



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

Processo n° 16561.720241/2016-29
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1401-003.183 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de março de 2019
Matéria IRPJ. CSLL. ÁGIO. AMORTIZAÇÃO.
Recorrentes INTERCEMENT BRASIL S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2011, 2012

PRELIMINAR. ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. MATÉRIA RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR.

O artigo 146 da Constituição Federal estabelece que a edição de normas gerais em matéria tributária é matéria reservada à lei complementar. E tem uma razão de ser em função da repartição de competências tributárias entre diversos entes federativos.

É esse o status do Código Tributário Nacional e de qualquer norma que pretenda veicular norma geral em matéria tributária. Assim, já causa estranheza que o legislador tenha pretendido o alcance que defende a Recorrente por meio da edição de uma lei ordinária federal.

Ademais, o Código Tributário Nacional possui regramento específico sobre a matéria, estabelecendo o artigo 100 que a observância das chamadas normas complementares exclui tão somente a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, jamais o principal de tributo.

Assim é que, mesmo que o art. 24 da LINDB se apresentasse como norma geral válida e aplicável ao Direito Tributário, o CTN já trata de forma específica sobre o tema, dando o regramento que entende conveniente para assegurar a segurança jurídica.

O artigo 24 da LINDB dirige-se à revisão de ato, processo ou norma emanados da Administração, bem como de contrato ou ajuste entabulados entre a Administração e o particular, não se aplicando ao lançamento fiscal, já que este não se ocupa da revisão de atos administrativos e não declara a invalidade de ato ou de “situação plenamente constituída”.

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

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

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NÃO CABIMENTO.

Nos termos do art. 135, III do CTN, a sujeição passiva solidária exige indicação de ato de infração à lei ou ao contrato social, acompanhada de provas que demonstrem de forma inequívoca a atuação pessoal do sujeito responsabilizado ao referido ato. Correta a decisão de piso que exclui a responsabilização solidária.

ÁGIO. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. SÚMULA CARF 116.

O prazo decadencial para a lavratura de auto de infração para a glosa de despesas de amortização de ágio tem início com a efetiva dedução de tais despesas pelo contribuinte. Não ocorrência de decadência no caso concreto.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF N. 108.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, apresenta-se regular a incidência dos juros de mora sobre os valores de multa de ofício não pagos, a partir de seu vencimento.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE

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

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. ANÁLISE DE FATOS PASSADOS. PRECLUSÃO. INEXISTÊNCIA.

A obrigação tributária e, conseqüentemente, o início do prazo para o Fisco constituir o crédito tributário através do lançamento surgem apenas com a ocorrência do fato gerador, ou seja, no caso em tela, a cada dedução indevida das despesas com amortização de ágio. Antes das amortizações, não poderia a fiscalização questionar a formação do ágio ou a sua transferência para a contribuinte, pois tais fatos não tinham, até então, reflexos fiscais (não representavam fatos geradores de obrigações tributárias). Alegação de preclusão rejeitada.

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL. AMORTIZAÇÃO INDEVIDA. GLOSA.

A investidora adquirente de participação societária de empresas sediadas no exterior, com pagamento de sobrepreço (**ágio**), ao promover integralização de

capital com tais participações (valor "cheio") em controlada no Brasil, não dá direito a esta de amortizar o ágio transferido, seja porque não foi quem efetivamente suportou o pagamento de ágio, seja por absoluta ausência de previsão legal.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da "confusão patrimonial" a pessoa jurídica **investidora originária**, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na "mais valia" do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2011, 2012

CSLL. EXTENSÃO LEGAL. INDEDUTIBILIDADE. DECORRÊNCIA LÓGICA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido em relação ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Cabível, portanto, a extensão da glosa de despesas indedutíveis (**amortizações de ágio**) à base de cálculo da CSLL por conta do disposto no artigo 57 da Lei 8.981/95, que tem por intento evitar a repetição desnecessária de comandos legais para disciplinar a metodologia de determinação das bases imponíveis das duas exações, naquilo em que as sistemáticas têm de comum. Uma vez considerado inoponível ao Fisco a constatação de despesas desta natureza tendente a reduzir a base de cálculo do IRPJ, por decorrência lógica estas não podem ser validadas para fins de CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, acordam, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de aplicação do art. 24 da LINDB e rejeitar as arguições de decadência e, no mérito, dar provimento parcial para (i) por unanimidade de votos, em negar provimento em relação à incidência de juros sobre a multa de ofício e vedação ao confisco (ii) por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso em relação à dedutibilidade das despesas com ágio e na inexistência de base legal para adição na base de cálculo da CSLL das referidas despesas, vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Letícia Domingues Costa Braga e Eduardo Morgado Rodrigues. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano. (iii) Por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para afastar a aplicação da multa isolada, vencidos os Conselheiros Cláudio de Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira e Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva - Relator.

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Redator designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Abel Nunes de Oliveira Neto Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Cláudio de Andrade Camerano, Leticia Domingues Costa Braga e Eduardo Morgado Rodrigues.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal em Belo Horizonte - (MG) que julgou procedente em parte a impugnação administrativa apresentada pelo contribuinte em virtude de supostas infrações a legislação tributária, exigindo-se o Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, conforme Termo de Verificação (fls. 979 a 1027), lavrados para formalização e exigência de crédito tributário no montante de R\$ 231.652.840,72, conforme indicação na tabela abaixo:

	TRIBUTOS	JUROS	MULTA PROPORCIONAL	MULTA ISOLADA	<u>TOTAL:</u>
<u>IRPJ</u>	R\$ 49.113.444,38	R\$ 25.155.906,21	R\$ 73.670.166,57	R\$ 22.396.886,38	R\$ 170.336.403,54
<u>CSLL</u>	R\$ 17.680.839,98	R\$ 9.056.126,23	R\$ 26.521.259,97	R\$ 8.058.211,00	R\$ 61.316.437,18

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, às fls. 979 a 1027, “a sociedade tem por objeto social: a) exploração, aproveitamento de jazidas minerais no território nacional; b) industrialização e comércio de calcários, seus derivados e correlatos, em todas as modalidades, especialmente a do cimento; c) importação e exportação; d) participação em outras sociedades, na qualidade de sócia, quotista ou acionista; e) transporte de carga própria ou de terceiros, necessários ao desempenho de suas atividades; f) industrialização e comércio de insumos, aditivos e componentes do cimento, seus derivados e correlatos, bem como os demais produtos onde figure como matéria-prima, especialmente argamassas, concretos, artefatos e pré-moldados; g) prestação de serviços técnicos; h) produção e comercialização de energia-elétrica; i) industrialização e comércio de pedra e areia e j) prestação de serviços de processamento de resíduos”.

Foram considerados Responsáveis Solidários por excesso de poderes, infração de lei, Contrato Social ou Estatuto, os Srs. - José Edison Barros Franco, André Pires Oliveira Dias, Albrecht Curt Reuter Domenech, Vitor Sarquis Hallack e Ricardo Fonseca de Mendonça Lima.

Conforme informações trazidas no Termo de Verificação Fiscal - TVF, “no primeiro semestre de 2005, a Camargo Corrêa S.A. (CCSA) manteve negociações com um grupo de Vendedores, constituído por pessoas físicas e jurídicas, com o propósito de aquisição do controle da empresa Loma Negra C.I.A.S.A., detido pelas Sras. Maria Amália Sara Lavacro de Fortabat e Maria Inés de Lafuente, Fundação Amália Lacroze de Fortabat, Cocyf Compania Comercial y Financeira S.A. (Cocyf) e pela empresa Holdtotal S.A. Em 27 de maio de 2005 foram constituídas as holdings Gaby1, Gaby2 e Gaby3 localizadas no Estado de Delaware (EUA) para operacionalizar as negociações e facilitar a transferência dos controles direto da empresa Holdtotal e indireto da empresa Loma Negra, cuja atividade principal consiste na fabricação e comercialização de cimento, para a empresa CCSA”.

E continua relatando que (...) “No contexto das negociações de compra e venda das Ações das empresas Gaby1, Gaby2 e Gaby3, considerando o valor envolvido, as garantias prestadas e a necessidade de aprovação da operação pelo órgão “Comision de Defensa de la Competencia da Argentina” (CNDC), os contratantes nomearam um Agente Fiduciário (“The Bank of New York”), que ficou incumbido pelo cumprimento das obrigações estipuladas no Contrato de Truste, que se constituíram na transferência das ações das empresas Gaby1, Gaby2 e Gaby3 para a empresa CCSA e do pagamento do preço combinado para as Vendedoras. Em 09 de novembro de 2005, foi aprovada a transação pelo órgão “Comision de Defensa de la Competencia da Argentina” (CNDC), operando-se o evento condicional a que transação estava sujeita. Assim o Agente Fiduciário (Truste) transferiu as Ações das Empresas Gaby1, Gaby2 e Gaby3 para a titularidade da compradora CCSA e transferiu o valor pago para as Vendedoras. Em consequência, a empresa CCSA passou a controlar diretamente 100% das ações das empresas Gaby1, Gaby2 e Gaby3 e indiretamente 100% das ações da Holdtotal S.A. e 93,43% das ações da Loma Negra C.I.A.S.A. e pagou para as Vendedoras o montante de US\$ 775.818.303,00”.

Sobre a dedutibilidade dos encargos de amortização do suposto ágio, extrai-se do TVF – que (...) “as operações societárias engendradas pelo grupo econômico Camargo Corrêa tiveram como objetivo aproveitar-se da amortização do ágio pago pela empresa CCSA e gerado quando da aquisição das ações das empresas Gaby1, Gaby2 e Gaby3 (concretizadas em 09/11/2005) e transferidas para a empresa fiscalizada, em 30/11/2005 e no dia seguinte, incorporadas. E o ponto de partida para tal apropriação do ágio na empresa fiscalizada deu-se com o aumento de capital na empresa CCC, ocorrido em 30/11/2005, com a transferência das ações das empresas Gaby1, Gaby2 e Gaby3 e pelo pagamento de uma dívida, que a empresa CCSA tinha com CAUÊ INVESTMENTS LIMITED, empresa controlada pela CCC, que com sua extinção, “herdou” esse direito pelo instituto da sub-rogação (art. 347, inciso I, do Código Civil). Conclui-se, por conseguinte, que o ágio inicialmente pago pela empresa CCSA foi transferido indevidamente para a empresa fiscalizada”.

Da solidariedade passiva – registra-se que “os integrantes do Conselho de Administração e o Diretor-superintendente da fiscalizada serão considerados como Responsáveis Tributários Solidários”.

Ciente da autuação o interessado apresenta **IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA** – em 23/12/2016 (fl. 1.046), na qual alegou em síntese:

1. Preliminar, alega “ter ocorrido a indevida alteração no critério jurídico por parte da fiscalização, em afronta ao disposto no art. 146 do CTN”;

2. “informa que existem outros autos de infração lavrados para a cobrança do crédito tributário devido em razão da suposta dedução indevida da despesa com amortização do ágio”;
3. que “com exceção às duas primeiras autuações, formalizadas há mais de cinco anos, não houve a qualificação da multa de ofício nos demais”;
4. que “nos últimos anos, em autuações pretéritas que partiram da mesma realidade fática que a presente, a Fiscalização não verificou motivos para a exasperação da multa de ofício”;
5. afirma que “a Fiscalização adotou, para os mesmos fatos e fundamentos, critérios jurídicos totalmente diversos daqueles utilizados para lavrar os autos de infração que abrangem o período de 2008 a 2010”;
6. diz “que o procedimento adotado pelo autor do feito, ao qualificar a multa de ofício, mostra-se inaceitável, uma vez que se encontra eivado de ilegalidade”;
7. que “é defeso à Autoridade administrativa alterar os critérios jurídicos consubstanciados nos lançamentos de ofício, para um mesmo sujeito passivo, com relação a fatos geradores já ocorridos, nos estritos termos do que dispõe o artigo 146 do CTN”;
8. que “de acordo com o citado artigo, a alteração do posicionamento jurídico da autoridade Fiscal deve abarcar somente fatos geradores posteriores ao novo entendimento. (...) que o autor do feito procedeu a uma nova valoração e interpretação jurídica sobre fatos que já eram de conhecimento da Fiscalização, traindo de forma contundente a segurança jurídica, assim como a confiança da impugnante, motivo pelo qual solicita a nulidade dos autos de infração ora combatidos”;
9. “quanto ao mérito, após breve resumo das operações societárias relacionadas no presente caso, informa que para que a CCSA adquirisse a empresa Loma Negra, foi necessário adquirir as sociedades Gaby’s”;
10. Que “a CCSA, precisando da avaliação das empresas americanas, contratou, para tanto, o Banco Goldman Sachs e adquiriu tais empresas tomando como base o estudo de avaliação realizado pelo referido Banco, o qual foi posteriormente ratificado pelo laudo elaborado pela KPMG, e que a CCSA também realizou estudo de valor dessas empresas, o qual está espelhado em planilhas que foram entregues durante a auditoria fiscal dos outros procedimentos fiscais e que são ora apresentados. (...) na citada operação de aquisição verificou-se a geração de um ágio, já que os valores de patrimônio líquido das empresas americanas eram inferiores ao que foi pago pela CCSA”
11. “que o ágio, que teve como fundamento o estudo de expectativa de rentabilidade futura realizado pelo Banco Goldman Sachs e

