



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

Processo nº 16561.720157/2014-43
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 1401-002.733 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de julho de 2018
Matéria IRPJ e REFLEXOS
Embargante BRADSEG PARTICIPAÇÕES S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2010, 2011, 2012, 2013

CABIMENTO DOS EMBARGOS PARA SUPRIR OMISSÃO NO JULGAMENTO.

Os embargos de declaração são cabíveis para suprir omissão do julgado.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

No que se refere à alegação de ilegalidade da incidência de juros sobre a multa de ofício, basta observar o disposto nos artigos 113, 139 e 161 do CTN para se chegar à conclusão de que os juros moratórios não apenas incidem sobre o principal, mas também sobre a multa de ofício proporcional, já que ambos compõem o crédito tributário constituído.

CSLL. AMORTIZAÇÃO FISCAL DO ÁGIO. APLICAÇÃO REFLEXA DO IRPJ, POR REPRESENTAR REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO.

Se a amortização do ágio corresponde a uma espécie do gênero despesa, sua dedução fiscal deve respeitar os ditames do art. 299 do RIR/99. O art. 299 do RIR/99, por sua vez, também é aplicado à CSLL, conforme interpretação do art. 13 da Lei 9.249/1995. Desta forma, aplica-se à CSLL a mesma decisão exarada em relação ao IRPJ.

COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA.

Subsistindo a autuação fiscal, não há que se falar em recomposição do saldo de prejuízos fiscais ou de base negativa de CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos, sem efeitos infringentes, para suprir as omissões apontadas. No mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso quanto à adição à base de cálculo da CSLL das glosas de despesas com ágio e a consequente recomposição do saldo de base de cálculo negativa do respectivo tributo. Vencidos os conselheiros Livia de Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga. Acordam, ainda, por maioria de votos, negar provimento ao recurso quanto à incidência de juros sobre a multa de ofício. Vencida a conselheira Letícia Domingues Costa Braga.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva- Relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Redator Designado.

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

Relatório

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campo Grande (MS) que manteve o crédito tributário decorrente do auto de infração lavrado em decorrência de supostas infrações à legislação tributária, referente a exigências de IRPJ E CSLL do ano-calendário 2010 a 2013, mais aplicação de multa qualificada e isolada, tendo o total do crédito consolidado no valor de **R\$ 94.984.820,99** acrescido de juros de mora, conforme descrição na tabela abaixo:

<u>IRPJ</u>	
Principal	R\$ 25.216.794,54
Juros de Mora	R\$ 4.682.486,29
Multa Ofício Qualificada	R\$ 33.560.769,91

Multa Isolada	R\$ 12.958.347,44
TOTAL	R\$ 76.418.398,18

<u>CSLL</u>	
Principal	R\$ 6.350.697,40
Juros de Mora	R\$ 1.424.143,88
Multa de Ofício Qualificada	R\$ 9.526.046,12
Multa Isolada	R\$ 1.265.535,41
TOTAL	R\$ 18.566.422,81

2. Ao compulsar dos autos, nota-se que as exigências fiscais contra o sujeito passivo acima identificado, são decorrentes da compensação indevida de prejuízo operacional com resultado da atividade geral, multa isolada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada e ajustes do RTT efetuado a menor.

3. Infere-se do TVF – Termo de Verificação Fiscal às fls.2215 que o procedimento de autuação corresponde à glosa de deduções da amortização de ágio das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário 2010 a 2013, em razão da fiscalizada ter ilicitamente interposta sociedade veículo.

4. Concluiu a fiscalização, “que a empresa Estônia era uma empresa apenas 'no papel'. Não possuía qualquer estrutura operacional e administrativa. Foi utilizada apenas para servir de veículo entre a Bradseg e os acionistas da Integritas que desejavam vender as parcelas de suas participações com lucro”.

5. Informa o Auditor Fiscal às fl.2217, que “num instrumento celebrado em 2007, entre a fiscalizada e diversas pessoas físicas, as partes acordaram um modelo negocial no qual a Bradseg adquiria do referido grupo de pessoas físicas participações em sociedade controladora (*Integritas*) de empresa da área de gestão de saúde, medicina diagnóstica e hospitalar para cirurgias de baixa e média complexidades (Fleury). No entanto, as participações nessa sociedade controladora não foram adquiridas diretamente pela Bradseg. Antes do fechamento do “Contrato”, que formalizou o modelo negocial, as pessoas físicas transferiram as referidas participações para a Estônia, a qual foi integralmente adquirida pela fiscalizada (momento em que surgiu o ágio para a Bradseg). Pouco tempo depois, a fiscalizada incorporou a Estônia (momento a partir do qual a Bradseg passou a amortizar tributariamente o ágio)”.

6. De acordo com o TVF – Termo de Verificação Fiscal, a fiscalizada teria amortizado indevidamente o ágio pago na aquisição da Estônia SP Participações Ltda. (“Estônia”), em síntese:

i) Em razão da ausência de razões econômicas ou negociais das operações societárias de criação e incorporação desta empresa, a qual seria uma suposta "empresa veículo" que teria sido utilizada apenas para viabilizar a amortização do referido ágio, uma vez que a real intenção da Impugnante teria sido a aquisição da Integritas Participações S.A. ("Integritas") que detinha a maior parte das ações do Fleury S.A. ("Fleury");

ii) Em razão da ausência de "confusão patrimonial", isto é, o encontro no mesmo patrimônio do ágio com o investimento não teria ocorrido, na medida em que a pessoa que suportou o ágio (Recorrente) teria incorporado apenas a suposta "empresa veículo" e não o investimento (Integritas);

ii) Em razão de não ter havido unificação patrimonial, por esse motivo o ágio pago na aquisição da investida não é amortizável para fins tributários, pois “continua existindo a sociedade investidora Bradseg e o seu investimento na sociedade Integritas. O que ocorreu foi que a fiscalizada, detentora indireta de 9,37% das ações da Integritas, antes da incorporação da Estônia, tentou se ajustar à letra da lei, sem atender à sua fundamentação, praticando uma série de "reestruturações societárias" sem qualquer motivação econômica para, ao final das operações, apresentar a mesma (e verdadeira) estruturação societária de antes. Tudo não passando de uma estratégia para se tentar conseguir ganho tributário em prejuízo do Fisco Federal”.

