



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720184/2015-05
ACÓRDÃO	1302-007.518 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de setembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	USINA BOM JESUS S.A. ACUCAR E ALCOOL FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

DECADÊNCIA. NÃO OCORRIDA.

O pagamento do ágio na aquisição de investimento não altera a base tributável do IRPJ, razão pela qual não há falar em contagem de prazo decadencial a partir de tal momento em caso de lançamento que glosa a despesa de amortização do ágio.

A despesa com amortização do ágio, nas hipóteses trazidas pela legislação tributária, é um elemento que entra no cálculo da base tributável do IRPJ, sendo que todos os elementos que compõem tal base tributável são auditáveis pelo Fisco, logicamente, dentro do prazo decadencial fixado no CTN.

ÁGIO. DEMONSTRAÇÃO. FUNDAMENTO ECONÔMICO. PAGAMENTO.

Deve ser mantida a glosa da despesa com amortização do ágio não logra a contribuinte apresentar demonstração do fundamento econômico de ágio exigida no § 3º do art. 20 do DL. 1598/77.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. COFINS. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis, ao lançamento da CSLL.

ACÓRDÃO

Vistos, discutidos e relatados os autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e de decadência suscitadas, e, no mérito: (i) por maioria de votos, em afastar as glosas das despesas de amortização de ágios, gerados entre partes relacionadas (ágio interno), em período anterior à Lei 12.973/2014, nos termos do relatório e voto do Relator, vencidos os Conselheiros Marcelo Izaguirre da Silva, e Sérgio Magalhães Lima, que votaram por manter as glosas efetuadas; (ii) por unanimidade de votos, em afastar as glosas das despesas de amortização de ágios baseadas na obrigatoriedade de apresentação de avaliação dos ativos a valor de mercado em momento anterior à Lei 12.973/2014, nos termos do relatório e voto do Relator; (iii) por unanimidade de votos, em manter glosas das despesas de amortização de ágios baseadas na falta de demonstração do fundamento econômico dos ágios, nos termos do relatório e voto do Relator; (iv) por unanimidade de votos, em manter as glosas das despesas de amortização de ágios na falta de documentação probante do pagamento dos ágios, nos termos do relatório e voto do Relator; (v) por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário quanto à alegação de dedutibilidade da despesa com amortização do ágio da base de cálculo da CSLL, nos termos do relatório e voto do Relator, vencidos os conselheiros Henrique Nímer Chamas, Miriam Costa Faccin e Natália Uchôa Brandão que votaram por manter a dedutibilidade; (vi) por unanimidade de votos, em afastar a multa de ofício mantida pela decisão de primeira instância, nos termos do relatório e voto do Relator; (vii) por unanimidade de votos, em manter a multa exigida isoladamente, nos termos do relatório e voto do Relator; e (viii) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto à alegação de impossibilidade da exigência de multa de ofício da Recorrente na qualidade de sucessora, e quanto às demais matérias, nos termos do relatório e voto do Relator. Em relação ao recurso de ofício, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso, nos termos do relatório e voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Alberto Pinto Souza Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Miriam Costa Faccin, Marcelo Izaguirre da Silva, Natalia Uchoa Brandão, Henrique Nimer Chamas, Sérgio Magalhães Lima e Alberto Pinto Souza Junior.

RELATÓRIO

O presente processo tem, por objeto, os seguintes autos de infração lavrados em face de USINA BOM JESUS S.A. AÇÚCAR E ÁLCOOL (UBJ):

a) **Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas - IRPJ**, (a fls. 1697 e segs.) pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 8.261.516,12, referente ao fato gerador de 2010 (lucro real anual), sendo assim descrito os fatos apurados:

“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.

b) **Contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL** (a fls. 1705 e segs.) pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 2.976.298,99, referente ao fato gerador de 2010 (base ajustada anual), sendo assim descrito o fato apurado:

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.

A contribuinte, UBJ, impugnou os lançamentos e a **8ª Turma da DRJ/RJO** proferiu o **Acórdão n. 12-89.495 de 20/07/2017 (a fls. 2440 e segs.)**, cuja ementa assim dispõe:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

PROVAS DOCUMENTAIS. MOMENTO DE SUA APRESENTAÇÃO

As provas que o contribuinte possuir devem ser mencionadas na impugnação e, em se tratado de documentos, sua apresentação deve ser junto àquela. Preclui o direito de o contribuinte apresentá-las em outro momento processual, salvo se o motivo se der em decorrência de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente, ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

PENALIDADE IMPOSTA À PESSOA JURÍDICA SUCESSORA POR FATOS GERADORES OCORRIDOS NA PESSOA JURÍDICA SUCEDIDA.

Para que haja restrição à imposição de penalidades à pessoa jurídica sucessora, em face de fatos geradores ocorridos antes do ato de reorganização societária, ou seja, na sucedida, há que ter expressa disposição legal, como ocorre no caso do

parágrafo único do artigo 134 do Código Tributário Nacional, que limita a aplicação do dispositivo, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

ÁGIO INTERNO. INCORPORAÇÃO OCORRIDA ANTES DO ANO-CALENDÁRIO DE 2009.

Antes do ano-calendário de 2009, inexistia vedação normativa para que fosse registrado contabilmente o ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura gerado entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico. Operações de reorganização societária, como incorporações entre controlada e controladora, adquirida com ágio, ocorridas anteriormente ao ano-calendário de 2009, faziam jus ao benefício fiscal da amortização do ágio se atendidos os requisitos exigidos pelo artigo 7º da lei nº 9.532/1997.

CÁLCULO DO ÁGIO POR EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA.

A exigência de que o ágio por expectativa de rentabilidade futura corresponda ao valor remanescente entre o valor da aquisição da participação acionária e o montante líquido do valor justo dos ativos e passivos da adquirida só surgiu com a publicação da Medida Provisória nº 627, publicada em 12.11.2013.

FALTA DE DOCUMENTAÇÃO QUE DÊ SUPEDÂNEO AO ÁGIO POR EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA.

A falta de demonstração ou Laudo que indique análise de resultados futuros, bem como comprovação do efetivo pagamento do preço das aquisições societárias, tornam indedutíveis as amortizações do respectivo ágio.

ADICIONAL DO IRPJ. INCIDÊNCIA.

O adicional de IRPJ só incide sobre o valor que exceder à multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do respectivo período de apuração à razão de 10%.

MULTA QUALIFICADA. A qualificação das multas de ofício não tem lugar por condutas que encontram guarida em sede administrativa.

JUROS DE MORA COM BASE NA VARIAÇÃO DA TAXA SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Quaisquer débitos para com a Fazenda Nacional, o que inclui a multa de ofício a partir da lavratura do auto de infração, quando não pagos no vencimento, sujeitam-se à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010

AUTO DE INFRAÇÃO CORRELATO

Sendo uma mesma infração fato gerador que enseja a incidência de outro tributo, a mesma sorte terá o auto de infração correlato observadas sua base de cálculo, período de apuração, e alíquota própria.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A UBJ tomou ciência do Acórdão n. 12-89.495 em 26/07/2017 (termo a fls. 2580) e interpôs o recurso voluntário (a fls. 2583 e segs.) em 24/08/2017 (Termo a fls. 2.582), cujos argumentos de defesa são, em apertada síntese, os seguintes:

“II – PRELIMINARMENTE

II.1 – Da Nulidade dos Autos de Infração em Razão de Erro na Fundamentação

“Conforme mencionado na exposição fática do presente recurso, o Sr. Agente Fiscal lavrou os autos de infração tendo como uma de suas premissas o fato de

que, ao se apurar as despesas de ágio amortizadas pela Recorrente, dever-se-ia ter trazido a preço de mercado o valor dos bens que compunham o ativo das sociedades adquiridas.

(...)

Contudo, como bem demonstrou a Recorrente em sua peça impugnatória, a redação do artigo 20 do Decreto Lei nº 1.598/77, que estava vigente à época dos fatos, dispunha que o custo de aquisição deveria ser desdobrado entre patrimônio líquido e o ágio, sem prever a necessidade de reavaliação a mercado dos bens do ativo,...

(...)

Ao se debruçar sobre o tema, a Delegacia de Julgamento expressamente reconheceu a procedência do argumento trazido pela Recorrente:

(...)

Todavia, muito embora tenha reconhecido o equívoco na fundamentação fiscal, a DRJ manteve o lançamento relativo ao ágio.

(...)

Diante dessas elucidações, nota-se que os autos de infração lavrados padecem de vício insanável, o que não poderia ter sido superado pela Turma Julgadora, devendo ser declarado nulo o lançamento por este E. Conselho.”

II.2 – Da Nulidade do Lançamento Fiscal por Erro na Composição da Base de Cálculo

Ao analisar a questão, a Turma Julgadora houve por bem reconhecer a improcedência da apuração do IRPJ feita pela Fiscalização, determinando assim, o cancelamento da parcela correspondente ao adicional de 10% do imposto exigido. Confira-se:

O adicional de IRPJ incide sobre o valor que exceder à multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do respectivo período de apuração à razão de 10% (§ 1º do artigo 3º da Lei nº 9.249/1995). O demonstrativo de cálculo às fls. 1699, que apurou o IRPJ anual pelo Lucro Real, só considerou o valor de R\$ 20.000,00 que seria correspondente a um único mês.

Isto posto, o valor do adicional devido é:

Base de cálculo após compensação de prejuízos: R\$ 11.058.347,62

(-) Parcela não sujeita ao adicional: (R\$ 240.000,00)

= Base de cálculo do Adicional R\$ 10.818.347,62

Alíquota 10% R\$ 1.081.834,76

Assim, deve ser cancelada da autuação de IRPJ a parcela de R\$ 22.000,00 (R\$1.103.834,76 – R\$ 1.081.834,76)

(...)

Ante o exposto, considerando que o crédito tributário exigido nos autos de infração é ilíquido e incerto e, ainda, evidenciado que a Fiscalização efetuou o lançamento

tributário em absoluta desconformidade com a legislação vigente, contrariando, inclusive, precedente sobre o tema deste E. Conselho, não restam alternativas senão a reforma do acórdão recorrido, com o cancelamento integral dos autos de infração.

II.3. – Da Inexistência de Preclusão no Presente Caso

Pelo que se constata do acórdão recorrido, a Turma Julgadora não tomou conhecimento do conteúdo do memorando elaborado pela empresa de consultoria tributária Deloitte Touche Tohmatsu ("Memorando Deloitte"), apresentado pela Recorrente por meio de petição protocolada em 25/05/2017 (fls. 2.229 a 2.306 dos autos), sob o entendimento de que sua apresentação seria intempestiva. Veja-se:

"A petição de fls. 2229, apresentada após mais de um ano da entrega da impugnação e após quase dois meses da distribuição do processo a este relator, é um requerimento para a juntada de um memorando elaborado pela empresa de consultoria tributária Deloitte Touche Tohmatsu que, segundo afirma, ratifica fatos e operações societárias que confirmam os argumentos anteriormente expostos em sede de impugnação.

Dada à flagrante intempestividade, juntei aos autos os documentos com a ressalva constante do Termo às fls. 2228, e **não tomarei conhecimento do seu conteúdo em face das razões expostas.**" (fls. 109 do acórdão recorrido / 2.548 dos autos – g.n.)

Como se pode notar, no entendimento da DRJ, preclui o direito do contribuinte apresentar provas a seu favor nos autos após o protocolo da Impugnação, consoante a regra insculpida no § 4º, do artigo 16, do Decreto nº 70.235/72⁸. Todavia, tal conclusão é manifestamente indevida, tendo em vista que afronta previsão expressa em lei, o Princípio da Verdade Material e a jurisprudência consolidada e recente deste E. CARF. É o que se passa a demonstrar.

(...)

Deste modo, evidente que o posicionamento da Turma Julgadora de não considerar em sua decisão o Memorando da Deloitte apresentado pela Recorrente não pode ser admitido por este E. Conselho.

Vale notar ainda que o disposto no § 4º, do artigo 16, do Decreto nº 70.235/72, indicado pela DRJ como fundamento do seu equivocado entendimento, jamais poderia se sobrepôr à regra trazida no art. 38 da Lei nº 9.784/99 por dois motivos, a saber:

(...)

Dessa forma, mediante o exposto e em atenção ao disposto no art. 38 da Lei nº 9.784/99, ao Princípio da Verdade Material e à jurisprudência deste E. CARF, deve ser afastado o entendimento de que a apresentação do memorando elaborado pela Deloitte no presente caso seria intempestiva, de modo que deve este E. Conselho examinar o referido documento, assegurando assim à Recorrente a comprovação da legalidade da amortização dos ágios no presente caso, o que certamente levará ao cancelamento da autuação fiscal.

III – DO MÉRITO

(...)

III.1 – Das Operações Efetivamente Realizadas – Comprovação da Origem dos Ágios

(...)

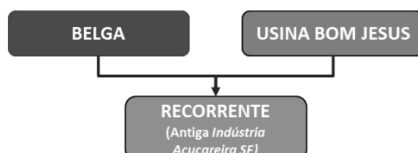
Como mencionado anteriormente, em seu TVF, o Sr. Agente Fiscal faz referência a diversos ágios que estariam sendo indevidamente amortizados pela Recorrente e que foram identificados pela Autoridade Fiscal da seguinte forma:

ÁGIO	Fls. do TVF / fls. dos autos
A) Indústria Açucareira São Francisco S.A.	fls. 10 a 22 / 1.599 a 1.611
B) Irmãos Franceschi Administração e Participações S.A.	fls. 22 a 36 / 1.611 a 1.625
C) Tamandupá Ltda.	fls. 36 a 48 / 1.628 a 1.637
D) Usina Santa Helena S.A. Álcool e Açúcar	fls. 48 a 54 / 1.637 a 1.643
E) Companhia Agrícola Queluz	fls. 54 a 62 / 1.643 a 1.651
F) Belga Empreendimentos e Participações	fls. 62 a 66 / 1.651 a 1.655
G) Agropecuária Itapirú S.A.	fls. 67 a 71 / 1.656 a 1.660
H) Malasca Agropecuária Ltda.	fls. 71 a 76 / 1.660 a 1.665
I) Malasca S.A. Administração e Participações	fls. 76 a 84 / 1.665 a 1.673
J) Outros Ágios no Regime Tributário de Transição RTT ¹²	fls. 84 a 88 / 1.673 a 1.677

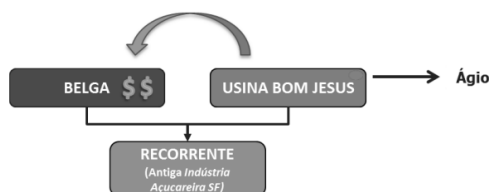
Pois bem. Estabelecidos os ágios que são objeto do presente processo, passa-se a demonstrar as principais etapas que compuseram as operações que deram origem a tais ágios:

Ágio A – Indústria Açucareira São Francisco

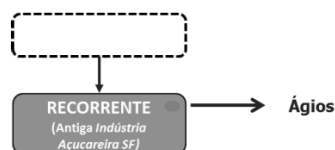
Em 2004, as sociedades Belga Empreendimentos e Participações Ltda. (“Belga”) e Usina Bom Jesus S.A. Açúcar e Álcool (“Usina Bom Jesus”) possuíam ações de emissão da Recorrente, cuja razão social, à época, era Indústria Açucareira São Francisco S.A.:



A fim de aumentar a sua participação neste investimento, a Usina Bom Jesus adquiriu da Belga, em 23 de dezembro de 2004, 305.282.117 ações ordinárias de emissão da Recorrente pelo valor total de R\$ 73.232.442,54, conforme Instrumento de Venda e Compra e Assunção de Dívidas e Obrigações às fls. 618 a 622 dos autos. Considerando que o valor do investimento avaliado pelo patrimônio líquido correspondia a R\$ 11.872.004,98, a Usina Bom Jesus registrou em seu ativo um ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura da investida no valor de R\$ 61.360.437,56, conforme estudo interno de rentabilidade futura e laudo de avaliação a mercado da Recorrente elaborado pela SOPARC – Auditores e Consultores S.S Ltda (doc. 03 da Impugnação):



Transcorridos mais de dois anos, a Recorrente incorporou, em 29 de dezembro de 2006, a Usina Bom Jesus, de modo que passou a registrar em seu ativo o ágio acima mencionado:

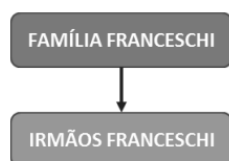


Neste momento, restou verificada a confusão dos patrimônios das entidades investida – Recorrente – e investidora – Usina Bom Jesus. Desta forma, as despesas com amortização deste ágio passaram a ser deduzidas pela Recorrente na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, nos termos do que dispõe o artigo 386, inciso III, do RIR/9912 .

