as operações em análise.

9.2. As referidas normas são inspiradas na Lei nº 11.638/2007 e trouxeram relevantes modificações para a ciência contábil brasileira, tratando-se de uma nova aplicação de conceitos contábeis.

9.3. Como as operações societárias que resultaram o ágio amortizado pela Recorrente são relativas ao ano-calendário de 2005, não há que se falar na aplicação desses novos conceitos contábeis por serem cabíveis aplicáveis apenas a partir de 2008.

9.4. Por expressa previsão legal, as normas contábeis citadas pela autoridade julgadora não são aplicáveis para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

II. Da amortização de ágio interno

9.5. Os artigos 385 e 386 do RIR/99 nunca trouxeram previsão de restrição ao chamado ágio interno. E, diferentemente do que foi afirmado na decisão da r. DRJ, a vedação de registro e amortização de ágio em operações realizadas dentro de um mesmo grupo econômico apenas foi vedada com o advento da Medida provisória nº 627/2013, convertida na Lei nº 12.973/2014.

9.6. O ágio por rentabilidade futura previsto na Lei nº 12.973/2014 é uma figura bastante diferente daquela anteriormente prevista na Lei nº 9.532/97, pois apenas a primeira traz expressamente a previsão de que a dedutibilidade só é admitida nos casos em que a aquisição ocorrer entre empresas independentes.

9.7. No mais, o artigo 65 da Lei nº 12.973/14 determinou claramente que as regras anteriores continuariam a ser aplicáveis com relação a aquisições de participação societária realizadas até 31 de dezembro de 2014.

III. Da avaliação econômica das empresas adquiridas

9.8. A legislação não prevê nenhuma ressalva quanto a forma de comprovação de registro contábil do ágio gerado em operações como as do presente caso nem prevê validação de terceiros, exigindo apenas que o contribuinte mantenha arquivada a demonstração que comprova a expectativa de rentabilidade futura que fundamentou o ágio.

9.9. Cabe à fiscalização demonstrar e comprovar qual seria a razão para desconsiderar os estudos apresentados pela Recorrente.

IV. Do custo de aquisição e da tributação do ganho de capital

9.10. Sobre o custo da aquisição, ressalta que em momento algum a Recorrente afirmou que a perda de saldo de prejuízo fiscal acumulado pelas empresas incorporadas representaria o custo de aquisição das participações societárias, mas apenas afirmou que a referida perda representa um dos ônus resultantes das operações em questão.

9.11. Houve custo de aquisição nas operações em questão. O pagamento para a aquisição de participação societária foi realizado mediante entrega de quotas do capital da empresa adquirente, o que é previsto no artigo 132 do RIR/99 e confirmado pela própria Receita Federal do Brasil na Solução de Consulta nº 288 da Superintendência Regional da Receita Federal da 6ª Região Fiscal, de 22 de novembro de 2006.

9.12. A alienação de participação societária deve ser considerada válida inclusive porque a RFB exigiu o recolhimento de Imposto de Renda em razão do ganho de capital auferido pela Du Pont Spain na venda da participação societária que esta detinha na Recorrente e na Pioneer para a Griffin.

9.13. A análise do direito à amortização do ágio está relacionada com a referida apuração de ganho de capital, pois não se pode admitir diferentes caracterizações jurídicas para uma mesma operação societária.

V. Da decadência

9.14. Conforme afirmado pelas autoridades fiscais e julgadoras, o que está sendo discutido no presente processo é a possibilidade da existência do ágio e, portanto, este fato poderia ter disso questionado desde 2005.

9.15. As autoridades fiscais estão questionando, em sua essência, um ato praticado e declarado em 2005. Aplicando-se o artigo 173, inciso I, do CTN, a contagem do prazo decadencial se encerrou no dia 30/11/2010.

VI. Da ausência de vedação à amortização do ágio em relação à CSLL

9.16. O fundamento legal aplicável ao IRPJ não deve ser usado para a CSLL. Não há base legal que determine a adição do montante correspondente à amortização do ágio na apuração da base de cálculo da CSLL, portanto não é exigível do contribuinte a aplicação de tal equivalência.

VII. Da impossibilidade de aplicação da multa agravada de 150%

9.17. Não há fatos ou provas que sustentem a alegação de fraude por suposto conhecimento por parte da Recorrente da irregularidade da amortização do ágio em questão, logo não há que se falar em multa qualificada. No mais, a restrição da amortização defendida pelas autoridades administrativas não era notória, visto que existem decisões na esfera administrativa que reconhecem a legitimidade de tal procedimento.

9.18. Ainda que se assuma ter havido infração à legislação, a fiscalização deveria ter interpretado o artigo 44 da Lei nº 9.430/96 da maneira mais favorável, implicando na aplicação da multa de ofício de 75%, mas não o fez.

VIII. Da suposta compensação a maior de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL

9.19. As autoridades fiscais têm o dever de comprovarem como foi apurada a divergência entre a os valores existentes no sistema interno da RFB, o SAPLI, e valores compensados, sendo imprescindível a indicação da fundamentação da referida divergência.

9.20. Por fim, fica evidente que a decisão a ser proferida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no processo nº 13896.722004/2011-18 tem relevância para o presente processo, pois, se favorável a Recorrente, o direito à amortização de ágio será confirmado e, conseqüentemente, os valores exigidos de IRPJ e CSLL serão cancelados. Logo, seria recomendável aguardar o desfecho do citado processo correlato.

10. Ao final, a Recorrente requer: (i) que seja reconhecida a improcedência do lançamento fiscal, cancelando as exigências de IRPJ e CSLL; (ii) o sobrestamento do feito até o julgamento definitivo do processo administrativo nº 13896.722004/2011-18; (iii) subsidiariamente, que seja reconhecida a decadência do crédito tributário, em razão do ágio ter sido registrado e amortizado no ano de 2005; (iv) alternativamente, que seja reconhecida a improcedência da cobrança dos débitos de CSLL e da multa qualificada de 150%.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Gisele Barra Bossa, Relatora

11. O recurso é tempestivo e cumpre os demais requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

Questão Preliminar

I. Da Inocorrência de Decadência no Caso Concreto

12. Considero que o prazo decadencial para a lavratura de auto de infração para a glosa de despesas de amortização de ágio tem início com a efetiva dedução de tais despesas pelo contribuinte, pois somente a partir daí é possível cogitar inércia do fisco.

13. No presente caso, a redução no valor dos tributos por conta aproveitamento de despesas de amortização de ágio ocorreu anualmente, a partir de 2005 e finalizando em 2011, e não no momento em que foram realizadas as operações societárias que deram origem ao ágio em questão, em 2005.

14. Por essa razão, como marco inicial do prazo decadencial, não se pode tomar a data em que foram realizadas as operações societárias que deram origem ao ágio. Para esse fim, relevante é a data de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ao final de cada ano-calendário, a partir de 31/12/2005, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN.

15. Nesse sentido, inclusive, é a jurisprudência desse E. CARF, *verbis*:

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TERMO INICIAL.

Em relação à decadência, a contagem do prazo deve ter como base a data a partir da qual o Fisco poderia efetuar o lançamento, ou seja, a data do fato gerador da obrigação. Sob essa ótica, para efeito de tributação da amortização indevida do ágio, a simples apuração desse ágio não dá azo a qualquer infração a qual só poderia, eventualmente, caracterizar-se quando da amortização. Isso porque o valor amortizado é despesa que reduz o resultado tributável gerando, quando indevida, a infração passível de lançamento.

(Processo nº 13502.721043/2014-27, Acórdão nº 1201-001.861, 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / 1ª Seção, Sessão de 17 de agosto de 2017, Relator Luis Fabiano Alves Penteado).

DECADÊNCIA. FATOS COM REPERCUSSÃO EM PERÍODOS FUTUROS.

É legítimo o exame de fatos ocorridos há mais de cinco anos do procedimento fiscal para deles extrair a repercussão tributária em períodos ainda não atingidos pela caducidade. A restrição decadencial, no caso, volta-se apenas à impossibilidade de lançamento de crédito tributário no período em que se deu o fato.

(Processo nº 10845.722254/2011-65, Acórdão nº 1102-000.875, 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária / 1ª Seção, Sessão de 12 de junho de 2013, Relator João Otávio Oppermann Thomé).

16. Não há como concordar com o racional da Recorrente no sentido de que o fisco não poderia mais desafiar a formação do ágio, pois, tal racional configura verdadeiro desrespeito ao disposto no artigo 37 da Lei 9.430/96, *verbis*:

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

17. Sob este aspecto, a jurisprudência pacífica do CARF converge no sentido de que “*se a lei determina que o sujeito passivo deva guardar documentos referentes a negócios jurídicos que venham produzir efeitos fiscais futuros, há de se concluir, necessariamente, que essa lei dá ao fisco o direito de examiná-los. Pois não haveria razão de a lei tributária exigir que o sujeito passivo guardasse documentos se não fosse para ficarem à disposição de eventual exame pela autoridade tributária. E se a lei confere ao fisco o direito de examinar aqueles documentos, é porque também lhe dá o direito de vir a questionar os negócios jurídicos ali registrados, desde que para constituir créditos tributários relativos a fatos geradores ocorridos em períodos posteriores, ainda não alcançados pela decadência, nos termos do art. 150, § 4º, e do art. 173, I, ambos do CTN.*” (Processo nº 10970.720271/2012-11, Acórdão nº 9101-002.387, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Sessão de 13 de junho de 2016, Relator Luis Flávio Neto).

18. No mais, conforme bem consignado pelo Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, “*pode a fiscalização verificar documentos e analisar fatos ocorridos há mais de cinco anos para deles extrair a repercussão tributária de exercícios futuros. A vedação contida no Código Tributário Nacional impossibilita apenas o lançamento de crédito tributário relativo a período já fulminado pela decadência*”. (Processo nº 16643.720041/2011-51, Acórdão nº 1201-001.872, 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / 1ª Seção, Sessão de 19 de setembro de 2017).

19. *In casu*, relativamente a glosa do ano-calendário de 2011, o termo inicial é 31/12/2011 e, portanto, a autoridade teria até 31/12/2016 para lançar o crédito tributário respectivo. Como o auto de infração foi lavrado em 19/12/2016 e a contribuinte intimada em 21/12/2016 (fls. 3836 e 3837), não há que se falar em decadência do crédito tributário.

20. Por fim, nesta mesma linha, é a recente Súmula CARF nº 116, *verbis*: “*Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança.*”

21. Dessa forma, rejeito a preliminar em questão.

Questões de Mérito

I. Das Regras Contábeis para Amortização do Ágio

22. As autoridades fiscal e julgadora consideram que, sob o ponto de vista contábil, a amortização de ágio em operação realizada entre partes ligadas seria vedada pela legislação e normativos contábeis.