7. Tendo tomando ciência em 11/12/2014 (fl.2.310) do auto de infração lavrado, o interessado apresentou **Impugnação** em 09/01/2015 (fls. 2.343/2.429), onde defendeu:

i) A EFETIVA OPERAÇÃO REALIZADA: Informa que “no final do ano de 2007, o denominado Grupo Segurador do Bradesco, com o intuito de expandir a sua carteira de investimentos, iniciou uma negociação com 23 pessoas físicas para adquirir uma parcela minoritária das ações que estas possuíam da Integritas, empresa que, por sua vez, controlava o Fleury, negócio que interessava ao referido Grupo.” (...) “Constata-se que, com a aquisição da Estônia pelas Pessoas Físicas, qualquer negócio realizado por meio desta empresa não precisaria ser aprovado por todas (100%) as Pessoas Físicas, mas apenas pela quantidade de quotistas que representem 3/4 do capital social da Estônia.” (...) “O Grupo Segurador Bradesco e uma grande parte das Pessoas Físicas tiveram a celeridade de suas negociações muito prejudicada pelos mais diversos entraves, todos ocasionados em razão da necessidade de negociar com muitas pessoas físicas e eventualmente com herdeiros ou cônjuges”;

ii) Que as operações devem ser analisadas no conjunto e não isoladamente e cada uma delas foi praticada de forma legal e com o conhecimento dos órgãos competentes envolvidos;

iii) Que em 21/12/2009, “a Impugnante incorpora a Estônia e, no ano seguinte, começa a amortizar o ágio fiscalmente as operações societárias que culminaram no aproveitamento fiscal do ágio pela Impugnante visavam,

desde sempre, a aquisição de 20% da participação indireta no Fleury e a viabilização de uma operação cuja negociação se arrastava a mais de um ano em razão de diversos incidentes e entraves gerados por algumas das diversas pessoas físicas que participavam do negócio”;

iv) A LEGITIMIDADE DAS OPERAÇÕES REALIZADAS - APROVEITAMENTO FISCAL DO ÁGIO: Alega a impugnante que o ágio ou deságio gerado nas operações “decorre da diferença entre o valor de aquisição (custo de aquisição) e o valor patrimonial das ações adquiridas (valor de patrimônio líquido), quando se adota o registro da participação societária pelo método da equivalência patrimonial, previsto no artigo 248 da Lei das S/A (Lei no 6.404/76)”. Ressaltando que houve a aquisição “de participação societária na Estônia, operação esta que (i) se deu entre partes e grupos econômicos independentes — Grupo Segurador Bradesco (Impugnante) e Grupo Fleury (Pessoas Físicas e Dr. Toledo); (ii) mediante o pagamento em moeda de R\$ 150.430.000,00, decorrente do Contrato de Compra e Venda e de Subscrição de Ações celebrado entre as partes; (iii) com a apuração de ganho de capital por parte dos vendedores na alienação da Estônia”. Alega que “a Integritas não foi objeto de aquisição direta da Impugnante, mas sim a Estônia, *holding* colocada à venda pelas Pessoas Físicas e o Dr. Toledo que detinha a participação indireta na Fleury na qual o Grupo Segurador Bradesco tinha interesse. E que houve sim a efetiva “confusão patrimonial” no termos da legislação pátria, tendo em vista que o investidor (a Impugnante), pessoa que suportou o ágio pago, incorporou a pessoa jurídica investida (a Estônia) pela qual pagou um ágio projetado em função da expectativa de rentabilidade futura”. Reitera que foram atendidos todos os requisitos contábeis, societários e fiscais para o registro e amortização do ágio, previstos na legislação pátria e que por isso, as operações foram lícitas e realizadas de acordo com os atos societários;

v) A INEXISTÊNCIA DE EMPRESA VEÍCULO: Informa que “a aquisição da Estônia foi provida de efetivo propósito negocial, de modo que a operação em comento não buscou nenhuma economia tributária indevida e que o principal propósito negocial para a aquisição da Estônia pela Impugnante foi o de facilitar as negociações com as mais de 20 pessoas físicas que participavam da transação, viabilizando o desenrolar mais célere dos atos seguintes até a sua conclusão. (...) A Estônia não teve como função facilitar o pagamento às Pessoas Físicas/Dr. Toledo, mas sim impulsionar as negociações que vinham sofrendo com muitos entraves e proteger a Impugnante e seu Grupo de conflitos preexistentes e desalinhamentos econômicos entre os acionistas da Integritas”;

vi) IMPOSSIBILIDADE DE INGERÊNCIA PELA AUTORIDADE FISCAL NA ATIVIDADE DESENVOLVIDA: Alega que “não pode o Fisco adentrar à liberdade individual dos contribuintes, por não possuir poder de ingerência sobre os negócios particulares realizados entre partes contratantes que visam sempre o sucesso de sua atuação no mercado, mesmo que, reitere-se, a alternativa adotada pelos contribuintes seja a menos onerosa fiscalmente. (...) Além da clara existência do fundamento econômico demonstrado, as operações livremente organizadas pelos contribuintes

somente poderiam ser contestadas com base em sua legalidade estrita, estando sujeitas à desconstituição apenas nos casos em que fosse constatada a ocorrência de atos ilícitos, realizados depois da ocorrência do fato gerador, ou se houvesse simulação. Aduz ainda, “que não obteve economia fiscal indevida, uma vez que a Estônia possuía evidente propósito negocial, o ágio objeto do presente caso decorre de aquisição de participação societária, entre partes independentes, mediante pagamento em dinheiro e fundamentado em expectativa de rentabilidade futura devidamente comprovada e não questionada em momento algum”;