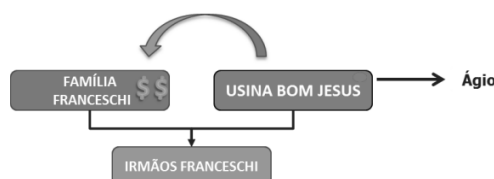
Ágio B – Irmãos Franceschi Administração e Participações

Operação 01 – Aquisição de 23,49% da Irmãos Franceschi pela Usina Bom Jesus

A Família Franceschi era, no início da década de 90, a única acionista da sociedade familiar Irmãos Franceschi Administração e Participação S.A. (“Irmãos Franceschi”):



Em janeiro de 1998, a Usina Bom Jesus visualizando o potencial econômico da Irmãos Franceschi, adquiriu da Família Franceschi 35.239.305 ações de emissão desta sociedade, representativas de 23,49% do seu capital social, pelo valor total de R\$ 24.753.664,18. Considerando que o valor do investimento avaliado pelo patrimônio líquido correspondia a R\$ 18.794.298,94, a Usina Bom Jesus registrou em seu ativo um ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura da investida no valor de R\$ 5.959.365,24, conforme estudo interno de rentabilidade futura do investimento (doc. 04 da Impugnação):



Salienta-se que, de acordo com o estudo de rentabilidade futura, projetou-se, à época da aquisição do investimento, o reflexo do ganho de produtividade da aquisição de ações na “Irmãos Franceschi Administração e Participações S/A” com base nos resultados a serem gerados pela “Irmãos Franceschi Agrícola Industrial e Comercial Ltda” de 7% nos anos de 1998, 1999 e 2000, consecutivamente, projetando-se, em 2001 e 2002, a estabilidade da receita.

Considerou-se para o cômputo final da rentabilidade futura, o fluxo de caixa a valor presente, a perpetuidade, o fluxo operacional da empresa, os empréstimos a receber e subtraiu-se os empréstimos e financiamentos passivos detidos com

base no balanço de outubro de 1997 da “Irmãos Franceschi Agrícola Industrial e Comercial Ltda”, cujo montante demonstra um valor econômico do investimento adquirido na Irmãos Franceschi S/A de R\$ 54.757.189,57, o que suporta o valor do ágio gerado.

Observe-se que a referida operação ocorreu entre Grupos distintos e independentes, não relacionados ao Grupo Usina Bom Jesus, figurando de um lado, a Família Franceschi, de outro lado, o Grupo Usina Bom Jesus, conforme comprovado pela composição societária da Irmãos Franceschi antes da operação acima descrita (doc. 05 da Impugnação).

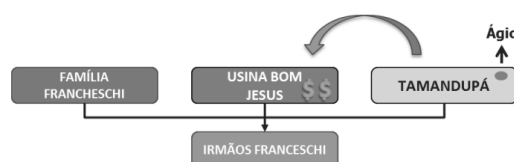
Frise-se, por fim, que o ágio em questão está suportado pelo valor do Patrimônio Líquido da investida, conforme se verifica do laudo que demonstra que o pagamento foi realizado em valor superior ao PL da adquirida.

Assim, conclui-se que é patente a necessidade de reconhecimento da legitimidade do ágio em questão.

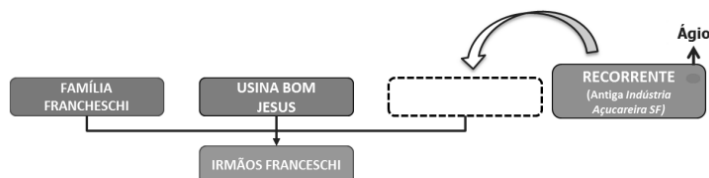
Operação 02 – Aquisição de 9,20% da Irmãos Franceschi pela Tamandupá

Conforme acima exposto, a Usina Bom Jesus adquiriu, em 1998, 35.239.305 ações de emissão da sociedade Irmãos Franceschi. Ocorre que, a sociedade investidora entendeu por alienar uma parcela destas ações à sociedade Tamandupá Ltda. (“Tamandupá”).

Deste modo, em 30 de dezembro de 2002, foi firmado o Instrumento Particular de Venda e Compra de Ações por meio do qual a Usina Bom Jesus alienou à Tamandupá 13.800.000 ações da Irmãos Franceschi, recebendo em troca o montante de R\$ 24.727.145,81. Considerando que o valor do investimento avaliado pelo patrimônio líquido correspondia a R\$ 7.623.880,98, a Tamandupá registrou em seu ativo um ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura da investida no valor de R\$ 17.103.264,83, conforme estudo interno de rentabilidade futura do investimento¹³ (doc. 06 da Impugnação):



Em 29 de janeiro de 2004, a Recorrente incorporou a sociedade Tamandupá, de forma que passou a registrar em seu ativo o investimento na Irmãos Franceschi anteriormente detido pela sociedade incorporada:



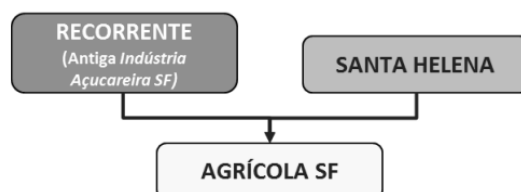
Posteriormente, a Recorrente incorporou, em 29 de dezembro de 2006, a Usina Bom Jesus (vide Ágio A – Indústria Açucareira São Francisco) e a Irmãos Franceschi. Neste momento, restou verificada a confusão dos patrimônios das entidades investida – Irmãos Franceschi – e investidoras – Usina Bom Jesus e Tamandupá. Desta forma, as despesas com amortização destes ágios nos valores de R\$ 5.959.365,24 e R\$ 17.103.264,83 passaram a ser deduzidas pela

Recorrente na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, nos termos do que dispõe o artigo 386, inciso III, do RIR/99.

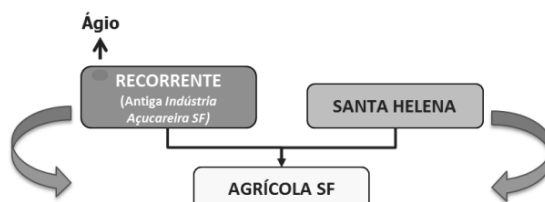
Ágio C – Tamandupá Ltda.

Operação 01.1 – Subscrição e Integralização de Aumento do Capital Social da Agrícola São Francisco pela Recorrente

A Recorrente detinha com a sociedade Usina Santa Helena S.A. Açúcar e Alcool ("Santa Helena") a totalidade das ações da sociedade Agrícola São Francisco Ltda.:



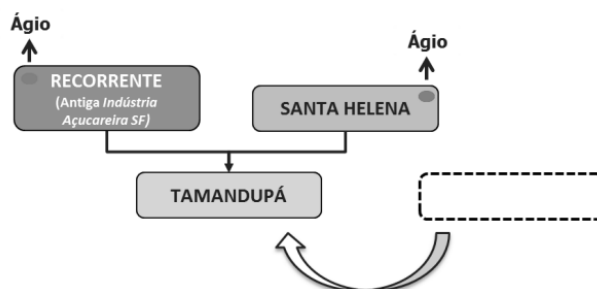
Em 28 de setembro de 2000, as sociedades controladoras decidiram, por razões de cunho gerencial, aumentar o capital social desta sociedade, que passou a ser de R\$ 44.083.106,89, conforme Instrumento Particular de Alteração do Contrato da Sociedade Mercantil por Quotas de Responsabilidade Limitada denominada Agrícola São Francisco Ltda. às fls. 623 a 627 dos autos. Nesta ocasião, a Recorrente subscreveu aumento de capital no valor de R\$ 14.738.981,02 que foi integralizado por meio da conferência de bens, direitos e obrigações, conforme Instrumento Particular de Promessa de Aumento Futuro de Capital às fls. 628 a 629 dos autos. Em decorrência desta operação societária, a Recorrente registrou ágio baseado em rentabilidade futura da investida no valor de R\$ 1.725.541,75:



Operação 01.2 - Incorporação da Agrícola São Francisco pela Tamandupá

Em 08 de outubro de 2000, a sociedade Tamandupá incorporou a sociedade Agrícola São Francisco, conforme Instrumento Particular de Alteração e Consolidação do Contrato Social de Sociedade Mercantil por Quotas de Responsabilidade Limitada denominada Tamandupá Ltda. às fls. 642 a 647 dos autos. Deste modo, a Recorrente e a Santa Helena passaram a ser acionistas daquela primeira sociedade.

Considerando que a Tamandupá possuía, à época, um patrimônio líquido negativo – passivo a descoberto -, a Recorrente e a Santa Helena registraram, em decorrência do evento de incorporação, ágios baseados em expectativa de rentabilidade futura nos valores de R\$ 2.630.044,98 e R\$ 8.839.359,06, respectivamente:

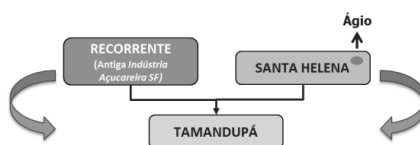


Os eventos societários que permitiram a amortização fiscal dos três ágios acima descritos foram as incorporações, pela Recorrente, das sociedades Santa Helena em 14 de abril de 2003 (vide Ágio D – Usina Santa Helena S.A. Álcool e Açúcar) e Tamandupá em 29 de janeiro de 2004 (vide Ágio B – Irmãos Franceschi Administração e Participações).

Operação 02 – Subscrição e Integralização de Aumento do Capital Social na Tamandupá pela Recorrente e Santa Helena

Como acima exposto, após a incorporação da Agrícola São Francisco pela Tamandupá, a Recorrente e a Santa Helena passaram a ser cotistas desta última sociedade. Deste modo, em 15 de fevereiro de 2003, junto com a Ibaté S.A., estas sociedades deliberaram um aumento do capital social da Tamandupá que passou a ser de R\$ 65.999.500,00, conforme Instrumento Particular de Alteração e Consolidação do Contrato Social de Sociedade Mercantil por Quotas de Responsabilidade Limitada denominada Tamandupá Ltda.

Em decorrência deste aumento de capital, a Santa Helena registrou ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura da investida no valor total de R\$ 10.536.438,53:



Os eventos societários que permitiram a amortização fiscal deste ágio foram as incorporações, pela Recorrente, das sociedades Santa Helena em 14 de abril de 2003 (vide Ágio D – Usina Santa Helena S.A. Álcool e Açúcar) e Tamandupá em 29 de janeiro de 2004 (vide Ágio B – Irmãos Franceschi Administração e Participações).

Os eventos societários que permitiram a amortização fiscal deste ágio foram as incorporações, pela Recorrente, das sociedades Santa Helena em 14 de abril de 2003 (vide Ágio D – Usina Santa Helena S.A. Álcool e Açúcar) e Tamandupá em 29 de janeiro de 2004 (vide Ágio B – Irmãos Franceschi Administração e Participações).

Ágio D – Usina Santa Helena S.A. Álcool e Açúcar –

Em 1995 a Santa Helena adquiriu ações de emissão da Recorrente, em uma operação que gerou um ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura da investida no valor de R\$ 195.675,96:

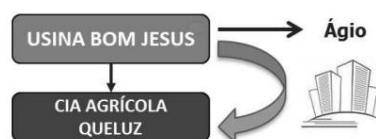


Este ágio foi amortizado fiscalmente apenas a partir de 2003, em razão da incorporação da Santa Helena pela Recorrente em 14 de abril de 2003.

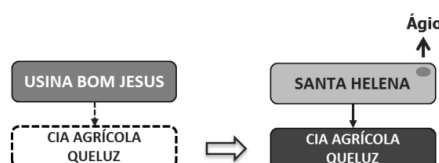
Ágio E – Companhia Agrícola Queluz

Em 30 de agosto de 1999, a sociedade Usina Bom Jesus subscreveu e integralizou aumento do capital social da sociedade Companhia Agrícola Queluz S.A. (“Companhia Agrícola Queluz S.A.”), contribuindo a esta sociedade bens imóveis de sua propriedade, conforme Ata da Assembleia Geral Extraordinária de 30 de agosto de 1999 às fls. 657 a 664 dos autos.

Considerando que os bens imóveis transferidos à Companhia Agrícola Queluz foram avaliados pelo valor de R\$ 15.090.619,83 e que o valor do investimento adquirido avaliado pelo patrimônio líquido correspondia a R\$ 8.224.565,49, a Usina Bom Jesus registrou ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura da investida no valor de R\$ 6.866.054,35:



Na mesma data, a Usina Bom Jesus transferiu a sua participação societária na Companhia Agrícola Queluz à Santa Helena, que passou então a registrar em seu ativo o ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura no valor de R\$ 6.866.054,35:



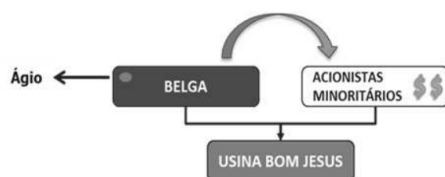
Os eventos societários que permitiram a amortização fiscal deste ágio foram os seguintes: (i) em 01 de dezembro de 1999, a Companhia Agrícola Queluz foi incorporada pela sociedade Agrícola São Francisco; (ii) em 08 de outubro de 2000, a Agrícola São Francisco foi incorporada pela Tamandupá (vide Ágio C – Tamandupá Ltda.); (iii) em 14 de abril de 2006, a Recorrente incorporou a Santa Helena (vide Ágio D – Usina Santa Helena S.A. Álcool e Açúcar); (iv) em 29 de janeiro de 2004, a Recorrente incorporou a Tamandupá (vide Ágio B – Irmãos Franceschi Administração e Participações).

Ágio F – Belga Empreendimentos e Participações S.A.

Em junho de 2006, a sociedade Belga adquiriu de acionistas minoritários 62.666.678 ações de emissão da Usina Bom Jesus S/A pelo valor de R\$ 1.347.334,00, conforme Instrumentos Particulares de Contrato de Venda e Compra de Ações (doc. 07 da Impugnação). Considerando que o valor do

investimento avaliado pelo patrimônio líquido correspondia a R\$ 1.099.038,75, a Belga registrou ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura da investida no valor de R\$ 248.294,85, conforme estudo interno de rentabilidade futura do investimento¹⁴ (doc. 08 da Impugnação).

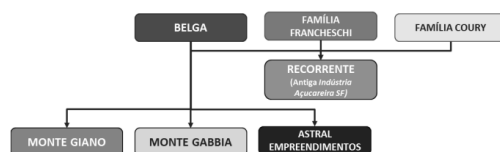
Posteriormente, em dezembro de 2006, a Belga adquiriu outros dois lotes de 437.479.017 e 129.148.151 ações da Usina Bom Jesus S/A pelo preço de R\$ 26.000.000,00, conforme Instrumentos Particulares de Contrato de Permuta de Participações Societárias (doc. 09 da Impugnação). Considerando que o valor do investimento avaliado pelo patrimônio líquido correspondia a R\$ 23.104.074,66, a Belga registrou um ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura da investida no valor total de R\$ 2.895.925,3415 (R\$ 2.161.920,04 + R\$ 734.005,31):



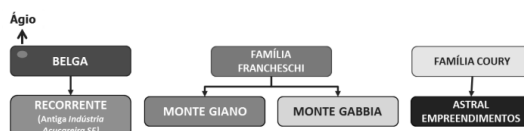
Por fim, em julho de 2007, a Belga adquiriu outras 751.273.375 ações da Recorrente que eram até então detidas pelas Famílias Franceschi e Coury. Tal aquisição se deu por meio de uma permuta de participações societárias, na qual a Belga entregou às Famílias Franceschi e Coury 100% das ações de emissão das sociedades Monte Gabbia Administração e Participações Ltda. ("Monte Gabbia") e Astral Empreendimentos Agrícolas Ltda. ("Astral Empreendimentos"), conforme Instrumentos Particulares de Contrato de Permuta de Participações Societárias e Outras Avenças (doc. 10 da Impugnação).

Em decorrência desta operação societária, a Belga registrou um ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura da investida no valor de R\$ 12.396.189,93 (valor pago pelo investimento: R\$ 56.032.368,00 / Valor do investimento: R\$ 43.636.178,07), conforme estudo interno de rentabilidade futura do investimento¹⁶ (doc. 11 da Impugnação):

Estrutura Anterior à Operação de Permuta

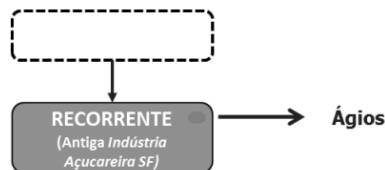


Estrutura Societária após a Operação de Permuta



É importante destacar que todas operações acima descritas envolveram partes totalmente independentes, devendo-se afastar, de plano, qualquer alegação no sentido de que o referido ágio teria sido gerado internamente. Ademais, neste sentido, veja-se que, até mesmo na primeira operação descrita, a sociedade Belga adquiriu ações da Usina Bom Jesus S/A que eram detidas por acionistas minoritários com os quais não possuía qualquer tipo de vinculação.

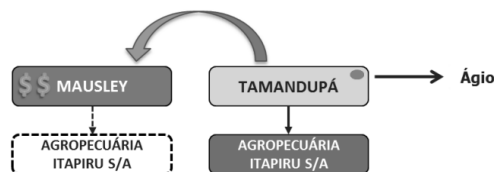
Em 23 de novembro de 2009, a Recorrente incorporou a Belga, de modo que passou a registrar em seu ativo os ágios acima descritos:



Neste momento, restou verificada a confusão dos patrimônios das entidades investida – Recorrente – e investidora – Belga. Desta forma, as despesas com amortização destes ágios passaram a ser deduzidas pela Recorrente na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, nos termos do que dispõe o artigo 386, inciso III, do RIR/99.

Ágio G – Agropecuária Itapirú S.A.

Em 28 de dezembro de 2003, a Tamandupá adquiriu, pelo preço de R\$ 30.000.000,00, 5.144.223.152 ações de emissão da sociedade Agropecuária Itapirú S.A. (“Itapirú”) que eram antes detidas pela Mausley Investments Corp. Considerando que o valor do investimento adquirido avaliado pelo patrimônio líquido correspondia a R\$ 919.324,06, a Tamandupá registrou em seu ativo um ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura da investida no valor de R\$ 29.080.675,94 (laudo já apresentado no curso do procedimento fiscalizatório – Doc. 12 da Impugnação) 17:



Em decorrência da incorporação da Tamandupá pela Recorrente em 29 de janeiro de 2001 (vide Ágio B – Irmãos Franceschi Administração e Participações), houve a transferência deste ágio à Recorrente que passou, posteriormente, a ser amortizado fiscalmente.

Ágio H – Malasca Agropecuária Ltda.

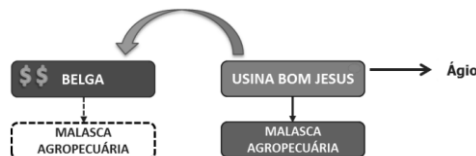
Em 24 de março de 2003, a sociedade Belga firmou com o Sr. Celso Silveira Mello Instrumento Particular de Contrato de Permuta de Participações Societárias e Outras Avenças (fls. 829 a 847 dos autos), por meio do qual se obrigou a entregar ações da CSM Agropecuária S.A. (“CSM Agropecuária”), recebendo em troca quotas da Malasca Agropecuária Ltda. (“Malasca Agropecuária”):



Após esta operação, em 29 de agosto de 2003, a sociedade Belga alienou as ações anteriormente adquiridas, tendo sido estas objeto do Instrumento Particular de Contrato de Venda e Contrato de Compra de Ações (fls. 825 a 828 dos autos) firmado com a Usina Bom Jesus. Naquela ocasião, a Usina Bom

Jesus adquiriu 111.441.779 quotas da Malasca Agropecuária pelo preço certo de R\$ 37.500.000,00.

Considerando que estas quotas eram representativas de cinquenta por cento do patrimônio líquido da Malasca Agropecuária que à época era de R\$ 5.857.231,84, a Usina Bom Jesus registrou um ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura da investida no valor de R\$ 34.571.384, 0818 (Doc. 13 da Impugnação):



Em decorrência da incorporação da Malasca Agropecuária pela Usina Bom Jesus em 28 de abril de 2005, as despesas com amortização deste ágio de R\$ 34.571.384,08 tornaram-se dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

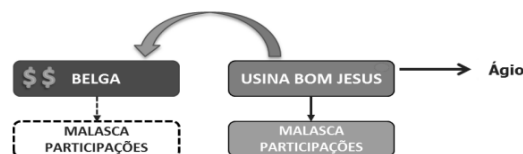
Deste modo, em 29 de dezembro de 2006, a Recorrente, ao incorporar a Usina Bom Jesus (vide Ágio A – Indústria Açucareira São Francisco), passou, posteriormente, a amortizar fiscalmente o referido ágio.

Ágio I – Malasca S.A. Administração e Participações

Nos anos de 2003 e 2004, a Usina Bom Jesus adquiriu da Belga 565.218.989 ações de emissão da sociedade Malasca S/A Administração e Participações ("Malasca Participações") pelo valor total de R\$ 64.895.191,59, conforme tabela abaixo:

(...)

Considerando que o valor do investimento adquirido, avaliado pelo patrimônio líquido, correspondia a R\$ 4.482.973,62, a Usina Bom Jesus registrou em seu ativo um ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura da investida¹⁹ no valor de R\$ 60.412.217,97 (doc.14 da Impugnação):



Em virtude da incorporação da Malasca Participações pela Usina Bom Jesus em 28 de abril de 2005, as despesas com amortização deste ágio tornaram-se dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Deste modo, em 29 de dezembro de 2006, a Recorrente, ao incorporar a Usina Bom Jesus (vide Ágio A – Indústria Açucareira São Francisco), passou a amortizar fiscalmente o referido ágio.

Por fim, há de se destacar que as operações acima descritas, o valor econômico dos investimentos e seu respectivo pagamento (custo de aquisição) também se encontram ratificados pelo Memorando Deloitte (fls. 2.256

III.2. Dos Requisitos para a Amortização Fiscal do Ágio/2.306 dos autos) indevidamente desprezado pela DRJ.

(...)

Pelo exposto, nota-se que não há nada nos autos ou na decisão recorrida que demonstre que a Recorrente deixou de cumprir os requisitos acima estabelecidos para a amortização dos ágios, razão que já basta para a reforma do acórdão guerreado e consequente cancelamento do lançamento originário desta lide

III.2.1 - Operação de Incorporação e os Efeitos do Ágio

(...)

Assim, não resta dúvida que o aproveitamento do ágio decorrente da aquisição de sociedades, como trata o presente caso, representa a mera fruição de um benefício fiscal previsto em lei, inclusive incentivado pelo próprio Governo, e não um planejamento tributário, sendo desarrazoada qualquer pretensão de se impor óbices inexistentes ao gozo desse direito.

III.3 – Das Indevidas Conclusões da DRJ acerca da Dedutibilidade do Ágio - Comprovação do Fundamento Econômico e Pagamento do Ágio

Conforme já adiantado na exposição fática do presente recurso, a única acusação da qual a DRJ se valeu para decidir pela indedutibilidade da amortização dos ágios no presente caso foi a suposta ausência de documentação comprobatória da fundamentação e pagamento dos ágios, verbis:

(...)

Vale notar que, segundo o entendimento errôneo daquela Turma Julgadora, a maior parte de tais ágios teriam sido gerados intragrupo, isto é, seriam “ágios internos”.

Todavia, ainda segundo a Delegacia de Julgamento, os ágios supracitados poderiam ser objeto de amortização fiscal, uma vez que todas as incorporações que viabilizaram os seus efeitos fiscais ocorreram antes do ano de 2009, quando teria efeito norma contábil que vedaria o aproveitamento dos chamados “ágios internos” no lucro líquido e, consequentemente, no lucro real e na base de cálculo da CSLL.

(...)

Assim, verifica-se que a Turma Julgadora reconheceu apenas duas das acusações fiscais contidas no TVF que embasaram o presente lançamento: (i) a equivocada caracterização dos ágios debatidos nestes autos como “internos” e (ii) a suposta ausência de comprovação da fundamentação e pagamento dos referidos ágios, sendo que apenas a última efetivamente respaldou a manutenção dos autos de infração originários deste processo. Entretanto, tal alegação também não merece prevalecer, conforme se passa a demonstrar.

Neste tocante, em primeiro lugar, menciona-se que nos termos do parágrafo 3º do artigo 385 do RIR/99, o ágio fundamentado nos incisos I e II deve estar respaldado em “demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante de escrituração”.

Vale destacar que esse dispositivo não foi regulamentado por qualquer outra norma, pelo que se entende que qualquer “demonstração” seria suficiente à comprovação do fundamento econômico adotado, entre ele o da rentabilidade futura da coligada/controlada.

(...)

Portanto, pelo até aqui exposto, saliente-se que em estrita conformidade com o já citado parágrafo 3º, do artigo 385 do RIR/99 foram realizados estudos que comprovavam o fundamento dos ágios amortizados pela Recorrente, o que desde já garante a sua amortização.

Além disso, deve-se salientar a fragilidade das conclusões trazidas no acórdão recorrido, pois, muito embora a Delegacia de Julgamento tenha concluído pela falta de comprovação da fundamentação e do pagamento dos ágios, ela não realizou em sua decisão uma análise detalhada das provas e esclarecimentos apresentados pela Recorrente em sede de fiscalização, em sua Impugnação e no Memorando Delloite (citado de forma esparsa e sem o devido enfrentamento), afrontando a verdade material dos autos.

Deveras, o que se verifica é que a DRJ simplesmente afirmou que inexistia comprovação do fundamento e pagamento dos ágios, quando, na verdade, existem nas mais de 2.500 folhas dos autos diversos laudos, estudos, memorandos, comprovantes de transferência e pagamento, etc., que inexplicavelmente não foram considerados no referido acórdão.

(...)

Desta forma, resta incontestável que a DRJ se equivocou ao manter o lançamento originário deste processo sob a justificativa de que no presente caso não estariam comprovados o fundamento e o pagamento dos ágios ora debatidos.

(...)

Portanto, pelos exemplos acima e pela farta documentação apresentada pela Recorrente, resta claro que a Turma Julgadora, em razão de uma análise superficial dos autos, entendeu indevidamente que não estariam comprovados o fundamento e o pagamento dos ágios debatidos nestes autos, conclusão que não pode ser admitida por este E. Conselho, que deve reconhecer o cumprimento pela Recorrente dos requisitos para amortização dos referidos ágios e determinar a reforma parcial do acórdão recorrido, com o consequente cancelamento dos autos de infração originários deste processo.

III.4 – Demais Questões Suscitadas

Não obstante os argumentos expostos nos tópicos anteriores, suficientes para que este E. CARF determine a reforma parcial do acórdão recorrido e o cancelamento da autuação originária desta lide, a Recorrente passa a discorrer acerca das demais questões que permearam o TVF e não foram endossadas pelo acórdão recorrido, de modo que se afaste qualquer dúvida acerca da regularidade da amortização dos ágios ora debatidos.

Salienta-se que os argumentos que seguem decorrem exclusivamente da boa-fé da Recorrente e de sua pretensão em ver o melhor encerramento desta lide, na medida em que as acusações que serão a seguir afastadas não fizeram parte das razões de decidir do acórdão recorrido, de modo que restam superadas no presente processo administrativo.

a) Da Validade do Ágio Interno para o Direito

(...)

Assim, conclui-se que a acusação fiscal de que os ágios seriam indedutíveis por serem originados “intragrupo” foi superada pela DRJ, conforme visto nos trechos reproduzidos anteriormente.

Contudo, a fim de que não restem dúvidas acerca da validade do chamado “ágio interno” para o direito pátrio (inclusive para os anos posteriores a 2008 que não admitida pela DRJ), passa-se a reprimir as razões trazidas em sede de Impugnação.

(...)

Apesar de reconhecer a admissibilidade do “ágio interno” até o ano de 2008, pode-se dizer que há um “desconforto” por parte da Turma Julgadora com relação à validade deste no que se refere às normas da Contabilidade (Ciência Contábil), uma vez que ela tenta invalidar a sua amortização após 2009 com base em (i) Ofício Circular CVM; (ii) posição do Comitê de Pronunciamentos Contábeis e (iii) Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade.

(...)

Conclui-se, portanto, que mesmo do ponto de vista contábil não existia no Brasil, até o advento da Lei nº 12.973/2014, nenhuma vedação para o registro do ágio interno decorrente de operações realizadas dentro de um mesmo grupo à época dos fatos debatidos nos autos motivo pelo qual, em obediência ao Princípio da Legalidade, este deve ser aceito pelas Autoridades Fiscais.

(...)

Por fim, na tentativa de superar o argumento aduzido em sede de Impugnação de que apenas após a edição da Lei nº 12.973/2014 ficou vedada a amortização do ágio interno, a DRJ asseverou que tal fato “não restou demonstrado pelo legislador, pois se fosse uma inovação correspondente a uma restrição, esta estaria em um parágrafo, e não no caput” 35 . Acontece que a Turma Julgadora se equivocou por três razões principais.

Primeiramente, o que se analisa aqui é uma inovação restritiva entre Leis. Ou seja, a vedação à amortização do ágio interno adveio com a edição da Lei nº 12.973/2014, restringindo diploma normativo anterior. Para fazer sentido a alegação da Delegacia de Julgamento, a inovação restritiva deveria ter acontecido dentro do âmbito da mesma Lei.