- posteriormente ratificado por Laudo de Avaliação elaborado pela KPMG, foi regularmente contabilizado pela CCSA”.
12. e que em seguida, com a aquisição dessa participação pela Impugnante, decorrente das operações de aumento de capital e pagamento de dívida promovidos pela CCSA, tanto o investimento nas Gaby's, quanto o ágio pago na aquisição, passaram aos registros contábeis da Impugnante (nos mesmos valores que estavam registrados pela CCSA)”;
 13. que “após realizar a incorporação das supracitadas sociedades americanas, a Impugnante iniciou a dedução das despesas decorrentes da amortização do ágio contabilizado”;
 14. que “a Fiscalização glosou tais despesas por entender que esta **(i)** não teria como fundamento a expectativa de rentabilidade futura, mas sim o valor do fundo de comércio adquirido, bem como outros ativos intangíveis, **(ii)** o laudo de avaliação que avalizou a sua expectativa de rentabilidade futura teria sido elaborado somente após a aquisição; e **(iii)** teria sido transferido indevidamente à Impugnante, na medida em que não teria sido decorrente de uma aquisição realizada por ela, mas sim pela CCSA”;
 15. alega que “o autor do feito não poderia questionar a legalidade dos atos que originaram o direito ao aproveitamento do ágio, que surgiu em 2005, eis que transcorreu o prazo decadencial de cinco anos entre o fato que propiciou o seu surgimento e a ciência pela impugnante dos autos de infração em questão (23/12/2016)”;
 16. afirma que “quanto aos motivos da glosa, informa que o critério de amortização dessas despesas operacionais e sua dedutibilidade para fins tributários, dependerá do fundamento econômico para o pagamento dessa diferença, respaldado em documento comprobatório”;
 17. diz que “segundo o §2º do artigo 20 do DL nº 1.598/77, posteriormente reproduzido pelo artigo 385 do RIR/99, o lançamento do ágio deverá indicar algum dos seguintes fundamentos econômicos: valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade; valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros; ou fundo de comércio, intangíveis e outras razões, que tal dispositivo legal não estabelece a obrigatoriedade de consideração de todos os critérios mencionados, mas ao menos um "dentre" eles”.
 18. que “também não há uma ordem lógica ou pressuposta para a atribuição destes fundamentos, pois o fundamento econômico para o pagamento de ágio em uma aquisição de bens é critério de decisão único e exclusivo do adquirente, tratando-se de prerrogativa negocial

que é própria da livre iniciativa das partes na determinação do preço ativo, que não pode ser oposta pela Fiscalização”;

19. discorre que “brevemente sobre cada um dos fundamentos econômicos destacados no §2º do art. 385 do RIR, a fim de demonstrar o equivocado entendimento da Autoridade Fiscal ao pretender deslocar o fundamento econômico do ágio de expectativa de rentabilidade futura (atribuído pela Impugnante), para fundo de comércio e outros intangíveis”;
20. que no presente caso “é incontestável que o ágio pago está respaldado na expectativa de rentabilidade futura, a qual foi devidamente demonstrada pela avaliação feita pelo Banco Goldman Sachs e posteriormente ratificada pela KPMG”. (...) que o ágio ora debatido não se fundamenta somente no laudo de avaliação elaborado pela KPMG, como parece crer a Autoridade Fiscal; está respaldado em estudo econômico realizado pelo Banco Goldman Sachs e estudos internos realizados pelo Grupo da Impugnante, os quais foram elaborados antes da aquisição das Gaby’s e foram apenas ratificados posteriormente pelo citado laudo de avaliação elaborado pela KPMG”;
21. que “apesar da Fiscalização saber que existiam outras demonstrações que fundamentavam o ágio ora debatido, preferiu se referir apenas ao único documento elaborado após a aquisição da Gaby’s, isto é, o laudo de avaliação da KPMG, o qual só serviu para ratificar o exposto nos estudos elaborados anteriormente”;
22. que “de acordo com o disposto no parágrafo 3º do art. 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"; ... como tal dispositivo não foi regulamentado por qualquer outro dispositivo, resta claro que qualquer "demonstração" seria suficiente à comprovação do fundamento econômico adotado, entre eles o da rentabilidade futura da coligada/controlada”;
23. que “a norma legal não exige qualquer requisito para a validade do estudo da rentabilidade futura. Não há formalidade a ser cumprida pelos contribuintes para que possam se valer da dedutibilidade”;
24. que “qualquer que seja o fundamento do ágio adotado pelo contribuinte, que deve sempre espelhar o real motivo que o conduziu ao pagamento daquele ágio, compete-lhe guardar a documentação que deu suporte àquela fundamentação, o que foi feito por meio dos estudos elaborados por instituição financeira especializada e pelo grupo da Impugnante, os quais foram ratificados por laudo de empresa de auditoria independente”;
25. tece argumentos que “no sentido de que para justificar o fundamento econômico de um ágio pelo fundo de comércio ou intangíveis da controlada ou coligada adquirida, cumpre ao contribuinte, admitindo que o critério de fundamentação econômica do ágio eleito pela Autoridade Fiscal esteja correto, individualizar e valorar, por meio de

- estudo próprio, cada um dos bens que compõe aquele fundo de comércio e intangíveis”;
26. que “dos estudos elaborados por instituição financeira especializada e pelo próprio grupo da Impugnante, no presente caso, o ágio foi fundamentado na expectativa de rentabilidade futura atribuído às sociedades empresárias adquiridas como um todo”;
27. que “não se mensurou com base na expectativa de rentabilidade futura, cada um dos bens que formariam o fundo de comércio e os intangíveis, identificando-os para, assim, atribuir-lhes um valor (de forma individualizada que sob o ponto de vista contábil, teria o legislador do decreto nº 1.598/77 se equivocado ao mencionar fundo de comércio na alínea "c" e expectativa de rentabilidade futura na alínea "b", por se tratarem do mesmo instituto contábil”;
28. outrossim, que “em momento algum foi feita qualquer prova, pela Fiscalização, de que o ágio em análise englobaria algum valor correspondente ao fundo de comércio ou intangíveis adquiridos, tampouco qual seria a parcela desse montante que comporia o total do preço de aquisição”;
29. Diz que “com relação à transferência da participação adquirida com ágio à título de aumento de capital e pagamento de dívida, alega que analisando-se cada um dos artigos do Decreto nº 1.598/77, reproduzidos nos artigos 385 e seguintes do RIR/99, não se encontra qualquer vedação ou mesmo qualquer determinação em sentido diverso do que foi realizado pela CCSA ao transferir a participação das empresas Gaby's, acompanhada do respectivo ágio gerado na aquisição dessas empresas à Impugnante”;
30. “que se essa transferência das participações não é vedada e estas foram adquiridas com ágio, há que se reconhecer a aplicação do artigo 385 e seguintes do RIR/99 na transferência desse último à Impugnante, pois no ordenamento jurídico pátrio, apenas a Administração Pública está sujeita ao Princípio da Legalidade Estrita, tendo suas ações limitadas somente àquilo que está previsto em lei”;
31. que “o fato de não existir lei que autoriza expressamente a transferência do ágio não significa que isto seja vedado, porém, o fato de não haver lei que proíba tal operação representa, sim, a possibilidade de sua implementação”;
32. diz que “o ágio transferido à impugnante teve como fundamento econômico a expectativa de rentabilidade futura na aquisição da participação nas empresas Gaby's”;
33. Afirma que “se a participação nessas empresas, cuja expectativa de rentabilidade futura sustentou o ágio, foi transferida, é razoável que o ágio acompanhe essa participação(...) o ágio somente existe em função do ativo que é a ele subjacente. trata-se de um acessório (ágio)

que necessariamente deve seguir o principal (investimento). A sua amortização decorre do fundamento econômico a ele subjacente quanto ao fato de a fiscalização ter adicionado à base de cálculo da CSLL os valores relativos à amortização do ágio, alega falta de previsão legal que autorize tal conduta”;

34. Diz que “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 elencou, como hipótese de adição ao lucro líquido, a amortização do ágio”;
35. Aduz que “com relação à multa qualificada, alega que em momento algum a Autoridade Fiscal comprovou a prática de qualquer conduta dolosa pelas partes do referido negócio, mencionando apenas a suposta existência de intuito na redução dos resultados tributáveis através do aproveitamento do ágio em questão”;
36. Afirma que “restou evidente na presente defesa que a operação foi realizada entre partes não relacionadas, com efetivo pagamento do preço e sustentado em laudo de rentabilidade futura, tendo a Impugnante o pleno direito à dedutibilidade da amortização do ágio”;
37. Aduz que “prestou informações e forneceu documentos à Fiscalização, sem retardar, impedir, atrapalhar, nem confundir o trabalho fiscal; registrou e arquivou todos os atos societários nas respectivas Juntas Comerciais; e diligenciou para conferir maior transparência nas informações referentes à operação”;
38. Diz que “não tendo sido comprovada qualquer prática dolosa no presente caso, conclui-se que não houve fraude, sonegação ou conluio, fatores necessários à imposição da multa qualificada”;
39. Alega que “quanto a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais, alega que somente poderia ser exigida caso o Fisco verificasse tal falta ou insuficiência de recolhimento antes do término do ano-base”;
40. Aduz que “como os autos de infração foram lavrados após o encerramento do ano-base de 2011, eventuais insuficiências não mais poderiam ser punidas pela exigência da multa isolada”;
41. Afirma que “ainda que fosse possível lançar após o encerramento do ano-base, não poderia haver, sobre a mesma base de cálculo, a cumulação da multa isolada com qualquer outra penalidade (...) que analisando os autos de infração, verifica-se que há cobrança cumulativa da multa isolada com a multa de ofício”;
42. Aduz que “o Conselho já pacificou o entendimento nesse exato sentido, culminando na aprovação da Súmula CARF nº 105”;
43. Afirma que “o artigo 13 da lei nº 9.065/95, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa SELIC, remete ao art. 84 da lei nº

8.981/95, que por sua vez estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos”;

44. Por fim, ” discorda da cobrança de juros sobre a multa de ofício, por ausência de previsão legal”.
45. Requereu o “cancelamento integral dos lançamentos tributários e subsidiariamente, a exoneração da multa qualificada aplicada no percentual de 150% ou, que a multa de ofício qualificada seja reduzida para o percentual de 75%, de modo que não supere o valor do crédito tributário em questão”.

Quanto à Impugnação - Responsáveis Solidários, com exceção do responsável solidário, Ricardo Fonseca de Mendonça Lima, que foi cientificado do lançamento em 26/12/2016, os demais responsáveis solidários foram cientificados em 23/12/2016 (fls. 1.047 a 1.054) e apresentaram impugnações individualmente em 26/01/2017 (fls. 1.968 a 3.787), porém, basicamente com os mesmos argumentos, modificando-se apenas nas seguintes razões:

1. preliminarmente, “alegam ter ocorrido a indevida alteração no critério jurídico por parte da fiscalização, em afronta ao disposto no art. 146 do CTN citando os mesmos argumentos contidos na impugnação apresentada pela Intercement”;
2. ainda em sede de preliminar, “informam que os autos de infração devem ser anulados pois a autoridade fiscal não teria indicado o dispositivo legal e a motivação que fundamentaria a atribuição de responsabilidade aos impugnantes”;
3. aduzindo “que não se pode imputar responsabilidade a alguém apenas em função do cargo por ela ocupado”;
4. no mérito, “aduz sobre a impossibilidade de coexistência, em um mesmo processo administrativo, de lançamento do crédito tributário em face da pessoa jurídica e de terceiros supostamente pessoalmente responsáveis, com fundamento no artigo 135 do CTN”;
5. alegam também que “em nenhum momento a autoridade fiscal demonstrou no TVF os atos que teriam sido praticados com dolo ou excesso de poderes ao estatuto ou contrato social, pelos impugnantes”;
6. ante a “inexistência de sonegação, fraude e conluio, alegam a impossibilidade de aplicação da multa qualificada”;
7. que ainda que o crédito em questão fosse devido e passível de ser exigível dos impugnantes na qualidade de responsáveis solidários, o que se alega apenas para argumentar, solicitam o afastamento da

multa qualificada aos impugnantes”. E que “a multa qualificada tem nítido caráter confiscatório”;

8. Por fim, “caso reste inequívoca a presença da dúvida, requer-se que esta E. Turma Julgado reconheça, ao menos, que não será possível manter a multa de ofício exigida dos Impugnantes na qualidade de responsáveis solidários”.

O Acórdão ora Recorrido (02-73.989 - 4ª Turma da DRJ/BHE) recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais, incabível cogitar-se na nulidade do Auto de Infração.

DECADÊNCIA. ANÁLISE DE FATOS OCORRIDOS HÁ MAIS DE CINCO ANOS. NATUREZA PROBATÓRIA. POSSIBILIDADE.

A análise da formação do ágio tem natureza de prova, a qual pode ser idoneamente carreada aos autos, independentemente da data de sua criação, ou da data do fato a que ele se reporte, estando sujeita à livre apreciação pelo fisco, que pode, com base nela, efetuar o lançamento, desde que o fato gerador esteja dentro do prazo decadencial.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Nos termos do art. 135, III do CTN, a sujeição passiva solidária exige indicação de ato de infração à lei ou ao contrato social, acompanhada de provas que demonstrem de forma inequívoca a atuação pessoal do sujeito responsabilizado ao referido ato.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Inexistindo nos autos elementos de convicção que possam servir de suporte para a exasperação da multa aplicada, há que se reduzir o percentual correspondente.

MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS.

Constatada a falta/insuficiência do recolhimento das estimativas devidas, fica a pessoa jurídica sujeita à multa de ofício isolada sobre os valores inadimplidos.

MULTA ISOLADA. INCIDÊNCIA.

O artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, prevê as infrações por falta de recolhimento de antecipação e de pagamento do tributo ou contribuição (definitivos). Não significa duplicidade de tipificação de uma mesma infração ou penalidade. Ao tipificar essas infrações o artigo 44 da Lei nº.9.430, de

1996, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e não se excluem.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2011

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Em virtude da absoluta ausência de previsão legal, o ágio, supostamente incorrido na aquisição de participação societária de pessoa jurídica domiciliada no exterior, não pode ser transferido por meio de aumento de capital e quitação dívida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL Ano-calendário: 2011 CSLL. BASE DE CÁLCULO. GLOSA DE ÁGIO. CABIMENTO.

É cabível, em relação à CSLL, a glosa das despesas de amortização de ágio, tendo em vista a aplicabilidade à CSLL das mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor.

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O resultado do julgamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ espraia seus efeitos sobre a CSLL lançada em decorrência das mesmas infrações.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Face à decisão recorreu-se de ofício.

Isto porque, segundo entendimento da Turma “em regra, a legislação fiscal proíbe a dedução fiscal das contrapartidas da amortização do ágio decorrente de avaliação de investimentos pelo patrimônio líquido na determinação do lucro real (RIR/99, art. 391). Como exceção, o mesmo RIR/99, no art. 386, prevê a possibilidade de amortização do valor do ágio pela pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, desde que o fundamento do ágio seja o valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros”.