vii) A VALIDADE DA SOCIEDADE VEÍCULO NA JURISPRUDÊNCIA DO CARF: Aduz que “a participação da Estônia na estrutura societária de aquisição fundamenta-se em legítima decisão empresarial de organização de atividades e negócios, mostrando-se plenamente lógica dentro da conjuntura empresarial”. Ao colacionar alguns julgados do CARF sobre a matéria em discussão, acrescenta, “que ainda que se tratasse de empresa veículo, constituída com a finalidade principal de viabilizar o aproveitamento fiscal do ágio, o que se admite apenas a título argumentativo, fato é que estrutura societária tem sido reiteradamente validada pelo CARF – de que a utilização de empresas *holding* ("empresas veículo") não seria motivo para tornar inválida a amortização fiscal do ágio”;

viii) A INEXISTÊNCIA DE FRAUDE - IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA AGRAVADA: Aduz que não pode prosperar a multa agravada, vez que não houve nas operações em comento que culminaram com o surgimento e a respectiva amortização do ágio, o instituto do dolo ou fraude, com a devida prova da “malfadada intenção perniciosa”. Traz aos autos, a distinção entre o dolo e o erro, na medida em que “no erro a circunstância que acarreta o vício é espontânea e no dolo o vício é provocado, é praticado intencionalmente por uma das partes”. Alega que nenhuma dessas condutas foram praticadas pela impugnante, que: “(i) prestou informações e forneceu documentos à Fiscalização, sem retardar, impedir, atrapalhar, nem confundir o trabalho fiscal, sendo entregue, inclusive, Prospecto divulgado no mercado detalhando a estrutura societária adotada de forma transparente e nos mínimos detalhes. (ii) apresentou ao Fisco todas as DIPJ e respectivas obrigações acessórias que continham o lançamento e a informação dos valores amortizados. (iii) apresentou todos os atos societários foram devidamente registrados e arquivados na Junta Comercial, dando-se a publicidade necessária, o que foi inclusive reconhecido pela Autoridade Fiscal no TVF”;

ix) A AUSÊNCIA DE SIMULAÇÃO: Alega que não há como se justificar uma simulação nas atitudes do Grupo Segurador Bradesco, pois não fora devidamente comprovada pela fiscalização, isso porque [i] “não aparentou conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem ou seja, a aquisição da Estônia cumpriu o seu objetivo que foi facilitar as negociações com os vendedores (Pessoas Físicas e Dr. Toledo); [ii] nenhum dos atos societários publicados pelo Grupo Segurador Bradesco continham "declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira". Todos os atos, sem nenhuma exceção, foram efetivamente concretizados; [iii] não houve qualquer incorreção com relação aos instrumentos celebrados pelo Grupo Segurador Bradesco.” Reitera que, nenhuma das hipóteses previstas pelo artigo 167 do Código Civil foi verificada no caso concreto, motivo pelo

qual tampouco poderá se alegar que as operações realizadas pelo Grupo Segurador Bradesco teriam sido simuladas, e, portanto, nulas;

x) A IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DA MULTA: Aduz que “restou inequívoca a presença da dúvida quanto à correção das autuações originárias da presente lide conforme se afere do artigo 112 do Código Tributário Nacional, segundo o qual “A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida.”;

xi) A INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA A ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL: Alega que “tendo em vista que o ordenamento foi silente quanto à adição ao lucro líquido, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, da parcela do ágio não cabe à Autoridade Fiscal exigir o que a lei não exige. De fato, o tributo só pode ser exigido quando ocorrer a efetiva subsunção do fato à norma tributária e, somente assim, poderia se falar em ocorrência do fato jurídico tributário”;

xii) A IMPOSSIBILIDADE DA COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM RAZÃO DA FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ/CSLL POR ESTIMATIVA: Discorre que a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL somente pode ser realizada antes do encerramento do ano-base. (...) “ao final do ano-base o contribuinte deve elaborar sua *declaração de ajuste anual*, com a finalidade de verificar se o montante que foi pago ao longo do ano excede ou fica aquém do que realmente é devido. Assim, somente ao final do ano-base é que o contribuinte verifica o *quantum* realmente devido de IRPJ e da CSLL a pagar, confrontando-se os valores devidos com os valores pagos por estimativa, pelo que, independentemente do sistema de apuração (base anual/bases correntes), o fato jurídico tributário do 'RI' e da CSLL permaneceu sendo ANUAL, pois somente em 31 de dezembro de cada ano-calendário é que se tem a base de cálculo definitiva para a apuração desses tributos”. Acrescenta que “os autos de infração objeto do presente processo foram lavrados após o encerramento dos anos-base de 2010 a 2013, eventuais insuficiências de recolhimento do IRPJ e da CSLL não mais poderão ser punidas pela exigência da multa isolada. E que, analisando-se os autos de infração lavrados, verifica-se que há cobrança cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, sobre os mesmos valores supostamente devidos a título de IRPJ e da CSLL”;

xiii) A COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO DE PREJUÍZOS FISCAIS E DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL: Argumenta que “ao autuar a Impugnante, adicionando valores às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL relativas aos anos-base de 2010 a 2013, o Sr. Agente Fiscal compensou “de ofício” os montantes de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL passíveis de compensação em tais períodos”;

xiv) A ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA: Aduz que “os juros calculados com base na taxa SELIC não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão

legal”. A impugnante discorre acerca da diferença existente sobre os institutos da multa e tributo: *(i)* multa não é tributo; e *(ii)* só há previsão legal para que os juros calculados à taxa SELIC incidam sobre tributo (e não sobre multa), a cobrança de juros sobre a multa desrespeita o princípio constitucional da legalidade, expressamente previsto nos artigos 50, II, e 37 da Constituição Federal”.

xv) Requereu ao final o provimento da impugnação para cancelar de forma integral autos de infração de IRPJ e CSLL que deram origem ao presente processo administrativo.

xvi) De forma subsidiária, requereu: O cancelamento da multa agravada no percentual de 150% e da multa isolada; O ressarcimento das quantias que foram compensados de ofício, os saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa pela fiscalização.

O Acórdão ora Recorrido (04-41.087 - 2ª Turma da DRJ/CGE) recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS.

A cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício só é passível de impugnação a partir do momento em que o fato se materializar, sendo defeso ao órgão de julgamento conhecer a impugnação e apreciar a matéria preventivamente.