Além do mais, não encontra respaldo o discorrido no voto recorrido a respeito do “caput” e dos “parágrafos” dos artigos de lei. Isso porque, conforme bem estabelece a Lei Complementar nº 95/1998, que dispõe sobre a normatização dos textos legais, o “caput” consiste na unidade básica de articulação do artigo e traz a disposição principal do artigo. O parágrafo, por sua vez, traz os aspectos complementares à norma do caput e também as exceções às regras lá estabelecidas.

(...)

À luz das disposições acima, o artigo 20 da Lei nº 12.973/14 traz a regra principal para a amortização ágio, sendo que nela está contida a necessidade de a aquisição ocorrer entre partes independentes. Não há, portanto, uma regra básica e uma restrição, como tenta fazer crer a DRJ, mas sim uma única regra.

Em terceiro lugar, deve-se observar que a Lei nº 12.973/14 nada teceu acerca de eventual retroatividade de suas disposições, de modo que não há o que se falar

em vedação ao ágio originado de operações entre partes dependentes antes de sua vigência.

Assim, notório que o ágio interno não afronta o Direito Contábil Societário ou o Direito Contábil Fiscal.

(...)

b) “Transferência” do Ágio

As autoridades fiscais vêm questionando a amortização do ágio pelo fato de que tal tratamento fiscal não seria passível de transferência para outra empresa que não tenha figurado como adquirente ou adquirida no negócio jurídico de forma direta, em razão da suposta afronta aos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97.

(...)

Ocorre que as Autoridades Fiscais interpretam o citado artigo no sentido de que somente seria aplicável a dedução do ágio na hipótese de absorção patrimonial ocorrida entre as empresas/entidades envolvidas na operação que deu ensejo ao surgimento do ágio (incorporação da “adquirente original” pela “adquirida original”).

(...)

No entanto, vale mencionar que tal objeção não pode ser aceita, uma vez que o artigo 7º da Lei nº 9.532/97 não restringe, por exemplo, a transferência de um investimento e, por conseguinte, uma migração de um ágio.

(...)

Portanto, é totalmente coerente, do ponto de vista econômico (que também é jurídico), que o valor do ágio esteja contabilizado na mesma pessoa jurídica que é detentora do investimento, pois só assim será possível a amortização desse ágio contra os lucros futuros que o justificaram.

Em verdade, o ágio somente existe em função do ativo que é a ele vinculado, seja ele entendido como investimento ou “acervo patrimonial”. Trata-se de um acessório (ágio) que necessariamente deve seguir o principal (investimento/“acervo patrimonial”). A sua amortização, como mencionado, decorre do fundamento econômico a ele subjacente.

(...)

Por fim, vale repisar que a Delegacia de Julgamento não trouxe qualquer menção a este ponto no acórdão recorrido, o que permite a conclusão de que a acusação fiscal referente à suposta impossibilidade de se transferir o ágio foi tacitamente afastada.

Desta forma, seja pela ausência de vedação legal, seja até pela coerência no que se refere à contraposição dos lucros e custo para obtenção desses lucros, figura-se absolutamente legítima a transferência da participação societária adquirida com ágio, nos termos da jurisprudência deste E. CARF acima exposta.

c) Inexistência de “Sociedade Veículo”

Cumpre ainda afastar o afirmado pelo Sr. Agente Fiscal quanto à suposta utilização da Belga como empresa “veículo”, apesar de tal acusação não ter sido objeto do voto da DRJ que (tacitamente) reconheceu a insubsistência de tal ilação.

O Sr. Agente Fiscal alegou, sem qualquer fundamentação, em flagrante violação ao princípio do contraditório e da ampla defesa (e não poderia ser diferente, uma vez que sua afirmação não condiz com a realidade dos fatos), que a Belga seria uma sociedade veículo utilizada para possibilitar a amortização de ágio na aquisição de ações da Usina Bom Jesus (CNPJ 56.563.810/0001-00) pela Recorrente, em 12/2004, verbis:

(...)

Contudo, a Belga não era uma sociedade veículo, mas sim uma holding, constituída em 2002, que participou de diversas operações societárias, até ser incorporada pela Recorrente em 2009:

(...)

Com efeito, apenas a partir da análise do TVF, verifica-se que a Belga participou:

1. Da Permuta de Participações da Malasca Agropecuária e CSM, em 24/03/2003;
2. Da venda de ações da Malasca Agropecuária e da Malasca Participações para a Usina Bom Jesus, em 29/08/2003;
3. Da aquisição de ações da Usina Bom Jesus detidas por terceiros entre 05/2006, 06/2006 e 12/2006; e,
4. Aquisição de ações da Recorrente detidas por terceiros independentes em 31/07/2007.

Esse longo período de tempo em atividade é uma diferença fundamental entre a Belga e uma sociedade “veículo”.

Deve ser destacado que as sociedades holdings não se assemelham a qualquer outro tipo societário, visto que desempenham funções peculiares previstas no ordenamento jurídico, atendendo plenamente ao seu objeto social com a mera detenção de participação societária em outras companhias.

(...)

A estrutura societária desenhada à época, ao contemplar uma holding para deter participações societárias, não só era plenamente conveniente e justificada do ponto de vista empresarial e de mercado como seguia à risca prática desde muito tempo e até hoje verificada no mundo dos negócios, como demonstram as estruturas societárias de diversos grupos empresariais.

Ademais, se a Usina Bom Jesus tivesse adquirido diretamente as ações da Recorrente, e não tivesse adquirido da Belga, o efeito fiscal seria o mesmo, pois esta sociedade acabou sendo também incorporada pela Recorrente, como relatado no TVF, o que igualmente daria direito à amortização do ágio.

Ainda, para que não parem dúvidas acerca do objeto da holding, verifica-se que a possibilidade de existência de uma sociedade cujo objeto social seja a mera detenção de outra(s) sociedade(s) está expressamente prevista no artigo 2º, § 3º, da Lei das S.A. Importante notar que o dispositivo expressamente indica que a participação é facultada para beneficiar-se de incentivos fiscais.

(...)

Ademais, a própria legislação tributária, por meio do artigo 31 da Lei 11.727/08, reconhece a holding pura como uma sociedade válida para todos os fins, ao

dispor que a esta poderá diferir o reconhecimento das despesas com juros de empréstimos contraídos para financiamentos de investimentos em sociedades controladas.

(...)

Como se vê, a possibilidade de uma sociedade ter por função eminentemente participar de outras sociedades está expressamente amparada por lei e é largamente reconhecida na doutrina. Não fosse assim, a participação societária em empresas que desenvolvem atividades operacionais restaria restrita às pessoas físicas, o que desestimularia sobremaneira o investimento, pois grandes grupos não poderiam investir em outras empresas por meio de holdings.

(...)

De fato, a Belga nem sequer poderia ser considerada uma sociedade de existência efêmera, como já destacado anteriormente, já que foi constituída em 06/02/2002, e incorporada pela Recorrente apenas em 23/11/2009. Existiu, portanto, durante mais de 07 anos, de forma que as alegações fiscais não se coadunam com a realidade dos fatos.

Assim sendo, não há dúvidas que a alegação do Sr. Agente Fiscal, é manifestamente improcedente, devendo este E. Conselho reconhecer tal fato e determinar o cancelamento dos autos de infração lavrados.

d) Impossibilidade de Ingerência do Fisco na Atividade do Contribuinte – Opção Legal – Impossibilidade de se Aplicar a Teoria do Propósito Negocial

(...)

Efetivamente, não havendo norma que proíba a pessoa jurídica de realizar a operação de determinada maneira, não se pode pretender impedir o contribuinte de realizá-la, partindo-se de premissas baseadas exclusivamente em fins arrecadatórios, sob pena de se afrontar a liberdade contratual; a liberdade de exercício da atividade econômica e a autonomia da vontade das partes contratantes, que são verdadeiros princípios constitucionais.

(...)

Ou seja, estabelecer o “propósito negocial” como fundamento para a análise da dedutibilidade da despesa com o ágio – significa considerá-lo fato gerador de obrigação tributária sem a respectiva previsão em norma geral e abstrata (hipótese de incidência), em clara afronta ao Princípio da Legalidade Tributária.

(...)

Diante de todo o exposto, constata-se que não pode o Fisco interferir na maneira pela qual os contribuintes realizarão aquisições, por exemplo, vedando, sem qualquer respaldo em Lei, o aproveitamento de ágio gerado em reorganizações societárias que envolvam diferentes ou o mesmo Grupo Econômico, ainda que não tenham propósito negocial.

III.5 – Da Exclusão da Amortização de Ágio da Apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL – Regime de Tributação de Transição

Uma vez demonstrado acima que a Recorrente tinha direito à amortização dos ágios glosados, não se pode falar, igualmente, em supostas exclusões indevidas de amortização de ágios fundamentados em rentabilidade futura na linha RTT

(item “K” do TVF, o qual trata dos mesmos ágios provenientes das operações descritas nos itens “A”, “B”, “D” e “F”).

(...)

Contudo, considerando-se que os ágios ora debatidos são todos oriundos de operações anteriores a vigência da Lei nº 12.973/2014, à toda evidência, para o período autuado, não há que se cogitar inobservância ao teste de impairment ou recuperabilidade, haja vista que esse procedimento não produzia quaisquer efeitos fiscais, por conta da vigência do RTT.

Logo, feitos esses breves esclarecimentos, por certo que os ágios amortizados via RTT, são aplicáveis as mesmas regras fiscais vigentes em dezembro de 2007, bem como todas as regras fiscais aplicáveis anteriores à adoção das novas práticas contábeis, tais como o artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77 e o artigo 7º da Lei nº 9.532/97, o que inclusive foi reconhecido pela DRJ (fls. 2561 e 2562).

(...)

Portanto, por todos os argumentos que foram expostos e desenvolvidos nos tópicos anteriores, torna-se patente o reconhecimento da legitimidade dos ágios elencados no TVF que originou os autos de infração em questão, razão pela qual este E. Conselho deverá reformar o acórdão recorrido, para que sejam cancelados integralmente os lançamentos fiscais de IRPJ e CSLL.

III.6 – Da Preclusão/Decadência da Possibilidade de o Fisco Questionar a Legitimidade dos Atos que Deram Origem ao Ágio

Ademais, a Autoridade Fiscal e a Turma Julgadora também não poderiam ter questionado os atos que deram origem ao ágio, tendo em vista que, conforme já esclarecido na peça impugnatória e no item III.1 deste recurso, o ágio amortizado pela Recorrente decorre de uma série de operações societárias, que se iniciaram em 1995, com sua aquisição pela Usina Santa Helena, e terminaram em novembro de 2009, com a incorporação da Belga pela Recorrente.

(...)

Ocorre que, muito embora os ágios tenham sido amortizados no ano-base de 2010, conforme autuado pelo Sr. Agente Fiscal e defendido pela DRJ, os fatos contábeis-societários, que deram origem aos referidos ágios, ocorreram no ano-base de 2009 ou anteriormente a essa data.

(...)

Ante o exposto, patente que ocorreu, no presente caso, a decadência do direito do Fisco de questionar a legalidade dos atos societários que originaram o ágio em 2009 ou período anterior e, como consequência, o direito ao seu aproveitamento, ainda que em momento subsequente (amortização fiscal no ano-base 2010), motivo pelo qual deverá esse E. Conselho reformar o acórdão recorrido e determinar o cancelamento do lançamento originário do presente processo administrativo.

III.7 – 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

Mesmo que os argumentos expostos até o momento não sejam acolhidos por este Conselho, o que se alega a título meramente argumentativo, faz-se necessário evidenciar que o auto de infração lavrado para exigir a CSLL não merece prosperar.

Isso porque, o legislador ao determinar a base de cálculo da CSLL de forma exaustiva (numerus clausus), fixando, taxativa e individualmente, cada um dos ajustes aplicáveis (artigo 2º e §§, da Lei nº 7.689/88), não arrolou, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

Efetivamente, dentre todos os ajustes, que delimitam a base de cálculo da CSLL, nada se vê sobre a obrigatoriedade de adição das despesas com a amortização do ágio na aquisição de investimentos.

Assim, tendo em vista que o ordenamento foi silente quanto à adição da parcela do ágio ao lucro líquido, 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.

Dessa forma, torna-se incontroversa a argumentação no sentido de que os únicos ajustes admitidos, por adição, à base de cálculo da CSLL, são aqueles que decorrem de Lei.

Com efeito, uma eventual despesa que tenha integrado o lucro líquido somente será considerada indedutível da base de cálculo da CSLL caso haja previsão expressa em lei para este tributo – o que não ocorre para o caso específico.

Nem se alegue que o artigo 57 da Lei nº 8.981/95 teria o condão de tornar idênticas as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois, na verdade, esse dispositivo se aplica apenas às normas de apuração e pagamento (procedimentos administrativos de cobrança), mas são mantidas as bases de cálculo e alíquota próprias de cada tributo.

(...)

Portanto, mesmo que se considere a amortização fiscal dos ágios indedutíveis para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ no presente caso, o que se admite apenas a título argumentativo, é possível concluir que o lançamento de CSLL, objeto do presente processo administrativo, não possui fundamento legal, ou seja, afronta um dos mais importantes princípios norteadores do Direito Tributário, qual seja o Princípio da Legalidade, motivo que enseja a reforma da decisão com o consequente cancelamento integral do auto de infração que constituiu essa contribuição social.

III.8 – Impossibilidade de Exigência da Multa de Ofício da Recorrente na Qualidade de Sucessora

Às fls. 128 e 129 do acórdão recorrido (2.567 e 2.568 dos autos), a DRJ concluiu pela possibilidade de se exigir a multa de ofício da Recorrente na qualidade de sucessora. Todavia, é certo que tal entendimento não merece prosperar, na medida em que **o sujeito que cometeu o suposto ato infracional ora questionado não foi a Recorrente, mas suas sucedidas por incorporação.**

De fato, dentre as hipóteses de responsabilidade tributária prevista no Código Tributário Nacional, o artigo 132 assim dispõe:

"Artigo 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou **incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.**

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção das pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual". (g.n.)

Da análise do enunciado prescritivo acima transcrito, nota-se, com clareza hialina, que o sucessor responde **apenas pelos tributos devidos até a data da sucessão**. Com relação às **multas, deve-se averiguar o momento em que tal penalidade foi constituída, para então atribuir-se ou não a responsabilidade ao incorporador**.

(...)

Dessa forma, como as multas em apreço somente foram **lançadas após o evento da incorporação, não se pode admitir a transferência dessas penalidades**, também em função do seu caráter personalíssimo, razão pela qual a Recorrente aguarda que este CARF, caso não se entenda pelo cancelamento integral dos autos de infração, o que se alega a título argumentativo, exonere a multa de ofício lançada.

III.9 – Das Compensações e Retificações Indevidas de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL

Foi demonstrada, nos tópicos anteriores, a improcedência das autuações fiscais ora combatidas e a consequente necessidade de cancelamento dos autos de infração que originaram o presente processo administrativo.

Assim sendo, uma vez cancelados os autos de infração de IRPJ e CSLL, não há que se falar em retificação do saldo de prejuízo fiscal e do saldo de base negativa da Contribuição Social sobre o Lucro nos seguintes montantes:

(...)

Desta forma, os valores compensados de ofício pela Autoridade Fiscal, por meio dos autos de infração em questão, deverão ser restabelecidos, ao final do presente processo administrativo, com o julgamento favorável à Recorrente.