23. Fundamentam seu raciocínio, essencialmente, nas seguintes normas contábeis: artigo 7º da Resolução CFC n.º 750/93, que trata do Princípio do Registro pelo Valor Original, no item 120 da Resolução CFC n.º 1.110/07, no CPC n.º 04, bem como no Ofício-Circular CVM/SNC/SEP n.º 01/07. Confirma-se os respectivos trechos da r. decisão de piso:

“Esse entendimento é claramente depreendido da Resolução CFC n.º 1.110/2007, que aprovou a NBC T 19.10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, in verbis:

“120. O reconhecimento de ágio decorrente de rentabilidade futura gerado internamente (goodwill interno) é vedado pelas normas nacionais e internacionais. Assim, qualquer ágio dessa natureza anteriormente registrado precisa ser baixado.” (g.n)

O mesmo entendimento (impossibilidade de reconhecimento de ágio gerado internamente) é veiculado no CPC n.º 04, aprovado em 2010:

“Ágio derivado de expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente.

48. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

49. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos no presente Pronunciamento. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente, o que não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo.

O tema também é tratado e vedado pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) no Ofício-Circular CVM/SNC/SEP n.º 1, de 2007, nos seguintes termos:

20.1.7 “Ágio” gerado em operações internas

A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de “ágio”.

Uma das formas que essas operações vêm sendo realizadas, inicia-se com a avaliação econômica dos investimentos em controladas ou coligadas e, ato contínuo, utilizar-se do resultado constante do laudo oriundo desse processo como referência para subscrever o capital numa nova empresa. Essas operações podem, ainda, serem seguidas de uma incorporação.

Outra forma observada de realizar tal operação é a incorporação de ações a valor de mercado de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.

Em nosso entendimento, ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge, única e exclusivamente, quando o preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento. E mais, preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.

Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como “arm’s length”.

Portanto, é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade. (...)

Não cabe também a alegação da impugnante de que os pronunciamentos contábeis e o posicionamento da CVM não se adequariam ao caso em questão, por terem sido emanados após o registro do ágio. A vedação ao reconhecimento de uma mais-valia gerada de uma transação entre partes relacionadas advém da Ciência Contábil e foi consagrada pelo Conselho Federal de Contabilidade que enunciou esse impedimento, expressamente, como consequência do Princípio do Registro pelo Valor Original, consoante artigo 7º da Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993, com a redação vigente até edição da Resolução CFC nº 1.282, de 28 de maio de 2010:

SEÇÃO IV

O PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL

Art. 7º Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.

Parágrafo único. Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

I – a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;

II – uma vez integrado no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;

III – o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;

IV – os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada;

V – o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos.

Conclui-se, portanto, que bem antes da época dos fatos em questão (ano de 2005), já havia o princípio contábil de registro dos componentes do patrimônio pelo valor original ou histórico.”

24. Contudo, considero que os o argumentos contábeis mencionados acima não podem servir de justificativa para a glosa das despesas de amortização de ágio.

25. Inicialmente, cumpre ressaltar que tais normas, em sua maioria, somente são aplicáveis para fatos geradores ocorridos após as operações sob análise. Isso porque, tais normas advêm da Lei nº 11.638/2007 e trouxeram relevantes modificações nos procedimentos contábeis brasileiros, no contexto de internacionalização da contabilidade¹.

¹ Acerca desta temática, vale citar trecho da introdução da Resolução CFC n.º 1.055/2005, que criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis: "Considerando que a crescente importância da internacionalização das normas contábeis vem levando inúmeros países a caminhar para um processo de convergência que tenha como consequência: a redução de riscos nos investimentos internacionais (quer os sob a forma de empréstimo financeiro quer os sob a forma de participação societária), bem como os créditos de natureza comercial, redução de riscos essa derivada de um melhor entendimento das demonstrações contábeis elaboradas pelos diversos países por parte dos investidores, financiadores e fornecedores de créditos; a maior facilidade de comunicação internacional no mundo dos negócios com o uso de uma linguagem contábil mais homogênea; a redução do custo do capital que deriva dessa harmonização, o que no caso é de interesse, particularmente, vital para o Brasil.” Na mesma esteira é a introdução do próprio Pronunciamento Técnico CPC-4: “Em sintonia com o propósito de convergência contábil estabelecido pelo CPC e preconizado pela Lei n.º 11.638/2007, a base do CPC-04 que está sendo colocado em Audiência Pública é o pronunciamento sobre Ativos Intangíveis emitido pelo IASB – International Accounting Standards Board (IAS-38), sendo preservados todos os itens contidos no original. Não obstante, considerando o estágio do processo de Convergência das normas contábeis no Brasil, incluindo a edição da Lei n.º 11.638/07, algumas inclusões se fizeram necessárias basicamente relacionadas à inserção dos conceitos de apuração e mensuração de ágios (goodwill).”

26. Não estamos tratando aqui de meras normas interpretativas aplicáveis retroativamente, mas sim de normativos que cuidam da aplicação de novos conceitos contábeis, introduzidos a partir da publicação da Lei nº 11.638/2007.

27. Tanto isto é verdade que o chamado Regime Tributário de Transição (“RTT”) preconizava a aplicação, para fins contábeis, das normas existentes na contabilidade em 31 de dezembro de 2007. Assim, se os novos Pronunciamentos Contábeis fossem aplicáveis retroativamente, pois de natureza meramente interpretativa de regras já existentes, então não seria sequer possível a aplicação do Regime Tributário de Transição.

28. Verifica-se, então, que o próprio Poder Legislativo confirma a aplicação dos novos Pronunciamentos Contábeis somente a partir da respectiva edição dos mesmos (após 2008). Desde já, vale assinalar que as operações societárias que resultaram o ágio amortizado pela Recorrente são relativas ao ano-calendário de 2005.

29. O Pronunciamento Técnico do CPC nº 04, de 03 de outubro de 2008 (exceto o item 107 da Norma Brasileira de Contabilidade de natureza técnica [“NBC T”] nº 19.8, que entrou em vigor a partir dos exercícios findos encerrados em 2009) é aplicável tão somente em relação aos fatos ocorridos a partir de 28 de novembro de 2008, data de publicação da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.139, de 21 de novembro de 2008, que aprovou o Pronunciamento Técnico do CPC nº 04, de 03 de outubro de 2008 e tornou sua observância e cumprimento obrigatórios pelas sociedades e entidades sujeitas às Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica (“NBC T”) editadas pelo CFC.

30. Logo, com relação às aquisições de participações societárias efetuadas pela Recorrente no ano de 2005, são inaplicáveis o Pronunciamento Técnico do CPC nº 04/2008 e a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.139/2008, posto que ambos foram editados em 2008, isto é, posteriormente à data de acontecimento dos fatos objeto da presente autuação e, conseqüentemente, alcançam somente fatos ocorridos a partir de 28 de novembro de 2008, data de publicação da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.139/2008.

31. Nesse sentido, é o parecer do Professor Eliseu Martins, confirmam-se alguns trechos:

“Lembramos que, ainda assim, com relação ao ágio já registrado e passível de amortização em virtude de transação ocorrida anteriormente a 2010, deve-se preservar a continuidade do mesmo tratamento fiscal aplicável anteriormente às novas normas contábeis, como garantem as Leis nos 11.638/07 e 11.941/09. (...)

E, muito provavelmente a partir desse movimento, é que nasceu o Ofício-Circular CVM/SNC/SEP no 01/07, comentado anteriormente, que procurou, tempos depois, desincentivar essa prática contábil entre as empresas abertas. Mas o autor Eliseu Martins, como membro do CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis, só conseguiu a implementação daquele objetivo quando participou ativamente da emissão dos Pronunciamentos Técnicos

CPC 15 – Combinação de Negócios, CPC 18 – Investimento em Coligada e em Controlada, e principalmente da emissão da

Interpretação Técnica ICPC 09 – Demonstrações Contábeis Individuais, Demonstrações Separadas, Demonstrações Consolidadas e Aplicação do Método de Equivalência Patrimonial.

*Nesta última norma, **vigente apenas a partir de 2010**, é que se tem, com todas as letras:*

55. Nas operações com controladas os lucros não realizados são totalmente eliminados tanto nas operações de venda da controladora para a controlada, quanto da controlada para a controladora ou entre as controladas.”

*Portanto, e conforme já esclarecido anteriormente, **somente a partir de 2010**, quando da implantação obrigatória da norma, é que não se tem mais a possibilidade, para fins contábeis, de a vendedora, sob controle comum, reconhecer lucro na venda de **qualquer ativo** para a controladora ou outra controlada, e nem de a adquirente reconhecer o ágio na parte excedente originalmente constante na vendedora. (...)*

Ou seja, é imperativo concluir que as normas criadas posteriormente a 2005, acima mencionadas, devem ser entendidas como normas novas e não meramente interpretativas aplicáveis retroativamente.” (grifos nossos)

32. Portanto, das normas contábeis citadas pelas autoridades fiscal e julgadora, estava vigente à época dos fatos apenas a Resolução CFC n.º 750/93, que trata do Princípio do Registro pelo Valor Original.

33. Contudo, o referido princípio não é aplicável ao presente caso.

34. Este princípio discorre sobre a obrigatoriedade de valoração de ativos e passivos com base em seu custo histórico. Os órgãos lançador e julgador, ao mencionarem o referido princípio, pretendem demonstrar que não se poderia registrar a valor de mercado um investimento em empresa cujo valor contábil dos ativos líquidos era inferior ao referido valor de mercado.

35. Considero equivocada a interpretação conferida ao referido princípio, pois esta visa manter o valor original dos ativos da empresa, impedindo sua alteração, exceto se expressamente permitido em lei.

36. No caso em tela não houve uma reavaliação de ativos próprios, mas a aquisição pela DSRB de participação societária na Recorrente e na Pioneer, pelo valor de mercado da referida participação, em conformidade com a legislação vigente.

37. Neste contexto, para a DSRB o valor original do investimento na Recorrente e na Pioneer é o valor do seu custo de aquisição, qual seja, o valor pago por ela nas referidas empresas.

38. Com efeito, a aquisição foi paga em quotas da Recorrente e da Pioneer Sementes, considerando-se o valor de mercado do investimento adquirido. Então, o que a Resolução 750/93 pretende é que, por exemplo, este valor original de aquisição do

investimento registrado pela DSRB não seja, no futuro, **alterado internamente**, pela própria Recorrente, através de uma reavaliação não expressamente autorizada em lei.

39. Para materializar tal racional, cito, novamente, o seguinte trecho do parecer elaborado pelo professor Eliseu Martins, que analisou as operações em tela:

“Consequentemente, de forma alguma o artigo 7º da Resolução CFC 750 proíbe o reconhecimento do ágio no caso concreto. Pelo contrário, ele o exigia, obrigando ao registro de um valor original para essa transação. À época, a consideração das condições totalmente individuais para cada empresa era a regra na elaboração das demonstrações contábeis, a não ser nos casos estritos de determinação legal ou normativa diferente. (...)”