IRPJ. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

Correto o lançamento relativo às glosa de amortização de ágio quando há o desatendimento dos aspectos pessoal e material relativos a essa

possibilidade e, conseqüentemente, a descaracterização da aplicação dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e dos artigos 385 e 386 do RIR/99.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

CSLL. ADIÇÃO DE DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

EXISTÊNCIA DE PREVISÃO NORMATIVA.

A adição à base de cálculo da CSLL de despesas com amortização de ágio deduzidas indevidamente pela contribuinte encontra amparo nas normas que regem a exigência da referida contribuição.

AUTUAÇÃO REFLEXA: CSLL.

Dada a íntima relação de causa e efeito, aplica-se ao lançamento reflexo o decidido no principal.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

MULTA QUALIFICADA.

Demonstrada a ocorrência de dolo, fraude e simulação, correta a aplicação

MULTA ISOLADA. INCIDÊNCIA.

A multa isolada é aplicada no caso de não pagamento das estimativas, independentemente de ter havido ou não o encerramento do período de apuração e mesmo que lançada a multa de ofício em face de cobrança de tributo apurado no período anual.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

8. Isto porque, segundo entendimento da Turma “a ausência de propósito negocial em transações comerciais no âmbito de planejamentos tributários configura ofensa à ordem jurídica posta. (...) indício baseia-se na ausência de efeitos econômicos perante terceiros, ficando as operações limitadas a um mesmo grupo econômico. Vale ressaltar que o simples fato de a operação se realizar entre parte vinculadas não quer dizer que há afronta à lei tributária. Trata-se de operações anormais, ou seja, que destoam da rotina empresarial da sociedade.

9. Informa ainda, “que os julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais–CARF, tem demonstrado uma tendência pelo afastamento de planejamentos tributários que encerrem propósitos exclusivamente fiscais. Com efeito, o que tem sido rechaçado pelos Conselheiros do CARF são planejamentos tributários com fortes indícios de descompasso entre a formalidade jurídica apresentada e o cursor corrente dos negócios das empresas”.

10. Aduz que “nos chamados planejamentos tributários, ainda que a estrutura aparente das operações societárias empregadas subsuma-se ao arcabouço legal que geraria menor ônus, cabe ao Fisco investigar se a estrutura adotada foi legítima e se o seu regime jurídico foi observado. Ou seja, para a prevalência dessas estruturas é necessário que haja causa jurídica e sua coerência com o conteúdo e a forma utilizada. É irrelevante no caso que a Estônia já tivesse existência há tempos. Conforme ficou claro no Termo de Verificação e Fiscal (fls. 2.273 a 2.276), na realidade ela só teve existência ao final da reorganização societária realizada”.

11. Conforme o entendimento da Turma cumpre-se destacar que:

“a utilização da Estônia teve papel preponderante ou específico para fins de amortização de ágio. O fisco não pode se imiscuir no interesse empresarial da Bradseg na aquisição de participação societária na Fleury, mesmo que indiretamente. (...) O ágio pago pela fiscalizada foi em decorrência da rentabilidade futura projetada para a empresa operacional Fleury, empresa esta controlada pela Integritas, holding com quem a fiscalizada concluiu as negociações em 19/01/2009 (‘Data do Fechamento. E a Estônia tem todas as características da assim denominada

“empresa veículo”, como visto no item próprio acima. Ainda, a empresa investida era, de fato, a Fleury e não a Integritas. Mesmo se considerada a Integritas como sendo a empresa investida original (mas que de fato não é), a utilização de uma pessoa jurídica interposta (Estônia) exclusivamente para transferência do ágio, que veio a ser adquirida pela investidora (Bradseg), implica no desatendimento dos aspectos pessoal e material e, conseqüentemente, na descaracterização da aplicação dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e dos artigos 385 e 386 do RIR/99, que resulta na impossibilidade da amortização do ágio”.

12. Informa o acórdão ora recorrido, “que os registros contábeis e fiscais, em conjunto com a reorganização societária ocorrida, foram no sentido de dar uma forma aparente de correção à amortização do ágio. Na realidade esses registros tiveram como objetivo a obtenção de vantagens indevidas. Agindo assim, a contribuinte tinha pleno conhecimento da prática, em desrespeito à legislação, sem propósito negocial, pretendendo induzir a fiscalização ao erro. Portanto, não há dúvida quanto à ocorrência da prática delituosa da impugnante, pelo que se mantém a multa de ofício aplicada no seu percentual de 150%”.

13. Neste particular, constatou-se pela Turma julgadora, “que a lei determina a aplicação das mesmas normas de apuração e pagamento do IRPJ à CSLL. Relativamente à amortização de ágio, a Instrução Normativa SRF nº 390/2004, consolidou as regras relativas à apuração e pagamento da CSLL”.

14. Tendo sido intimado da decisão do Acórdão em 28/06/2016 o contribuinte apresentou **Recurso Voluntário** em 27/07/2016 - (fls. 2.656/2.781), no qual traz em seu bojo o mesmo conteúdo daquele apresentado na impugnação às (fls. 2.343/2.429), acrescentando apenas o tópico:

Da Nulidade da Decisão Recorrida. Dos Inadmissíveis Vícios de Motivação:
Alega a recorrente que “a DRJ, expressamente, discordou da alegação trazida no TVF e inovou o fundamento do lançamento tributário, mantendo os lançamentos com base em acusação diferente daquela trazida pela Fiscalização, de modo que, caso não se determine o cancelamento integral dos autos de infração, deve este E. CARF, ao menos, reconhecer a clara e inadmissível inovação ao lançamento tributário praticada pela DRJ”;

Aduz ainda que houve cerceamento de defesa, na medida em que “a DRJ trouxe, na maior parte de seu voto, um emaranhado de citações de forma descoordenada e sem tecer qualquer conexão com o caso concreto, sem, ainda, enfrentar todos os argumentos traçados pela Recorrente em sua impugnação. Informa ainda, “que a manutenção integral das autuações as afirmações da DRJ foram genéricas e superficiais e a decisão recorrida careceu de uma análise aprofundada do caso”;

Requeru o cancelamento do auto de infração, e subsidiariamente, a nulidade da decisão recorrida, ou o retorno dos autos à DRJ para análise do tópico "da ilegalidade da incidência de juros sobre a multa de ofício".

15. O Recurso Voluntário foi parcialmente provido, e o Acórdão ora Recorrido (1401-002.076 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária) recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

ÁGIO. RENTABILIDADE FUTURA. FUNDAMENTO QUE NÃO SE VERIFICOU NO CASO CONCRETO. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. GLOSA DE DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO.

O propósito comercial vai além da mera formalidade dos instrumentos societários; ele depende precipuamente da intenção das partes em firmar o contrato. Caso este desígnio resume-se meramente na economia fiscal, correta é a glosa da amortização do ágio fñcada na rentabilidade futura.

ÁGIO. INEXISTÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL.

A amortização fiscal do ágio somente tem aparo legal quando as empresas adquirente e adquirida se emaranham entre si, a partir de um dos institutos elencados no art. 7º da Lei nº 9.532/1997 (fusão, cisão ou incorporação), resultando dessa operação a confusão patrimonial entre ambas. Não se permite, em regra, a dedução do ágio se ambas as empresas permanecem ativas após todo o processo de reorganização societária.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. DOLO. AUSÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA.

Não havendo provas de conduta dolosa, afasta-se a qualificação da multa de ofício. O dolo não pode ser presumido. O contribuinte não simulou ou dissimulou seus atos e operações, especialmente porque poderia obter o mesmo resultado econômico com a adoção de outras operações.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidade estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal. Lançamento procedente em parte.

16. Isso porque, segundo entendimento da maioria da turma e de acordo com as informações extraídas do TVF, “a Recorrente teria, supostamente, amortizado indevidamente o ágio pago na aquisição da Estônia SP Participações Ltda. (Estônia), em razão (i) da alegada ausência de razões econômicas ou negociais das operações societárias de criação e incorporação desta empresa, a qual seria uma suposta empresa veículo que teria sido utilizada apenas para viabilizar a amortização do referido ágio, uma vez que a real intenção da

Recorrente teria sido a aquisição da Integritas Participações S.A. (Integritas) que detinha a maior parte das ações do Fleury S.A. (Fleury.); e (ii) da hipotética ausência de confusão patrimonial., isto é, o encontro no mesmo patrimônio do ágio com o investimento não teria ocorrido, na medida em que a pessoa que suportou o ágio (Recorrente) teria incorporado apenas a suposta empresa veículo. e não o investimento (Integritas)”.

17. Desta feita, restou consignado que *“restou comprovado que a empresa Estônia era uma empresa veículo, que teve como nítido interesse servir de transporte para um ágio que não foi gerado a partir de sua rentabilidade futura. E não se trata de afirmar que nenhuma empresa veículo pode ser adquirida com ágio. É que no caso concreto, percebeu-se que esta forma foi escolhida como objetivo meramente fiscal”*.

18. No caso concreto, de acordo com o voto vencedor *“era nítida a intenção da Bradseg em adquirir participação na empresa Fleury, que tinha como controladora a empresa Integritas. Entretanto, após todo o processo de reorganização societária, empresa adquirente, real adquirida e controladora direta permaneceram intactas, o que apenas corrobora as razões da fiscalização de que não houve a efetiva confusão patrimonial, como se pode observar de trecho do Termo de Verificação Fiscal (e-fl. 2.280)”*.

19. Dessa forma, negou-se provimento ao recurso voluntário quanto à amortização do ágio.

20. Em face da decisão do Acórdão de nº 1401-002.076 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, a Fazenda Nacional interpõe Recurso Especial (fls. 2871/2906).

21. Às fls. 2910/2915 dos autos – Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, admitindo o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

22. Às fls. 2982/2996 – Embargos de Declaração do Contribuinte, trazendo os seguintes argumentos:

- **DAS OMISSÕES QUANTO AOS ARGUMENTOS DE DEFESA NÃO ANALISADOS PELO ACÓRDÃO EMBARGADO:** Afirma que "embora o acórdão tenha reestabelecido a exigência fiscal então cancelada pelo voto vencido, deixou de se manifestar sobre as demais razões recursais trazidas pela embargante em seu recurso voluntário que também não haviam sido objeto do voto vencido (por terem sido considerados prejudicados)”.
- **OMISSÃO QUANTO À ORIGEM DA SOCIEDADE ESTÔNIA E SEU EFETIVO PROPÓSITO NEGOCIAL:** Diz que a participação da Estônia no negócio não foi realizada pela Embargante na posição da compradora, mas pelos próprios vendedores que assim entenderam necessário para consecução do objetivo daquela negociação. Portanto, “o entendimento exarado no acórdão embargado é omissivo quando à realidade dos fatos retratados nos autos, porquanto embora esteja claro que a Estônia não foi inserida no negócio pela Embargante, imputa a essa sociedade o propósito único de gerar economia de tributos por meio do aproveitamento do ágio”.

- DA OMISSÃO QUANTO AO EXPOSTO NO RV ACERCA DOS EFEITOS DA ESTRUTURA DIRETA E ATINGIMENTO DA MESMA POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO FISCAL DO ÁGIO: Diz que a decisão embargada se mostrou omissa, pois deixou de enfrentar o exposto pela Embargante em seu RV.
- DA OMISSÃO QUANTO AO EXPOSTO NO RV ACERCA DA INGERÊNCIA DO FISCO NA ATIVIDADE DO CONTRIBUINTE: Afirma que houve omissão no voto prolatado no acórdão embargado, porquanto expõe flagrante intromissão fiscal no campo das atividades desenvolvidas pelos contribuintes, passando a Autoridade Fiscal a realizar verdadeiro e ilegal juízo de valor quanto à motivação das decisões negociais tomadas efetuadas pela Embargante e pelo vendedores.
- DA CONTRADIÇÃO QUANTO À IMPOSSIBILIDADE DE INGERÊNCIA DO FISCO SOBRE OS NEGÓCIOS DESENVOLVIDOS PELO CONTRIBUINTE: Diz que a Embargante apresentou, ainda durante a fiscalização, as razões pelas quais os vendedores decidiram por transferir a participação que detinham na Integritas à Estônia.
- DA CONTRADIÇÃO QUANTO À ALEGADA AUSÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL: Afirma que a embargante não criou qualquer sociedade ou inseriu qualquer etapa na negociação, simplesmente adquiriu a empresa detida pelos vendedores, de acordo com a conveniência, para, assim, atingir seu objeto negocial.
- DA CONTRADIÇÃO QUANTO AO RECONHECIMENTO DA AUSÊNCIA DE SIMULAÇÃO/DISSIMULAÇÃO E A CONCLUSÃO PELA AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL DA ESTÔNIA: Diz que a Estônia teve por finalidade, em linhas gerais, centralizar “a tomada de decisão por parte dos vendedores pessoas físicas, facilitando o atingimento do objetivo da negociação - por exemplo, não seria mais necessária a unanimidade das pessoas físicas para conclusão do negócio, bastaria a aprovação de 75% dos sócios da Estônia”.
- Requereu o provimento dos Embargos de Declaração opostos, para suprir as omissões evidenciadas.