Em razão do exposto, fica impugnada a compensação e a retificação de ofício dos créditos de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL constante dos lançamentos de IRPJ e CSLL, uma vez que as bases de cálculo desses tributos foram indevidamente ajustadas pelas supostas infrações apuradas no presente processo administrativo.

III.10– Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa

(...)

III.11 – Acerto da Turma Julgadora ao Afastar a Qualificação da Multa de Ofício e o Adicional do IRPJ – Recurso de Ofício

Por fim, visando corroborar o acerto da Turma Julgadora ao afastar a qualificação da multa de ofício e o adicional do IRPJ no presente caso, a Recorrente ratifica os seus argumentos apresentados na peça impugnatória que certamente culminarão na manutenção da decisão proferida pela DRJ por este E. Conselho (itens “II.F. IRPJ.CSLL.Base de Cálculo.Erro.Adicional 10%” e “III. A Multa de 150%. Redução para 75%”).

IV – DO PEDIDO

Por todo o exposto, a Recorrente requer a este E. CARF o recebimento, o conhecimento e o provimento do presente Recurso Voluntário, quer pelas preliminares, quer pelas questões de mérito, para que se determine a reforma da decisão recorrida, com o consequente **cancelamento integral dos autos de infração**, bem como seja **negado provimento ao recurso de ofício**.

Ainda, caso não seja determinada a reforma parcial da decisão combatida para que sejam cancelados integralmente os lançamentos tributários, *o que se alega a título argumentativo*, requer-se, subsidiariamente, que **(i)** seja cancelado o auto de infração que exige a CSLL; **(ii)** seja reconhecida a impossibilidade da exigência da multa ofício da Recorrente, na qualidade de sucessora; e **(iii)** sejam cancelados os juros calculados com base na taxa SELIC sobre a multa de ofício lançada por inexistência de previsão legal.

Por fim, em consequência do provimento dos pedidos supra, deverão ser reestabelecidos ao final do processo administrativo, com julgamento favorável à Recorrente, os valores compensados de ofício pela Autoridade Fiscal, por meio dos autos de infração em questão.

.....”

A fls. 2959, consta despacho da DICAT-DERAT-SPO-SP, com o seguinte teor:

“Tendo em vista o recurso voluntário tempestivo, apresentado pelo interessado em 24/08/2017 por meio do PGS no e-CAC, e o recurso de ofício interposto pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, encaminha-se o processo ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para prosseguimento. (Delegação de competência: Portaria DERAT/SP 212, de 28 de abril de 2014).”.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

DAS PRELIMINARES

I - Da alegação de nulidade dos autos de infração em razão de erro na fundamentação

Alega a recorrente que o Sr. Agente Fiscal lavrou os autos de infração tendo como uma de suas premissas o fato de que, ao se apurar as despesas de ágio amortizadas pela Recorrente, dever-se-ia ter trazido a preço de mercado o valor dos bens que compunham o ativo das sociedades adquiridas e que, muito embora tenha reconhecido o equívoco na fundamentação fiscal, a DRJ manteve o lançamento relativo ao ágio, razão pela qual entende que os autos de infração lavrados padecem de vício insanável, o que não poderia ter sido superado pela Turma Julgadora, devendo ser declarado nulo o lançamento por este E. Conselho.

Equivoca-se a recorrente, pois a matéria trazida preliminarmente deve ser decidida no mérito, não havendo de se falar de nulidade de plano dos lançamentos, sem que antes a Turma Julgadora adentre ao mérito, inclusive sobre a questão de estar ou não obrigada a avaliar seus ativos líquidos a valor de mercado.

Por sua vez, para que não reste outra dúvida sobre a questão posta, a DRJ julgou indedutíveis as amortizações dos ágios com base em outro fundamento, o qual, caso venha ser julgado procedente por esta Turma Julgadora, é suficiente e bastante para levar ao mesmo resultado proferido na decisão de piso.

II – Da alegação de nulidade do lançamento fiscal por erro na Composição da Base de Cálculo

Em um segundo ponto, a recorrente alega que a Turma Julgadora houve por bem reconhecer a improcedência da apuração do IRPJ feita pela Fiscalização, determinando assim, o cancelamento da parcela correspondente ao adicional de 10% do imposto exigido, logo, considerando que o crédito tributário exigido nos autos de infração é ilíquido e incerto e, ainda, evidenciado que a Fiscalização efetuou o lançamento tributário em absoluta desconformidade com a legislação vigente, contrariando, inclusive, precedente sobre o tema deste E. Conselho, não restam alternativas senão a reforma do acórdão recorrido, com o cancelamento integral dos autos de infração.

Mais uma vez, equivoca-se a recorrente, pois o processo administrativo fiscal não tem por função decidir apenas se o lançamento é procedente ou improcedente, podendo também decidir que o é procedente em parte. Lógico, que eventuais reparos encontram limites naquilo

que possa significar uma mudança de critério jurídico ou então, em agravamento do lançamento. No caso em tela, o que houve foi apenas o recálculo do valor do adicional, o que não significa em absoluto em mudança de critério jurídico, nem muito menos em agravamento do lançamento, já que o valor lançado fora reduzido.

II – Da alegação de não ocorrência da preclusão

Por último, em preliminar, a recorrente alega que, em atenção ao disposto no art. 38 da Lei n. 9.784/99, ao princípio da verdade material e à jurisprudência desse CARF, o art. 16, § 4º do Decreto n. 70.235/72 jamais poderia se sobrepor ao indigitado art. 38, razão pela qual deve ser afastado o entendimento de que a apresentação do memorando elaborado pela Deloitte, apresentado após a apresentação da impugnação, devendo este E. Conselho examinar o referido documento, assegurando assim à Recorrente a comprovação da legalidade da amortização dos ágios no presente caso.

A recorrente incorre, também nesse ponto, em equívoco. Ocorre que no REsp 1.138.206 (Representativo de controvérsia), o STJ decidiu que: o processo administrativo tributário encontra-se regulado pelo Decreto 70.235/72 - Lei do Processo Administrativo Fiscal -, o que afasta a aplicação da Lei 9.784/99, se não vejamos como dispõe a ementa do referido julgado:

TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. **RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC.** DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL. PEDIDO ADMINISTRATIVO DE RESTITUIÇÃO. PRAZO PARA DECISÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. APLICAÇÃO DA LEI 9.784/99. IMPOSSIBILIDADE. NORMA GERAL. LEI DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECRETO 70.235/72. ART. 24 DA LEI 11.457/07. NORMA DE NATUREZA PROCESSUAL. APLICAÇÃO IMEDIATA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

(...)

3. O processo administrativo tributário encontra-se regulado pelo Decreto 70.235/72 - Lei do Processo Administrativo Fiscal -, o que afasta a aplicação da Lei 9.784/99, ainda que ausente, na lei específica, mandamento legal relativo à fixação de prazo razoável para a análise e decisão das petições, defesas e recursos administrativos do contribuinte.

.....”

Não obstante, o § 4º do art. 16 do Decreto n. 70.235/72 não é obstáculo para que os documentos apresentados sejam analisados por este CARF, aliás, estando eles nos autos, devem ser sim objeto de apreciação por este Colegiado. O referido § 4º surgiu no Decreto n. 70.235/72, em 1997, para evitar que o contribuinte conseguisse retardar o julgamento com a apresentação de novos documentos a cada instante, algo que teria acontecido em polêmico

processo que tratava de IRRF um pouco antes da alteração legislativa que inseriu o referido parágrafo.

Todavia, note-se que o legislador de 1997 previu situações em que não poderia ser negada a apresentação de documentos após a impugnação. Ocorre que a recorrente sequer se manifesta, muito menos, demonstra que tivesse ocorrido uma daquelas situações, razão pela qual não houve qualquer cerceamento da defesa pela decisão de piso.

Por último, repita-se que todos documentos constantes dos autos e que tenham sido citados e referenciados pela recorrente no seu recurso, como lastro para a sua argumentação, serão analisados no voto que a seguir se profere.

Diante disso, voto por afastar as preliminares de nulidade suscitadas pela recorrente.

DA PRELIMINAR DE MÉRITO - DECADÊNCIA

Sustenta a recorrente que, no momento do lançamento, já tinha transcorrido o prazo decadencial, pois esse, *in casu*, deveria iniciar a sua contagem na data operações em que surgiram os ágios.

Trata-se de um rotundo equívoco da recorrente, pois a decadência, como perda do direito potestativo de o Fisco efetuar o lançamento tributário, tem sempre como baliza, seja diretamente (art. 150, § 4º, do CTN) ou indiretamente (art. 173, I, do CTN), o fato gerador do tributo. Pelo art. 150, § 4º, do CTN, o *dies a quo* do prazo decadencial é a própria data do fato gerador do tributo, já, na regra do art. 173, I, do CTN, o primeiro dia do exercício seguinte ao que o Fisco poderia lançar, o que exige também que primeiro identifiquemos a data do fato gerador do tributo, para depois concluir quando o Fisco poderia ter efetuado o lançamento.

Ora, o recorrente tenta alterar a disciplina legal para sustentar que o marco do prazo decadencial tributário seria a data do evento do qual resultou o registro contábil do ágio, o que é totalmente infundado. O fato gerador que fixa a decadência tributária é aquele que faz nascer o tributo e, o pagamento do ágio em determinado ano não gera qualquer impacto nas bases tributáveis do investidor naquele momento.

Por sua vez, a despesa com amortização do ágio é apenas um elemento que irá compor a base tributável do fato gerador em tela, sendo que todos os elementos que compõem tal base tributável são auditáveis pelo Fisco, logicamente, dentro do prazo decadencial fixado no CTN. É, por isso, que o legislador ordinário previu a obrigatoriedade de o contribuinte guardar a documentação comprobatória de eventos que possam impactar resultados tributáveis futuros, se não vejamos como dispõe o art. 37 da Lei 9.430/96.

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.

Por essas razões, voto por afastar a preliminar de decadência.

DO MÉRITO

Inicialmente, vale trazer à colação o seguinte excerto da decisão de piso, o qual muito bem resume a acusação fiscal, se não vejamos:

“O TVF evidencia que amortização do ágio no valor total de R\$ 19.011.025,17 em 2010 foi considerada indedutível porque:

- a) Foi gerado intragrupo (item 26.13 do relatório, fls 2384)
- b) Ocorreram sucessivas operações sem substância econômica nas incorporações (item 26.17 do relatório, fls. 2384):

Data	INCORPORADA	CNPJ	Investidora/incorporadora
14/04/2003	Usina Santa Helena S.A. Açúcar e Alcool	56.563.711/0001-29	Indústria Açucareira São Francisco S.A. (Usina Bom Jesus S.A. Açúcar e Alcool) CNPJ 47.756.754/0001-30
29/01/2004	Tamandupá Ltda.	03.458.246/0001-08	
29/12/2006	Irmãos Franceschi Adm e Participações S.A.	69.283.843/0001-20	
29/12/2006	Usina Bom Jesus S.A. Açúcar e Alcool	56.563.810/0001-00	
23/11/2009	Belga Empreendimentos e Participações Ltda.	04.964.222/0001-85	
	Água Branca Administração e Participações Ltda.	09.147.972/0001-88	
	Nova Celisa S.A.	02.294.592/0001-27	

- c) Em todos os documentos apresentados pela USINA BOM JESUS não se comprova qualquer mais-valia provinda das operações societárias que geraram e transferiram o ágio (item 26.19, fls 2384).

- d) O reconhecimento de um ágio gerado dentro de um mesmo grupo econômico não encontra respaldo na Contabilidade, ou seja, não é possível reconhecer contabilmente, em consonância com a Resolução CFC nº 1.110/2007, item 120; Resolução CFC nº 1.157/2009, § 50 - integrante do capítulo relativo ao Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura; Pronunciamento Técnico CPC-04, item 47, Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, de 14 de fevereiro de 2007 (itens 26.22 a 26.29 – fls 2386 e ss)

- e) A lei tributária determina que a base imponível do IRPJ tenha como ponto de partida o lucro líquido que, por sua vez, será apurado com observância das leis comerciais e, em especial da Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações), consoante dispõe o artigo 274, §1º, do RIR/1999 (item 26.32 - fls 2389).

- f) Se o ágio intragrupo não é reconhecido pela lei societária e pela Contabilidade, também o não será pela lei tributária, por força do

disposto nos artigos 247 e 274 do RIR/99 e 177 da Lei nº 6.404/1976. (item 26.37 – fls. 2.390).

g) O lançamento do ágio deve indicar o seu fundamento econômico, que deve ser valor de rentabilidade com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, e deve ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (item 27.2 – fls. 2.390).

h) A lei não determina que se identifique o motivo que levou à fixação do preço, mas que se identifique o fundamento do ágio considerando as três possibilidades listadas no § 2º do artigo 385 do RIR/99 (item 27.6 fls. 2391)

i) Adquirida uma participação societária com ágio, o primeiro passo é saber se há uma diferença entre o valor atual, de mercado, dos bens do ativo e o custo histórico que está registrado na contabilidade da controlada ou coligada. Para isso, é necessário proceder a uma avaliação atualizada desses bens porque a locação não é de livre escolha do contribuinte (item 27.10 e 27.11 - fls. 2391).

j) Somente depois de identificada e alocada essa parcela referente à diferença entre o valor de mercado e o valor histórico de registro é que se pode constatar se há um valor remanescente, esse sim, referente ao ágio por expectativa de rentabilidade futura (ou goodwill). (Itens 27.12. 27.13 – fls. 2391)."

Por sua vez, a decisão da DRJ assim se manifestou quanto a cada um desses pontos:

a) Quanto à acusação de que o ágio foi gerado intragrupo (ágio interno)

A decisão de piso sustenta que a ideia de que apenas após a edição da Lei nº 12.973/2014 ficou vedada amortização de ágio intragrupo para fins tributários não encontra guarida porque as amortizações de ágios intragrupo por incorporações ocorridas a partir do ano calendário de 2009 são indedutíveis porque não há como dissociar a apuração do IRPJ e CSLL a partir do LUCRO LÍQUIDO, e este deve ser calculado em conformidade com as técnicas contábeis e leis comerciais, sendo que deveria ser observado o item 50 da RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.157/09.

Diante disso, a DRJ conclui que *é importante determinar o momento em que ocorreram as incorporações, pois se efetivadas antes do ano calendário de 2009, o fato de ter sido entre empresas pertencentes a um mesmo grupo, por si só, não é suficiente para descaracterizar a dedutibilidade do ágio assim gerado.*

Não procede os argumentos da DRJ, pois, a partir de 2008/2009, vigorava o Regime Tributário de Transição (opcional nesses dois primeiros anos), instituído pela Lei n. 11.941/09, o qual determinou que, para fins tributários, valiam os critérios e princípios contábeis que vigoravam em 31/12/2007, ou seja, antes de a Lei n. 11.638/07 ter introduzido as alterações na Lei n. 6.404/76. Ou seja, até a entrada em vigor da Lei 12.973/14, o lucro líquido do qual partia-se para o cálculo do lucro real não era o lucro líquido apurado segundo a legislação empresarial vigente em 2009. A Resolução do CFC trata da contabilidade empresarial a qual não se confundia com a contabilidade aplicável para fins tributários. Assim, o ágio interno só se tornou realmente indedutível a partir da entrada em vigor da Lei n. 12.973/14.

Quanto ao Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2007, com a devida vênica dos meus pares, repito a seguir o que venho sustentando há décadas.

Os julgadores do CARF prestarão um grande serviço ao Estado e a sociedade brasileiras se imprimirem segurança jurídica e isonomia ao sistema, evitando que suas decisões fiquem ao sabor lotérico do entendimento de cada conselheiro sobre conceitos vagos não positivados como, por exemplo, “falta de propósito negocial”, que não passa de uma construção jurisprudencial alienígena sem respaldo no ordenamento jurídico pátrio. Da mesma forma, não me impressiona os efeitos tributários que se tenta dar a um mero pronunciamento técnico da CVM sobre ágio gerado em operações internas, se não vejamos o teor do item 20.1.7 do Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2007, *in verbis*:

“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.”.

Nota-se, que alguns tentaram elevar tal pronunciamento da CVM a um status de norma tributária proibitiva do reconhecimento do chamado ágio interno ao grupo econômico, o que, por si só, já seria absurdo. A análise feita pela CVM é de cunho estritamente econômico, pois sequer embasa seu entendimento em qualquer norma jurídica, muito pelo contrário, afirma que, ainda que respeitada a Lei, economicamente é inconcebível o reconhecimento do ágio interno. Como já dito anteriormente, “falta de substância econômica” assim como “falta de propósito negocial” não são critérios antielisivos do direito positivo nacional, logo não maculam o ato jurídico seja lá qual for o conceito que os seus aplicadores lhes deem, logicamente, desde que não se configurem em um outro vício do negócio jurídico, segundo o nosso ordenamento legal.

Não se pode conceber, sob uma perspectiva puramente jurídica, que se diferencie os efeitos da aquisição de uma participação pelo pagamento em pecúnia daquela que se deu com uma dação em pagamento, pois sempre que o bem dado em pagamento superar o valor patrimonial da participação adquirida, haverá ágio. Da mesma forma, do ponto de vista jurídico-tributário não existe o conceito de grupo econômico, mas de entidade jurídica. Lembro que o DL 1.598/77 até tentou tributar o grupo econômico, mas o seu art. 2º (Contribuintes Tributados em Conjunto) foi revogado no ano seguinte pelo DL 1.648/78.

Ademais, o julgamento no âmbito do CARF é de cognição restrita. O próprio regimento e a Súmula n. 2 já vedam qualquer juízo de constitucionalidade de lei. Na verdade, isso decorre do fato de que a atividade dos colegiados do CARF não passa de mero controle de legalidade dos lançamentos tributários. Assim, ou se demonstra que a operação está maculada por alguma patologia jurídica ou ela é lícita e a ela devemos dar os efeitos que lhe são próprios segundo a legislação tributária.

Diante disso, sustento que só a partir da entrada em vigor da Lei n. 12.973/14 tornou-se indedutível a despesa de ágio em operações intragrupo (ágio interno), ou melhor, quando gerado em operações entre partes dependentes, conforme definição dada pelo art. 25 da referida lei.

Saliente-se, porém, que mesmo que adotada a posição da DRJ, os ágios ditos internos, ora em análise, seriam dedutíveis, conforme se depreende do seguinte trecho da decisão recorrida:

“De acordo com o TVF (fls. 1598) e corroborado pela impugnação fls 1.745, as incorporações que deram direito à dedutibilidade da amortização do ágio foram as seguintes:

Data	INCORPORADA	CNPJ	Investidora/incorporadora
14/04/2003	Usina Santa Helena S.A. Açúcar e Alcool	56.563.711/0001-29	Indústria Açucareira São Francisco S.A. (Usina Bom Jesus S.A. Açúcar e Alcool) CNPJ 47.756.754/0001-30
29/01/2004	Tamandupá Ltda.	03.458.246/0001-08	
29/12/2006	Irmãos Franceschi Adm e Participações S.A.	69.283.843/0001-20	
29/12/2006	Usina Bom Jesus S.A. Açúcar e Alcool	56.563.810/0001-00	
23/11/2009	Belga Empreendimentos e Participações Ltda.	04.964.222/0001-85	
	Água Branca Administração e Participações Ltda.	09.147.972/0001-88	
	Nova Celisa S.A.	02.294.592/0001-27	

Vê-se que a fiscalizada em 23/11/2009 incorporou investidas cujo ágio, se originado de operações intragrupo, não mais poderia ser contabilizado e, por consequência, ser considerado dedutível.

Belga Empreendimentos e Participações Ltda, doravante denominada simplesmente Belga, e Nova Celisa S.A, doravante denominada simplesmente Nova Celisa, participaram de muitas operações de aquisição societárias anteriores a 23/11/2009, e que geraram ágio, como veremos a seguir.

(...)

Pelo fator “ágio intragrupo” como a incorporação reversa ocorreu em 29/12/2006, o direito a sua dedutibilidade estaria garantido em 2009. Só que outro fator impeditivo crucial foi detectado pela fiscalização. No TVF , às fls. 1608, é mencionado que as duas empresas foram avaliadas pelo critério contábil pela BDO Trevisan Auditores Independentes, e a incorporação ocorreu através de troca de ações entre os acionistas das partes mediante equalização de participações e extinção da incorporada.

(...)

Com relação à empresa Água Branca Administração e Participações Ltda, embora incorporada igualmente em 23/11/2009 como a Belga e Nova Celisa, não teve no ano calendário de 2010 nenhum ágio amortizado que lhe fosse atribuído.”

Ou seja, mesmo que adotada a posição da DRJ sobre dedutibilidade de ágio interno, no caso em tela, ele seria dedutível.

Em suma, esse Relator entende que a dedutibilidade da despesa com amortização de ágio interno, após ocorrida uma operação de incorporação, fusão ou cisão, só deixou de ser dedutível com a entrada em vigor da Lei n. 12.973/14; já a DRJ sustenta que tal vedação já existia desde 2009. Tanto numa como noutra posição, no caso em tela, não haveria óbice para a dedutibilidade da despesa de amortização do ágio em tela.

Por essas razões, afasto o argumento do TVF de que os ágios eram internos, para sustentar a indedutibilidade das despesas com suas amortizações, ora em exame.

b) Quanto à alegação no TVF de que era obrigatória a avaliação dos ativos a valor de mercado

Neste ponto, sustento que está correta a posição da DRJ, quando afirma o seguinte:

Quanto à exigência de que a forma de cálculo do goodwill deveria ter sido feita pelo valor remanescente entre o valor pago e o montante líquido do valor justo dos ativos e passivos, conforme mencionado nos itens 27.10 a 27.13 do relatório (fls. 2.391), não procede. A referida exigência só veio com a publicação da Medida Provisória nº 627, publicada em 12.11.2013, posteriormente convertida na Lei nº 12.973/2014.

Ora, trata-se de incorporações ocorridas até 2009, quando então vigia o seguinte texto do art. 21 da Lei n. 9.249/95

Art. 21. A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico para esse fim, no qual os bens e direitos serão avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

A SC 3/16 força um entendimento, para sustentar que existindo um laudo de avaliação a valor de mercado para atender a contabilidade empresarial, estaria obrigado a considerá-lo para fins fiscais, trata-se de um equívoco e afronta ao que dispunha à época (2011) a Lei 11941, se não vejamos:

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.

Ou seja, em 2009, se a contabilidade empresarial obrigava a avaliação dos ativos líquidos a valor de mercado, o art. 16 da Lei 11.941 a dispensava, para fins fiscais, podendo considerar para fins de *valuation* o valor contábil da incorporada e assim carregar todo o ágio na expectativa de resultado futuro. Justo ou injusto, essa era a norma e, expressamente disposta no art. 21 da Lei n. 9.249/95.

Assim, antes da entrada em vigor da Lei n. 12.973/14, “a pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico para esse fim, no qual os bens e direitos **serão avaliados pelo valor contábil ou de mercado**” (redação originária do art. 21 da Lei

9.249/95) razão pela qual sustento que não havia obrigação da recorrente avaliar os ativos líquidos das incorporadas a valor de mercado antes de calcular o ágio por expectativa.

c) Falta de demonstração do fundamento econômico dos ágios

A DRJ manteve as glosas das despesas com amortização dos ágios em tela, por entender que não foi apresentada pela recorrente a documentação probante relativa à fundamentação e pagamento do ágio, se não vejamos os seguintes excertos da decisão de piso:

Portanto, mantenho o entendimento referente à indedutibilidade da amortização do ágio em face das razões levantadas pela fiscalização com relação à falta de documentação probante relativa à sua fundamentação e pagamento.

Ressalto que a documentação apresentada pela contribuinte às fls. 1982 a 2095 e 2098 a 2221 não logra refutar o feito fiscal relacionado à falta de comprovação dos pagamentos dos ágios e sua fundamentação.

Cabe, então, analisar cada uma das operações, para verificar qual a documentação que fora apresentada pela recorrente, o que é feito a seguir tomando por base as informações trazidas pela recorrente em sua peça de defesa. Observe que, conforme sustenta a recorrente, os ágios a seguir comentados seriam todos fundamentados em expectativa de resultado futuro.

Saliente-se que, antes de adentrar na análise documental, vale expor, ainda que sinteticamente, como se deram as operações de forma que se possa ter uma visão mais clara dos ágios em questão.

I –DOS ÁGIOS AMORTIZÁVEIS A PARTIR DAS INCORPORAÇÕES DA UBJ, BELGA e IRMÃOS FRANCESCHI

Trata-se aqui das seguintes operações:

I.a) em 1998, a UBJ adquiriu participação na Irmãos Franceschi (IF) com ágio (ÁGIO B do recurso voluntário -RV);

I.b) em 2004, a Usina Bom Jesus (UBJ) adquiriu da Belga participação na Recorrente com ágio (ÁGIO A do RV);

I.c) em 2002, a Tamandupá adquiriu da UBJ parte de sua participação em IF com ágio;

I.d) em 29/08/2003, UBJ adquiri ações de Malasca Agrop. com ágio (ÁGIO H do RV);

I.e) em 2003 e 2004, UBJ adquiri ações de Malasca Part. com ágio (ÁGIO I do RV);

I.f) em 2004, a recorrente incorpora a Tamandupá, passando a registrar um investimento em IF com ágio e outro investimento em Itapirú com ágio;

I.g) em 28/04/2005, UBJ incorpora Malasca Agrop. e começa a amortizar o ágio (I.d);

I.h) em 28/04/2005, UBJ incorpora Malasca Part. e começa a amortizar o ágio (I.d);

I.i) em 06/2006, Belga adquiriu ações da UBJ com ágio (ÁGIO F do RV);

I. j) em 12/2006, a Belga adquiriu mais ações da UBJ com ágio (ÁGIO F do RV);

I.k) em 29/12/2006, quando a recorrente incorpora a UBJ:

I.k.1) passa a amortizar o ágio que a UBJ pagou em participação na própria recorrente (I.b);

I.k.2) passa a registra um investimento em IF com ágio, antes detido por UBJ (I. a);

I.k.3) continua a amortizar o ágio em Malasca Agrop. (I.g)

I.k.4) continua a amortizar o ágio em Malasca Part. (I.h)

I.k.4) a Belga passa a ter um investimento na Recorrente (I.i e I.j)

I.l) em 2006, quando a recorrente incorpora a IF, passa

I.j.1) a amortizar o ágio referente ao investimento em IF decorrente da incorporação da Tamandupá (I.f);

I.j.2) a amortizar o ágio referente ao investimento em IF decorrente da incorporação da UBJ (I.k.2)

I.m) em 07/2007, a Belga adquiriu ações da recorrente com ágio (ÁGIO F do RV);

I.l) em 23/11/2009, quando a recorrente incorpora a Belga, passa:

I.l.1) a amortizar os ágios relativos ao investimento que a Belga fez na Recorrente em 2007 (I.m);

I.l.2) a amortizar o ágio que veio com a incorporação da UBJ (I.k.4).

II –DOS ÁGIOS AMORTIZÁVEIS A PARTIR DAS INCORPORAÇÕES DA SANTA HELENA E TAMANDUPÁ

Trata-se aqui das seguintes operações:

II.a) em 1995, Santa Helena (SH) adquiriu ações de emissão da recorrente com ágio (ÁGIO D do RV);

II.b) em 30/8/99, a UBJ subscreveu com ágio capital em Queluz e, na mesma data, transferiu sua participação para SH, sendo que, em 01/12/1999, a Queluz foi incorporada por Agrícola São Francisco e esta foi incorporada por Tamandupá, conforme item abaixo (ÁGIO E do RV);

II.c) em 2000, Tamandupá incorporou a Agrícola São Francisco, investida da Recorrente e da Santa Helena (SH), sendo registrado ágio tanto na Recorrente como na SH, pois a Tamandupá tinha patrimônio líquido negativo (ÁGIO C do RV);

II.d) em 2003, a SH subscreve capital com ágio em Tamandupá

II.e) em 2003, quando a Recorrente incorpora a SH:

II.e.1) o ágio que SH tinha no investimento na Recorrente (II.a) passa a ser amortizado;

II.e.2) a Recorrente registra o investimento com ágio que a SH detinha em Tamandupá (II.b; II.c e II.d);

II.f) em 28/12/2003, Tamandupá adquiriu ações de Itapirú com ágio (ÁGIO G do RV);

II.g) em 2004, quando a recorrente incorpora Tamandupá, passa a:

II.g.1) amortizar o ágio de seu investimento em Tamandupá (II.b);

II.g.2) amortizar os ágios que vieram da incorporação de SH (II.e.2);

II.g.3) registrar o investimento em Itapirú com ágio (II.f).*

Quanto ao item II.g.3, a recorrente não informa qual foi o evento que permitiu a dedutibilidade da amortização do ágio em Itapirú para fins tributário (incorporação, fusão, cisão), pois apenas informa que tal investimento foi transferido para a Recorrente quando da incorporação de Tamandupá e que, posteriormente, o ágio começou a ser amortizado.

Na sua peça de defesa, a recorrente dedicou o subitem III.3 para contestar o único fundamento da fiscalização mantido pela decisão de piso, qual seja, a falta de apresentação de documentação idônea que comprovasse o pagamento e o fundamento dos ágios em tela, se não vejamos os seguintes excertos do recurso voluntário (a fls. 2626 e segs.):

"III.3 - Das Indevidas Conclusões da DRJ acerca da Dedutibilidade do Ágio -Comprovação do Fundamento Econômico e Pagamento do Ágio

Consoante o já adiantado na exposição fática do presente recurso, a **única acusação** da qual a DRJ se valeu para decidir pela indedutibilidade da amortização dos ágios no presente caso foi a suposta ausência de documentação comprobatória da fundamentação e pagamento dos ágios, *verbis*:

"Portanto, mantenho o entendimento referente à indedutibilidade da amortização do ágio em face das razões levantadas pela fiscalização com relação à falta de documentação probante relativa à sua fundamentação e pagamento." (Fls. 124 do acórdão recorrido / 2.563 dos autos)

Vale notar que, segundo o entendimento errôneo daquela Turma Julgadora, a maior parte de tais ágios teriam sido gerados intragrupo, isto é, seriam "ágios internos".

Todavia, ainda segundo a Delegacia de Julgamento, os ágios supracitados poderiam ser objeto de amortização fiscal, uma vez que todas as incorporações que viabilizaram os seus efeitos fiscais ocorreram antes do ano de 2009, quando teria efeito norma contábil que vedaria o aproveitamento dos chamados "ágios internos" no lucro líquido e, conseqüentemente, no lucro real e na base de cálculo da CSLL.

Nesse sentido, vale reproduzir alguns trechos do acórdão recorrido que evidenciam o posicionamento sintetizado nos parágrafos acima:

(...)

Assim, verifica-se que a Turma Julgadora reconheceu apenas duas das acusações fiscais contidas no TVF que embasaram o presente lançamento: **(i)** a equivocada caracterização dos ágios debatidos nestes autos como "internos" e **(ii)** a suposta ausência de comprovação da fundamentação e pagamento dos referidos ágios, sendo que apenas a última efetivamente respaldou a manutenção dos autos de infração originários deste processo. Entretanto, tal alegação também não merece prevalecer, conforme se passa a demonstrar.

Neste tocante, em primeiro lugar, menciona-se que nos termos do parágrafo 3 do artigo 385 do RIR/99, o ágio fundamentado nos incisos I e II deve estar respaldado em *"demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante de escrituração"*.

Vale destacar que esse dispositivo não foi regulamentado por qualquer outra norma, pelo que se **entende que qualquer "demonstração" seria suficiente à comprovação do fundamento econômico adotado, entre ele o da rentabilidade futura da coligada/controlada.**

Nesse sentido, vale citar os ensinamentos do professor Ricardo

Mariz de Oliveria:

(...)

Portanto, pelo até aqui exposto, saliente-se que em estrita conformidade com o já citado parágrafo 3º, do artigo 385 do RIR/99 foram **realizados estudos que comprovavam o fundamento dos ágios amortizados pela Recorrente, o que desde já garante a sua amortização.**

Além disso, deve-se salientar a fragilidade das conclusões trazidas no acórdão recorrido, pois, muito embora a Delegacia de Julgamento tenha concluído pela falta de comprovação da fundamentação e do pagamento dos ágios, **ela não realizou em sua decisão uma análise detalhada das provas e esclarecimentos apresentados pela Recorrente em sede de fiscalização, em sua Impugnação e no Memorando Delloite, afrontando a verdade material dos autos.**

Deveras, o que se verifica das fls. 122 a 124 do acórdão recorrido (fls. 2.561 a 2.563 dos autos) é que a DRJ simplesmente afirmou que inexistia comprovação do fundamento e pagamento dos ágios, quando, **na verdade, existem nas mais de 2.500 folhas dos autos diversos laudos, estudos, memorandos, comprovantes de transferência e pagamento, etc, que inexplicavelmente não foram considerados no referido acórdão.**

Retrata bem a fragilidade da decisão guerreada a alegação contida ao final da fl. 124 do acórdão recorrido (fl. 2.563 dos autos) de que a *"documentação apresentada pela contribuinte às fls. 1982 a 2095 e 2098 a 2221 não logra refutar o feito fiscal relacionado à falta de comprovação dos pagamentos dos ágios e sua fundamentação"*.

Isso porque, a Turma Julgadora nada afirmou para desqualificar a documentação mencionada, descumprindo com seu dever de fundamentação e demonstrando a superficialidade do seu exame, na medida em que tais documentos se tratam de (i) documentos societários, (ii) laudos de avaliação e (iii) comprovantes de pagamento/transferência que ratificam todas as operações praticadas e fundamentam os ágios questionados nestes autos e suas amortizações.

Também evidencia a insubsistência do acórdão recorrido no tocante à análise da documentação apresentada pela Recorrente quando se verifica que este se baseia na afirmação genérica de que a *"mesma deficiência de supedâneo documental ocorreu para outras operações que geraram ágio e deságio que antecederam as incorporações aqui examinadas"* (fls. 124 do acórdão recorrido / 2.563 dos autos).

Ora, se o acórdão recorrido sequer faz uma análise individualizada de todas as operações que deram origem aos ágios questionados e de toda a documentação apresentada, é evidente que não pode sustentar a alegação de que não foi apresentada a documentação comprobatória necessária.

Veja-se que fica ainda mais claro o equívoco cometido pela DRJ ao manter os lançamentos originários deste processo quando se examina os diversos documentos complementares anexados ao presente recurso.

Desta forma, resta incontestável que a DRJ se equivocou ao manter o lançamento originário deste processo sob a justificativa de que no presente caso não estariam comprovados o fundamento e o pagamento dos ágios ora debatidos.

Nesse sentido, vejam-se abaixo alguns exemplos concretos que atestam a insubsistência do acórdão recorrido.

A Delegacia de Julgamento asseverou inexistir laudo de avaliação da empresa Irmãos Franceschi (vide fls. 123 do acórdão recorrido/ 2.562 dos autos), quando na verdade, tal documentação existe. Confira-se:

(...)

(Fls. 10 e 11 do Memorando Delloite / 2.264 e 2.265 dos autos)

Como já dito, a Turma Julgadora ainda afirmou, às fls. 124 do acórdão recorrido / 2.563 dos autos, de maneira completamente genérica (sem sequer individualizar as operações e os ágios de que tratava), que *"a mesma deficiência de supedâneo documental ocorreu para outras operações que geraram ágio e deságio que antecederam as incorporações aqui examinadas"*.

Todavia, na verdade, o conjunto probatório a favor da Recorrente é vasto e mais do que suficiente para comprovar a regularidade dos ágios em questão. Nesse diapasão, veja-se a demonstração da rentabilidade futura da Indústria Açucareira São Francisco, no contexto do "ágio F":

(...)

(Fls. 20 e 32 do Memorando Delloite / 2.275 e 2.276 dos autos)

(...)

(vide doc. 08)

(...)

Também atesta a fragilidade das conclusões do acórdão recorrido a alegação feita na fl. 123 (fls. 2.562 dos autos), de que o "ágio A" não estaria respaldado pela documentação necessária, uma vez que, na realidade, existe sim estudo interno de rentabilidade futura e laudo de avaliação a mercado da Recorrente elaborado pela SOPARC - Auditores e Consultores S.S (vide doe. 03), conforme, inclusive mencionado no Memorando Deloitte (vide fls. 25 a 30).

Portanto, pelos exemplos acima e pela farta documentação apresentada pela Recorrente, resta claro que a Turma Julgadora, em razão de uma análise superficial dos autos, entendeu indevidamente que não estariam comprovados o fundamento e o pagamento dos ágios debatidos nestes autos, conclusão que não pode ser admitida por este E. Conselho, que deve reconhecer o cumprimento pela Recorrente dos requisitos para amortização dos referidos ágios e determinar a reforma parcial do acórdão recorrido, com o consequente cancelamento dos autos de infração originários deste processo."

Da leitura do trecho acima do recurso voluntário, verifica-se que a recorrente se defende de uma questão probatória praticamente com argumentos, pois faz referência a um único documento que fora apresentado e produzido mais de um ano após a entrega da impugnação, ou seja, o "Memorando Delloite", datado de abril de 2017 (a impugnação foi de janeiro de 2016).

Ora, o Memorando Delloite é, no máximo, um memorial que tenta explicar as operações, mas sem nenhum valor probante, mesmo porque não faz referência a qualquer documento que comprove suas alegações. Vale salientar que provar não é nem apenas juntar documentos aos autos nem, por outro lado, alegar sem indicar quais documentos dos autos suportam os argumentos sustentados.

Frise-se que o outro documento referido no trecho acima transcrito, “doc. 08”, é um documento apócrifo juntado somente quando fora interposto o recurso voluntário, ou seja, tem ainda menos valor probante que o memorial da Delloite, pois ninguém sequer se responsabiliza pelas análises ali feitas.

Se é verdade que o laudo não precisa ser anterior ou rigorosamente contemporâneo ao evento em que foi apurado o ágio, por outro lado, ele não pode ser produzido após a autuação, como mero elemento de defesa. Cabia a recorrente demonstrar que o “ doc. 08” tinha sido produzido antes do início do procedimento fiscal, mas além de ser apócrifo e de sequer estar datado (consta apenas “Base Junho de 2006 – o que não se confunde com a data de sua elaboração), ele não foi apresentado durante o processo de fiscalização.

Por sua vez, como a recorrente, no recurso voluntário, se defende por amostragem, ou seja, cita apenas as análises contidas no memorial da Delloite referentes a suposto laudo de avaliação da empresa Irmãos Franceschi e de demonstração da rentabilidade futura da Indústria Açucareira São Francisco, vejamos, também por amostragem, o que contém no referido memorial com relação ao laudo da Irmãos Franceschi:

Com base nas informações constantes **nos Instrumentos de Compra e Venda de Ações, o Patrimônio Líquido da Irmãos Franceschi**, considerado para o evento da aquisição remonta à data base de outubro de 1997, cujo valor contábil consignado nos Instrumentos de Compra e Venda era de R\$ 80.000.000,00, sendo o mesmo composto por 150.000.106 ações ordinárias nominativas.

O estudo de rentabilidade futura apresentado pelos profissionais da Sociedade está atrelado ao investimento detido pela "Irmãos Franceschi Administração e Participações S/A" na investida "Irmãos Franceschi Agrícola Industrial e Comercial Ltda".

(...)

Com base no estudo de rentabilidade futura apresentado pelos profissionais da Sociedade, a expectativa de resultados futuros atrelados à aquisição de investimentos na "Irmãos Franceschi Administração e Participações S/A" pela Tamandupá, está fundamentada nos resultados auferidos pelo investimento da Irmãos Franceschi na "Cosan S/A Indústria e Comércio".

Ou seja, a aquisição do referido investimento tem por base o reflexo de dividendos e resultados futuros a serem auferidos pela investidora Tamandupá, em decorrência de investimento detido na "Irmãos Franceschi Administração e Participações S/A", que por sua vez, detém investimento direto na "Cosan S/A Indústria e Comércio".

Com base nas premissas de fluxo de caixa descontado, apurou-se pelo estudo de rentabilidade futura, que o investimento equivalente à aquisição do percentual de 9,2% da Irmãos Franceschi pela Tamandupá, tem valor econômico de R\$ 31.273.483, o que suporta, assim, o valor do ágio gerado na referida operação.

O memorial da Delloite não informa onde está o estudo de rentabilidade acima referido, relativo ao ágio pago pela UBJ na aquisição de participação na Irmãos Franceschi (item I.a do resumo das operações retro apresentado). Ora, a decisão de piso afirma que não foram apresentados documentos que comprovassem o pagamento e o fundamento dos ágios e a recorrente quer fazer crer que eles existem apenas com uma afirmação em memorial elaborado mais de um ano após a apresentação da impugnação.

Note-se que essa falta de apresentação de documentos não atinge apenas o ágio na aquisição da participação das ações da Irmãos Franceschi pela UBJ, mas todas as operações em análise, conforme a seguir demonstrado.

Nos documentos (apresentados com a impugnação) a fls. 1982 a 2095 e 2098 a 2221, só constam dois Laudos de Avaliação Patrimonial (a fls. 2031 e 2034), os quais não são laudos de avaliação de ágio por expectativa de resultado futuro, ou seja, são apenas laudo que apuram o valor contábil do patrimônio líquido, respectivamente, da Indústria Açucareira São Francisco S.A. (a fls. 2031) e da Usina Santa Helena S.A. Açúcar e Alcool (a fls. 2034).

Vale salientar que é verdade que a legislação tributária à época exigia apenas uma demonstração do fundamento do ágio (no § 3º do art. 20 do DI. 1598/77), ou seja, a norma não impunha aspectos formais a tal documento, mas é certo também que a demonstração da fundamentação do ágio não se confunde com uma mera avaliação patrimonial, pois tal demonstração deve tratar da alocação do preço de compra (*Purchase Price Allocation - PPA*) e deixar claro a determinação do ágio e sua fundamentação.

Com o recurso voluntário, a recorrente apresentou:

a) Estudo de Valuation da Empresa Cosan S/A Indústria e Comércio (a fls. 2857), sendo que, no início do estudo, justifica-se a avaliação da Cosan por ser a IASF uma holding que não gera receita, razão pela qual teria sido necessário calcular o valor econômico da coligada indireta Cosan no total do valor econômico da *holding*. Nesse estudo, há a alocação do preço de compra e está clara a determinação do ágio e sua fundamentação.

Note-se, porém que esse estudo apócrifo só foi apresentado após a autuação, ou seja, a recorrente não o apresentou quando intimada durante o procedimento de fiscalização.

Ora, não comungo da ideia de que a demonstração da fundamentação econômica do ágio deva ser anterior a operação societária, pois sustento que pode ser elaborada posteriormente, como já admite a nova lei (não aplicável ao caso presente), mas, por outro lado, essa demonstração não pode se transformar em uma peça adrede concebida para fundamentar a defesa administrativa, quando deveria ser uma demonstração que restasse arquivada em

momento anterior ao procedimento de fiscalização, mormente quando muitos anos se passaram entre a data da operação societária e a da abertura do procedimento de fiscalização.

b) Laudo de Avaliação a Mercado da Indústria Açucareira São Francisco – IASF (a fls. 2861), elaborado pela SOPARC – Auditores e Consultores S.S. Ltda, datado de 30/12/2004, ou seja, não é uma demonstração de ágio por expectativa de resultado futuro, pois não há a alocação do preço de compra e nem a determinação do ágio, muito menos sua fundamentação econômica;

c) Cálculo de Valor Econômico da Irmãos Francheschi Adm. E Part. S.A. a partir do cálculo econômico da sua controlada Empresa Irmãos Francheschi Agrícola, Industrial e Comercial Ltda. (a fls. 2866), o qual não é uma demonstração de ágio por expectativa de resultado futuro, pois não há a alocação do preço de compra e nem a determinação do ágio, muito menos sua fundamentação econômica;

d) Estudo de Valuation da Empresa Irmãos Francheschi Adm. E Part. S.A. a partir do valor econômico de sua coligada Cosan S.A. Ind. e Com.. (a fls. 2872), o qual não é uma demonstração de ágio por expectativa de resultado futuro, pois não há a alocação do preço de compra e nem a determinação do ágio, muito menos sua fundamentação econômica;

e) Estudo de Valuation da Cosan S/A Ind. e Com. (a fls. 2886), sendo que, no início do estudo, justifica-se a avaliação da Cosan por ser a UBJ uma holding que não gera receita, razão pela qual teria sido necessário calcular o valor econômico da coligada indireta Cosan no total do valor econômico da *holding*. Nesse estudo, há a alocação do preço de compra e está clara a determinação do ágio e sua fundamentação.

Note-se, porém que esse estudo apócrifo só foi apresentado após a autuação, ou seja, a recorrente não o apresentou quando intimada durante o procedimento de fiscalização, assim, considero que não restou demonstrada a fundamentação econômica do ágio, pelas mesmas razões sustentadas no item “a” acima.

f) Estudo de Valuation da Cosan S/A Ind. e Com. (a fls. 2912), sendo que, no início do estudo, justifica-se a avaliação da Cosan por ser a UBJ uma holding que não gera receita, razão pela qual teria sido necessário calcular o valor econômico da coligada indireta Cosan no total do valor econômico da *holding*. Nesse estudo, há a alocação do preço de compra e está clara a determinação do ágio e sua fundamentação.

Note-se, porém que esse estudo apócrifo só foi apresentado após a autuação, ou seja, a recorrente não o apresentou quando intimada durante o procedimento de fiscalização, assim, considero que não restou demonstrada a fundamentação econômica do ágio, pelas mesmas razões sustentadas no item “a” acima.

g) Laudo de Avaliação Contábil Ajustado (a fls. 2918), esse efetivamente apura o ágio na aquisição em 28/12/2003, pela Tamandupá, de ações de Itapirú (ÁGIO G do RV), porém o laudo não dispõe sobre o fundamento do ágio apurado, mas pode-se concluir que não se trata de ágio por expectativa de resultados futuros, conforme a seguir demonstrado..

Embora se trate de documento trazido aos autos quando da apresentação da impugnação, pelo que foi sustentado no TVF, a Fiscalização teve conhecimento dele durante o procedimento de fiscalização, pois o descreve perfeitamente.

Por sua vez, tem absoluta razão a Fiscalização quando sustenta que tal laudo não fundamenta o ágio em expectativa de rentabilidade futura, já que o acréscimo patrimonial futuro na Itapirú seria devido a R\$ 93,6 milhões a receber a título indenizatório em ação judicial. Ora, isso não se confunde com rentabilidade futura.

É preciso lembrar a razão de a lei tributária permitir que se deduza a despesa de amortização do ágio por expectativa de rentabilidade futura. Isso se deve ao fato de que parte de possível lucro futuro tributável do adquirente/incorporador foi a razão de ele ter pago, anteriormente, mais do que o valor patrimonial da participação societária adquirida, ou seja, a despesa de amortização do ágio por expectativa de rentabilidade futura reduz a parcela do lucro tributável que o adquirente/incorporador pagou anteriormente por ela. Note-se que, se o adquirente tem ágio, o alienante tem ganho de capital, então, o que deixa de ser tributado no adquirente quando puder ser amortizado o ágio, já foi tributado no adquirente como ganho de capital.

Ora, o valor recebido a título indenizatório não vai compor o lucro tributável, razão pela qual não há falar que esse rentabilidade futura tenha que ser reduzida pelo valor do ágio pago anteriormente. Ou seja, valor que será recebido a título indenizatório não é rentabilidade futura, pois nesse conceito, incluem-se, para fins tributários, apenas aquelas receitas passíveis de tributação.

Além disso, a recorrente não informa qual foi o evento que permitiu a dedutibilidade da amortização do ágio em Itapirú para fins tributário (incorporação, fusão, cisão), pois apenas informa que tal investimento foi transferido para a Recorrente quando da incorporação de Tamandupá e que, posteriormente, o ágio começou a ser amortizado, se não vejamos o que consta do recurso voluntário (a fls. 2617):

Ágio G – Agropecuária Itapirú S.A.

Em 28 de dezembro de 2003, a Tamandupá adquiriu, pelo preço de R\$ 30.000.000,00, 5.144.223.152 ações de emissão da sociedade Agropecuária Itapirú S.A. ("Itapirú") que eram antes detidas pela Mausley Investments Corp. Considerando que o valor do investimento adquirido avaliado pelo patrimônio líquido correspondia a R\$ 919.324,06, a Tamandupá registrou em seu ativo um ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura da investida no valor de R\$ 29.080.675,94 (laudo já apresentado no curso do procedimento fiscalizatório – Doc. 12):

(...)

Em decorrência da incorporação da Tamandupá pela Recorrente em 29 de janeiro de 2001 (vide Ágio B – Irmãos Francheschi Administração e Participações), houve a transferência deste ágio à Recorrente que passou, posteriormente, a ser amortizado fiscalmente.

Ora, a Tamandupá adquiriu com ágio ações da Itapirú e posteriormente, a Tamandupá foi incorporada pela Recorrente, passando essa a registrar um investimento com ágio na Itapirú, mas isso, por si só, não autoriza a recorrente a amortizar fiscalmente o ágio, ainda que restasse provado que foi fundamentado na rentabilidade futura da Itapirú, pois não houve a comprovação, nem mesmo a alegação, de que a Recorrente absorveu o patrimônio da Itapirú em virtude de incorporação, fusão ou cisão.

h) Laudo de Avaliação a Mercado da Malasca Agropecuária (a fls. 2922), elaborado pela SOPARC – Auditores e Consultores S.S. Ltda, datado de 30/09/2003, o qual não é uma demonstração de ágio por expectativa de resultado futuro, pois não há a alocação do preço de compra e nem a determinação do ágio, muito menos sua fundamentação econômica;

i) Laudo de Avaliação a Mercado da Malasca S/A Adm. Part. (a fls. 2927), elaborado pela SOPARC – Auditores e Consultores S.S. Ltda, datado de 30/06/2004, o qual não é uma demonstração de ágio por expectativa de resultado futuro, pois não há a alocação do preço de compra e nem a determinação do ágio, muito menos sua fundamentação econômica;

j) Estudo de Valuation da Cosan S/A Ind. e Com. (a fls. 2931), sendo que, no início do estudo, justifica-se a avaliação da Cosan por ser a Malasca S.A. Adm. E Part. uma holding que não gera receita, razão pela qual teria sido necessário calcular o valor econômico da coligada indireta Cosan no total do valor econômico da *holding*. Nesse estudo, há a alocação do preço de compra e está clara a determinação do ágio e sua fundamentação.

Note-se, porém que esse estudo apócrifo só foi apresentado após a autuação, ou seja, a recorrente não o apresentou quando intimada durante o procedimento de fiscalização, assim, considero que não restou demonstrada a fundamentação econômica do ágio, pelas mesmas razões sustentadas no item “a” acima.

k) Estudo de Valuation da Cosan S/A Ind. e Com. (a fls. 2935), sendo que, no início do estudo, justifica-se a avaliação da Cosan por ser a Malasca S.A. Adm. E Part. uma holding que não gera receita, razão pela qual teria sido necessário calcular o valor econômico da coligada indireta Cosan no total do valor econômico da *holding*. Nesse estudo, há a alocação do preço de compra e está clara a determinação do ágio e sua fundamentação.

Note-se, porém que esse estudo apócrifo só foi apresentado após a autuação, ou seja, a recorrente não o apresentou quando intimada durante o procedimento de fiscalização, assim, considero que não restou demonstrada a fundamentação econômica do ágio, pelas mesmas razões sustentadas no item “a” acima.

Por essas razões, voto por manter as glosas das despesas de amortização dos ágios, uma vez não apresentada demonstração do fundamento econômico dos ágios, exigida no § 3º do art. 20 do DL 1598/77.

d) Falta de documentação probante do pagamento do ágio

Não obstante a falta de apresentação de documentação que comprovasse o fundamento econômico dos ágios já fosse suficiente para manter os lançamentos em tela, cabe verificar também se houve comprovação do pagamento de alguns ágios, pois essa também foi a razão de decidir da decisão de piso e dos fundamentos da acusação fiscal.

Vale a transcrição dos seguintes trechos do TVF:

a) “Nos contratos de venda e compra de ações, consta que a USBJ adquiriu 35.239.308 ações ordinárias nominativas da investida IRMÃOS FRANCESCHI, pagando R\$ 23.404.333,32, ou R\$ 0,6642 por ação. Nos contratos consta que o pagamento foi efetuado parcialmente em dinheiro e o restante em transferência de propriedades. Sobre o pagamento não foi apresentado nenhum documento comprobatório.”

b) “No Contrato de Venda e Compra de Ações, consta que a TAMANDUPÁ adquiriu da USBJ 13.800.000 ações ordinárias nominativas da investida IRMÃOS FRANCESCHI, pelo valor de R\$ 24.727.145,81, ou R\$ 1,7918 por ação. Segundo o contrato, o pagamento foi lançado em conta corrente “para oportuna liquidação”. Não nos foi fornecido o comprovante do pagamento.”

c) “Junho/2006 - a empresa Belga Empreendimentos e Participações Ltda. adquiriu de diversos acionistas a quantidade de 62.666.678 ações ordinárias nominativas da empresa Usina bom Jesus S/A. Açúcar e Álcool, tal aquisição gerou um ágio no montante de R\$ 248.294,85”... “não há indicação dos nomes dos acionistas alienantes como também não foi fornecido documento que comprovasse a negociação entre as partes. Não há informações sobre os termos do pagamento da operação nem comprovante de sua realização. Somente foi informado o valor pago de R\$ 1.347.333,60 no demonstrativo apresentado.”

d) “Dezembro/2006 - a empresa Belga Empreendimentos e Participações Ltda. adquiriu 02 lotes de ações, respectivamente de 437.479.017 e 129.148.151 ações ordinárias nominativas da empresa Usina Bom Jesus S/A. Açúcar e Álcool, tal aquisição gerou um ágio no montante de R\$ 2.161.920,04 e R\$ 734.005,31 respectivamente.”... “não há indicação dos nomes dos acionistas alienantes como também não foi fornecido documento que comprovasse a negociação entre as partes. Não há informações sobre os termos do pagamento da operação nem comprovante de sua realização. Somente foi informado o valor do pago de R\$ 26.000.000,00 no demonstrativo apresentado.”

d) “Julho/2007 - Aquisição, pela empresa Belga Empreendimentos e Participações Ltda., de 751.273.375 ações ordinárias nominativas da

empresa Usina Bom Jesus S/A. Açúcar e Alcool, tal aquisição gerou um ágio no montante de R\$ 12.396.189,93. Estamos juntando o racional que demonstra a amortização dos ágios nos valores de R\$ 582.699,26. (Doc. 1)”... “não há indicação dos nomes dos acionistas alienantes como também não foi fornecido documento que comprovasse a negociação entre as partes. Não há informações sobre os termos do pagamento da operação nem comprovante de sua realização. Somente foi informado o valor do pago de R\$ 56.032.368,00 no demonstrativo apresentado.”

e) “A vendedora Mausley era detentora 5.144.223.152 ações da ITAPIRÚ que foram adquiridas pela compradora TAMANDUPÁ na celebração do contrato em 28/12/2003;”... “O valor do pagamento foi acordado em R\$ 30.000.000,00, sendo que R\$ 25 milhões seria pago no ato, e o saldo em 19/12/2005. Não foi apresentado documentação que comprove o efetivo pagamento”.

f) “Segundo o Instrumento Particular de Venda e Compra de Ações celebrado em 29/08/200392, a Belga vendeu sua participação de 1.592.016 quotas da MALASCA a empresa USBJ pelo preço certo de R\$ 404.625,63. Sobre o pagamento, sua realização não foi comprovada documentalmente.”

g) “Segundo o Instrumento Particular de Venda e Compra de Ações celebrado em 23/12/2004101, a Belga vendeu sua participação de 94.846.272 ações da MALASCA a empresa USBJ pelo preço certo de R\$ 17.049.565,96. Sobre o pagamento, sua realização não foi comprovada documentalmente.”

Note-se que o TVF especifica cada um dos pontos em que considerou não comprovado documentalmente o pagamento do ágio, sendo que a recorrente traz, no item III.3 da sua peça de defesa, uma argumentação genérica sem enfrentar efetivamente cada um desses pontos.

Como dito anteriormente, provar é articular argumentos lastreados em documentos juntados aos autos e referenciados na defesa. A recorrente não cita, em seu recurso, um único documento dos inúmeros por ela juntados que prove um dos pagamentos de ágios acima enumerados.

Assim, mantenho também a autuação por falta de apresentação de documentos que comprove o pagamento dos ágios acima.

e) Quanto à alegação de dedutibilidade da despesa com amortização do ágio da base de cálculo da CSLL

Sustenta a recorrente que o art. 2º da Lei n. 7.689/88 não arrolou, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimento avaliados pelo MEP.

Trata-se de rotundo equívoco da recorrente, pois a despesa de amortização do ágio é despesa indedutível na apuração da base de cálculo da CSSL, por força dos itens 1 e 4 do §1º do art. 2º da Lei n. 7.689/88, os quais deixam claro a finalidade da norma de tornar as contrapartidas do MEP neutras na apuração da CSLL, pois somente em caso de alienação ou liquidação do investimento é que a avaliação do investimento pelo MEP influencia o cálculo da CSLL. Além disso, se assim não fosse, *contrario sensu*, a receita decorrente da amortização do deságio seria tributada mesmo sem ter qualquer evento de absorção do patrimônio da investida (ou reversamente, da investidora), o que não me parece razoável, mas seria inevitável chegar a tal conclusão caso se entenda dedutível a despesa de amortização do ágio.

Note-se que, se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento, logo, é lógico que a amortização que reduz o ágio/deságio compõe “*lato sensu*” o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, o qual seja positivo ou negativo não deve impactar a base da CSLL, como dispõe expressamente o dispositivo legal acima (itens 1 e 4 da alínea “c” do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/88).

Assim, a dificuldade seria para sustentar que a despesa com amortização do ágio por expectativa de rentabilidade futura fosse dedutível da base ajustada da CSLL nas hipóteses do art. 7º da Lei n. 9.532/97, pois esse só prevê a dedutibilidade no cálculo do lucro real. No entanto, a Receita Federal sempre deu uma interpretação mais extensiva ao art. 7º da Lei 9.532/97, para tornar também dedutível da base ajustada da CSLL a despesa com amortização do ágio, quando obedecida as condições estabelecidas no referido artigo, como, por exemplo, previsto expressamente desde a já revogada Instrução Normativa SRF n. 390, de 2004.

Por isso, voto por negar provimento a este ponto do recurso voluntário.

f) Quanto à alegação de impossibilidade de exigir a multa de ofício da recorrente na qualidade de sucessora

Essa questão já foi pacificada pelo Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial Representativo de Controvérsia, cuja ementa a seguir transcrevo:

REsp 923012 / MG
RECURSO ESPECIAL
2007/0031498-0
Relator(a)
Ministro LUIZ FUX (1122)
Órgão Julgador
S1 - PRIMEIRA SEÇÃO
Data do Julgamento
09/06/2010
Data da Publicação/Fonte

DJe 24/06/2010

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. **RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC.** RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL. INCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. LC N.º 87/96. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1111156/SP, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.

1. A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão.

(...)

A questão tornou-se ainda mais clara com a decisão dos Embargos de Declaração, se não vejamos a sua ementa:

EDcl no REsp 923012 / MG

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL
2007/0031498-0

Relator(a)

Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO (1133)

Órgão Julgador

S1 - PRIMEIRA SEÇÃO

Data do Julgamento

10/04/2013

Data da Publicação/Fonte

DJe 24/04/2013

EMENTA

(...)

5. O que importa é a identificação do momento da ocorrência do fato gerador, que faz surgir a obrigação tributária, e do ato ou fato originador da sucessão, sendo desinfluyente, como restou assentado no aresto embargado, que esse crédito já esteja formalizado por meio de lançamento tributário, que apenas o materializa.

Por essas razões, voto por negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

g) Quanto à alegação de compensações indevida de PF e Base Negativa

Ora, mantidos os lançamentos, conforme antes sustentado, fica prejudicado o pedido da recorrente para que fosse restabelecidos os créditos de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, pelo valor compensado de ofício nos lançamentos.

h) Quanto à incidência dos juros sobre a multa de ofício

Esta matéria foi objeto da Súmula CARF nº 108, a qual vincula toda a Administração Tributária Federal. Vejamos, então, como dispõe a referida Súmula CARF nº 108:

“Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.”.

Por essa razão, voto por negar provimento ao recurso voluntário também neste ponto.

DA CONCLUSÃO

Em face do exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade e de decadência e, no mérito, por negar provimento ao recurso voluntário.

DO RECURSO DE OFÍCIO

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF firmou o entendimento, hoje objeto da Súmula CARF n. 103, que, para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância, logo o recurso de ofício não deve ser conhecido, já que exonerou valor (de tributos e multas) inferior ao limite de alçada estabelecido no art. 1º da Portaria MF n. 2/2023

Em face do exposto, voto por não conhecer do recurso de ofício.

Assinado Digitalmente

Alberto Pinto Souza Junior