E que “é de se perceber que a multa isolada e a multa de ofício não decorrem da mesma infração e não incidem sobre a mesma base de cálculo, sendo, portanto, inteiramente diversas. A primeira é devida em função da falta ou insuficiência de pagamento do imposto devido pelo regime de estimativa e incide sobre o valor do pagamento mensal. Já a multa de ofício é aplicada sobre o tributo efetivamente devido pelo contribuinte, que, no caso da opção pela sistemática das antecipações mensais, é apurado ao final do ano-calendário. Sempre que

não for recolhido o IRPJ e a CSLL devidos por estimativa, o contribuinte faltoso estará sujeito, no caso de lançamento de ofício, à multa isolada de 50% sobre o montante não pago. A multa aplica-se ainda que, ao final do período de apuração, venha a ser constatado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL. Se a multa é cabível mesmo na hipótese de se verificar prejuízo ao final do período, sua imposição não decorre do pagamento insuficiente do tributo devido, mas sim da falta de cumprimento de obrigação distinta, o recolhimento antecipado da estimativa mensal”.

E que “a multa de ofício é débito para com a União decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, portanto, configura-se regular”. (...) Assim, na medida em que a penalidade aplicada ao sujeito passivo por inadimplência integra o objeto da relação obrigacional, ou seja, é parte do direito de crédito detido pela Fazenda contra o sujeito passivo, é cristalino que, em contrapartida, integra *os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições*, consoante art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996”.

Ciente da decisão do Acórdão em 28/07/2017 (fls. 3840), o contribuinte - RICARDO FONSECA DE MENDONÇA LIMA, interpõe **EMBARGOS DE DECLARAÇÃO** (fls. 3847/3851), **afirmando que**: “apresentou sua impugnação administrativa em 20/01/2017 e não em 26/01/2017, como aduzido pela C. Turma Julgadora, verificando-se clara inexatidão material do acórdão embargado nesse tocante, o que deve resultar na reforma parcial do referido acórdão, nos termos do supramencionado artigo 32 do Decreto 70.235/72, apenas para consignar a tempestividade da peça impugnatória, haja vista que a exclusão da responsabilidade solidária já foi reconhecida nos autos”.

Às fls. 3947/3952 - **EMBARGOS DE DECLARAÇÃO** do Contribuinte - **JOSÉ EDISON BARROS FRANCO**, alegando as mesmas razões apresentadas pelos E.D do Contribuinte – Ricardo Fonseca de Mendonça às fls.3847/3851.

Às fls. 4048/4053 - **EMBARGOS DE DECLARAÇÃO** do Contribuinte - **ALBRECHT CURT REUTER DOMENECH**, alegando as mesmas razões apresentadas pelos E.D do Contribuinte – Ricardo Fonseca de Mendonça às fls.3847/3851.

Às fls. 4149/4154 - **EMBARGOS DE DECLARAÇÃO** do Contribuinte - **ANDRÉ PIRES OLIVEIRA DIAS**, alegando as mesmas razões apresentadas pelos E.D do Contribuinte – Ricardo Fonseca de Mendonça às fls.3847/3851.

Às fls. 4152/4256 - **EMBARGOS DE DECLARAÇÃO** do Contribuinte - **VITOR SARQUIS HALLACK**, alegando as mesmas razões apresentadas pelos E.D do Contribuinte – Ricardo Fonseca de Mendonça às fls.3847/3851.

Ciente da decisão do Acórdão em 25/07/2017 (fls. 3837) – o contribuinte **INTERCEMENT BRASIL S.A**, interpõe **Recurso Voluntário** em 24/08/17 (fls.4350/4408).

Ciente da decisão do Acórdão em 28/07/2017 (fls. 3840) – o contribuinte **RICARDO FONSECA DE MENDONÇA LIMA** – apresenta **Recurso Voluntário** em 24/08/2017 - (fls. 4450/ 4501) dos autos – 1ª parte.

Ciente da decisão do Acórdão em 28/07/2017 (fls. 3838) - o contribuinte **JOSÉ EDISON BARROS FRANCO** apresenta **Recurso Voluntário** em 24/08/2017 (fls. 4600/ 4653), alegando as mesmas razões trazidas pelo contribuinte Ricardo Fonseca de Mendonça Lima em seu **Recurso Voluntário** às (fls. 4450/ 4501 dos autos – 1ª parte).

Ciente da decisão do Acórdão em 28/07/2017 (fls. 3838) - **o contribuinte ANDRÉ PIRES OLIVEIRA DIAS apresenta Recurso Voluntário** em 24/08/2017 (fls. 4753/ 4807), alegando as mesmas razões trazidas pelo contribuinte Ricardo Fonseca de Mendonça Lima em seu Recurso Voluntário às (fls. 4450/ 4501 dos autos – 1ª parte).

Ciente da decisão do Acórdão em 28/07/2017 (fls. 3838) - **o contribuinte ANDRÉ PIRES OLIVEIRA DIAS apresenta Recurso Voluntário** em 24/08/2017 (fls. 4753/ 4807), alegando as mesmas razões trazidas pelo contribuinte Ricardo Fonseca de Mendonça Lima em seu Recurso Voluntário às (fls. 4450/ 4501 dos autos – 1ª parte).

Ciente da decisão do Acórdão em 28/07/2017 (fls. 3836) - **o contribuinte ALBRECHT CURT REUTER DOMENECH - apresenta Recurso Voluntário** em 24/08/2017 (fls. 4909/ 4961), alegando as mesmas razões trazidas pelo contribuinte Ricardo Fonseca de Mendonça Lima em seu Recurso Voluntário às (fls. 4450/ 4501 dos autos – 1ª parte).

Ciente da decisão do Acórdão em 28/07/2017 (fls. 3836) - **o contribuinte VITOR SARQUIS HALLACK - apresenta Recurso Voluntário** em 24/08/2017 (fls. 5061/ 5114), alegando as mesmas razões trazidas pelo contribuinte Ricardo Fonseca de Mendonça Lima em seu Recurso Voluntário às (fls. 4450/ 4501 dos autos – 1ª parte).

Às fls. 4447 dos autos – 1ª parte – **DESPACHO** – “Retorne-se à DRJ/BELO HORIZONTE/MG para exame de admissibilidade”, tendo em vista apresentação de embargos de declaração tempestivo pelos responsáveis solidários.

Às fls. 5209/5236 dos autos – 2ª parte – **Acórdão de nº 02-74.671 - 4ª Turma da DRJ/BHE**, considerando que:

- a) "Nos embargos de declaração apresentados, os responsáveis solidários informam que entregaram suas impugnações tempestivamente, as quais não foram conhecidas pela 4ª Turma da DRJ/BHE sob o argumento de suposta intempestividade. No entanto, alegam que a C. turma Julgadora incorreu em inexatidão material decorrente de lapso manifesto, tendo em vista que as impugnações dos embargantes foram apresentadas dentro do prazo legal, o que deverá ocasionar na retificação parcial do acórdão, mediante acolhimento dos presentes embargos opostos com fundamento no artigo 32 do Decreto 70.235/72, para que seja reconhecida a tempestividade das impugnações”.
- b) “Examinando os autos, constata-se realmente a existência da inexatidão material apontada pelos embargantes, uma vez que, com exceção do responsável solidário Ricardo Fonseca de Mendonça Lima que foi cientificado do lançamento em 26/12/2016, os demais responsáveis solidários foram cientificados em 23/12/2016 (fls. 1.047 a 1.054) e apresentaram impugnações individualmente em 20/01/2017 (fls. 1.969 a 3.787), e não em 26/01/2017 como apontado no Acórdão 02-73.989, estando, portanto, tempestivas tais impugnações”.
- c) “Assim, as medidas para correção da inexatidão material foram adotadas e proferido novo acórdão em obediência às determinações do § 1º do art. 21 da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011”.

Assim, manteve a DRJ/BHE a decisão exarada no Acórdão de (nº 02-73.989), concluindo no sentido de:

- a) REJEITAR “as preliminares de nulidade e decadência, e no mérito”;
- b) CANCELAR “a qualificação da multa de ofício passando para o patamar de 75%”;
- c) AFASTAR “a responsabilização solidária atribuída a José Edison Barros Franco, André Pires Oliveira Dias, Albrecht Curt Reuter Domenech, Vitor Sarquis Hallack e Ricardo Fonseca de Mendonça Lima”.

Às fls. 5256/ 5261 – **Petição do Contribuinte – VITOR SARQUIS**

HALLACK:

- Destacando que “a exclusão do responsável solidário do polo passivo da obrigação tributária não é motivo para ensejar a reapreciação da matéria pelo CARF, conforme já decidiu este E. Conselho, motivo pelo qual não deve ser conhecido o recurso de ofício”;
- Requereu a “devolução dos autos à DRJ para que haja o regular julgamento de todos os argumentos expostos na impugnação apresentada pelo ora Requerente e ratificada nesta petição”.

Às fls. 5302/5307 – **Petição do Contribuinte - ALBRECHT CURT REUTER DOMENECH**, trazendo os mesmos argumentos expostos na petição do Contribuinte Vitor Sarquis Hallack às fls.(5256/5261).

Às fls. 5348/5353 – **Petição do Contribuinte - JOSÉ EDISON BARROS FRANCO**, trazendo os mesmos argumentos expostos na petição do Contribuinte Vitor Sarquis Hallack às fls.(5256/5261).

Às fls. 5394/5399 – **Petição do Contribuinte - ANDRÉ PIRES OLIVEIRA DIAS**, trazendo os mesmos argumentos expostos na petição do Contribuinte Vitor Sarquis Hallack às fls.(5256/5261).

Às fls. 5442/5447 – **Petição do Contribuinte - RICARDO FONSECA DE MENDONÇA LIMA**, trazendo os mesmos argumentos expostos na petição do Contribuinte Vitor Sarquis Hallack às fls.(5256/5261).

Às fls. 5488/5546 - dos autos – 2ª Parte, o contribuinte **INTERCEMENT BRASIL S.A** interpõe novamente o seu **Recurso Voluntário**, trazendo as seguintes razões:

1. DO RESUMO DAS OPERAÇÕES E ALTERAÇÕES SOCIETÁRIAS MENCIONADAS NO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL E DA GERAÇÃO DO ÁGIO: Afirma que “de acordo com a

documentação apresentada durante a auditoria fiscal, a Camargo Corrêa S/A ('CCSA') celebrou com as Sras. Maria Amália Sara Lacroze e Maria Inês de Lafuente ('Vendedoras') um Contrato de Compra e Venda de Ações (*Stock Purchase Agreement* - Doc. 04 da Impugnação) o qual tinha por objeto a venda da participação detida pelas Vendedoras na empresa Loma Negra C.I.A.S.A. ('Loma Negra'). Antes, porém, da celebração do Contrato de Compra e Venda de Ações, mais especificamente em 27 de maio de 2005, as Vendedoras constituíram três empresas nos Estados Unidos da América, quais sejam Gaby 1 Holding LLC ('Gaby 1'), Gaby 2 Holding LLC ('Gaby 2') e Gaby 3 Holding LLC ('Gaby 3') (em conjunto 'Gabys'). Segundo o disposto nas condições do supracitado Contrato (Cláusula 1.1), a aquisição das participações detidas pelas Vendedoras implicava necessariamente a aquisição das três empresas constituídas nos Estados Unidos". (...) E que, "na operação de aquisição verificou-se a geração de um ágio, já que os valores de patrimônio líquido das empresas americanas eram inferiores ao que foi pago pela CCSA. Esse ágio, que teve como fundamento o estudo de expectativa de rentabilidade futura realizado pelo Banco Goldman Sachs, conforme acertadamente reconheceu a Turma Julgadora - o qual, repise-se, foi posteriormente ratificado por Laudo de Avaliação elaborado pela KPMG - foi regularmente contabilizado pela CCSA. Em seguida, com a aquisição dessa participação pela Recorrente, decorrente das operações de aumento de capital e pagamento de dívida promovidos pela CCSA, tanto o investimento nas Gabys, quanto o ágio pago na aquisição, passaram aos registros contábeis da Recorrente (nos mesmos valores que estavam registrados pela CCSA)".

2. DA GLOSA DO ÁGIO PELA FISCALIZAÇÃO: Diz que "a Fiscalização entendeu por aplicar a multa de ofício qualificada em desfavor da Recorrente, conforme previsto no artigo 44, § 10 da Lei no 9.430/96, a qual foi corretamente afastada pela Turma Julgadora pela inexistência de fundamento por parte da Fiscalização, em demonstrar qual conduta dolosa teria sido praticada pela Recorrente que justificasse referida qualificação. Por conseqüência, foram afastadas as responsabilidades solidárias imputadas. Tais entendimentos deverão ser mantidos por este E. CARF, ao se negar provimento ao Recurso de Ofício".
3. Da Inexistência de Vedação Legal quanto à Transferência da Participação Adquirida com Ágio: Afirma que "a lógica da permissão da dedutibilidade do ágio, fundamentado na expectativa de rentabilidade futura, nas hipóteses de cisão, fusão e incorporação, nada mais é do que o reconhecimento de que o ágio deverá, sempre, acompanhar o investimento que lhe é subjacente - o qual justificou seu pagamento. Explica-se: o valor pago com base na expectativa de rentabilidade futura, como ocorreu nos presentes autos, está intrinsecamente associado à expectativa de lucros futuros gerados por determinado investimento, motivo pelo qual a sua amortização dar-se-

á em contrapartida dessa expectativa de lucros a serem gerados. E que de fato, o ágio somente existe em função do ativo que é a ele subjacente. Trata-se de um acessório (ágio) que necessariamente deve seguir o principal (investimento). A sua amortização, como mencionado, decorre do fundamento econômico a ele subjacente. Apenas para tornar claro esse conceito, destaque-se que a amortização do ágio é a forma contábil de se registrar a perda de valor no tempo de um ativo intangível em função de seu uso. O mesmo ocorre com os ativos tangíveis da sociedade, que têm seu valor ajustado no tempo pela depreciação ou pela exaustão”. Colacionou diversos julgados do CARF. Dessa forma, seja pela jurisprudência consolidada do E. CARF, seja pela ausência de vedação legal ou pela coerência no que se refere à contraposição dos lucros e custo para obtenção desses lucros, é de se reconhecer a transferência da participação e respectivo ágio realizada pela CCSA à Recorrente, e conseqüentemente a possibilidade de dedução das despesas com amortização do ágio após a incorporação das empresas Gaby 1, Gaby 2 e Gaby 3 pela Recorrente”.