23. Às fls. 3004/3062 - CONTRRAZÕES AO RECURSO ESPECIAL.”.

24. Às fls. 3148/3166 – **Despacho de Admissibilidade de Embargos de Declaração**, no qual acolheu os E.D em parte para SANAR as 3(três) omissões abaixo:

a) Da Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa.

b) Da Inexistência de Previsão Legal Para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização, e;

c) Da Compensação "de Ofício" de Prejuízos Fiscais e da Base de Cálculo Negativa da CSLL;

25. É o essencial ao relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva - Relator.

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

Inicialmente, quanto à ausência na análise do argumento relativo à legalidade da aplicação dos juros sobre mora, concordo com a Embargante quanto à omissão. De fato, este relator deixou de analisar o referido item de recurso.

1. Da legalidade da incidência de juros sobre multa

No que se refere à alegação de ilegalidade da incidência de juros sobre a multa de ofício, basta observar o disposto nos artigos 113, 139 e 161 do CTN para se chegar à conclusão de que os juros moratórios não apenas incidem sobre o principal, mas também sobre a multa de ofício proporcional, já que ambos compõem o crédito tributário constituído, *in verbis*:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1o. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

(...)

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

(...)

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante

da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§1 Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§2 O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Não por outra razão, a Lei 9.430/1996, ao tratar da formalização da exigência de crédito tributário composto exclusivamente por multa ou juros de mora afirma, expressamente, a possibilidade de tal incidência:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Ademais, o entendimento de se considerar legítima a incidência de juros de mora sobre a multa fiscal encontra sustentação na jurisprudência da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça (AgRg no REsp 1.335.688PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012), que reiterou o entendimento no sentido de ser “*legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário*”, seguindo a linha já adotada pela Segunda Turma do mesmo Tribunal (REsp nº 1.129.990/PR, em 1/9/2009).

Assim, conheço e dou provimento aos embargos sem efeitos infringentes quanto a este ponto, restando suprida a omissão indicada, e devendo ser acrescida à ementa do Acórdão recorrido o seguinte tópico:

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

No que se refere à alegação de ilegalidade da incidência de juros sobre a multa de ofício, basta observar o disposto nos artigos 113, 139 e 161 do CTN para se chegar à conclusão de que os juros moratórios não apenas incidem sobre o principal, mas também sobre a multa de ofício proporcional, já que ambos compõem o crédito tributário constituído.

Quanto as demais razões de mérito omitidas, este Relator entende, com a devida vênia, que dando provimento à tese principal, restaram prejudicadas as demais razões de mérito, que eram subsidiárias.

De fato, o enfrentamento das razões prejudicadas deveria ter ocorrido em sede de voto vencedor, e não do vencido.

Entretanto, tendo sido designado como Relator dos presentes Embargos, passo a analisar as demais razões não apreciadas.

2. Da Inexistência de Previsão Legal Para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização

Necessário se faz verificar a definição da base de cálculo da CSLL através da análise das expressas disposições do art. 2 da Lei 7.689/88, que, ao instituí-la, assim especificamente destacou:

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:

(...)

c) O resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990) pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n 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 n 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 n 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n 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 n 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 n 8.034, de 1990)

As disposições contidas no caput do Art. 57 da Lei 8.981/95, por sua vez, especificamente destacou:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n 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 n 9.065, de 1995)

Ora, conforme se verifica da leitura dessas disposições, o mencionado art. 57 da Lei 8.981/95 não autoriza, de forma alguma, a aplicação indiscriminada das disposições regentes do Imposto de Renda na verificação dos contornos de incidência da CSLL, mas preserva, expressamente, os ditames próprios da definição de sua base de cálculo, da forma como realizado pelas disposições até então vigentes, mantendo, assim, as normas contidas na mencionada Lei 7.689/88, nos termos ali então especificamente apontados.

Por sua vez, o art. 2º, parágrafo 1º, alínea 'c' da Lei 7.689/88, expressamente faz referência aos específicos ajustes (exclusões e adições) a serem aplicados ao resultado do período-base, apurado a partir da aplicação das expressas disposições da legislação comercial, distinguindo a composição da base de cálculo da Contribuição em questão, assim, às regras próprias da legislação do Imposto sobre a Renda.

Assim, para admitir como válida qualquer exclusão e/ou adição na apuração da base de cálculo da CSLL, faz-se necessária a existência de legislação expressa, sem a qual, estar-se-ia admitindo a possibilidade de interpretação ampliativa de normas restritivas de direito.

Assim é que, as regras de dedutibilidade de despesas que sejam aplicáveis na apuração do lucro real, não podem ser estendidas, sem a existência de previsão legal, à apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

A obrigação de adição do ágio na base de cálculo, foi implementada apenas pela Medida Provisória nº 627, de 2013, convertida na Lei nº 12.973, de 2014. Assim, chega a ser contraditório a inclusão expressa de tal adição em lei se a legislação anterior supostamente dava guarida ao entendimento do Fisco.

Na linha desse entendimento, inclusive, destacam-se precedentes desta Corte Administrativa, que, sob esse específico foco, assim inclusive já se manifestaram, senão vejamos:

Número do Processo: 18471.000003/200585

Contribuinte: VALEPAR S/A

Tipo do Recurso: Recurso Voluntário / Recurso de Ofício

Data da Sessão: 06/12/2006

Relator(a): Márcio Machado Caldeira

N Acórdão:10322.749

Decisão: Por maioria, DAR provimento ao recurso voluntário para acolher a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1999 e, em consequência, não tomar conhecimento do recurso ex officio em relação ao ano-calendário de 1999, vencido o conselheiro Cândido Rodrigues Neuber que não a acolheu e, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso ex officio para restabelecer a exigência fiscal relativa ao ano-calendário de 2001 referente à CSLL constante na DIPJ porém não inclusa na DCTF.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL – DECADÊNCIA Tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, o início da contagem do prazo decadencial é a data do respectivo fato gerador, decaindo o direito da Fazenda Nacional de efetuar o lançamento após o prazo de cinco anos, na forma do disposto no parágrafo 4 do artigo 150 do CTN.

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.

LANÇAMENTO – ERRO FORMAL – ANO-CALENDÁRIO DE 2001 Atendendo o lançamento os requisitos legais, descrevendo a infração com perfeita identificação dos valores efetivamente levados à tributação e com o devido enquadramento legal, não há irregularidade formal que possa ensejar o seu cancelamento.

JUROS DE MORA – CRÉDITO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa A partir de 1 de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais. (Súmula 1 C.C. nº 4)

JUROS DE MORA TAXA SELIC São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (Sumula 1 C.C. nº 5) Preliminar acolhida, recurso de ofício parcialmente provido.

(Publicado no D.O.U. n 230 de 30/11/2007).

(...)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

DECADÊNCIA

Na hipótese de fato que produza efeito em períodos diversos daquele em que ocorreu, a decadência não tem por referência a data do evento registrado na contabilidade, mas sim, a data de ocorrência dos fatos geradores em que esse evento produziu o efeito de reduzir o tributo devido.

ÁGIO REGULARMENTE CONSTITUÍDO. INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. TRANSFERÊNCIA DO ÁGIO ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO. DEDUTIBILIDADE.

É válida a transferência de ágio entre pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico, podendo as quotas de amortização ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ, se o ágio tiver sido regularmente constituído em operação realizada entre pessoas jurídicas independentes, lastreadas em expectativa de rentabilidade.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. POSSIBILIDADE.

O art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, permite a dedução do ágio devido a resultados de exercícios futuros somente quando a pessoa jurídica absorve patrimônio de outra em casos de cisão, fusão ou incorporação. No caso vertente, a operação societária foi legítima e revestida dos pressupostos legais no tocante a transferência do ágio.

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. EMPRESA VEÍCULO. INCORPORAÇÃO REVERSA. VALIDADE.

O uso de empresa veículo e de incorporação reversa, por si só, não invalida as operações societárias que transferiram o ágio da investidora original para a empresa investida, estando diretamente vinculadas ideologicamente a um propósito negocial. Verificadas as condições legais, especialmente a confusão patrimonial entre investidora e investida, deve ser admitida a amortização fiscal do ágio.

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO - ARTIGOS 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97. INOCORRÊNCIA DE SIMULAÇÃO, ABUSO DE DIREITO OU ABUSO DE FORMA

No contexto do programa de privatização, a efetivação da reorganização de que tratam os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, mediante a utilização de empresa veículo, desde que dessa utilização não tenha resultado aparecimento de novo ágio, não resulta economia de tributos diferente da que seria obtida sem a utilização da empresa veículo e, por conseguinte, não pode ser qualificada de planejamento fiscal inoponível ao fisco.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI Nº 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 nº 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.

(Acórdão 1301-002.433 - Julgado em 16/05/2017)

(...)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. POSSIBILIDADE.

O art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, permite a dedução do ágio devido a resultados de exercícios futuros somente quando a pessoa jurídica absorve patrimônio de outra em casos de cisão, fusão ou incorporação. No caso vertente, a operação societária foi legítima e revestida dos pressupostos legais no tocante a transferência do ágio.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI Nº 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 nº 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.

INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS ABATIMENTOS CONCEDIDOS NA LIQUIDAÇÃO DE CRÉDITOS DEDUTIBILIDADE

Constituem despesas habituais e normais compreendidas na atividade operacional das instituições financeiras a concessão de descontos e abatimentos ao devedor na liquidação de operações de crédito.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. Opera-se a preclusão em relação a matéria que não tenha sido objeto de impugnação ou de decisão de primeira instância administrativa. Decreto nº 70.235/1972, art. 16, inciso III JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. A obrigação tributária principal compreende tributo e multas de ofício. Incidem juros de mora devidos à taxa SELIC sobre o crédito tributário constituído, incluindo as multas de ofício.

(Acórdão 1301-002.281 - Julgado em 11/04/2017)

Assim, face ao exposto, dou provimento aos embargos apresentados neste ponto, com efeitos infringentes, devendo ser incluída na ementa do Acórdão recorrido o seguinte tópico:

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI N 8.981/1995. Não existe previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago. 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.

3. Da Compensação "de Ofício" de Prejuízos Fiscais e da Base de Cálculo Negativa da CSLL

Neste ponto, cumpre ressaltar que o restabelecimento do prejuízo fiscal em caso de desconstituição, total ou parcial, do presente lançamento, é consequência lógica do resultado do julgamento.

O fato de o contribuinte possuir prejuízo fiscal em algum exercício, e o mesmo ser compensado, total ou parcialmente, com o lançamento realizado, é medida que se impõe sob pena de exigir duplamente o tributo.

Por sua vez, caso o lançamento não subsista, total ou parcialmente, como consequência lógica o contribuinte terá o seu saldo de prejuízo fiscal e base negativa recomposto.

Entretanto, levando em consideração que, quanto ao mérito do IRPJ o voto vencedor foi no sentido de considerar indevido o ágio gerado e, portanto, glosar a amortização, não há o que se falar em recomposição do prejuízo fiscal.

Por sua vez, como nos presentes embargos dou provimento ao argumento do Embargante quanto à inexistência de Previsão Legal Para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, também acolho os argumentos quanto á recomposição da base negativa da CSLL, por se tratar de consequência lógica.