Assim, como a filosofia era a do balanço individual, a figura do artigo 7º da Resolução 750 se referia à demonstração individual, e para a entidade adquirente o valor original era o acordado na transação. Pode-se afirmar que esse valor transacionado era o valor original que, em outras palavras, passou a ser o custo histórico do bem transacionado. Mesmo não havendo caixa na operação, como foi o caso aqui analisado.

Portanto, vale ressaltar novamente que, quando da contribuição das quotas da Pioneer e de ações da DP Brasil para a DSRB, foram atribuídos valores para as transações baseados em estudos de terceiros sobre os valores econômicos das participações contribuídas, sendo que de acordo com o art. 7º da Resolução CFC 750, este deve ser entendido como o valor original (ou custo histórico). Ou seja, não é possível concluir que a Resolução 750 impede ou impedia o registro a mercado de transações entre partes relacionadas, sendo que a DSRB não contrariou a interpretação de referida Resolução. O alcance dessa e das outras Resoluções, à época, era muito restrito.”

40. Ademais, as normas contábeis citadas pelas autoridades fiscal e julgadora não são aplicáveis para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, por expressa previsão legal.

41. Com efeito, parte dos referidos normativos foi instituída no âmbito das alterações introduzidas na Lei das S.A. pelas Leis nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e nº 11.941, de 27 de maio de 2009, com o objetivo de viabilizar a convergência e harmonização das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais.

42. Essas inovações no âmbito contábil, contudo, de acordo com o que dispõem os artigos 15 a 24 da Lei n.º 11.941/09 – que instituíram o Regime Tributário de Transição (“RTT”) – não são aptas a produzir efeitos no plano fiscal, como determina o artigo 16 daquele diploma legal².

² "Art. 16. As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007."

43. Assim, ainda que as normas expedidas pela CVM, pelo CPC e pelo CFC fossem aplicáveis no presente caso, é inconsistente a argumentação apresentada pelas autoridades fiscal e julgadora. Tais normativos não poderiam surtir efeitos para fins de apuração do lucro real, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

44. Sobre esse aspecto, o Parecer do Prof. Eliseu Martins, esclarece:

*“E é fundamental frisar que os quatro atos normativos: Pronunciamentos Técnicos CPC 15, CPC 18 e CPC 19 e Interpretação Técnica CPC 09, foram recepcionadas e adotadas tanto pela CVM (Deliberações 580/09, 605/09, 606/09 e 618/09, respectivamente), tornando-se obrigatórias para as companhias abertas, como também pelo Conselho Federal de Contabilidade (Resoluções CFC 1.175/09, 1.241/09, 1.242/09 e 1.262/09, respectivamente), o que tornou sua aplicação obrigatória a todos os contabilistas. Assim, em razão de as Resoluções do CFC alcançarem todos os profissionais da área contábil, a partir de sua edição as normas ora discutidas atingem todas as sociedades, inclusive as não tributadas com base no lucro real. Situação totalmente diferente da que existia à época dos fatos discutidos neste Parecer. **Mas voltamos a repetir: isso tudo para fins contábeis, já que, para fins fiscais, conforme as Leis nos 11.638/07 e 11.941/09, permanecem as mesmas regras fiscais vigentes em 31 de dezembro de 2007 (lembrando que, para 2008 e 2009, isso é verdade para quem optou pelo RTT – Regime Tributário de Transição).**” (grifos nossos)*

45. Ainda que fosse possível assumir que o CPC-04 se aplicasse à época dos fatos e caso o RTT fosse afastado, mesmo assim o Pronunciamento em tela não se aplicaria no caso concreto.

46. O CPC-04, assim como a Resolução CFC n.º 1.139/08, que o regulamentou, tratam da impossibilidade de criação de “ágio gerado internamente”, **o que não é o caso destes autos.**

47. Em verdade, o que tais normativos visam fazer é: **(i)** vedar o reconhecimento espontâneo de ágio gerado pela própria empresa e **(ii)** vedar a reavaliação de ágios registrados em decorrência de transações anteriores. O normativo trata de avaliação de intangíveis pela própria empresa e não se relaciona a operações de aquisição, como aquelas que se tem em mãos no presente caso.

48. Além disso, vale observar que o CPC 04 (refletido no NBC T 19.8) **excepcionou de forma expressa** o ágio fundado em expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) do tratamento contábil nele regulado, não se fazendo possível, portanto, sua aplicação ao caso em exame. Confira-se:

“Alcance

*2. O presente Pronunciamento aplica-se à contabilização de ativos intangíveis, **exceto:***

(a)

(b) ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (goodwill ou fundo de comércio) surgido na aquisição de investimento avaliado pelo método de equivalência patrimonial ou decorrente de combinação de negócios; .”

49. Por fim, a expressão “ágio gerado internamente”, no âmbito da Comissão de Valores Mobiliários (“CVM”) e no meio contábil, popularizou-se com a publicação do Ofício-Circular 01/2007. Este documento diz respeito, exclusivamente, a operações específicas de “reavaliação espontânea” de sociedades controladas ou coligadas, tal como se usava à luz do hoje revogado artigo 36 da Lei n' 10.637, de 30.12.2002 (“Lei nº 10.637/02”) ou, ainda, de incorporação de ações de sociedades controladas ou coligadas a valor de mercado.

50. Assim, tendo-se presentes os fins a que se destina o Ofício-Circular 01/2007, concluo que a pretendida transposição desse ato para a legislação tributária com vistas à restrição à dedução fiscal de ágio carece de qualquer embasamento legal no âmbito da legislação do IRPJ e da CSLL.

51. Diante do exposto, considero que a interpretação das doudas autoridades fiscais com relação aos argumentos contábeis para justificar a glosa das despesas de amortização do ágio não deve prevalecer e, portanto, acolho as razões apresentadas pela Recorrente.

II. Da Amortização do Ágio Interno

52. As autoridades fiscais afirmam que o registro e a amortização de ágio em operações realizadas dentro de um mesmo grupo econômico sempre foi vedado, sendo que a proibição trazida na Medida Provisória n.º 627/2013, convertida na Lei n.º 12.973/2014, apenas veio corroborar a posição consolidada. Para suportar tal alegação, fazem referência ao voto proferido pela conselheira Adriana Gomes Rego no acórdão n.º 9101-002.388 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

53. Data máxima vênia, não alinho-me a tal entendimento. Os artigos 385 e 386 do Regulamento do Imposto de Renda nunca veiculavam qualquer restrição ao chamado “ágio interno”.

54. A vedação em questão somente foi trazida com a edição da Medida Provisória n.º 627/2013, posteriormente convertida na Lei n.º 12.973/2014, que passou a limitar o registro de ágio a operações entre partes não relacionadas.

55. Nesse sentido, vale transcrever o teor do artigo 22 da Lei n.º 12.973/2014:

“Art. 22. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ágio por rentabilidade futura (goodwill) decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes, apurado segundo o disposto no inciso III do caput do art. 20 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, poderá excluir para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes o saldo do referido ágio existente na contabilidade na data da

aquisição da participação societária, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração."

56. Note-se que, em clara alteração da legislação anterior, a Lei n.º 12.973/2014 prevê que o ágio por rentabilidade futura somente poderá ser amortizado para fins fiscais quando "*decorrente de aquisição de participação societária entre partes não dependentes*".

57. A esse respeito, vale transcrever novamente o artigo 386 do Regulamento do Imposto de Renda:

"Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei n.º 9.532, de 1997, art. 7.º, e Lei n.º 9.718, de 1998, art. 10)"

58. Fica claro que, enquanto o artigo 386 do Regulamento do Imposto de Renda referia-se somente a "*participação societária adquirida com ágio ou deságio*", o novo artigo 22 da Lei n.º 12.973/2014 refere-se a "*participação societária adquirida com ágio por rentabilidade futura (goodwill) decorrente da aquisição de participação societária **entre partes não dependentes***", não restando dúvidas sobre a criação de nova condição para amortização fiscal do ágio.

59. Nesse sentido, vale transcrever a Exposição de Motivos da Medida Provisória 627/2013:

*"As novas regras contábeis trouxeram grandes alterações na contabilização das participações societárias avaliadas pelo valor do patrimônio líquido. Dentre as **inovações** introduzidas destacam-se a alteração quanto à avaliação e ao tratamento contábil do **novo ágio por expectativa de rentabilidade futura**, também conhecido como goodwill. O art. 21 estabelece prazos e condições para a dedução do novo ágio por rentabilidade futura (goodwill) na hipótese de a empresa absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com goodwill, apurado segundo o disposto no inciso III do art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977. **Esclarece que a dedutibilidade do goodwill só é admitida nos casos em que a aquisição ocorrer entre empresas independentes.**" (grifos nossos)*

60. Vejam que, o ágio por rentabilidade futura previsto na Lei 12.973 é considerado como o "novo ágio", uma figura bastante diferente daquela anteriormente prevista na Lei n.º 9.532/97, especialmente pelo fato de que "*a dedutibilidade do goodwill só é admitida nos casos em que a aquisição ocorrer entre empresas independentes*".

61. Assim, a alegação de que a vedação ao registro e amortização de ágio em operações entre partes relacionadas já existia mesmo antes da Lei n.º 12.973/14 não condiz com a alteração legislativa em comento.

62. Frise-se que a justificativa apresentada no voto que embasou o acórdão n.º 9101-002.388, mencionado pelas dd. autoridades julgadoras, é contraditória com a sua própria conclusão.

63. Isso porque, se a Lei n.º 12.973/2014 nada mais fez do que esclarecer o óbvio, logicamente não seria necessário editá-la, pois o regramento lá contido já seria de conhecimento geral dos contribuintes.

64. Portanto, se tanto o Poder Executivo quanto o Poder Legislativo explicitaram tal regra é porque, até aquele momento, não havia qualquer ressalva no ordenamento jurídico em relação às operações realizadas entre partes relacionadas e, portanto, ela não era óbvia.

65. Admitir o contrário é considerar que a lei possui palavras inúteis, o que contraria as regras básicas de hermenêutica e técnica legislativa. Nesta mesma linha, foi o voto proferido pelo conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, no acórdão n.º 1302-002.060, da 2ª Turma da 3ª Câmara da Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (caso correlato).

66. No mais, cumpre destacar que a própria Lei n.º 12.973/14 determinou **expressamente** que as regras anteriores (ou seja, art. 7º da Lei 9.532/97 refletido no artigo 386 do Regulamento do Imposto de Renda) continuam a ser aplicáveis com relação a aquisições de participação societária realizadas até **31 de dezembro de 2014**, *verbis*:

"Art. 65. As disposições contidas nos arts. 7º e 8º da Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e nos arts. 35 e 37 do Decreto-Lei nº1.598, de 26 de dezembro de 1977, continuam a ser aplicadas somente às operações de incorporação, fusão e cisão, ocorridas até 31 de dezembro de 2017, cuja participação societária tenha sido adquirida até 31 de dezembro de 2014."

67. Dessa forma, se de fato a legislação em comento estivesse apenas referendando entendimento, não seria necessário delimitar a aplicação das novas regras em análise somente às operações realizadas após a edição da Lei nº 12.973/14.

68. Do exposto, concluo que não há qualquer vedação na legislação tributária para o registro e amortização do ágio nas operações em comento.

III. Da Apresentação de Laudo Econômico

69. As autoridades fiscal e julgadora consideraram que a apresentação de laudo não seria suficiente para validar o registro contábil do ágio gerado em operações entre partes relacionadas porque este representaria uma reavaliação de ativos, bem como porque não há um terceiro para reconhecer a validade da projeção de rentabilidade futura.

70. No entanto, considero equivocado tal posicionamento. O laudo em questão não pode ser desconsiderado como meio hábil a suportar o registro do ágio, isso

porque a própria legislação exige apenas que o contribuinte mantenha arquivada a demonstração hábil a comprovar a expectativa de rentabilidade futura que fundamentou o ágio. Esse é teor do artigo 385, do RIR:

“Art. 385. - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em: (...)

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

I - valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.
§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.”

71. A legislação não prevê nenhuma ressalva quanto a forma de comprovação do fundamento econômico do ágio no caso de operações realizadas entre partes relacionadas, bem como não condiciona a validação dos valores apurados por um terceiro. Se o legislador não fez tal ressalva, não cabe a esta relatoria fazê-la.

72. No mais, tal prova é idônea. Nos termos do artigo, artigo 3º, inciso III, da Lei nº 9.784/99, é direito do contribuinte ver a documentação probatória apresentada devidamente analisada pelo órgão competente, sob pena de afronta aos valores constantes dos artigos 5º ao 8º, da Lei nº 13.105/2015 (Código de Processo Civil), bem como no artigo 2º da Lei nº 9.784/1999.

73. E, mesmo diante das hipóteses previstas no §4º, do artigo 38, da Lei nº 9.784/1999, em que as provas poderão ser recusadas³, o normativo dispõe sobre a necessidade de decisão fundamentada por parte da autoridade fiscal.

74. No mais, não cabe a autoridade fiscal e julgadora presumir que a contribuinte teria manipulado tais documentos. Dolo não se presume, se prova e as autoridade não trouxeram elementos probatórios ou indiciários que demonstrem e/ou justifiquem a recusa desses documentos por serem "*ilícitos, impertinentes, desnecessários ou protelatórios*", nos termos do citado 4º, do artigo 38, da Lei nº 9.784/1999.

75. E, de acordo com o artigo 923 e 924 do RIR (Decreto nº 3.000/99), a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte e, portanto, cabe a autoridade fiscal comprovar a inveracidade dos fatos registrados, o que não ocorreu *in casu*. Confira-se o teor dos dispositivos:

³ Constam do rol as provas "*ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias*", incidências que fogem a realidade do presente caso.

"Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais

"Art. 924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior"

76. Como dito, tais documentos permitem sim verificar a expectativa/projeção de rentabilidade futura.

77. Ademais, os laudos que suportaram o ágio registrado nas operações sob análise tem por fundamento econômico a expectativa de rentabilidade futura da Recorrente e da Pioneer Sementes e não a reavaliação dos ativos destas. Se assim não fosse, o ágio em questão sequer poderia ser amortizado, pois estaria fundamentado no inciso I do parágrafo 2º do artigo 385 do RIR.

78. Ainda, o fato de as operações terem sido realizadas entre empresas de um mesmo grupo econômico não permite concluir que há subjetividade na avaliação do valor de mercado das empresas adquiridas.

79. Sobre esse aspecto, o artigo 385 do Regulamento do Imposto de Renda determina claramente que o ágio **deve** estar fundamentado (i) no valor de mercado dos bens do ativo da sociedade investida, (ii) no valor de rentabilidade da sociedade investida, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, ou (iii) no fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

80. Ainda, em seu parágrafo 3º, o artigo 385 determina que o ágio fundamentado nos itens (i) e (ii) acima deve ser baseado em demonstrações que devem ser arquivadas como documento comprobatório da escrituração do ágio.

81. Assim, fica claro que, ao menos no que se refere ao ágio baseado em valor de mercado dos bens ou em expectativa de rentabilidade futura, não há espaço para subjetividade, sendo certo que a avaliação econômica da sociedade adquirida e o respectivo ágio são determinados objetivamente, por meio de estudos específicos e objetivos.

82. Os ágios registrados na aquisição da Recorrente e da Pioneer Sementes tiveram fundamento em previsão de rentabilidade futura e foram documentados em extensos estudos realizados por empresa idônea (fls. 1.050 a 1.101 e 1.103 a 1.129), com credibilidade, reconhecida pelo mercado, a Ernst & Young Assessoria Empresarial Ltda. Tais estudos foram realizados com base na elaboração de um fluxo de caixa descontado, método mundialmente aceito para se obter o valor econômico de uma empresa, de acordo com sua expectativa de geração de caixa (rentabilidade) no futuro.

83. Frise-se que o fato de a referida avaliação não ter sido “válida pelo mercado” não é suficiente para justificar a sua desconsideração. A Ernst & Young realizou análise crítica das informações recebidas e na condição de avaliadora independente efetuou todos os ajustes nas premissas e cálculos que julgou necessários para uma precisa avaliação econômico-financeira da Recorrente e da Pioneer.

84. Os valores apresentados nos estudos são referenciais de valor justo de mercado, calculado com base científica e independente. Nesse aspecto, há se salientar que o valor justo de mercado não pode ser confundido com o preço de negociação.

85. O preço de negociação parte do valor justo de mercado como referencial, mas incorpora outros fatores, tais como ambiente concorrencial, sinergia do negócio adquirido com as operações do adquirente, planos de investimento, etc. Assim, não há razão para se condicionar a validade do estudo a uma suposta “validação do mercado”.

86. No mais, as duntas autoridades fiscais não indicaram qualquer incorreção ou equívoco nos referidos estudos, apontando apenas de forma genérica que eles não poderiam ser considerados válidos para suportar o ágio registrado nas operações sob análise. Contudo, conforme fundamentado acima, o ônus da prova cabe ao fisco, que deve demonstrar e comprovar de forma precisa qual seria a razão para desconsiderar os estudos apresentados.

87. Assim sendo, considero que o laudo apresentado de fato reflete o valor atribuído às quotas que originaram o ágio.

IV. Da Existência de Efetivo Custo de Aquisição

88. As duntas autoridades fiscal e julgadora afirmam que no caso em análise não houve custo de aquisição porque as partes envolvidas somente realizaram a transferência de ações entre um mesmo grupo econômico. Registram, ainda, que a perda do saldo de prejuízo fiscal acumulado pelas empresas incorporadas não poderia ser considerada um custo de aquisição.

89. Por sua vez, a ora Recorrente esclarece que:

"(...) em nenhum momento a Recorrente afirmou que a perda do saldo de prejuízo fiscal acumulado pelas empresas incorporadas representaria o custo de aquisição das participações societárias.

Recorrente apenas ressaltou na impugnação que houve a perda do referido saldo para demonstrar que as operações sob análise também trouxeram ônus para a Recorrente e, assim, contrariar o argumento de que as operações teriam sido realizadas exclusivamente para obter vantagens tributárias. Confira-se o respectivo trecho da impugnação:

“É necessário ressaltar, também, que a reestruturação acima implicou em elevado ônus para a Impugnante, pois resultou na perda significativa de prejuízos fiscais acumulados pelas demais empresas incorporadas, conforme detalhado no quadro abaixo:

PREJUÍZO FISCAL DAS INCORPORADAS EM MILHÕES DE REAIS

EMPRESA	IRPJ	CSLL
DSRB	13	13
DPC HOLDING	0,5	2

DPC	129	142
MDR	13	19
Total	155,5	176

90. Fica evidente que a perda dos referidos prejuízos fiscais não representa o custo de aquisição da participação societária, mas tão somente um dos ônus resultantes das operações sob análise.

91. No presente caso o pagamento para a aquisição de participação societária foi realizado mediante a entrega de quotas do capital da empresa adquirente, ou seja, a empresa vendedora (Griffin) entregou a participação detida nas empresas vendidas (Recorrente e Pioneer Sementes) e, em pagamento, recebeu quotas do capital da empresa adquirente (DSRB Ltda.). Tratou-se, portanto, de uma alienação de participação societária com recebimento do pagamento em quotas da empresa investidora.

92. A possibilidade de integralização de capital com bens e/ou direitos, bem como a equiparação dessa integralização à alienação de bens e/ou direitos é prática usual e pode ser claramente identificada na legislação tributária nacional, assim como nas normas legais societárias e contábeis.

93. Vejam que, o artigo 132 do Regulamento do Imposto de Renda prevê claramente a possibilidade de entrega de quaisquer bens e/ou direitos (como participações societárias) em integralização de capital, resultando no pagamento em quotas da sociedade que recebeu referidos bens e/ou direitos. Confirma-se:

“Participações Societárias Adquiridas em Decorrência de Integralização de Capital com Bens ou Direitos

Art. 132. As pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos, pelo valor constante da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado (Lei nº. 9.249, de 1995, art. 23).

§ 1º Se a transferência for feita pelo valor constante da declaração de bens, as pessoas físicas deverão lançar nesta declaração as ações ou quotas subscritas pelo mesmo valor dos bens ou direitos transferidos, não se aplicando o disposto no art. 464 (Lei nº. 9.249, de 1995, art. 23, § 1º).

§ 2º Se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens, a diferença a maior será tributável como ganho de capital (Lei nº. 9.249, de 1995, art. 23, § 2º).”

94. Da interpretação do normativo supra, considero que a "aquisição de participação societária" que é requisito para o registro e amortização do ágio pode ser realizada por todas as formas previstas na legislação cível: compra e venda, subscrição de capital com integralização em quotas, dação em pagamento, dentre outras.

95. Nesse mesmo sentido foi o entendimento da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, manifestado no acórdão n.º 1302-002.060, em julgamento realizado em 21/03/2017, *verbis*:

“De outro bordo, o acórdão recorrido sustenta que o ágio originou-se de uma operação não-onerosa, em que não houve pagamento, logo “se o ágio é o sobre preço, há impossibilidade jurídica de sua existência em uma aquisição não onerosa”. Assim, sustenta que o efetivo pagamento, é pressuposto para formação do ágio, de forma a infirmar a ocorrência do ágio aqui discutido.

No entanto, com relação à substância econômica da operação que gera o ágio, o art. 385, § 2º do RIR/99 determina os possíveis fundamentos econômicos, dentre eles está o valor da rentabilidade futura. Portanto, novamente, a decisão de 1ª instância confunde conceitos; aqui o conceito de “fundamento econômico” é confundido com “pagamento de terceiros”, sendo que este somente pode haver entre partes independentes; aquele, porém, pode ocorrer entre empresas de um mesmo grupo econômico.

Neste sentido, vale a transcrição de trechos do voto vencedor do Acórdão n.º 110100.701 (1ª Câmara/1ª Turma Ordinária), conforme segue:

“Conforme se vê, o art. 385 do RIR/1999, acima transcrito, define o que é ágio, regra o seu registro e é dele que se infere os pressupostos do ágio.

Como se lê, o ágio é a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor patrimonial das ações adquiridas. Além disso, conforme a legislação tributária, para fins fiscais, o ágio surge na aquisição de quotas/ações por valor maior que o patrimonial.

Tanto faz que a aquisição decorra de uma compra, ou decorra da aceitação que a subscrição seja feita por entrega de quotas/ações, recebidas por valor acima do valor patrimonial. A aquisição é gênero, do qual a compra ou a troca, por exemplo, são espécies.

Por isso, se a integralização na empresa "C" é feita, pela entrega de quotas da empresa "B", por valor superior ao valor patrimonial das ações/quotas da empresa "B", a empresa "C" adquire essas ações/quotas do mesmo modo que as adquiriria se as estivesse comprando. Pretender dizer que só ocorre aquisição se houver a compra da participação é um grave equívoco, baseado em uma alteração arbitrária e sem fundamento do conceito de aquisição.

Mais grave é o erro se pretender dizer que tal operação só seja considerada aquisição se "A" e "C" não forem do mesmo grupo econômico. (...)

Pagamento é a contrapartida da compra e venda, uma das formas de aquisição da participação. Fundamento econômico do ágio é a razão de ser da mais valia sobre o valor patrimonial. O fato da operação ser entre empresas do grupo não altera a mais valia das ações negociadas.

A legislação fiscal prevê as formas como este fundamento econômico pode ser expresso (valor de mercado, rentabilidade futura, e outras razões) e como deve ser determinado e documentado. No caso presente o fundamento econômico foi rentabilidade futura avaliada por laudo e esta hipótese está prevista na regra de tributação. Portanto, no caso concreto existe o fundamento econômico do ágio.

Inclusive, é preciso destacar que a avaliação não foi questionada em nenhum momento pela fiscalização.

De fato, apesar da fiscalização alegar a inexistência de fundamento econômico, ela o faz se referendo ausência de pagamento por terceiros, já que a aquisição foi por meio de aceitação das ações/quotas da investida como integralização de capital entre empresas do mesmo grupo. Assim, o Fisco duvida do fundamento econômico, por confundir fundamento econômico com pagamento de terceiro estranho ao grupo, e não faz qualquer esforço para infirmar o laudo que é o instrumento legal que garante o fundamento econômico nos termos exigidos pela legislação fiscal.”

Conforme a exposição acima transcrita, a “aquisição” presente no art. 385, II, do RIR/99, é gênero, do qual a compra ou a troca, por exemplo, são espécies. No caso, a subscrição de ações de uma empresa em outra é uma espécie, isto é, um meio pelo qual se pode adquirir uma empresa, seja por incorporação, cisão ou fusão.”

(Processo Administrativo nº 11080.726429/2015-99, Sessão de 15/07/2017, Relator Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa)

96. Portanto, concluo que houve custo de aquisição nas operações sob análise, o qual está representado pelas quotas do capital da DSRB Ltda. que foram entregues à Griffin. Sustentar que tal forma de pagamento não representa um custo de aquisição é dizer que as quotas do capital social da DSRB Ltda. não tem valor. Tal premissa não merece prosperar.

97. Assim sendo, considero que restou demonstrado o efetivo custo de aquisição das participações societárias.

V. Da Tributação do Ganho de Capital

98. A Recorrente logrou êxito em demonstrar que a alienação de participação societária estava comprovada e deveria ser considerada válida, inclusive porque a Receita Federal do Brasil exigiu o recolhimento de Imposto de Renda, no montante de R\$ 176.156.620,82, em razão do ganho de capital auferido pela Du Pont Spain na venda da participação societária que esta detinha na Recorrente e na Pioneer para a Griffin.

99. No entanto, as doutas autoridades fiscais rejeitaram tal alegação afirmando que: (i) a apuração de ganho de capital na operação não está sob discussão nos presentes autos e (ii) que o contribuinte estaria discutindo eventual recolhimento de Imposto de Renda por vontade própria, pois não há nenhum lançamento de imposto nos sistemas da Receita Federal.

100. Não há como se analisar no presente caso apenas o direito à amortização do ágio sem considerar o fato de que para a mesma operação foi apurado ganho de capital.

101. Isso porque, **não se pode admitir que uma mesma operação seja caracterizada juridicamente de forma diversa para fins de apuração de ganho de capital e registro de amortização de ágio.**

102. A apuração de ganho de capital pressupõe dois requisitos essenciais: (i) alienação de um bem e (ii) a existência de uma diferença positiva entre o valor de alienação e o custo de aquisição do bem. É o que se depreende do disposto no artigo 138 do Regulamento do Imposto de Renda:

“Art. 138. - O ganho de capital será determinado pela diferença positiva, entre o valor de alienação e o custo de aquisição, apurado nos termos dos arts. 123 a 137.”

103. Assim, se a própria Receita Federal do Brasil entendeu que para fins de ganho de capital houve uma alienação de participação societária e que esta ocorreu por um custo superior ao de aquisição, é inquestionável, também, que ao se analisar as regras para registro e amortização de ágio há que se concluir, igualmente, que houve uma aquisição de participação societária por valor superior ao custo de aquisição que autoriza o registro e a amortização de ágio.

104. Em outras palavras, se de um lado há um ganho sujeito à tributação do Imposto de Renda, do outro lado há um custo passível de amortização. Se os efeitos da operação são válidos para se apurar ganho de capital, são igualmente válidos para possibilitar o registro e a amortização de ágio. Não há como se admitir conclusão diversa, sob pena de manifesta incongruência na interpretação das normas tributárias.

105. Neste aspecto, bem elucidativo é o trecho do voto do pelo ex-conselheiro Marcos Takata, *verbis*:

“O ágio interno, aqui, foi gerado nas transferências das participações societárias na Center Automóveis para a Marumbi, em conferência a seu capital, pelos sócios Bordin Adm., Pine Part. e Gralha Part., sem que estas tenham apurado ganho de capital (diferença entre o valor contábil e o valor pelo qual foi transferido o investimento) e o tributado. A mais-valia gerada pela Bordin Adm., pela Pine Part. e pela Gralha Part. No investimento na Center teve sua contrapartida registrada em reservas de reavaliação no PL daquelas.

De seu turno, quando a Marumbi foi extinta, por cisão total, e o investimento na Center Automóveis foi vertido para a Center Automóveis (de modo que o valor do ágio que ficou “pendurado” no investimento na Center foi vertido para a Center para o seu ativo diferido), aquela mais valia apurada pelos sócios Bordin Adm., Pine Part. e Gralha Part. não foi oferecida à tributação (não foi realizada).

Assim, a mais-valia na Center Automóveis (a recorrente) gerada pela Bordin Adm., pela Pine Adm. e pela Gralha Adm. não sofreu tributação, mas passou a ter seu valor deduzido, por

“incorporação” da controladora da Center (Marumbi) pela Center. A mais-valia gerada (correspondente ao ágio na Center) foi registrada no ativo diferido da Center, para passar a ser amortizada fiscalmente.

Note-se. As pessoas físicas Ivo Luiz Roveda e Antonio Bordin Neto constituíram a Pine Adm. e a Gralha Part., respectivamente, para nelas ser criado o ágio interno na Center Automóveis, sem tributação, ao conferirem esse investimento ao capital da Marumbi. A Bordin Adm. já existia e já possuía participação na Center Automóveis, mas também criou o ágio interno, sem tributação, ao conferir ao capital da Marumbi o investimento na Center Automóveis.

Na sequência, a Marumbi foi extinta por cisão total, com versão do investimento na Center Automóveis para a Center Automóveis (a bem ver, versão do ágio na Center para a Center), para, a partir de então, o valor do ágio passar a ser amortizado. Esta sequência é apenas consecutória da etapa precedente, a da geração do ágio.

No cenário exposto, efetivamente, nada mudou em relação à Center Automóveis.

Aqui se está diante de ágio interno “criado” ou artificial ou sem causa. Não há efetividade nem significado econômicos na geração do ágio interno na Center Automóveis (a recorrente). Neste caso, pode-se falar com razão que esse ágio interno é ágio “de si mesmo”.

Se a mais-valia gerada pela Pine Adm., pela Gralha Part. e pela Bordin Adm. tivesse sido tributada por elas, como ganho de capital, a situação seria diferente.

Aí o ágio na Center Automóveis passaria a ter causa. Se tributada a mais-valia gerada, não haveria como se falar em falta de causa ao ágio interno, na esfera jurídico-fiscal.

*A efetividade e significado econômicos seriam conferidos pela própria tributação da mais-valia (ágio). Não haveria como se recusar legitimidade a esse ágio, para efeitos fiscais (dedutibilidade, considerando-se que o fundamento da mais valia gerada seja a rentabilidade futura esperada). **Aí o ágio seria com causa ou efetivo.**” (grifos nossos)*

(Acórdão n.º 1103-00.501, julgado em 30 de junho de 2011)

106. Ao meu ver, o fato de o Imposto de Renda ter sido pago em sede de disputa judicial e não por meio de lançamento de ofício é irrelevante para a presente análise. No mais, a ora Recorrente demonstrou a existência de decisão transitada em julgado determinando o recolhimento do referido imposto.

107. Portanto, é inquestionável que o Imposto de Renda referente ao ganho de capital auferido na operação comento está devidamente recolhido aos cofres públicos,

comprovando a ocorrência da operação de alienação de participação societária. Definitivamente, considero que não estamos diante de operação de ágio "de si mesmo".

108. Por fim, caso esta relatoria reste vencida, consigno que deve ser (ao menos) deduzido do montante do ágio PIONEER glosado o valor correspondente ao ganho de capital tributado na DU PONT SPAIN.

VI. Da Suposta Compensação a Maior de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL

109. A Recorrente tentou demonstrar a improcedência da acusação fiscal de que teria havido a compensação a maior de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário de 2011 porque (i) as autoridades fiscais não indicaram como teria sido identificada a compensação a maior, bem como porque (ii) caso a compensação indevida tenha relação com o processo administrativo n.º 13896.722004/2011-18, há que se aguardar a decisão final deste.

110. Em 28 de fevereiro de 2018, o processo correlato foi julgado pela 3ª Câmara, da 2ª Turma Ordinária, da 1ª Seção. Confira-se o resultado do julgamento:

"Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (relator) e Flávio Machado Vilhena Dias e, parcialmente, o Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, que votou por negar provimento em relação à infração 2 (ágio 2001), e, também, por maioria, em negar provimento ao recurso quanto ao saldo de compensação de prejuízos, vencidos os Conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa e Flávio Machado Vilhena Dias. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado. O Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca solicitou a apresentação de declaração de voto."

111. O tema em questão foi julgado de forma desfavorável ao contribuinte, conforme r. voto vencedor, nos seguintes termos:

"A recorrente alega que as autoridades fiscais consideraram um saldo de prejuízos fiscais apurados antes de 2005 no montante de R\$ 410.103.610,93, mas, segundo seus cálculos, o saldo é de R\$427.931.664,25, sendo que a diferença (R\$17.828.053,32) refere-se a montante exigido em auto de infração (cópias às fls. 18392 a 18405), que se encontra com a exigibilidade suspensa nos moldes do artigo 151, inciso III, do CTN (cópia da impugnação ainda pendente de julgamento às fls. 18407 a 18459), motivo pelo qual requer que, no caso de improcedência daquele auto de infração, seja considerado no presente processo o saldo de prejuízo fiscal corretamente apurado pela impugnante."

O pleito da recorrente não pode ser atendido pelo óbvio motivo de que não é possível proferir um decisão condicionada e, ainda que o fosse, caso o referido auto de infração venha a ser considerado improcedente ao final daquele processo, a

consequência será o restabelecimento do saldo naquele processo e não neste, pois os fatos que deram ensejo à utilização de parte dos saldos disponíveis no montante apontado pela recorrente são pertinentes unicamente àquele processo.

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso neste ponto."

112. No processo supra, foram opostos Embargos de Declaração em 04/09/2018.

113. Em vista da decisão supra (anos-calendário 2005 a 2010) e da oposição de embargos, esta relatoria somente pode considerar disponível para compensação no ano-calendário de 2011 a parcela correspondente a este ano-calendário, caso exista.

114. Quando de eventual execução de sentença dos processos em comento, tal questão deve ser devidamente considerada pela unidade de origem.

115. E, por entender legítimo o direito a amortização do ágio em questão, os respectivos valores de IRPJ e CSLL devem ser cancelados e o saldo de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL restabelecidos.

VII. Da Ausência de Vedação à Amortização do Ágio em relação à CSLL

116. Sobre este tópico, na remota hipótese da glosa da amortização do ágio ser mantida e, por conseguinte, esta relatoria restar vencida, cumpre consignar que, com relação à CSLL a autuação deve ser cancelada em qualquer hipótese.

117. Isso porque, as regras de dedutibilidade aplicáveis na apuração do lucro real não podem ser estendidas automaticamente, sem previsão legal, para a apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (artigo 2º da Lei nº 7.689/88), não se pode exigir da Recorrente a adição da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial na base de cálculo dessa contribuição.

118. Esse entendimento foi inclusive confirmado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, como evidencia a ementa abaixo transcrita:

"CSLL. BASE DE CÁLCULO E LIMITES À DEDUTIBILIDADE.

A amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício.

Havendo determinação legal expressa para que ela não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR, aumentando, portanto, a base tributável. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que, a nosso sentir, torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI N 8.981/1995.

Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial.

Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei n 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.

IRPJ. CSLL. BASES DE CÁLCULO. IDENTIDADE. INOCORRÊNCIA.

A aplicação, à Contribuição Social sobre o Lucro, das mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, por expressa disposição legal, não alcança a sua base de cálculo.

Assim, em determinadas circunstâncias, para que se possa considerar indedutível um dispêndio na apuração da base de cálculo da contribuição, não é suficiente a simples argumentação de que ele, o dispêndio, é indedutível na determinação do lucro real, sendo necessária, no caso, disposição de lei nesse sentido."

(CSRF, Acórdão n. 9101-002310, PA no. 12898.001543/2009-12, j. 03.05.2016)

119. Assim sendo, por ausência de previsão legal, considero dedutíveis as despesas com amortização de ágio da base de cálculo da CSLL.

VIII. Da Ausência de Pressupostos para Aplicação da Multa Qualificada

120. Vale registrar que, a aplicação de multa qualificada é medida de caráter excepcional e devem as autoridades fiscal e julgadora comprovar que a Recorrente teria praticado quaisquer das condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

121. Conforme disposto no artigo 71 da Lei nº 4.502/64, sonegar é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do evento tributário, sua natureza ou circunstâncias materiais, bem como das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente:

"Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente."

122. Da leitura, é possível concluir que a sonegação implica em descumprimento por parte do sujeito passivo de dever instrumental prejudicando a constituição da obrigação do crédito tributário. Em termos fáticos, a autoridade fiscal deve provar que a

conduta do contribuinte impediu a apuração dos créditos tributários e, conseqüentemente, prejudicou o lançamento.

123. A segunda hipótese de aplicação de multa qualificada é a fraude, definida sobre a ótica tributária, do seguinte modo:

“Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.”

124. Fraude no sentido da lei é ato que busca ocultar algo para que possa o contribuinte furtar-se do cumprimento da obrigação tributária. Ao contrário do dolo, que busca induzir terceiro a praticar algo, a fraude é ato próprio do contribuinte que serve para lograr o fisco.

125. Apesar disso, o artigo 72 supra, utilizou-se do conceito de dolo para a definição de fraude. O "dolo" referido no artigo é o dolo penal, não o civil, porque o segundo ocorre sempre com a participação da parte prejudicada. Não por acaso, tais ilícitos tributários tem repercussões penais, nos termos dos artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90.

126. Conforme o artigo 18 do Código Penal, crime doloso ocorre quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo, assim, o dispositivo legal está conforme a teoria da vontade adotada pela lei penal brasileira. Para que o crime se configure, o agente deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes. Assim, a responsabilidade pessoal do agente deve ser demonstrada/provada.

127. Portanto, é imperioso encontrar evidenciado nos autos o intuito de fraude, não sendo possível presumir sua ocorrência. A própria Súmula CARF nº 14, afasta a presunção de fraude e deixa clara a necessidade de comprovação do "*evidente intuito de fraude do sujeito passivo*".

“Súmula CARF nº 14. A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.” (grifos nossos).

128. Em linha este raciocínio, para o Alberto Xavier⁴, a figura da fraude exige três requisitos. O um, que a conduta tenha finalidade de reduzir o montante do tributo devido, evitar ou diferir o seu pagamento; o dois, o caráter doloso da conduta com intenção de resultado contrário ao Direito; e, o três, que tal ato seja o meio que gerou o prejuízo ao fisco.

129. Na prática, a comprovação da finalidade da conduta, do seu caráter doloso e do nexo de causalidade entre a conduta ilícita do contribuinte e o prejuízo ao erário é condição *sine qua non* para enquadrar determinada prática como fraudulenta.

130. Logo, para restar configurada a fraude, a autoridade fiscal deve trazer aos autos elementos probatórios capazes de demonstrar que o sujeito passivo praticou conduta

⁴ XAVIER, Alberto. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2000, p. 78.

ilícita e intencional hábil a ocultar ou alterar o valor do crédito tributário, bem como que tal ato afetou a própria ocorrência do fato gerador.

131. A terceira hipótese de aplicação da multa qualificada é a prática do conluio que visa o dolo ou fraude por meio de ato intencional **entre duas ou mais pessoas**:

“Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”

132. Como se nota, o conluio é qualquer ato intencional praticado por mais uma parte visando o dolo ou a fraude. O que qualifica o conluio, distinguindo-o de outra espécie de conduta dolosa ou fraudulenta, é o aspecto subjetivo, isto é, a existência de mais de um sujeito que ajustem atos que visem à sonegação ou fraude.

133. É importante reforçar que o reconhecimento de quaisquer destas práticas deve ser comprovado pela autoridade fiscal através do nexo entre caso concreto e a suposta sonegação, fraude ou conluio e caracterização efetiva do dolo. Esse é o entendimento deste E. C. CARF, *verbis*:

“(...) MULTA QUALIFICADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE DOLO. NÃO CABIMENTO.

É incabível a aplicação de multa qualificada, com percentual de 150%, quando não restar comprovada a conduta dolosa do sujeito passivo, em especial nos casos de planejamento tributário acerca do qual haja divergência na doutrina e na jurisprudência. (...)” (Processo nº 16682.720182/2010-27, Acórdão nº 1301002.670, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / 1ª Seção, Sessão de 18 de outubro de 2017, Relator Roberto Silva Junior). (grifos nossos)

134. Vejamos trecho deste acórdão sobre o assunto:

*“O pressuposto de multa qualificada, de acordo com o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, é a existência de sonegação, fraude ou conluio. **É preciso que o sujeito passivo tenha agido de forma deliberada e consciente, buscando obter um ganho indevido, em detrimento da Fazenda. É necessária a prova da conduta dolosa.** Os fatos comprovados nos autos devem gerar a convicção de que os autuados, tendo consciência da ilicitude, deliberaram prosseguir na ação ilícita a fim de obter vantagem tributária a que não tinham direito.”* (grifos nossos)

135. Os acórdãos citados deixam clara a necessidade observância dos três requisitos aqui consignados, conduta ilícita, intenção e nexo de causalidade entre a ação do sujeito passivo e o prejuízo ao erário, para fim de justificar a efetiva ocorrência das práticas infracionais em comento.

136. As autoridades fiscal e julgadora, no curso do processo administrativo, não cuidaram de trazer elementos probatórios sólidos hábeis a demonstrar o intuito doloso do contribuinte capazes de caracterizar a aplicação da multa qualificada. Mantiveram a exigência

utilizando como fundamento a decisão de primeira instância administrativa proferida no processo administrativo nº 13896.722004/2011-18 (correlato).

137. Em síntese, decidiu-se que a aludida multa deveria ser mantida porque a Recorrente teria ciência da impossibilidade de registro e amortização do ágio nas operações em comento, o que caracterizaria fraude.

138. Considero que tal afirmação é superada pela própria jurisprudência divergente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

139. Vejam que, há manifestações favoráveis a legitimidade da amortização de ágio em operações análogas a presente. Confira-se, por exemplo, a ementa do Acórdão nº 1302-002.060, *verbis*:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA

O registro contábil do ágio não afeta o resultado tributável antes de sua amortização fiscal, e assim não integra a atividade de apuração do crédito tributário. Logo, somente se cogitará de revisão da atividade de lançamento a partir do momento em que esta for praticada, ou seja, a partir do momento em que a amortização do ágio afetar a determinação do crédito tributário. Não resta configurada a hipótese de decadência no presente caso.

ÁGIO. REQUISITOS DO ÁGIO.

O art. 20 do Decreto-Lei no 1.598, de 1997, retratado no art. 385 do RIR/1999, estabelece a definição de ágio e os requisitos do ágio, para fins fiscais. O ágio é a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor patrimonial das ações adquiridas. Os requisitos são a aquisição de participação societária e o fundamento econômico do valor de aquisição.

Fundamento econômico do ágio é a razão de ser da mais valia sobre o valor patrimonial. A legislação fiscal prevê as formas como este fundamento econômico pode ser expresso (valor de mercado, rentabilidade futura, e outras razões) e como deve ser determinado e documentado.

ÁGIO INTERNO.

A circunstância da operação ser praticada por empresas do mesmo grupo econômico não descaracteriza o ágio, cujos efeitos fiscais decorrem da legislação fiscal. A distinção entre ágio surgido em operação entre empresas do grupo (denominado de ágio interno) e aquele surgido em operações entre empresas sem vínculo, não é relevante para fins fiscais.

*ÁGIO INTERNO. INCORPORAÇÃO REVERSA.
AMORTIZAÇÃO.*

Para fins fiscais, o ágio decorrente de operações com empresas do mesmo entre empresas sem vínculo. Ocorrendo a incorporação reversa, o ágio poderá ser amortizado nos termos previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

*UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. LEGALIDADE.
MANUTENÇÃO DA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO.*

A utilização de empresa veículo que viabilize o aproveitamento do ágio, por si só, não desfigura a operação e invalida a dedução do ágio, se ausentes a simulação, dolo ou fraude.”

140. No mais, mesmo nos casos em que se concluiu pela ausência de propósito negocial a aplicação da multa qualificada foi afastada, pois não há que se falar em fraude quando todos os fatos são reais e declarados ao fisco. Nesse sentido, confira-se o seguinte trecho do voto proferido pelo conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“Considerando o que se contém nos autos e os argumentos da recorrente e recorrida, não vislumbro razão para manter a qualificação da multa de ofício. Isto porque a acusação de fraude, constante da acusação fiscal, a qual deve se inserir, nas previsões normativas dos art.s 71 a 73 da Lei n. 4.502/1964 aos quais remete o art. 44 da Lei n. 9.430/1995, não ficou suficientemente demonstrada, pois a mera constatação de ausência de propósito negocial em uma fase da operação, em que os fatos são todos reais e declarados ao Fisco, não enseja, per se a qualificação, porque a fraude deve ser melhor demonstrada, pois se trata de dolo o se quer indicar.”

(Acórdão n.º 9101-002.183, julgado em 20 de janeiro de 2016)

141. É notório que tema ágio é altamente controvertido e respondeu em 2014, pelo montante de R\$ 18,7 bilhões, nas 30 maiores empresas não-financeiras do País (em receita líquida) acumulavam R\$ 283,4 bilhões em contencioso tributário, conforme estudo empírico realizado por Ana Teresa Lopes⁵.

142. Esses valores atrelados à eficiência, estabilidade, uniformidade e busca de soluções pacíficas para resolução de litígios são grandes marcos do CPC/2015 e devem liderar não só as iniciativas do Poder Judiciário, mas desafiar os órgãos do Legislativo e Executivo a cumprirem suas funções como verdadeiros guardiões da segurança jurídica⁶.

143. Tenho para mim que, concordar com a aplicação da multa qualificada nesta hipótese é admitir nítida afronta ao princípio da segurança jurídica. O artigo 23, do Decreto-Lei nº 4.657/1942, incluído pela Lei nº 13.655/2018 (Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro), reforça esse entendimento:

⁵ Dissertação de mestrado apresentada no programa de direito da FGV DIREITO SP (p. 35 e p. 49), em 15/03/2017. Disponível em: <https://goo.gl/2xp1fN>. Acesso em: 24/07/2018.

⁶ Lei nº 9.784/99: "Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência."

" Art. 23. A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais."

144. Não só haviam decisões favoráveis à operação aqui em análise, como considero clara a legitimidade de tal operação. Para além das duntas autoridades fiscais não lograrem êxito em comprovar a ocorrência da fraude (respectivo elemento doloso), considero que não caberia sequer cogitar a aplicação da multa qualificada. Portanto, caso reste vencida, consigno que deve ser afastada a sanção em questão.

Conclusão

145. Diante do exposto, VOTO no sentido de CONHECER do presente RECURSO VOLUNTÁRIO, e, no mérito, DAR-LHE provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa

Voto Vencedor

Conselheira Eva Maria Los, Redatora designada

1. Este voto vencedor se refere à decisão de deduzir do montante do ágio PIONEER glosado, o valor correspondente ao ganho de capital tributado na DU PONT Spain, conforme o teor do Acórdão proferido pela Turma.
2. Esta redatora do voto vencedor entende, em síntese, ser inaceitável a dedução, da base de cálculo do IRPJ e CSLL, de amortização de ágio gerado internamente a grupo econômico, porém, haja vista que a contrapartida do ágio gerado pela PIONEER foi tributada como ganho de capital na Du Pont Spain, o montante que foi objeto de tributação como ganho de capital, deve ser excluído da autuação.

Ágio interno. Indedutibilidade.

3. A presente autuação se refere ao anos-calendário 2011, sendo que aos anos-calendário 2005 a 2010 também foram alvos de autuação, no processo administrativo nº 13896.722004/2011-18, cujo recurso voluntário já foi julgado pela 1ª TO, da 3ª Câmara da 2ª Seção, Acórdão nº 1302-002.568, de 22/02/2018, que muito bem se posicionou a respeito do ágio interno:

*Número do Processo 13896.722004/2011-18 Contribuinte DU
PONT DO BRASIL S A Tipo do Recurso RECURSO
VOLUNTARIO Data da Sessão 22/02/2018 Relator(a) MARCOS*

ANTONIO NEPOMUCENO FEITOSA N° Acórdão 1302-002.568 Tributo / Matéria Decisão Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (relator) e Flávio Machado Vilhena Dias e, parcialmente, o Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, que votou por negar provimento em relação à infração 2 (ágio 2001), e, também, por maioria, em negar provimento ao recurso quanto ao saldo de compensação de prejuízos, vencidos os Conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa e Flávio Machado Vilhena Dias. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado. O Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca solicitou a apresentação de declaração de voto. (...)

Ementa(s) Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 DOCUMENTOS JUNTADOS AOS AUTOS DEPOIS DA APRESENTAÇÃO DA IMPUGNAÇÃO. POSSIBILIDADE. PRIMAZIA DA BUSCA DA VERDADE MATERIALO art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72 contém a regra geral acerca do momento para apresentação das provas pelo contribuinte no processo administrativo fiscal. A produção em momento posterior não impede o julgador de conhecê-las, diante das peculiaridades do caso e das provas apresentadas. Corolário dos princípios da instrumentalidade processual e da busca da verdade material. ÁGIO. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL O prazo decadencial para a lavratura de auto de infração para a glosa de despesas de amortização de ágio tem início com a efetiva dedução de tais despesas pelo contribuinte. Não ocorrência de decadência no caso concreto. JUROS SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

Constituído o crédito pelo lançamento de ofício, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tendo ambos a natureza de obrigação tributária principal e, sobre ele deve incidir integralmente os juros à taxa SELIC, nos termos dos art. 139 e 161 do CTN c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. GLOSA. Os atos de reorganização societária registrados pela recorrente ainda que formalmente regulares, se não configuram uma efetiva aquisição de participação societária, mas mera permuta de ativos dentro do grupo de empresas sob controle comum, sendo correta a glosa dos valores amortizados como ágio efetuada pelo Fisco.

ÁGIO. COMPLEMENTARIDADE DAS LEGISLAÇÕES COMERCIAIS E FISCAIS. EFEITOS. Os resultados tributáveis das pessoas jurídicas, apurados com base no Lucro Real, têm como ponto de partida o resultado líquido apurado na escrituração comercial, regida pela Lei nº

6.404/1976, conforme estabelecido pelo DL. 1.598/1977. O ágio é fato econômico cujos efeitos fiscais foram regulados pela lei tributária, com substrato nos princípios contábeis geralmente aceitos. Assim, os princípios contábeis geralmente aceitos e as normas emanadas dos órgãos fiscalizadores e reguladores, como Conselho Federal de Contabilidade e Comissão de Valores Mobiliários, têm pertinência e devem ser observadas na apuração dos resultados contábeis e fiscais. ÁGIO INTERNO. AUSÊNCIA DE SACRIFÍCIO ECONÔMICO. IMPOSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO CONTÁBIL. A ausência de um efetivo sacrifício patrimonial por parte da investidora pela aquisição de participações em operações com empresas controladas revelam a falta de substância econômica das operações o que impede o seu registro e reconhecimento contábil, pois não há efetiva modificação da situação patrimonial.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA: CSLL
Por se constituírem infrações decorrentes e vinculadas aplica-se ao lançamento da Contribuição Social sobre o lucro líquido as conclusões relativas ao IRPJ. (Grifou-se.)

4. Por pertinente, também cita-se decisão judicial: fonte:
<https://www.ibet.com.br/50511-2/> :

OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DENTRO DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. ÁGIO CONTÁBIL. DEDUÇÃO DO IRPJ E DA CSLL. ARTS. 385 e 386 DO DECRETO N.º 3.000/99. IMPOSSIBILIDADE. ORIENTAÇÕES DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE E DA CVM. 1.O direito de deduzir os valores de ágio registrados contabilmente na operação de incorporação, para efeitos de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, tem previsão legal, nos termos dos arts 385 e 386 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99). 2. Não obstante, in casu, o reconhecimento do ágio não é factível, visto que decorrente de transação albergada no âmbito de grupo econômico, especialmente considerando a operação de aquisição de 99% das ações da Viação S/A (impetrante) pela empresa Participações Ltda., com posterior registro de incorporação desta pela impetrante. 3.Tal entendimento tem gênese na ciência contábil e foi consagrado pelo Conselho Federal de Contabilidade, que editou a Resolução n.º 1.110/2007, cujo item 120 prevê que o reconhecimento do ágio decorrente de rentabilidade futura, gerado internamente (goodwill interno) é vedado pelas normas nacionais e internacionais. Assim, qualquer ágio dessa natureza anteriormente registrado precisa ser baixado. 4.O reconhecimento de ágio em operações realizadas por empresas que compõem determinado grupo econômico também é vedado pela Comissão de Valores Mobiliários, consoante se depreende do Ofício Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2007, que trata de normas contábeis das companhias abertas. 5. Não merece guarida a pretensão da impetrante, especialmente considerando que a configuração do ágio pressupõe operação entre partes independentes com a real intenção de investimento,

e não uma negociação consigo mesmo. 6. Como bem ressaltou a magistrada singular, não restou demonstrado o efetivo pagamento do valor investido e posteriormente escriturado como ágio, sem esquecer que a realização da operação por empresas envoltas por determinado grupo econômico impede o seu reconhecimento contábil. 7. Apelação improvida. TRF 3, Apel.0027143-60.2009.4.03.6100, julg. 02-02-2017.

ACÓRDÃO Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 02 de fevereiro de 2017. (Grifou-se.)

Tributação do Ágio e do Ganho de Capital. Duplicidade.

5. Os presentes autos de infração se referem às glosas da dedução de amortização de ágio em decorrência de duas operações: a) R\$700.371.982,032, referentes à própria Du Pont do Brasil S/A; b) R\$945.406.900,51 referentes à Pioneer.

6. No caso do ágio Pioneer, consta dos autos que a autuada impetrou Mandado de Segurança contra o delegado da Receita Federal em Camaçari/BA, que foi indeferido e o qual alega ter sido contra a cobrança de IRPJ sobre ganho de capital na operação de integralização de capital na Du Pont Safety Resources Brasil Ltda - DSRB, pela Du Pont Spain (com ações da Pioneer); às págs. 4.182/4.186, a autuada apresentou comprovante de transformação de depósito judicial referente a esta ação judicial em pagamento definitivo, em 08/03/2016, no montante de R\$176.155.767,16, e pleiteou que o valor do ganho de capital sobre o qual foi exigido tributo na operação de integralização de capital na DSRG, pela Du Pont Spain (com ações da Pioneer), fosse abatido do correspondente montante glosado de amortização do ágio Pioneer.

7. Por pertinente, cite-se o seguinte acórdão:

Processo nº 19515.003053/200957

Recurso nº 899.462 Voluntário

*Acórdão nº 1401000.850 da 4ª Câmara /1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de setembro de 2012*

COERÊNCIA INTERNA DO AUTO DE INFRAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE MANUTENÇÃO DE DUAS INFRAÇÕES FISCAIS ANTAGÔNICAS ENTRE SI. O Auto de Infração deve manter uma coerência interna. Se a Autoridade Fiscal defende a inexistência efetiva dos atos de reorganização societária e conclui pela impossibilidade de gerar efeitos fiscais, esse mesmo argumento deveria balizar a impossibilidade de ser apurado ganho de capital nas operações tidas como inexistentes.

Não se pode manter duas acusações fiscais (amortização do ágio e ganho de capital) baseadas em fundamentos antagônicos, sendo que a confirmação de uma acusação fiscal (inexistência

das operações de geração de ágio) implica necessariamente na impossibilidade de a outra prosperar (apuração de ganho de capital sobre o ágio na venda). Os fatos narrados no Auto de Infração são incompatíveis entre si.

8. Em relação ao Acórdão supra, a PFN, cientificada, não contestou; apenas apresentou Recurso Especial em relação a outros tópicos.

9. À vista do exposto, o voto desta redatora é que cabe deduzir do valor da amortização de ágio Pioneer glosado, o valor do ganho de capital correspondente ao que foi tributado e cobrado da Du Pont Spain.

CSLL. Tributação reflexa.

10. O Acórdão proferido pela Turma, por maioria de votos, apenas reduziu a multa qualificada e decidiu deduzir do valor da amortização de ágio Pioneer glosado, o valor do ganho de capital correspondente ao que foi tributado e cobrado da Du Pont Spain. A decisão não deu provimento ao pleito para se cancelar a glosa da amortização do ágio na apuração da CSLL. Por isso, a questão também deve ser enfrentada neste voto vencedor.

11. Toma-se como referência, recente Acórdão da CSRF, nº 9101-003.397, de 18 de fevereiro de 2018, no qual a glosa de ágio indevido é extensamente discutida. Cite-se:

II Repercussão da Glosa de Despesa de Amortização de Ágio na Base de Cálculo da CSLL. RE da Contribuinte.

Protesta a Contribuinte sobre a repercussão de glosa de despesa de amortização de ágio na Base de Cálculo da CSLL.

Há que se buscar a interpretação sistêmica da legislação tributária, sob pena de incorrer em contradições.

Toda a construção empreendida pelo Decreto-lei nº 1.598, de 1977, encontra-se em consonância com a edição no ano anterior (1976) da Lei nº 6.404 ("lei das S/A"), no qual se buscou modernizar os conceitos de contabilização de investimentos decorrentes de participações societárias, inclusive com a adoção do método de equivalência patrimonial (MEP).

Foram tratados três momentos cruciais para o investidor, nascimento, desenvolvimento e fim do investimento, respectivamente delineados: (1) o da aquisição do investimento, normatizando-se a figura do "ágio", que consiste no sobrepreço pago na aquisição, e (2) o momento em que o investimento gera frutos para o investidor, ou seja, a empresa adquirida gera lucros; e (3) e desfazimento do investimento.

Em relação ao segundo momento (desenvolvimento do investimento), a interpretação integrada dos dois diplomas normativos consolidou a construção de sistema no qual os resultados de investimentos em participações societárias pudessem ser devidamente refletidos no investidor, por meio do MEP, e ao mesmo tempo, não fossem objeto de bitributação. Isso porque, em se considerando estritamente os lançamentos

contábeis, os resultados da investida seriam refletidos no investidor, fazendo com que tanto na investida quando no investidor fossem apuradas receitas operacionais que, em tese, integrariam o lucro líquido e a base de cálculo tributável. Por isso, determinou-se que o investidor poderia efetuar ajuste, no sentido de excluir da base de cálculo tributável os resultados positivos auferidos pela investida.

É o que prescreve o art. 22 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, quando determina o procedimento a ser adotado pelo investidor ao final de cada exercício: o valor do investimento na data do balanço (...), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento. Caso tenha apurado resultado positivo, lançamento a débito na conta de investimento e a crédito em conta de resultado (receitas de equivalência patrimonial), com repercussão na base tributável.

Tal repercussão é neutralizada logo no artigo seguinte (art. 23), ao pregar que a contrapartida do ajuste por aumento do valor de patrimônio líquido do investimento não será computada no lucro real (...). Assim, o crédito em conta de resultado seria excluído na apuração do lucro real.

Com a criação da CSLL, a Lei nº 7.689, de 1988, discorreu sobre ajuste na base de cálculo para fins fiscais, e determinou pela exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido (art. 2º, § 1º, alínea "c", item I).

*Restou, nesse momento, nítida, clara e transparente, a **convergência entre as bases de cálculo do IRPJ e CSLL**, no que concerne às operações decorrentes de participações societárias e os correspondentes resultados auferidos.*

A preocupação do legislador em compatibilizar a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, mediante a operacionalização de ajustes no lucro líquido, é evidente.

Portanto, não há nenhum sentido entender que, para as operações societárias relativas ao primeiro momento (aquisição do investimento) e o terceiro momento (desfazimento do investimento), poder-se-ia aplicar um entendimento diferente daquele relativo ao segundo momento (desenvolvimento do investimento).

Em relação ao terceiro momento (desfazimento do investimento), predica a norma que na alienação do investimento, o valor do ágio deverá ser considerado, na apuração da base de cálculo tributável (art. 25 e 33 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977).

*E, **em conexão indissociável** com o segundo momento (desenvolvimento do investimento) e o terceiro momento (desfazimento do investimento), o primeiro momento (nascimento do investimento) trata da aquisição do investimento que, se for*

*realizada com sobrepreço, implica na contabilização desse valor a maior em conta específica. É o que diz o art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, ao determinar nos incisos I e II que o custo de aquisição deveria ser desdobrado em (I) valor do patrimônio líquido na época da aquisição e (II) ágio ou deságio na aquisição. Por isso que, apesar da disposição no art. 25 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, ser no sentido de que as contrapartidas da amortização do ágio não seriam computadas na determinação do lucro real, **não há nenhum sentido em se considerar que tal ajuste não se aplica para fins de apuração da Base de Cálculo da CSLL. Repito: o que se tutela é a convergência entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.***

Os motivos apresentados até o momento são suficientes para demonstrar que a glosa de despesa de amortização do ágio tem repercussão tanto para a apuração da base de cálculo do IRPJ quanto da CSLL.

Contudo, caso ainda haja alguma contestação sobre tal entendimento, cabem considerações complementares.

*Não se pode esquecer que o **ágio** é despesa, submetida a amortização.*

*Logo, encontra-se a despesa do ágio submetida ao **regramento geral das despesas** disposto no art. 47, da Lei nº 4.506, de 1964, base legal para o art. 299 do RIR/99:*

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Por sua vez, o art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, dispõe:

*Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, **independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964: (Grifei)***

A interpretação dada ao dispositivo pelo Conselheiro Marcos Pereira Valadão, no Acórdão nº 9101002.396, é didática e esclarecedora:

Assim, o texto legal acima transcrito evidencia claramente o vínculo entre a apuração da base cálculo da CSLL e os referidos requisitos para a dedutibilidade de despesas, do contrário não faria nenhum sentido a ressalva contida no texto. Com efeito, se o texto diz que para uma determinada situação deve se aplicar "A" independentemente de "B", é porque "B" também é aplicável àquela mesma situação.

Nessa perspectiva, as regras de dedutibilidade de despesas previstas no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, aplicam-se tanto ao IRPJ quanto à CSLL.

*A redação do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, dispõe claramente sobre hipóteses de despesas indedutíveis **tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, incluindo expressamente as situações** previstas no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964.*

Sendo a despesa de amortização de ágio submetida ao regramento geral das despesas operacionais, não há que se falar em ausência de previsão normativa para a sua adição à Base de Cálculo da CSLL.

No mesmo contexto, encontra-se a redação do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, mencionada pela autoridade fiscal:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

*Pela expressão **normas de apuração** entende-se o cômputo do **quantum** tributável, o procedimento consistente em determinar a base de cálculo do tributo, mediante operações de soma e diminuição de valores. Ou seja, precisamente a discussão dos presentes autos. Pelo dispositivo, resta mais evidente que repercussão dos ajustes efetuados para apuração da base de cálculo do IRPJ para a CSLL.*

Nesse contexto, entendo não haver reparos ao procedimento adotado pela autoridade fiscal ao promover a glosa de despesa de amortização de ágio tanto para o IRPJ quanto para a CSLL.

12. Conclui-se que, por se constituírem infrações decorrentes e vinculadas, e partirem da mesma base (Lucro líquido) para o ajuste da base de cálculo aplicam-se integralmente ao lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido as conclusões relativas ao IRPJ.

Processo nº 16561.720124/2016-65
Acórdão n.º **1201-002.479**

S1-C2T1
Fl. 70

Conclusão

Voto por dar PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, a fim de que seja deduzido, do valor da amortização de ágio Pioneer glosado, o valor do ganho de capital correspondente que foi tributado e cobrado da Du Pont Spain.

(assinado digitalmente)
Eva Maria Los