4. DA DECADÊNCIA/PRECLUSÃO DO DIREITO DE QUESTIONAR OS FATOS QUE DERAM ORIGEM AO ÁGIO: Diz que “considerando-se que a Recorrente comprovou a absoluta insubsistência da multa qualificada no presente caso, a qual, inclusive, foi corretamente cancelada pela Turma Julgadora, em função da ausência da prática de atos dolosos pela Recorrente, deve se aplicar o artigo 150, § 40, do CTN, para fins de contagem do prazo decadencial. Portanto, é fato notório que o Fisco não poderia efetuar os lançamentos de ofício, em 2016, sobre fatos pretéritos, já consumados no tempo em razão do decurso do prazo decadencial (fato societário que gerou o direito à utilização do ágio, que ocorreu em 2005), para alcançar os efeitos decorrentes desses fatos, em períodos subsequentes (amortização do ágio em 2011)”.
5. DA INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA A ADIÇÃO, NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL, DA DESPESA COM A AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO CONSIDERADA INDEDUTÍVEL PELA FISCALIZAÇÃO: Diz que “resta equivocado o entendimento da Autoridade Fiscal, mantido pela DRJ/BHE, no que tange à lavratura do auto de infração da CSLL, tendo em vista que referida contribuição tem regras que lhe são próprias, de forma que não se pode aceitar a aplicação, para fins de composição da base de cálculo da Contribuição em questão, de regras que são próprias do IRPJ, sob pena de afronta a um dos mais importantes princípios norteadores do Direito Tributário, qual seja o Princípio da Legalidade”.
6. DA IMPOSSIBILIDADE DA COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM RAZÃO DA FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ) E DA CSLL POR ESTIMATIVA: Aduz que “tendo em vista que as disposições trazidas pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, em nada modificaram a natureza e materialidade da multa isolada aplicável na hipótese de não recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, não resta dúvida quanto à insubsistência da pretensão fiscal, haja vista que não se permite -

nem encontra respaldo legal - a aplicação cumulativa da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício pelo não pagamento do tributo”.

7. DA ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA: Afirma que “como é sabido, não se pode confundir os conceitos de tributo e de multa. Multa é penalidade pecuniária, não é tributo. É o que se verifica com clareza pela leitura da definição de "tributo", contida no artigo 30 do Código Tributário Nacional. A multa fiscal, de forma diversa, decorre de infração cometida pelo contribuinte”.
8. MATÉRIAS RECONHECIDAS PELA TURMA JULGADORA RELACIONADAS AO ÁGIO - RECURSO DE OFÍCIO: Diz que “restando comprovada a legitimidade da transferência do ágio e o seu aproveitamento fiscal pela Recorrente, única matéria que remanesce em discussão no presente Recurso Voluntário, a Recorrente reitera os argumentos já consignados na Impugnação Administrativa que foram acolhidos pela DRJ, uma vez que são objeto de Recurso de Ofício a este E. Conselho, bem como requer que a este seja negado provimento”.
9. AD ARGUMENTANDUM – VEDAÇÃO AO CONFISCO: Diz que “na remota hipótese de o Recurso de Ofício ser provido, é inequívoca a necessidade do retorno dos autos à Turma a quo, para que os argumentos acima elencados sejam apreciados e julgados, em respeito aos princípios constitucionais da ampla defesa, contraditório e ao duplo grau de jurisdição”.
10. Requereu o acolhimento das razões expostas em sede de Recurso Voluntário.

Às fls. 5.590/5.592 dos autos – PETIÇÃO DO CONTRIBUINTE – requerendo “a aplicação imediata do artigo 24 do Decreto-Lei no 4.657/42, incluído pela Lei 13.655/2018, com o consequente cancelamento das autuações fiscais”.

Às fls. 5.593 dos autos – CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA - **1401000.587 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária** para “oportunizar a Procuradoria da Fazenda Nacional a manifestação sobre a petição de fls. 5.590/5.592 dos autos, garantindo-se assim a igualdade de tratamento às partes do processo”.

Às fls. 5.562 dos autos – PETIÇÃO DA PFN, alegando resumidamente, as seguintes razões:

“O artigo 24 da LINDB não tem por objeto regulamentar o lançamento fiscal e as decisões proferidas no Processo Administrativo Fiscal”;

“O ato do lançamento não consubstancia “revisão” de ato da Administração, não sendo possível concluir, do art. 24 da LINDB, que o auditor-fiscal, ao

efetuar o lançamento, esteja amarrado à jurisprudência administrativa ou judicial existente à época dos fatos geradores; ademais, apenas Lei Complementar poderia dispor sobre norma geral afeta à atividade do lançamento”;

“Tampouco faz sentido, diante do texto normativo, concluir que os órgãos responsáveis pelo julgamento de recursos administrativos, ao “revisar o lançamento” estejam vinculados à jurisprudência majoritária existente à época dos fatos geradores”;

“O artigo 24 simplesmente determina que, se a Administração pratica ato que gera uma situação consolidada (por exemplo, emite uma licença de funcionamento, assina um contrato, autoriza um pagamento), a mudança posterior de entendimento sobre a validade deste ato não pode afetar a situação consolidada que a própria Administração gerou”;

“O Código Tributário Nacional (CTN) possui regramento próprio e particular sobre os atos e decisões dotados de caráter normativo (art. 100, I a IV), sobre as consequências de sua observância pelo administrado (art. 100, parágrafo único), bem como sobre o efeito intertemporal da introdução de novos critérios jurídicos – leia-se, nova interpretação – no processo de constituição do crédito tributário (art. 146). Trata-se de normatização específica quanto às questões que o art. 24 (norma geral) se propõe a regulamentar”;

“A Lei 13.655/2018 não atribui eficácia normativa à jurisprudência majoritária vigente à época dos fatos geradores, não a enquadrando no conceito de decisão normativa, nos termos do art. 100, II, do CTN”.

Requeru “que não sejam conhecidos os argumentos suscitados na petição de fls.5.590/5.592 e, caso conhecidos, sejam julgados improcedentes, conforme manifestação”.

Às fls. 5.624 - DESPACHO DE ENCAMINHAMENTO para prosseguimentos do julgamento por esta TO.

É o relatório do essencial.

Voto Vencido

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva - Relator.

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

Os recursos são tempestivos e preenchem os requisitos de admissibilidade, por isso deles conheço.

Do Recurso de Ofício

Início a análise pelo Recurso de Ofício em face da exclusão da responsabilização solidária e redução da multa qualificada.

Nesse ponto, apesar de objetivo, o Acórdão recorrido foi absolutamente correto na apreciação quanto à redução da multa qualificada:

No relatório Fiscal o autor do feito apresentou argumentos genéricos sem demonstrar com precisão qual seria a conduta dolosa praticada pela contribuinte que justificasse a qualificação da multa de ofício.

Exatamente isso o que aconteceu. O autuante lançou diversos parágrafos tratando de sonegação, simulação e conseqüente majoração da penalidade, entretanto não justificou o porque da adequação da norma aos fatos concretos.

Simplemente justificou a majoração da penalidade no argumento que a CCSA desde o início tinha a intenção de transferir o ágio para a Autuada. Ora, além da CCSA não ser a autuada, o autuante não demonstrou quais as provas que levam a essa conclusão, basicamente partiu da presunção de que entendendo que o ágio era indedutível, a contribuinte agiu dolosamente para reduzir tributos.

E tal fato resta absolutamente claro em sua conclusão fundada no fato de que, ao repetir tais atos ao longo de 8 anos a Contribuinte sabia o que fazia, e assumiu os riscos.

Ora, esse não é argumento hábil para qualificação da multa, ainda mais diante do fato de que a Contribuinte defende e entende que o ágio era dedutível. Assim é que, manter a dedutibilidade a cada ano é conseqüência lógica das suas convicções. Se assim não fizesse, certamente a autoridade fiscal estaria usando isso como fundamento para reforçar sua tese de indedutibilidade do ágio.

Assim é que não há o que se reparar na decisão recorrida quanto à redução da multa qualificada.

Da mesma forma, não há reparos a fazer na exclusão da responsabilidade solidária. Neste ponto é ainda mais frágil o TVF, basta, para tanto, ler o trecho da acusação que justifica a responsabilização solidária:

Solidariedade Passiva

Por último, cumpre informar que os integrantes do Conselho de Administração e o Diretor-superintendente da fiscalizada serão considerados como Responsáveis Tributários Solidários.

Trata-se, mais uma vez, de punição por presunção, como se o simples fato de os responsabilizados serem gestores ou membros do Conselho de Administração fosse suficiente para imputar responsabilização solidária, o que não pode ser mantido.

Deveria o agente fiscal justificar qual a atuação de cada um dos responsáveis solidários, bem como o adequado fundamento da sua responsabilização. E assim não o fez.

Face a tudo o quanto exposto, voto pelo não provimento do Recurso de Ofício.

Do Recurso Voluntário

São objeto de insurgência do Recurso Voluntário: (i) ilegalidade da incidência de juros sobre a multa; (ii) decadência; (iii) a possibilidade de transferência e amortização do ágio; (iv) a inexistência de previsão legal para adição na base de cálculo da CSLL, da despesa de amortização de ágio considerada indedutível; (v) da impossibilidade de cumulação de multa isolada e de ofício; (vi) vedação ao confisco.

Adicionalmente, pleiteia o Recorrente a aplicação do art. 24 da LINDB.

Preliminar - Aplicabilidade do Art. 24 da LINDB

Preliminarmente, impõe-se a análise da aplicabilidade e do alcance do artigo 24 da LINDB ao/no caso concreto. O dispositivo tem a seguinte redação:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Defende a Recorrente que tal dispositivo tem aplicação imediata ao caso, devendo ser cancelada a atuação fiscal, já que o procedimento por ela adotado se deu com base nas orientações da época, sendo pautado na jurisprudência majoritária deste CARF.

Todavia, entendo que não é este o alcance da norma.

Não há como negar que o valor que se busca com tal norma é nobre, qual seja, o de garantir a segurança jurídica, em especial aos contribuintes que acabam por serem obrigados a interpretar e aplicar uma legislação tributária absolutamente complexa.

Entretanto, entendo que não se pode buscar, sob esse pretexto, ampliar o alcance ou impor a aplicação de uma norma (expressiva de um valor jurídico importante), sobre outras normas jurídicas já postas e absolutamente aplicáveis. Seria, a meu ver, buscar a segurança gerando ainda mais insegurança ao próprio sistema jurídico.

É fato conhecido que o contexto de criação da norma tiveram como pano de fundo os processos de controle das contratações públicas, em especial aqueles das instâncias de controle dos gastos públicos, como o TCU e a CGU.

Tal fato é manifestado claramente quando se aprecia a justificção do PL, de autoria do Senador Antônio Anastasia:

Como fruto da consolidação da democracia e da crescente institucionalização do Poder Público, o Brasil desenvolveu, com o passar dos anos, ampla legislação administrativa que regula o funcionamento, a atuação dos mais diversos órgãos do Estado, bem como viabiliza o controle externo e interno do seu desempenho.

Ocorre que, quanto mais se avança na produção dessa legislação, mais se retrocede em termos de segurança jurídica.

O aumento de regras sobre processos e controle da administração têm provocado aumento da incerteza e da imprevisibilidade e esse efeito deletério pode colocar em risco os ganhos de estabilidade institucional.

Outrossim, exatamente por isso que o texto da norma fala em ato administrativo, contrato administrativo, ajuste administrativo, processo administrativo ou norma administrativa. É a conclusão que se chega da concordância verbal do dispositivo, bem como da interpretação sistemática do seu parágrafo único e demais artigos inseridos da alteração legislativa.

Portanto, a desconsideração dos efeitos tributários de um ato ou contrato feito por um particular, por exemplo, foge, a meu ver, da aplicação da norma.

Outrossim, a própria utilização da terminologia "revisão" também afasta a aplicação do art. 24 ao processo administrativo tributário. Isto porque, o conceito de lançamento previsto no art. 142 do CTN não se amolda a tal conceito. O lançamento, definitivamente, não se configura como procedimento de "revisão".

Ademais, mesmo que, forçando a interpretação da norma se defenda que o lançamento (como ato administrativo) estaria sendo revisto por este Conselho Administrativo (posição que discordo), o ato administrativo não se completou, especialmente por ter sido impugnado pelo contribuinte. Outrossim, também não há como se falar em *situação plenamente constituída*.

Como bem manifestado pela Conselheira Livia Di Carli em voto sobre o tema:

A entrega de declaração pelo contribuinte, pelo que se opera o "autolancamento" ou o "lançamento por homologação", não gera situação plenamente constituída, já que por definição a apuração feita pelo contribuinte é sempre provisória e precária, sujeita a homologação da autoridade competente, não havendo que se falar em "situação plenamente constituída" antes da homologação (expressa ou tácita) pela autoridade fiscal.

Outrossim, uma série de conceitos abstratos tornaria a norma de difícil ou impossível aplicação. Por exemplo, qual o conceito de jurisprudência majoritária? Como aferir isso? Tratar-se-ia de jurisprudência majoritária administrativa? De jurisprudência judicial? E se houver divergência de posicionamentos nas duas esferas? A existência de uma maioria simples de decisões em um sentido por si só importaria na chamada jurisprudência majoritária?

Ainda, qual o elemento temporal já que o lançamento sempre se reporta a atos passados? Seria a jurisprudência do momento dos fatos ou do lançamento?

Essas questões são tormentosas e de difícil solução.

Entretanto, ressalto que o direito processual já estabelece uma lógica de precedentes (baseado no mesmo valor de segurança jurídica), a exemplo de decisões com repercussão geral ou as próprias súmulas administrativas vinculantes deste CARF.

Em todos esses casos há um procedimento específico para sua produção, e defender a aplicação direta do art. 24 da LINDB me parece ser tentar burlar um sistema de precedentes já posto.

Ainda, necessário lembrar que o direito tributário possui regramento próprio na Constituição Federal que não pode ser ignorado, em especial quando se analisa a hierarquia das fontes normativas.

O artigo 146 da Constituição Federal estabelece que a edição de normas gerais em matéria tributária é matéria reservada à lei complementar. E tem uma razão de ser em função da repartição de competências tributárias entre diversos entes federativos.

É esse o status do Código Tributário Nacional e de qualquer norma que pretenda veicular norma geral em matéria tributária. Assim, já causa estranheza que o legislador tenha pretendido o alcance que defende a Recorrente por meio da edição de uma lei ordinária federal.

Ademais, merece menção que o Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da FGV Direito SP realizou recente colóquio com o objetivo de debater os possíveis impactos da Nova Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (LINDB) no direito tributário (<https://direitosp.fgv.br/evento/novaleideintroducaonormasdireitobrasileirolindbobjetivandoprincipiosestruturantesd>).

No referido evento, um dos idealizadores do projeto de lei que gerou a alteração da LINDB (Prof. Carlos Ari Sunfeld) ao ser indagado sobre a aplicação do art. 24 da LINDB ao processo administrativo tributário, foi contundente ao afirmar que no direito tributário já existem os artigos 100 e 146 do CTN que trazem o "mesmo valor" buscado pela LINDB, e que o art. 24 não se prestaria como algo novo, mas sim um reforço de aplicação à norma já existente.

Isto porque que o CTN possui regramento específico sobre a matéria, estabelecendo o artigo 100 que a observância das chamadas normas complementares (das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos) exclui tão somente a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. Jamais o principal de tributo.

Da mesma forma, o artigo 146 do CTN traz regramento próprio sobre o efeito intertemporal da introdução de novos critérios jurídicos – leia-se, nova interpretação – no processo de constituição do crédito tributário.

Ou ainda, o próprio art. 112 do CTN determina a interpretação mais benéfica ao contribuinte de normas que cominem penalidade.

Diante disso, dar ao artigo 24 da LINDB o alcance que a Recorrente pretende é, ao fim e ao cabo, acreditar que lei ordinária federal poderia trazer uma espécie de exceção à norma do artigo 100 do CTN, o que vai de encontro a regras básicas de interpretação das normas em um sistema constitucional complexo como o brasileiro.

Permito-me citar, novamente, trecho de voto da Conselheira Livia Di Carli sobre o tema:

o alcance pretendido pela Recorrente em nome da "segurança jurídica" acabaria por "engessar" o contencioso administrativo, impossibilitando-o de evoluir com eficiência, retirando dos debates tributários a tecnicidade da especialização dos Tribunais/Conselhos de Recursos Fiscais, que diuturnamente lidam com casos que envolvem critérios contábeis, situações e documentos específicos que o Poder Judiciário não tem condição (e nem estrutura) para analisar, o que acabaria por aumentar a vulnerabilidade dos contribuintes trazendo, veja só, insegurança jurídica.

Ainda, mesmo que passando por cima de tudo o quanto argumentado acima, hipoteticamente se entenda que o art. 24 da LINDB deva ser aplicado, outra questão se põe para análise.

Teria o art. 24 natureza puramente interpretativa?

Tal indagação é importante para se aferir a possível retroatividade da norma, e a conclusão que chego é que não.

A natureza do art. 24 não é tão somente interpretativa, isto porque supostamente impõe um dever ao julgador, dever este que afeta a própria materialidade do crédito tributário. Trata-se de norma de natureza material sob esse prisma.

Assim é que, mesmo que se concluísse pela aplicabilidade da norma ao direito e processo administrativo tributário, tal aplicação, a meu ver, apenas teria efeito para fatos geradores ocorridos após a sua edição, o que não aproveitaria a Recorrente.

Outrossim, também analisando hipoteticamente, em casos mais complexos como situações de amortização de ágio, as especificidades e situações fáticas de cada caso impediriam a utilização generalizada do referido dispositivo. Isto porque, o enquadramento de uma empresa como "veículo" demanda a análise fático-probatória, que torna cada decisão sobre o tema absolutamente única e peculiar.

Face ao exposto, voto por rejeitar a preliminar de aplicação do artigo 24 da LINDB ao caso em questão.

Da vedação ao confisco

De logo, deixo de conhecer o argumento, mesmo que subsidiário, de vedação ao princípio do confisco vez que não compete ao CARF a análise de constitucionalidade da legislação tributária (Súmula CARF n. 02).

Por sua vez, sendo a penalidade aplicável prevista na legislação vigente, não há o que se questionar quanto à constitucionalidade de sua aplicação nesta esfera.

Da ilegalidade da incidência de juros sobre multa

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

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

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

(...)

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

(...)

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

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

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

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

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

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

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

Outrossim, a matéria foi sumulada pos este CARF através da Súmula n. 108.

Assim, não dou provimento ao Recurso Voluntário quanto a este ponto. Entretanto, sendo vencedor o voto que sigo a proferir, tal questão restaria prejudicada.

Da possibilidade de transferência e amortização do ágio

Inicialmente, observo que não acolho o argumento da Recorrente de que o prazo para as autoridades fiscais questionarem as operações deve ser contado a partir do registro contábil do ágio pela adquirente.

Isso porque o registro contábil do ágio não é fato gerador de tributo nem há, aí, lançamento. Ora, sendo o prazo decadencial aquele após o qual o fisco perde o direito de constituir o crédito tributário, e sendo tal constituição possível apenas quando ocorre o fato gerador, fica fácil perceber que não há que se falar em início de contagem do prazo decadencial pelo mero registro contábil de uma potencial despesa.

Assim se pronunciou a Câmara Superior de Recursos Fiscais a respeito dos prejuízos fiscais, cujo paralelo pode ser traçado com o ágio:

ÁGIO. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL

O prazo decadencial para a lavratura de auto de infração para a glosa de despesas de amortização de ágio tem início com a efetiva dedução de tais despesas pelo contribuinte. Não ocorrência de decadência no caso concreto. (acórdão 9101-002.387, julgado em 13/07/2016)

Outrossim, essa questão também foi objeto de recente Súmula deste Conselho:

Súmula CARF nº 116

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança.

Superada a questão da decadência, passo à análise das demais razões de mérito no que se refere à dedutibilidade do ágio.

Inicialmente, cumpre esclarecer que, tal questão é complexa e tem gerado posicionamentos divergentes no âmbito da DRJ e CARF.

Como relatado, a recorrente sofreu sucessivos lançamentos que abarcam a mesma matéria.

Em alguns dos lançamentos, os Relatores da DRJ entenderam que assistia razão ao contribuinte quanto ao direito à amortização do ágio, mas vencidos pela maioria.

Em outros casos o caminho tem sido semelhante. Outrossim, em julgamentos proferidos pelas Turmas Ordinárias e pela CSRF, a posição desfavorável à Recorrente vem sendo adotada, em regra, por voto de qualidade.

Faço essa ressalva para demonstrar que a matéria tem suscitado dúvidas no âmbito do próprio CARF, bem como a tese defendida pela Recorrente tem encontrado guarida, por vezes, em votos proferidos pelos próprios representantes fazendários.

Dito isto, passo a decidir.

A operação trata de aquisição do investimento LOMA NEGRA CIA S/A ("LOMA NEGRA"), com sede na Argentina, pela CAMARGO CORRÊA S/A ("CCSA"), controladora da então Camargo Corrêa Cimentos S/A (atualmente denominada INTERCEMENT BRASIL S/A, "Contribuinte"), com ágio na ordem de 1,5 bilhões de reais.

São assim descritas as operações pela autoridade fiscal:

1. no primeiro semestre de 2005, a pessoa jurídica CAMARGO CORRÊA S/A, CNPJ nº 01.098.905/000109, controladora da autuada, manteve negociações com pessoas físicas e jurídicas visando adquirir o controle da pessoa jurídica LOMA NEGRA CIA S/A.;

2. para a concretização do negócio, foram constituídas três pessoas jurídicas (GABY 1, GABY 2 e GABY 3);

3. em 30 de junho de 2005, por meio de contrato de COMPRA E VENDA DE AÇÕES, a CAMARGO CORRÊA S/A adquiriu as ações das pessoas jurídicas GABY 1, GABY 2 e GABY 3, passando a deter indiretamente 100% das ações da pessoa jurídica HOLDTOTAL S/A e 93,43% das ações da pessoa jurídica LOMA NEGRA;

4. em 30 de novembro de 2005, a CAMARGO CORRÊA S/A transferiu a titularidade das suas ações das pessoas jurídicas GABY 1, GABY 2 e GABY 3 para a fiscalizada, sua controlada, por meio de aumento de capital e pagamento de uma dívida que

tinha com a pessoa jurídica CAUÊ INVESTMENTS LIMITED, transferida para a fiscalizada por meio de subrogação;

5. ao adquirir GABY 1, GABY 2 e GABY 3, a CAMARGO CORRÊA S/A pagou um ágio de R\$ 1.571.603.219,37, e, ao transferir a titularidade das citadas empresas para a fiscalizada, o fez transferindo, também, o referido ágio;

6. em 1º de dezembro de 2005, a fiscalizada incorporou as empresas GABY 1, GABY 2 e GABY 3, passando a amortizar o ágio referenciado.

Verifica-se, pelo relatório que:

1. os alienantes do investimento LOMA NEGRA criam as empresas holding GABY, GABY 2 e GABY 3, que passam a controlar diretamente o investimento LOMA NEGRA;
2. a CCSA adquire as empresas GABY 1, GABY 2 e GABY 3, controladoras do investimento LOMA NEGRA, com ágio;
3. a CSSA transfere a titularidade da GABY 1, GABY 2 e GABY 3 para a Contribuinte;
4. a Contribuinte promove a incorporação das empresas GABY 1, GABY 2 e GABY 3, e passa a amortizar o ágio.

O ágio analisado se refere à aquisição de participação societária relevante em empresas (investidas) por outras empresas (investidoras).

Cumprе ressaltar, de pronto, que apesar de ser um dos fundamentos do TVF, bem como acaba sendo matéria de debate em outros lançamentos realizados contra a mesma empresa, não vejo que o presente caso em nada se compare à discussão da utilização de "empresa-veículo".

Em diversos precedentes, mesmo desfavoráveis ao contribuinte, os julgadores tem, inclusive, se manifestado sobre a legalidade das operações realizadas nas duas etapas, cingindo-se o debate à análise da possibilidade de se transferir o ágio a ser deduzido.

Isto porque, segundo o entendimento do voto vencedor ora Recorrido, *se a participação societária tiver sido adquirida por uma pessoa jurídica que posteriormente transfira essa participação para outra pessoa jurídica, a esta última não se aplica a possibilidade de amortização fiscal prevista no artigo 386 do RIR/99.*

No período de ocorrência dos fatos, o legislador reconhecia como justificativa negocial para o pagamento de ágio (ou deságio) a expectativa de rentabilidade futura da empresa investida, o valor de mercado de bens do ativo da empresa investida superior

ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade, o fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

Com edição da Lei n. 9.532/97, o legislador ordinário passou a permitir o aproveitamento do ágio à fração 1/60 ao mês, desde o momento em que o ágio escriturado pela investidora viesse a ser confrontado, em um mesmo acervo patrimonial (confusão patrimonial), com os lucros advindos da empresa investida que justificaram o pagamento desse sobrepreço por expectativa de rentabilidade futura.

A possibilidade de amortização das despesas de ágio por expectativa de rentabilidade futura, da forma prescrita pela Lei n. 9.532/97, depende do cumprimento de uma regra básica, que pressupõe o fenômeno societário da absorção patrimonial, com a reunião (por *incorporação, fusão ou cisão*) do patrimônio da pessoa jurídica investidora com a pessoa jurídica investida, a fim de que o aludido ágio registrado naquela seja emparelhado com os lucros gerados por esta.

Concretizada a absorção patrimonial exigida pelo legislador, o ágio apurado em aquisição precedente pode ser amortizado nos balanços levantados após a ocorrência de um desses eventos, ainda que a incorporada ou cindida seja a investidora (incorporação reversa).

Parte da doutrina defende que os arts. 7 e 8 da Lei n. 9.532/97 veiculariam benefício fiscal, com uma espécie de estímulo a investimento na aquisição de empresas privadas com perspectivas de crescimento de rentabilidade, como incentivo à geração de riqueza, de empregos e, como consequência, de incrementar a própria arrecadação tributária.

Entretanto, em que pese tal norma tenha uma potencialidade de indução de conduta, entendo ser mais correto o entendimento de que o referido texto tenha previsto mera norma de dedutibilidade para apuração fiscal, que inclusive limita quantitativamente a amortização do ágio em questão à fração 1/60 ao mês.

O legislador simplesmente impõe que o ágio em questão seja processado contra os lucros da empresa investida, cuja expectativa de lucratividade tenha dado causa ao ágio quando de sua aquisição.

O claro objetivo do legislador foi de garantir segurança jurídica para um momento de intensidade nas operações econômicas, em pleno plano de desestatização. E exatamente por isso prevê uma regra operacional básica e objetiva.

Por sua vez, com a edição da Lei n. 12.973/2014 o tratamento fiscal do ágio sofreu algumas modificações, mas manteve-se em praticamente inalterado. Entretanto, o legislador alterou as regras sobre a apuração e o aproveitamento do ágio fundado em expectativa de rentabilidade futura, trazendo nova regulamentação quanto às exigências para a amortização do ágio.

A lei passou a exigir a elaboração de um laudo específico e em determinado prazo (o que não existia anteriormente) e passou a vedar a apuração de ágio na aquisição de investimento relevante realizada entre partes dependentes. O objetivo foi o de reduzir temas considerados litigiosos.