Assim, face o exposto, voto por dar provimento aos Embargos quanto a este ponto, com efeitos infringentes, devendo constar da ementa do Acórdão recorrido o seguinte tópico:

COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA.

Não subsistindo o lançamento a consequência lógica é a recomposição do saldo de prejuízos fiscais ou base negativa considerados no lançamento fiscal.

Assim, face o exposto, voto por dar parcial provimento aos Embargos para, suprimindo as omissões indicadas, aplicar efeitos infringentes quanto às omissões 2 e 3, devendo serem incluídos na ementa da decisão embargada os seguintes tópicos:

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

No que se refere à alegação de ilegalidade da incidência de juros sobre a multa de ofício, basta observar o disposto nos artigos 113, 139 e 161 do CTN para se chegar à conclusão de que os juros moratórios não apenas incidem sobre o principal, mas também sobre a multa de ofício proporcional, já que ambos compõem o crédito tributário constituído.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI N 8.981/1995. Não existe previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago. 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.

COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA.

Não subsistindo o lançamento a consequência lógica é a recomposição do saldo de prejuízos fiscais ou base negativa considerados no lançamento fiscal.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Redator Designado

Em pese o voto do I. Conselheiro Daniel Ribeiro da Silva, peço *venia* para dele divergir quanto à sua proposta de dar provimento ao recurso voluntário, para permitir a amortização das despesas com o ágio com relação à base de cálculo da CSLL.

Segundo o relator, não há base legal para a exigência da CSLL nos mesmos moldes da legislação do IRPJ.

Pois bem.

Minha discordância quanto ao posicionamento permissivo da amortização do ágio tem suporte nas regras fiscais para dedução (fiscal) de uma despesa. A amortização do ágio também representa uma despesa; uma espécie do gênero despesa. Assim, como tal, a amortização do ágio deve seguir as mesmas regras fiscais para dedução (fiscal) de uma despesa qualquer.

E adoto tal premissa em razão de que o Regulamento do Imposto sobre a Renda de 1999 (Decreto nº 3.000/1999) estabeleceu no Subtítulo II (Lucro Real), Capítulo V (Lucro Operacional), Seção III (Custos, Despesas Operacionais e Encargos), as disposições sobre as regras de custos, despesas operacionais e encargos. Sendo assim, contemplou

disposições gerais para dedução fiscal de despesas (em sentido amplo) - na Subseção I - *in casu*, prevista no art. 299 -.

Em uma análise sistêmica, é de se interpretar que a amortização fiscal seria espécie de despesa, por estar situada na mesma Seção III (Subseção IV). Da mesma forma, e apenas título de informação, as despesas com Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado (Subseção II) e Depreciação Acelerada Incentivada (Subseção III) também podem ser consideradas como espécie de despesa.

Desta forma, a partir da disposição das regras fiscais contidas no Regulamento, a regra de amortização fiscal do ágio deve seguir o artigo 299 do RIR/99.

Em relação à CSLL, o art. 299 do RIR/99, por sua vez, determina que, para que uma despesa seja considerada como operacional, para fins fiscais, deve tal despesa ser necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

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.

Como a base de cálculo da CSLL, assim como do IRPJ, partem do lucro líquido para o cálculo dos tributos, a apuração da CSLL deve seguir o disposto no art. 299 do RIR/99.

Isto torna-se mais patente com a redação proposta pelo art. 13 da Lei 9.249/1995, que apresentou ajustes ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, mas fez ressalva de que o art. 47 da Lei 4.506/64, que é a base legal do art. 299 do RIR/99, continua sendo aplicado aos dois tributos aqui discutidos.

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:

Na acepção gramatical, a redação acima representa uma "oração", que é um conjunto linguístico que se estrutura em torno de um verbo ou locução verbal¹. Diferentemente de um "período", que é a frase constituída de uma ou mais orações, formando um todo, com sentido completo². O período pode ser simples ou composto. Período Simples é aquele constituído por apenas uma oração, que recebe o nome de oração absoluta. Período Composto é aquele constituído por duas ou mais orações, as quais podem ser coordenadas ou subordinadas.

¹ extraído do site: [https://pt.wikipedia.org/wiki/Ora%C3%A7%C3%A3o_\(gram%C3%A1tica\)](https://pt.wikipedia.org/wiki/Ora%C3%A7%C3%A3o_(gram%C3%A1tica)), em 29/01/2018

² extraído do site: <https://www.sportugues.com.br/secoes/sint/sint4.php>, em 29/01/2018

Como se trata de apenas uma oração, ou período simples, conclui-se que os signos constantes na redação legal devem ser concatenados entre si para que deem ensejo ao propósito do texto legal. Diferentemente de um período composto em que uma eventual redação legal poderia ter orações que não conversariam, não teriam a obrigatoriedade de concatenar os signos de uma (oração) com os de outra (oração).

Esta definição serve para que se perceba a impossibilidade de se dissociar a parte final da parte inicial do artigo acima. Ou seja, fica muito claro que o advérbio de modo "independentemente" faz uma ressalva para ambos os tributos, inseridos na oração como uma finalidade ("para") que busca a norma - "Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido" -. Logo, a construção de todo o dispositivo legal nos leva a deduzir que a regra contida art. 47 da Lei 4.506/64, que é a base legal do art. 299 do RIR/99, também se aplica à Contribuição Social para o Lucro Líquido.

E este meu entendimento - de que a CSLL segue as regras do IRPJ - vale tanto para a obrigatoriedade de uma adição quanto para permissão de uma exclusão fiscal. Em um caso hipotético de permissão de exclusão (no Lalur) de uma despesa de amortização de ágio - outrora controlada na parte B do Lalur -, por seguir as regras de amortização fiscal do ágio, também concluiria por sua possibilidade de dedução da base de cálculo da CSLL.

Assim sendo, estendo meu posicionamento à CSLL sobre a proibição da dedução fiscal da amortização do ágio, nos mesmos moldes da fundamentação relativa ao IRPJ.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário quanto à amortização do ágio da base de cálculo da CSLL.

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa