



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720124/2016-65
Recurso Embargos
Acórdão nº 1201-003.146 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de setembro de 2019
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado DU PONT DO BRASIL S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Inexistindo omissão, contradição, obscuridade ou erro material na decisão embargada, impõe-se a rejeição dos embargos de declaração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar os embargos.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Junior, Alexandre Evaristo Pinto, André Severo Chaves (Suplente convocado) e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

1. Tratam-se de Embargos de Declaração apresentados pela Fazenda Nacional (e-fls. 4451/4454) em face do r. Acórdão nº 1201-002.479 (e-fls. 4381/4449), exarado na sessão de 19 de setembro de 2018, pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

2. A ementa e a parte dispositiva do acórdão embargado são reproduzidas abaixo:

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 Penteado, 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.

3. A questão de fundo remete a autos infração formalizados pelas dd. autoridades fiscais 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.

4. Nas autuações em comento foi questionado o ágio registrado em setembro de 2005, no 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.

5. De acordo como r. Acórdão Embargado, restou afastada a multa qualificada e determinada a dedução do montante do ágio PIONEER glosado o valor correspondente ao ganho de capital tributado na DU PONT SPAIN, pois 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.

6. Tal entendimento foi externado e fundamentado tanto no curso do **voto vencido** (caso essa relatoria, que votava por dar provimento ao Recurso de Voluntário, restasse vencida) como pelo **voto vencedor da I. Cons. Eva Maria Los**.

7. Contudo, a d. Fazenda Nacional opôs os presentes Embargos de Declaração onde alega que a decisão padece de **omissão**, nos seguintes termos:

A 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF deu provimento parcial ao recurso voluntário para "deduzir do montante do ágio PIONEER glosado o valor correspondente ao ganho de capital tributado na DU PONT SPAIN".

Apesar de o acórdão ter utilizado a expressão "dedução", na realidade ele autorizou uma compensação, envolvendo dois contribuintes distintos.

Contudo, verificando-se o inteiro teor da decisão, constata-se a existência de **omissão**, pois a e. Turma não justificou o afastamento dos arts. 156, II e 170 do CTN, dos arts. 73

e 74 da Lei nº 9.430/96 e do art. 117 da IN RFB nº 1717/2017, que impedem o reconhecimento de eventual compensação em procedimento de lançamento de ofício e dispõe que a competência para apreciação de eventual pedido de restituição e compensação é da Delegacia da Receita Federal do domicílio do contribuinte.

(...)

Ademais, a e. Turma também não justificou o afastamento do art. 74 da Lei nº 9.430/96 e art. 170 do CTN, que proíbem a compensação de crédito de um contribuinte com débitos de outro.

Eis a redação dos citados dispositivos:

Lei nº 9.430/96:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, **poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios** relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

CTN:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, **do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.**

(Destacou-se)

Analisando-se os dispositivos acima tem-se claro que para que se ultime a compensação pretendida há de existir identidade de partes entre credor e devedor, nos exatos termos do entendimento firmado pelo I. doutrinador Leandro Paulsen (Direito tributário, Livraria do Advogado, 10ª edição):

“Pressupõe, sempre, créditos recíprocos. Aspecto relevante, que não se pode desconsiderar, são os sujeitos da relação jurídico-tributária. A compensação dá-se entre créditos e débitos que se contrapõem. Deve haver, necessariamente, identidade entre os sujeitos da relação. O credor deve também ser devedor e vice-versa. Não se admite compensar valor devido a uma pessoa com crédito existente perante terceiro.”

Por fim, convém notar que o afastamento imotivado dos referidos dispositivos corresponde à verdadeira declaração de inconstitucionalidade por meio indireto, o que é vedado ao CARF:

SÚMULA CARF nº 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Em face do exposto, requer a União (Fazenda Nacional) o conhecimento e o provimento do presente recurso, para que esta e. Câmara, sanando a omissão, justifique o afastamento dos arts. 156, II e 170 do CTN, dos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430/96 e do art. 117 da IN RFB nº 1717/2017, que além de impedirem o reconhecimento de eventual compensação em procedimento de lançamento de ofício, proíbem a compensação de crédito de um contribuinte com débitos de outro. (grifos nossos)

8. Os embargos em questão foram admitidos pela r. Presidência, para que “seja sanada a omissão suscitada, a fim de que constem da decisão os fundamentos adotados pela maioria do Colegiado em relação ao ponto controvertido”.

9. Nos termos do art. 49, § 5º, do Anexo II do RI/CARF/2015, tendo em vista que a Conselheira Eva Maria Los, Redatora designada do acórdão embargado (voto vencedor) não mais pertence aos quadros do CARF, o presente processo retornou para minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheira **Gisele Barra Bossa**, Relatora.

10. Diante da delimitação do suposto ponto omissis, passo a analisá-lo.

11. Inicialmente, vale trazer à baila **as manifestações constantes da própria decisão embargada:**

VOTO VENCIDO

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 ditas 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 110300.501, 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. (grifos nossos)

VOTO VENCEDOR

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 1401-000.850 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. (grifos nossos)

12. **Da leitura do voto vencido e do voto vencedor**, não há quaisquer dúvidas, potenciais obscuridades, tampouco omissão quanto ao fundamento da **DEDUÇÃO**. O colegiado seguiu tanto os fundamentos apresentados por esta relatoria como pela I. Conselheira Eva Maria Los para considerar legítima a dedução. Ressalte-se que, os citadas razões de decidir são nitidamente **convergentes**.

13. *In casu*, não estamos diante de hipótese de compensação (e em nenhum momento essa figura foi invocada no curso processo), mas de DEDUÇÃO PROPRIAMENTE. Diferente da compensação que tem limitações legais (e.g. casos em o que crédito seja de terceiros), a dedução é cedida normalmente como “título” de um direito de redução de base de imposto ou de parcela de imposto a recolher, com a contrapartida de a empresa investir ou ter investido esses valores em alguma atividade importante para a política econômica e negocial da empresa.

14. Considero, inclusive, cristalina a motivação da I. Cons. Eva Maria Los ao citar Acórdão nº 1401-000.850, da 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária da 1ª Seção, cuja primeira linha da ementa é cirúrgica e precisa ao consignar a “**IMPOSSIBILIDADE DE MANUTENÇÃO DE DUAS INFRAÇÕES FISCAIS ANTAGÔNICAS ENTRE SI**”.

15. Vejam que, admitir a impossibilidade de deduzir do montante do ágio PIONEER glosado o valor correspondente ao ganho de capital tributado na DU PONT SPAIN é violar a dinâmica da própria tributação constante dos citados artigos 138¹ (ganho de capital), 385 e 386² (ágio), referenciados no r. acórdão embargado.

¹ RIR/99, 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 (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 2º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 2º, § 7º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 17).

² RIR/99, 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 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

16. No mais, **REPITA-SE**, se os efeitos da operação foram considerados válidos pela própria Receita Federal do Brasil para se apurar ganho de capital, são igualmente válidos para possibilitar o registro e a amortização do ágio. Logo, uma vez que o ganho de capital foi cobrado e comprovadamente recolhido e restou mantida a glosa das despesas de amortização do ágio (confirmada a acusação fiscal), remanesce um custo passível de

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e
II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).

§ 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 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º).

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 nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do § 2º do artigo anterior, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso III do § 2º do artigo anterior, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 1º).

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 2º):

I - o ágio em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

II - o deságio em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 3º):

I - será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

II - poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§ 4º Na hipótese do inciso II do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos ou contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 4º).

§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 5º).

§ 6º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, quando (Lei nº 9.532, de 1997, art. 8º):

I - o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor do patrimônio líquido;

II - a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

§ 7º Sem prejuízo do disposto nos incisos III e IV, a pessoa jurídica sucessora poderá classificar, no patrimônio líquido, alternativamente ao disposto no § 2º deste artigo, a conta que registrar o ágio ou deságio nele mencionado (Lei nº 9.718, de 1998, art. 11).

amortização. Logo, esse custo deve ser deduzido da base de cálculo (e não compensado), sob pena **de manifesta incongruência na interpretação das normas tributárias**. Inclusive, esse fundamento, foi utilizado por esta relatoria para justificar a própria existência das operações de geração de ágio. Como algo pode existir e não existir ao mesmo tempo? **Não pode, por óbvio.**

17. Forçosamente, a d. Fazenda Nacional pretendeu opor os presentes embargos de declaração para **tentar rediscutir a matéria** sob a alegação de que não se trata de dedução, mas compensação e, assim sendo, não teria o r. acórdão embargado justificado o afastamento dos arts. 156, II e 170 do CTN, dos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430/96 e do art. 117 da IN RFB nº 1717/2017. Mas por que o r. acórdão embargado deveria ter se manifestado sobre compensação se de fato estamos tratando aqui de dedução decorrente da dinâmica da própria tributação? **Não deveria.**

18. Alias, registre-se que, tal fundamento sequer foi trazido em sede de contrarrazões ao Recurso Voluntário da Contribuinte e, para “driblar” essa questão processual, a d. Procuradoria da Fazenda Nacional socorreu-se da Súmula CARF nº 02, na tentativa de insinuar que a ausência de justificativa para o afastamento dos citados dispositivos implica em “*verdadeira declaração de inconstitucionalidade por meio indireto*”.

19. Bom, se adotarmos esse mesmo raciocínio esdrúxulo, a pretensão da d. Fazenda Nacional, se acolhida, também implica em declaração de inconstitucionalidade por meio indireto dos seguintes dispositivos: art. 138 (ganho de capital), arts. 385 e 386 (ágio), todos do RIR/99, bem como art. 50, parágrafo 1º, da Lei nº 9.784/99, artigo 10, do Decreto nº 70.235/72 e art. 142, do CTN.

20. Em vista das motivações constantes do r. acórdão embargado, fica evidente que não estamos diante de omissão, tampouco de obscuridade, elementos necessários para o acolhimento dos presentes embargos.

21. Nesse sentido, não é demais advertir que, ao órgão julgador compete o pronunciamento sobre questões de fato e de direito que sejam relevantes para o julgamento e este não tem o dever de expressar convicção sobre todos os argumentos utilizados pelas partes, **tampouco conjecturar potencial linha argumentativa criativa que pode surgir no curso do processo.**

22. Eventual omissão deve ser aferida em função do pedido e não das razões invocadas pelos litigantes. Se não há pedido ou provocação por meio de recurso ou manifestação própria, não há que se falar em omissão.

23. Segundo o processualista Freddy Didier Jr.³, considera-se omissa a decisão:

“Que não se manifestar-se sobre a) Um pedido; b) sobre argumentos relevantes lançados pela parte(para o acolhimento do pedido, não é necessário o enfrentamento de todos os argumentos deduzidos pela parte, mas para o não acolhimento, sim, sob pena de ofensa a garantia do contraditório) c) sobre questões de ordem pública, que não são apreciáveis de ofício, pelo magistrado, tenham ou não tenham sido suscitadas pela parte”

24. Sendo certo que o r. acórdão embargado cuidou de analisar todas as questões de fato ou de direito apontadas pelas partes; e não deixou de decidir sobre questão que tem o dever de ofício de se manifestar, omissão não há.

25. No mais, não há que se falar na existência de potencial obscuridade, hipótese em que a decisão não é clara o suficiente e, por conseguinte, há o risco de não ser bem compreendida. Dito de outra forma, a obscuridade está presente quando a decisão prolatada pelo julgador não é compreensível total ou parcialmente, ou seja, a sua ideia não ficou suficientemente clara, impedindo que se compreenda, com exatidão, o seu integral conteúdo, o que não se verifica *in casu*.

26. É notório, portanto, que não estamos diante das hipóteses de acolhimento dos embargados de declaração previstas nos artigos 65, do RICARF e 1.022, da Lei nº 13.105/2015.

Conclusão

27. Diante do exposto, devem os presentes Embargos de Declaração serem REJEITADOS.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa

³ DIDIER JR., Fredie. Curso de direito processual civil: o processo civil nos tribunais, recursos, ações de competência originária de tribunal e querela nullitatis, incidentes de competência originária de tribunal. 13ª Ed. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 251.

Fl. 12 do Acórdão n.º 1201-003.146 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720124/2016-65