Como bem asseverado pelo colega Conselheiro Luis Flávio Neto em recente voto onde analisa caso do mesmo contribuinte na CSRF (Acórdão n. 9101003.397):

*O silêncio do legislador, na reforma de 2014, em relação a temas igualmente contenciosos, como o da **transferência de investimento com ágio analisado nos presentes autos**, pode ser compreendido como inexistência de oposição às possíveis reestruturações societárias que o participante venha a sofrer. Referido silêncio pode ser considerado como reconhecimento do direito de autoorganização garantido ao particular pelo princípio da livre iniciativa, de forma que não haverá nenhuma sanção a isso no que concerne ao aproveitamento do ágio legitimamente apurado na operação originária de aquisição de investimento relevante. **Trata-se de um silêncio eloquente.***

Da análise da norma de dedutibilidade do ágio prevista à época dos fatos, são condições que compõe a regra básica para o seu aproveitamento:

1. A aquisição de investimento relevante com contraprestação de ágio fundado em expectativa de rentabilidade futura;
2. Fluxo financeiro ou sacrifício econômico envolvido na operação de aquisição;
3. Desdobramento do custo de aquisição em valor de equivalência patrimonial da investida e ágio ou deságio incorrido;
4. A amortização do ágio deve se processar contra os lucros da empresa investida (cuja expectativa de lucratividade tenha dado causa ao ágio quando de sua aquisição);
5. Absorção da pessoa jurídica a que se refira o ágio ou deságio (investida) pela pessoa jurídica investidora (ou viceversa).

Não se pode concluir que o legislador nacional buscou induzir a concentração de empresas ou concentração econômica, pura e simplesmente. O objetivo do legislador foi o de alcançar uma solução para o emparelhamento de receitas e despesas, o que se dá com a realização do investimento, integrando em uma mesma entidade o acervo investido e o investimento.

Tal necessidade decorre da utilização pelo legislador brasileiro da teoria da entidade empresarial, com contabilização em apartado, diferentemente da adotada pelo direito norte americano, onde há comunicação natural das despesas com o ágio e as receitas cuja expectativa de geração futura justificou a sua assunção.

Assim é que, passando as empresas (investidora e investida) a comporem um mesmo grupo econômico, naturalmente a despesa decorrente do sobrepreço em razão da expectativa de rentabilidade futura, naturalmente deveria ir de encontro com o resultado do seu investimento.

E é nessa linha que parte da doutrina defende inexistir prejuízo ao Fisco ao permitir a dedutibilidade do ágio, vez que isso seria uma consequência natural do encontro das despesas com a aquisição e o resultado do investimento que justificou a aquisição com sobrepreço.

O que coube ao legislador foi a preocupação de estabelecer uma regra básica à dedutibilidade, bem como estabelecer critérios objetivos para se evitar o aproveitamento de ágio superior ao efetivamente devido.

Ressalte-se, novamente, que o legislador em momento algum há disposição expressa na Lei n. 9.532/97 que vede a realização de reorganizações societárias periféricas e intermediárias ao evento de absorção eleito para ensejar a amortização do ágio por expectativa de rentabilidade futura, a exemplo da constituição de empresa-veículo ou, ainda, que vede a transferência do ágio.

Como bem observado pelo colega Conselheiro Luis Flávio Neto no já citado Acórdão CSRF n. . 9101003.397:

O que há é uma tese sobre uma “interpretação” da Lei n. 9.532/97, pela qual a PFN sustenta a perda da possibilidade de amortização do ágio em face de reorganizações societárias com empresas veículo.

Como não há disposição expressa nesse sentido que dê ensejo a argumentos contundentes apoiados em interpretação literal, é necessário investigar se uma interpretação sistemática, teleológica ou mesmo histórica apoiariam tal tese.

De início, não se pode jamais perder de vista que, na receita procedimental básica prescrita pelo legislador para que o contribuinte opte (economia de opção) pela amortização fiscal do ágio em aquisição oneroso de investimento, a chamada empresa veículo funciona como instrumento para o emparelhamento das receitas (da empresa investida) com as despesas da amortização do ágio (apurados pela empresa investidora), o que, afinal, pressupõe alguma forma de “push down accounting”. Daí a assertiva de VICTOR BORGES POLIZELLI: “Enfatiza-se: a ‘empresa veículo’ foi legalmente criada pela Lei n. 9.532/1997 como condição para o carregamento do ágio para baixo, para a empresa investida”.

Além disso, parece fora de dúvida que, ausente manifestação clara e expressa do legislador para a limitação de liberdades fundamentais, qualquer interpretação que conduza a tal limitação deverá ser avaliada a partir das normas constitucionais que tutelam a liberdade que se pretende restringir. Na ausência de tal manifestação expressa de forma clara pelo legislador, a análise sistemática do ordenamento demanda, antes de tudo, verificar se a interpretação em questão contraria liberdade constitucional de empresa, de investimento, de organização e de contratação, me parece ser dever do julgador administrativo evitá-la. A razoabilidade dessa tese deve enfrentar esse teste fatal.

Ora, diante da ausência de restrição legal à transferência do ágio, bem como diante dos princípios constitucionais que norteiam as liberdades individuais dos contribuintes, e da clara opção fiscal de dedutibilidade de despesas relativas ao ágio, qualquer restrição à liberdade deve ser pautada por regras claras e expressas em lei.

Como bem conclui o referido colega Conselheiro em seu voto, se o legislador assim não o fez, não há esforço dialético, que diante de uma análise sistemática das normas constitucionais, que permita ser razoável impor qualquer restrição *às reorganizações societárias intermediárias ao encontro patrimonial da entidade investida com o investimento faz que pereça o direito à amortização de ágio por expectativa de rentabilidade futura legitimamente apurado*.

Desta feita, não havendo restrição expressa à transferência do ágio, e prevalecendo a liberdade negocial, bem como sendo cumprida a regra operacional básica prevista na legislação, não há como se impedir a dedutibilidade do ágio.

Ressalto mais uma vez que, o aproveitamento do ágio é mero encontro da despesa realizada pela investidora com a rentabilidade que justificou o pagamento do sobrepreço. Trata-se de consequência que deveria ser natural. Não há prejuízo ao Fisco.

Tenho me manifestado de forma contrária a certas ingerências que o Fisco tem imposto na administração e forma de realização dos negócios pelas empresas. Enquanto se tem de um lado a obrigação do administrador buscar a forma mais eficiente e menos custosa para gestão dos seus negócios (desde que lícita), por outro lado muitas vezes vemos o Fisco fazendo "exercícios negociais" buscando verificar se as operações e negócios realizados poderiam ter sido feitas por um meio que gerasse maior arrecadação tributária. Um fenômeno chamado por alguns doutrinadores, como Eurico de Santi, de "Planejamento Tributário Às Aversas".

Entretanto, se estabelecerem interpretações absolutamente restritivas, apenas com o fito de impedir a dedutibilidade do ágio, é pura manifestação de uma tentativa de "planejamento tributário as avessas", ou a busca de se obter uma tributação que naturalmente não se obteria. Nesta situação, o Fisco faz um verdadeiro exercício interpretativo na tentativa de restringir a dedutibilidade do ágio. Em muitas vezes, faz um verdadeiro exercício de imaginação simulando situações em que a tributação seria maior, nesta senda, havendo hipótese de tributação mais gravosa, enquadra a opção fiscal adotada pelo contribuinte como abusiva.

Trata-se de verdadeira ingerência na liberdade negocial do contribuinte.

Por outro lado, a utilização da chamada empresa-veículo, expressão que tem sido usada como sinônimo de ilegalidade tributária, por si só, não torna a operação ilegal, se desacompanhada de qualquer ato fraudulento ou simulado, especialmente quando restar demonstrada a existência de alternativas que resultem no mesmo resultado tributário obtido.

Em que pese não tenha sido esse o fundamento do presente lançamento, cumpre ressaltar tal posição vez que o mesmo ágio foi assim considerado em outros lançamentos.

Esta linha de jurisprudência já é adotada por este Conselho:

"AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. USO DE EMPRESA VEÍCULO.

Em regra, é legítima a dedutibilidade de despesas decorrentes de amortização de ágio efetivamente pago.

A circunstância de a reorganização societária de que tratam os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, ter sido realizada por meio de empresa veículo não prejudica o direito do contribuinte, ante o fato incontroverso de que dessa reorganização não surgiu novo ágio ou economia de tributos distinta daquela prevista em lei. (Acórdão 1102000.982 1º Câmara / 2º Turma Ordinária Sessão de 04/12/2013 Voto Vencedor Conselheiro José Evande Carvalho Araujo)

Destaque-se trecho de voto proferido no Acórdão n. 1201001.267:

"(...) Em relação ao emprego da chamada "empresa veículo" cumpre destacar que tal expressão tem sido utilizada pela fiscalização de uma maneira pejorativa, no sentido de um "mal em si mesmo".

No entanto, como é cediço, não é possível sustentar-se uma autuação fiscal lastreada na simples acusação de emprego de "empresa veículo", até porque o simples emprego de "empresa veículo" não é tipificado como infração à legislação tributária.

Caberia então à fiscalização apontar a relação entre o emprego da "empresa veículo" e a prática de alguma infração à legislação tributária. E, no caso dos autos, como o autor da ação fiscal não se desincumbiu de seu ônus, isso já seria razão suficiente para afastar-se, de pronto, a autuação.". O que não o fez.

Entretanto, no caso em análise a situação é muito mais restrita. Não estou aqui nem a ingressar no campo da análise dos discutíveis propósitos negociais extrafiscais, que demandam debate muito maior face ao alto grau de subjetividade.

Mas o fato é que, se o chamado planejamento tributário abusivo deve ser rechaçado, igualmente o "planejamento tributário as avessas" também deve ser.

No presente caso, não existem grandes discussões acerca da legitimidade das operações societárias realizadas, mas sim, quanto à possibilidade de transferência do ágio.

Pois bem, como já me manifestei acima, entendendo que o legislador é o ator competente para impor restrições à opção fiscal de dedutibilidade do ágio, e assim não o fez, a interpretação sistemática que se deve ter é a de que é permitida a realização da referida transferência. Isto, desde que, todas as demais condições da regra básica prevista em lei sejam cumpridas. E também entendo que estejam.

Neste ponto, cumpre mais uma vez me valer do brilhante voto proferido pelo Colega Conselheiro Luis Flávio Neto, no já citado Acórdão CSRF n. . 9101003.397:

5. Aplicação das normas jurídicas ao caso concreto.

É relevante repisar o contexto fático das reestruturações societárias realizadas no bojo do contribuinte, tal como descrito no acórdão recorrido (efls. 1497 e seg.), in verbis:

- “1. no primeiro semestre de 2005, a pessoa jurídica CAMARGO CORREIA S/A, CNPJ no 01.098.905/000109, controladora da autuada, manteve negociações com pessoas físicas e jurídicas visando adquirir o controle da pessoa jurídica LOMA NEGRA CIA S/A.;*
- 2. para a concretização do negócio, foram constituídas três pessoas jurídicas (GABY 1, GABY 2 e GABY 3);*
- 3. em 30 de junho de 2005, por meio de contrato de COMPRA E VENDA DE AÇÕES, a CAMARGO CORREIA S/A adquiriu as ações das pessoas jurídicas GABY 1, GABY 2 e GABY 3, passando a deter indiretamente 100% das ações da pessoa jurídica HOLDTOTAL S/A e 93,43% das ações da pessoa jurídica LOMA NEGRA;*
- 4. em 30 de novembro de 2005, a CAMARGO CORREIA S/A transferiu a titularidade das suas ações das pessoas jurídicas GABY 1, GABY 2 e GABY 3 para a fiscalizada, sua controlada, por meio de aumento de capital e pagamento de uma dívida que tinha com a pessoa jurídica CAUE INVESTMENTS LIMITED, transferida para a fiscalizada por meio de subrogação;*
- 5. ao adquirir GABY 1, GABY 2 e GABY 3, a CAMARGO CORREIA S/A pagou um ágio de R\$ 1.571.603.219,37, e, ao transferir a titularidade das citadas empresas para a fiscalizada, o fez transferindo, também, o referido ágio;*
- 6. em 1o de dezembro de 2005, a fiscalizada incorporou as empresas GABY 1, GABY 2 e GABY 3, passando a amortizar o ágio referenciado.”*

Conforme os fundamentos explicitados acima, a transferência do investimento para a Camargo Correa Cimentos, empresa efetivamente operacional, em nada interfere na apuração e amortização fiscal do ágio. Assim, permissa vênua, compreendo equivocadas algumas das premissas adotadas pelo i. Conselheiro relator do acórdão recorrido, quando afirma, in verbis:

“Apesar de concordar com a decisão de primeiro grau no sentido de que não restam configurados nos autos circunstâncias que indiquem a constituição de “empresa-veículo” no âmbito de um planejamento tributário, rejeito o argumento ali esposado de que a legislação fiscal não proíbe que a controladora repasse o controle de empresas adquirida com ágio efetivamente pago, à sua controlada, pelo valor total pago. Não se trata, como parece crer a Turma Julgadora de primeiro grau, de vedação ao repasse de controle de empresas, mas, sim, de ausência de lei autorizadora de transferência de ágio por meio de subscrição de aumento de capital e de quitação de dívida.”

Ocorre que o legislador prescreveu normas que tornaram a adoção de “empresas veículo” (com propósito específico de atuar na reestruturações societária ou não) indiferente para a apuração do ágio ou, em muitas situações, necessária. Afinal, não se pode esquecer que a edição da Lei n. 9.532/97 foi impulsionada diante das privatizações pretendidas como plano de governo à época, as quais, inclusive por questões regulatórias, exigiram a utilização de “empresa veículo”.

Salvo hipótese de dolo para evasão de tributos (o que não me parece que restou demonstrado nos autos), é oponível ao fisco a aquisição de investimento relevante por empresa-veículo, com ágio fundado em expectativa de rentabilidade futura, na qual todas as exigências da legislação tributária, contábil e societária tenham sido cumpridas.

Além disso, todos os demais requisitos exigidos pela Lei n. 9.532/97 foram cumpridos pela contribuinte.

Foi cumprida a exigência do efetivo desdobramento do custo de aquisição em valor de equivalência patrimonial e o ágio por expectativa de rentabilidade futura.

Foi cumprido o requisito da demonstração a expectativa de rentabilidade futura da empresa adquirida. Note-se que as oposições trazidas pela fiscalização quanto à expectativa de rentabilidade futura das empresas adquiridas e as demonstrações trazidas foram afastadas tanto pela DRJ quanto pela Turma a quo.

Nesse sentido, vale repisar o quanto decidido pela DRJ, quando do julgamento da impugnação apresentada pela ora recorrente, in verbis:

“Observa-se também que, a controladora da fiscalizada, a empresa Camargo Correa S.A. (CCSA), realmente pagou pelas empresas Gaby1, Gaby2 e Gaby3, com ágio calculado pelo relatório de rentabilidade futura efetuado pelo banco Goldman Sachs, tendo inclusive havido um ligeiro desconto no valor pago.

Cabe lembrar que por serem grupos econômicos distintos, a CCSA teria o máximo empenho em pagar o menor valor possível, e não ao contrário, como é feito em criação de ágio entre empresas do mesmo grupo econômico.

Assim, é descabida a argumentação tecida pelo auditor fiscal a respeito:

“Mostra-se de hialina clareza a flagrante intenção do grupo econômico de adquirir as empresas com o fim único de transferir o ágio. Trata-se de um caso típico de “empresas veículos”, criada com este cínico intuito. A recente jurisprudência administrativa vem sendo firmada no sentido de se exigir um propósito comercial em operações societárias que visem apenas e tão somente a alcançar benefícios fiscais, tal como no caso “sub examine”. A título meramente ilustrativo, é oportuno transcrever excerto de julgado do então Conselho de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme Medida Provisória nº 449/2008):

O citado acórdão do CARF dizia respeito à incorporações com ágio efetuadas através de empresas veiculo, dentro de um mesmo grupo econômico, no tipo de operação já descrito acima, o que não se aplica ao caso presente.

É absurda ainda a ainda a argumentação apresentada pelo auditor fiscal quando alega que “Relembrando que as empresas Gaby1, Gaby2 e Gaby3 foram compradas pelo valor de US\$ 775.818.303, em 09/11/2005, apesar de ser constituída por um Patrimônio Líquido de US\$ 136 milhões e com um ágio de US\$ 639,8 milhões e no estudo elaborado peio grupo econômico Camargo Corrêa e seus assessores financeiros, a Média Revisada do Valor do Capital era de US\$ 829 milhões, em 29/03/2005.

Diante dos fatos apresentados, cabe indagar: O Grupo Camargo Corrêa pagou algum ágio ou teve ganho de capital na compra das empresas Gaby's ?” (grifou-se)

O auditor fiscal parece se esquecer que ganho de capital em transações de compra e venda, só existe para a vendedora que venda o bem com um preço maior que a avaliação histórica dele na contabilidade. O lucro na venda constitui o ponto de partida para o cálculo do ganho de capital a ser pago pela vendedora do bem.

Também parece não lembrar que ágios em aquisição de bens são legais e podem ser amortizados, tanto que os arts. 385 e 386 do RIR/99 autorizam expressamente essa amortização.

Conforme autoriza o §2o do artigo 385, a contribuinte pode indicar qualquer um dos itens desse parágrafo como fundamento do ágio. Reproduz-se a seguir o citado artigo, para maior clareza:

Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (DecretoLei ns 1.598, de 1977, art. 20):

I- valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.

§ 1o. valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto Lei n. 1.598, de 1977, art. 20, § 1).

§ 2o. lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto Lei n1.598, de 1977, art. 20, §22):

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

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

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3o. lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3).

Conforme se observa acima, o legislador deixou para os contribuintes a escolha de qual fundamento de ágio seria utilizado, não obrigando de maneira alguma que a avaliação fosse feita pelo fundo de comércio como parece acreditar o auditor fiscal, podendo perfeitamente utilizar como fundamento de ágio, o valor de rentabilidade da controlada com base em previsão de resultados futuros.

Cabe notar que o próprio auditor fiscal declara e a contribuinte confirma, o fundamento para a apuração do valor do ágio foi o relatório efetuado pelo banco Goldman Sachs, com base em previsão de exercícios futuros e esse relatório não foi contestado pelo auditor fiscal, que no entanto tece uma argumentação um tanto contraditória nos parágrafos 2.2.3.8 até 2.2.3. 17. pois afirma em um parágrafo que o fundamento do ágio deveria ser o de expectativa de rentabilidade futuro e nos seguintes despreza essa avaliação em favor da avaliação do fundo de comércio, esquecendo que a avaliação de fundo de comércio, faz parte integrante do valor calculado com base em previsão de resultados futuros.

Realmente não se poderia partir para avaliação de valores de resultados futuros sem ter o valor atual do bem, que é composto necessariamente pelo valor de fundo de comércio e outros intangíveis.

Uma vez que a argumentação sobre fundo de comércio não invalida o relatório do Banco Goldman Sachs, pois o auditor fiscal não comprovou que os valores apresentados no relatório do banco seriam falsos ou estariam errados, limitando-se a tecer longos argumentos sobre o fundo de comércio em teoria.

Assinala-se também que , durante o procedimento fiscal , a fiscalizada mandou elaborar um Estudo do valor das empresas Gaby 1, Gaby2 e Gaby3, pela empresa KPMG Corporate LTDA , estudo esse que serviu apenas validador do outro estudo, e onde está declarado que ""que o escopo do trabalho não incluiu a elaboração de nova avaliação econômico-financeira da Loma Negra, assim como das Empresas, mas apenas a formalização do estudo de rentabilidade futura feito quando da Transação. Nesse sentido não somos responsáveis pelas premissas de projeções do estudo de rentabilidade futura da Loma Negra." (pág. 5, parágrafo 3o do Estudo de Valor das empresas Gabyl Holding, LLC, Gaby2 Holding, LLC Gaby3 Holding, LLC, realizado pela KPMG Corporate Finance Ltd.)

O auditor fiscal utilizou esse trecho como argumentação para descaracterizar a avaliação feita pelo banco Goldman Sachs mas , na realidade, o que está dito apenas confirma que a avaliação foi feita à época da transação e que os valores não foram criados em 2010 por ocasião do no estudo , que manteve os valores apurados anteriormente, servindo apenas para formalizar , no Brasil, o mesmo estudo feito pelo banco americano.

Convém reparar que a argumentação tecida pelo auditor fiscal vai no sentido que a fiscalizada teria procurado obter o maior valor possível de ágio para aproveitar-se do que o auditor fiscal denomina “a benesse da amortização do ágio” o que não é muito coerente, pois, como já dito, seria muito mais vantajoso para o grupo Camargo Correa, pagar o menor preço possível pela aquisição e não o contrário.

As afirmações do auditor fiscal, como já dito, só fariam sentido se a transação tivesse ocorrido entre empresas do mesmo grupo econômico, com aquisições “pagas” em ações da empresa “compradora” que aí sim, tem o maior interesse em criar o maior ágio possível, para ser amortizado posteriormente por ela ou pela sua incorporadora.”

Igualmente foi cumprida a exigência do art. 8º, “b”, da Lei 9.532/97, com a absorção patrimonial da pessoa jurídica que detinha o investimento adquirido com ágio. Assim, foi cumprida a exigência de que a amortização do ágio apurado pela investidora se processasse contra os lucros da empresa investida, cuja expectativa de lucratividade tenha dado causa ao ágio quando de sua aquisição.

Assim é que, concordando com as conclusões a que chegou o Nobre Colega Conselheiro no referido paradigma, e concluindo restarem cumpridos os requisitos previstos na regra básica legal para aproveitamento do ágio, entendo que deva ser dado provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte.

Ademais, além de tudo o quanto exposto, era possível obter o mesmo resultado se a Recorrente tivesse efetuado a compra direta, com empréstimos realizados pelo grupo econômico.

Desta forma, havendo outra forma de se obter o mesmo resultado econômico, não há o que se questionar a operação societária realizada, que foi um claro exercício da liberdade negocial assegurada ao contribuinte.

Esse também é entendimento firmado no CARF:

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. USO DE EMPRESA VEÍCULO.

Em regra, é legítima a dedutibilidade de despesas decorrentes de amortização de ágio efetivamente pago. A circunstância de a reorganização societária de que tratam os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, ter sido realizada por meio de empresa veículo não prejudica o direito do contribuinte, ante o fato incontroverso de que dessa reorganização não surgiu novo ágio ou economia de tributos distinta daquela prevista em lei. (Acórdão 1102000.982 1º Câmara / 2º Turma Ordinária Sessão de 04/12/2013 Voto Vencedor Conselheiro José Evande Carvalho Araujo)

No mesmo sentido foi o voto do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no Acórdão 1302001.186 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária:

Por outro lado, a constituição da NAVPAR teve como propósito possibilitar o aproveitamento do ágio, como afirma a autoridade lançadora?

A resposta é irrefragavelmente não, pelas seguintes razões. Primeiro, ninguém discute a existência do ágio e o seu efetivo pagamento pela recorrente aos membros da família Schwec. Logo, mesmo que não existisse a NAVPAR, se a recorrente e a Sogil tivessem adquirido diretamente o controle da Auto Viação Navegantes com ágio, poderiam cindi-la e passar a deduzir a amortização do ágio das suas bases tributáveis. Logo, fica evidente que esse malabarismo societário se deve a razões meramente empresariais, que os obrigavam a preservar a Auto Viação Navegantes, ou seja, preferindo assim criar uma intermediária.

Além disso, caso viesse a ser declarado nulo o ato de constituição da NAVPAR, por ser um ato simulado, subsistiria o ato dissimulado, o qual consistiria em uma participação da recorrente na Auto Viação Navegantes com ágio no mesmo valor que fora registrado na aquisição da NAVPAR, sendo que, por óbvio, para que a sua amortização viesse a ser dedutível do IR e da CSLL, bastava que houvesse a mesma operação que foi feita com a NAVPAR.

Logo, ainda que se admita a existência de um pacto prévio de constituição da NAVPAR, este não serviu para dissimular ato tributariamente mais oneroso, pois os efeitos tributários seriam os mesmos caso a NAVPAR não viesse a ser constituída, razão pela qual entendo que não houve simulação fiscal.

Face ao exposto, voto no sentido de dar provimento nesse ponto ao recurso voluntário.

Da inexistência de previsão legal para adição na base de cálculo da CSLL, da despesa de amortização de ágio considerada indedutível.

Igualmente assiste razão ao contribuinte no que se refere à CSLL.

Na sessão de 03/05/2016, a CSRF proferiu o acórdão n. 9101002.310, no qual compreendeu que as normas que determinavam a adição da amortização contábil do ágio para fins de IRPJ não poderiam ser transplantadas para a CSLL. A decisão restou assim ementada:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL

Ano-calendário:

2004, 2005, 2006, 2007.

CSLL. BASE DE CÁLCULO E LIMITES À DEDUTIBILIDADE.

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

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

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

Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei n 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.

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

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

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

Concordo com a decisão que tomou o referido Colegiado. Não há fundamento legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei n 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.

Assim, também dou provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte quanto a este ponto.

Da impossibilidade de cumulação da multa de ofício e isolada

Em que pese a questão possa ser prejudicada caso vencedor o voto deste relator, entendo que deva enfrentar esta questão de mérito para evitar possíveis futuros questionamentos em sede de embargos.

No que se refere à alegação de impossibilidade da duplicidade da multa isolada e de ofício, também concordo com as razões do Recorrente. Isto porque, sigo o entendimento acerca da impossibilidade da aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da

multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário.

Tal fato se deve à conclusão de que o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Uma vez que as estimativas são meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significa dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato.

Neste ponto me permito valer dos fundamentos aduzidos pelo Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201-00.235:

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regradada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

Diga-se ainda que a questão é objeto de Súmula do CARF nº 105, que entendo permanecer aplicável aos fatos geradores posteriores à edição da Lei nº 11.488/07 *in verbis*:

Súmula CARF nº 105 : A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Outrossim, tal posição encontra guarida em diversas decisões deste Conselho, incluindo-se esta mesma Turma Ordinária, seja pela aplicação do princípio da consunção (também aplicável ao caso), seja pela própria impossibilidade de cumulação.

Assim, entendo assistir razão ao recorrente quanto a este ponto.

Conclusões

Face ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso de Ofício e dar provimento ao Recurso Voluntário quanto a (i) possibilidade de transferência e amortização do ágio; (ii) a inexistência de previsão legal para adição na base de cálculo da CSLL, da despesa de amortização de ágio considerada indedutível, e; (iii) da impossibilidade de cumulação de multa isolada e de ofício.

Tendo em vista a conclusão do meu voto, os demais argumentos de mérito restam prejudicados, em que pese enfrentados no voto.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva

Voto Vencedor

Cláudio de Andrade Camerano - Redator Designado

De se destacar que o presente **voto vencedor** refere-se à (i) manutenção da glosa das despesas com amortização de ágio e (ii) a adição na base de cálculo da CSLL das referidas despesas. Nestes itens, por maioria de votos (voto de qualidade), foi negado provimento ao Recurso Voluntário.

Assim, de se acatar o que foi decidido pelo Relator e ratificado por esta Turma Ordinária, relativamente às demais questões trazidas no Recurso, com exceção das matérias supra identificadas, objeto deste voto vencedor.

Da amortização do ágio: glosa

Apesar do voto bem articulado proferido pelo nobre Conselheiro Relator, neste item em questão, diverjo, data **vênia**, de seu entendimento.

Reproduzo excertos da decisão de piso, para relembramos a situação:

De acordo com o autor do feito, as despesas com a amortização do ágio gerado com a aquisição das empresas Gaby 1, Gaby 2 e Gaby 3, foram glosadas porque o fundamento econômico seria o valor de fundo de comércio e intangíveis ao invés da expectativa de rentabilidade futura, bem como o laudo de avaliação elaborado pela KPMG, que justificou este ágio, teria sido apresentado em momento muito superior ao da transação. Além do mais, a amortização do ágio teria sido feita de forma indevida pela impugnante, uma vez que a aquisição das empresas Gaby's não foi feita por ela, não atendendo ao disposto nos artigos 385 e 386 do RIR.

Por sua vez, a contribuinte alega que a aquisição com ágio das empresas Gaby's pela CCSA teve como fundamento econômico a expectativa de rentabilidade futura baseado no estudo elaborado pela Banco Goldman Sachs, devidamente apresentado à fiscalização, e que foram apenas ratificados posteriormente pelo citado laudo de avaliação elaborado pela KPMG. Que a fiscalização não desconsiderou os estudos apresentados nem fez prova de que o fundamento econômico seria a aquisição de fundo de comércio. Que sob o ponto de vista contábil, Fundo de comércio e expectativa de rentabilidade futura seriam sinônimos.

Quanto à transferência da participação adquirida com ágio à título de aumento de capital e pagamento de dívida, da CCSA para a contribuinte, informa que a legislação não veda esta transação. Que o fato de não existir lei que autoriza expressamente a transferência do ágio não significa que isto seja vedado, porém, o fato de não haver lei que proíba tal operação representa, sim, a possibilidade de sua implementação. Se a participação nessas empresas, cuja expectativa de rentabilidade futura sustentou o ágio, foi transferida, é razoável que o ágio

acompanhe essa participação. Ad argumentandum, alega que a integralização de capital na Impugnante dá ensejo ao nascimento de um novo ágio, o qual também preenche todos os requisitos de validade e sua amortização fiscal é plenamente legítima.

A questão a ser enfrentada é verificar se há embasamento legal para a Recorrente deduzir, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a amortização de ágio registrado em sua contabilidade, decorrente de determinadas operações societárias que culminaram com a transferência à Camargo Correa Cimentos S/A (atualmente denominada de Intercement Brasil S/A), por meio de **incorporação**, de ativo que continha o registro de **ágio**.

Do Termo de Verificação Fiscal - TVF, já relatoriado no âmbito do voto do Relator, em apertada síntese, de se dizer que estamos diante de caso relativo à aquisição de participação societária, por parte da Camargo Correa S/A (**CCSA**) de empresas sediadas no exterior - Gaby 1, Gaby 2 e Gaby 3 -, as quais detinham ações da Holdtotal S/A e Loma Negra C.I.A.S.A., pagamento então efetuado com ágio.

Posteriormente, a **CCSA** integraliza o capital de sua controlada, a empresa Camargo Correa Cimentos S/A (**CCC**), sendo sua atual denominação de Intercement Brasil S/A, a Recorrente, utilizando-se nesta integralização as ações adquiridas no exterior. Com esta engenharia societária, a CCC, sendo agora a titular das empresas Gaby 1, Gaby 2 e Gaby 3, promove a incorporação destas três empresas e passa a amortizar o ágio trazido por estas empresas, simples assim:

Eis o relato fiscal:

*Em 01 de dezembro de 2005, a empresa CCC incorporou as empresas **Gaby1, Gaby2, Gaby3**, conforme Ata da Assembléia Geral Extraordinária, realizada nesta data, iniciando a amortização do ágio nesse mesmo mês a razão de 01/96 avos, totalizando **R\$ 16.371.148,13** por mês e **R\$ 196.453.777,56** por ano.*

*Em 07 de dezembro de 2005, foi providenciado o encerramento/cancelamento das empresas **Gaby1, Gaby2 e Gaby3**, no Estado de Delaware, nos EUA, tendo em vista que foram extintas pelas incorporações realizadas no Brasil, em 01/12/2005.*

Mediante uma simples operação de incorporação, a recorrente está se beneficiando de uma dedutibilidade de quase **duzentos milhões de reais por ano**, entendendo estar ao abrigo legal do art.386 do RIR/99. E isto sem sacrificar um único ativo!

A questão que ora se analisa requer algo mais que a simples constatação da licitude de cada uma das operações realizadas. Para além da legalidade de cada ato individualmente considerado, impõe-se a verificação do conjunto de operações, em face dos princípios que informam o ordenamento jurídico.

A questão não requer muitas divagações, deve-se ter em mente que o ágio representa um custo (se o investimento for alienado) ou despesa se for objeto de amortizações.

A legislação permite que o ágio possa ser amortizado, impedindo, entretanto, sua dedução fiscal, conforme consta no art.391 do RIR/99, ressalvado o disposto no art.426 do RIR/99 (alienação do investimento).

Ainda, a possibilidade (fiscal) de deduzir o ágio na apuração do lucro restringe-se ao caso previsto no art. 386, III, do RIR/99 (art. 7º, III, da Lei nº 9.532/97), qual seja: em que a pessoa jurídica absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio fundamentado em rentabilidade da coligada ou controlada com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, caso em que a amortização poderá ocorrer à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração.

Reproduzo o texto legal do caput do art.386 do RIR/99:

“Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)

[...]III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998).

Então, o que se persegue é o que alguns chamam de *confusão patrimonial*, que nada mais é do que a **união** dos patrimônios das empresas envolvidas, a **real** investidora (que adquiriu a participação societária com ágio) e a investida, ocasião em que a amortização do ágio passa a ser autorizada com efeitos imediatos na base de cálculo do IRPJ.

Particularmente, em outro viés que me agrada mais, este encontro de contas nada mais é do que a observância ao **regime de competência**, que ilustra o **princípio da confrontação** entre receitas e despesas. Relembremos de seu conceito, conforme se extrai da obra **Contabilidade Financeira - Introdução Aos Conceitos, Métodos e Aplicações**, de Roman L.Weil, Katherine Schipper e Jennifer Francis, tradução da 14ª edição norte-americana, 2016:

Contabilidade pelo regime de competência

O regime de competência reconhece a receita quando uma empresa vende bens (empresas industriais ou comerciais) ou presta serviços (empresas de serviços). As despesas são reconhecidas no período em que a empresa reconhece as receitas que esses custos ajudaram a produzir. Assim, a contabilidade pelo regime de competência busca confrontar despesas com receitas. Quando o consumo dos benefícios futuros de um ativo não está correlacionado a uma receita específica, a empresa reconhece esses gastos como despesa no período em que a empresa utiliza os benefícios.

Despesas representam saída de ativos incorrida para gerar receitas.

Enquanto o ágio pago (sacrifício de ativos) na aquisição em debate permanecer com a adquirente CCSA, ele (o ágio) fica, digamos, congelado, em face do regime

de competência, uma vez que ainda não se materializaram os benefícios futuros desta saída de ativos com os lucros ou receitas esperados, ou seja, o custo/despesa representado pelo ágio e as receitas pertinentes (resultados futuros) que se espera obter/gerar ainda não se comunicaram, daí a sua indedutibilidade fiscal.

Agora, quando se perfectibiliza o encontro da despesa/custo (do ágio, sacrifício de ativo do investidor) com a expectativa de rentabilidade futura da investida, ou seja, as receitas esperadas e auferidas pela investida, daí a legislação tributária brasileira aceitar a dedutibilidade fiscal da despesa (amortização do ágio).

E **NÃO** é o que temos nos autos, pois a incorporação das **empresas que detinham o investimento com ágio** foi feita pela **CCC (Recorrente)**, que não fora a adquirente real, de forma que não se verificou aí o desejável encontro de patrimônios.

Veja que o art.386 do RIR/99 é muito claro: a amortização do ágio, - entenda a dedução fiscal -, surgido de aquisição de participação societária é permitida a quem adquiriu tal investimento com o sobrepreço, não sendo cabível a sua transferência a outra empresa por meio de aumento de capital, até porque não há lei que possibilite transferência de ágio por meio de subscrição de aumento de capital.

Só me resta concordar com a decisão de piso:

Apesar da incorporação das Gaby's realizada pela contribuinte em 01 de dezembro de 2005, não foi ela quem adquiriu as empresas. O inciso III do artigo 386 somente pode ser utilizado se atendido o disposto no artigo 385 do RIR/99. Esta é condição para existência daquela. Sendo assim, entendo acertada a glosa destas despesas.

Quanto ao argumento de que a integralização de capital na Impugnante dá ensejo ao nascimento de um novo ágio, entendo totalmente descabido. Neste caso, não se tratam de partes independentes, mas sim de empresas do mesmo grupo econômico (CCSA e CCC). Como já informado acima, um dos pressupostos para a formação do ágio é que o negócio ocorra entre partes independentes.

Com relação ao argumento da Recorrente de que haveria uma eventual inovação na decisão da DRJ, que teria considerado um fundamento econômico do ágio não coincidente com o da autoridade fiscal, isto não tem a menor relevância, uma vez que se discute aqui se o ágio em debate é amortizável ou não.

Acerca disto, oportuno reproduzir excerto do Acórdão 1302-00.834, referente processo 10880.721862/2010-45, trazido aos autos no Termo de Verificação Fiscal, acórdão este que tratou da mesma matéria na empresa fiscalizada, mas do ano de 2005:

Como se vê, a autoridade autuante serviu-se de quatro fundamentos para sustentar a autuação.

Tenho, pois, que dois desses fundamentos não procedem.

Com efeito, a discussão acerca do fundamento econômico ágio só se apresentaria relevante se não estivesse em discussão, também, a própria titularidade do dispêndio (ágio). Penso que as razões descritas nas letras "a" e "c" acima se complementam, mas, conflitam com a referenciada pela letra

“b”, ou seja, se o ágio não é passível de amortização em virtude de a contribuinte não se enquadrar nas disposições da lei, vez que não foi ela quem suportou a despesa com ágio, perde relevância discutir o fundamento econômico desse mesmo ágio.

[...]

[grifo não é do original]

A seguir, ementa de julgado do **CARF** que denota enorme similaridade ao caso que ora se mostrou:

Sessão de 17/08/2016

Acórdão 9101 - 002.428

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da "confusão patrimonial" a pessoa jurídica investidora originária, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na "mais valia" do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.

Ainda que o ágio tenha sido criado em operação envolvendo terceiros independentes e efetivo pagamento do preço, se houver a transferência do ágio registrado na investidora originária para outra empresa, pertencente ao mesmo grupo econômico, por meio de operações meramente contábeis e sem circulação de riqueza, não mais se torna possível o pretendido aproveitamento tributário do ágio.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Sendo a tributação decorrente dos mesmos fatos, aplica-se à CSLL o quanto decidido em relação ao IRPJ.

Portanto, voto em negar provimento ao recurso em relação à dedutibilidade das despesas com ágio.

Do Lançamento da CSLL

Em resumo, assim se posicionou o conselheiro relator em seu voto acerca da indedutibilidade da CSLL:

Da inexistência de previsão legal para adição na base de cálculo da CSLL, da despesa de amortização de ágio considerada indedutível.

Igualmente assiste razão ao contribuinte no que se refere à CSLL.

Na sessão de 03/05/2016, a CSRF proferiu o acórdão n. 9101002.310, no qual compreendeu que as normas que determinavam a adição da amortização contábil do ágio para fins de IRPJ não poderiam ser transplantadas para a CSLL. A decisão restou assim ementada:

"Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL

Ano-calendário:

2004, 2005, 2006, 2007.

CSLL. BASE DE CÁLCULO E LIMITES À DEDUTIBILIDADE.

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

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

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

Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei n 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.

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

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

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

Concordo com a decisão que tomou o referido Colegiado. Não há fundamento legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei n 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ.

Assim, também dou provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte quanto a este ponto.

Com a devida **vênia**, dirirjo de tal entendimento.

De se reproduzir as disposições contidas no caput do Art. 57 da Lei 8.981/95:

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

A despeito do entendimento do nobre Relator, segundo o qual não se poderia utilizar o artigo 57 da Lei 8.981/95 para justificar a adição de despesas tidas como **indedutíveis** perante a legislação do IRPJ, na base de cálculo da CSLL, é de se reconhecer exatamente o contrário. Ora, o citado dispositivo reflete a intenção do legislador de evitar a repetição desnecessária de comandos legais para disciplinar a metodologia de determinação das bases imponíveis das duas exações, naquilo em que as sistemáticas tinham de comum. Por exemplo: como as bases imponíveis do IRPJ e da CSLL partem do **lucro líquido** - ou o resultado contábil do período de apuração - torna-se dispensável repetir os conceitos de receita bruta, receita líquida, custos e despesas operacionais, etc, aplicáveis à CSLL, se os mesmos estão devidamente definidos na legislação do IRPJ.

No que tange à **CSLL**, a exigência fiscal apurada no IRPJ ocasiona insuficiência na determinação da base de cálculo desta contribuição, o que ensejou a lavratura do respectivo auto de infração.

A exigência fiscal relativa a esta contribuição é mera decorrência dos fatos apurados no auto de infração do imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ). Subsistindo a matéria fática que ensejou o lançamento matriz (IRPJ), igual sorte deve colher aquele auto de infração lavrado por mera decorrência, tendo em vista o nexo causal entre eles.

A seguir, alguns julgados do CARF neste sentido:

Acórdão 1201-002.687

Sessão de 11/12/2018

REGRAS GERAIS DE DEDUTIBILIDADE. ÁGIO. DESPESA. Amortização de Ágio é despesa submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 47, da Lei nº 4.506, de 1964, e com repercussão tanto na apuração do IRPJ quando da CSLL, conforme art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995 e art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995.

Acórdão 1401-001.747

Sessão de 05/10/2016

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL
Exercício: 2009, 2010
INDEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO SURGIDO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO EM SOCIEDADES COLIGADAS OU CONTROLADAS AVALIADOS*

PELO PATRIMÔNIO LÍQUIDO.

O art. 13, inciso III, da Lei nº 9.249/95, obriga o contribuinte a não computar na determinação da Base de Cálculo da CSLL as contrapartidas da amortização do ágio surgido na aquisição de investimento em sociedades coligadas ou controladas avaliado pelo patrimônio líquido. Ou seja, estas despesas de amortização de ágio são indedutíveis para efeitos de apuração da Base de Cálculo da CSLL.

Processo 16327.721471/2012-54

Acórdão 1402-002.241

Sessão de 06/07/2016

Ementa: Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010 CSLL. ADIÇÃO DE DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO NORMATIVA. A adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas com amortização de ágio deduzidas indevidamente pela contribuinte encontra amparo nas normas que regem a exigência da referida contribuição.

Conclusão

Voto em negar provimento ao recurso em relação à dedutibilidade das despesas com ágio e na inexistência de base legal para adição na base de cálculo da CSLL das referidas despesas.

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano