



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 16643.000142/2010-21
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 9101-003.883 – 1ª Turma
Sessão de 7 de novembro de 2018
Matéria CSLL - ÁGIO
Embargante BANCO SANTANDER (BRASIL)
Interessado UNIÃO (FAZENDA NACIONAL)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006

DISPOSITIVO NÃO INVOCADO. APLICAÇÃO PELO JULGADOR.

Não viola o contraditório a aplicação, pelo julgador, de dispositivo legal não previamente invocado, desde que esteja demonstrado que o acusado tenha compreendido os fatos da acusação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2005, 2006

ÁGIO. EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA.
AMORTIZAÇÃO. INDEDEDUTIBILIDADE

O ágio pago por expectativa de rentabilidade futura, na aquisição de investimento, é despesa amortizável; como tal, está sujeita à norma veiculada pelo artigo 13, inciso III, da Lei nº 9.249/1995, Diante disso, a amortização desse ágio, ao tempo de vigência desse dispositivo legal, não é dedutível na apuração da base de cálculo da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer dos Embargos de Declaração, vencido o conselheiro Rafael Vidal de Araújo, que não conheceu e, por unanimidade de votos, em acolhê-los, sem efeitos infringentes. Votaram pelas conclusões os conselheiros Cristiane Silva Costa e Caio César Nader Quintella (suplente convocado).

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Régo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Demetrius Nichele Macei, Rafael Vidal de Araújo, Luis Fabiano Alves Penteadó, Viviane Vidal Wagner, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado para substituir o conselheiro Luis Flávio Neto), Caio César Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de embargos de declaração opostos pelo contribuinte Banco Santander S/A, em face do acórdão nº 9101-003.210, por meio do qual esta Turma decidiu negar provimento ao Recurso Especial do contribuinte.

O acórdão embargado está assim ementado:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

Ementa: ÁGIO PAGO POR EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA SUPORTADO POR TERCEIRO. INCORPORAÇÃO. AMORTIZAÇÃO INDEDUTÍVEL.

Não se sustenta a imaginada legalidade da influência de despesa com amortização de ágio, na redução do lucro tributável pelo IRPJ, se esse mesmo ágio, fundado na expectativa de rentabilidade futura, for obtido, pela incorporadora ou pela incorporada, mediante transferência, para aumento ou integralização de capital, de investimento adquirido por terceiro com a citada mais valia. Vale dizer, de outra forma, que a influência no resultado tributável pelo IRPJ só tem amparo legal se houver a confusão patrimonial entre a investidora e a investida.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2005, 2006

Ementa: DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

O reconhecimento do ágio não representa manifestação de fato imponible tributário. Diante disso, em caso de apuração de lucro real anual, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, decorrente da redução indevida do resultado do exercício, só se inicia após a amortização anual, e não com o registro original do ágio.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

As multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa SELIC.”

De acordo com o Despacho de Admissibilidade, cabe apreciar, nessa oportunidade, a suposta **obscuridade** na decisão, quanto às razões de decidir na manutenção da autuação relativa à CSLL, conjugada com **omissão** deste tema, na ementa do acórdão.

No entender da Embargante, a obscuridade decorreria da menção, pelo voto condutor, ao artigo 13, inciso III, da Lei nº 9.249/9195, que não constaria dos autos de infração lavrados, o que implicaria inovação/aperfeiçoamento do lançamento por esta Câmara Superior, e que isso, por outro lado, confirmaria a impossibilidade de se exigir a CSLL com base nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997.

O Despacho de Admissibilidade ainda assinala que a análise dos autos realmente demonstra que, em relação à CSLL, não foi utilizado pela autoridade fiscal o fundamento contido no artigo 13, III, da Lei nº 9.249/1995. No entanto, como o voto condutor nele se baseou para a manutenção da infração (de modo distinto, em relação ao IRPJ, que o artigo também contempla), dando a entender que, na hipótese, não se trataria de mera tributação reflexa, parece pertinente a tese da Embargante, no sentido de que carece de esclarecimento a posição adotada pelo Colegiado. Some-se a isso o fato de que, por não se tratar de tributação reflexa, caberia a inclusão dos fundamentos para a manutenção da CSLL na ementa do acórdão, o que não ocorreu e ensejou, inclusive, a alegação de omissão, a merecer a necessária a integração da decisão.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Relator.

Os presentes Embargos são tempestivos. Dele conheço.

Com efeito, assim se decidiu a questão relativa à CSLL, no acórdão embargado:

“No tocante à acusação de prática de infração à legislação da CSLL, impõe-se ressaltar, antes de tudo, que o ágio pago com lastro em rentabilidade futura deve ser contabilmente amortizado ao longo do tempo, conforme orienta o *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações* da FIEPECAFI:

"11.7.4 Natureza e Origem do Ágio ou Deságio

[...]

c) ÁGIO POR VALOR DE RENTABILIDADE FUTURA

Esse ágio (ou deságio) ocorre quando se paga pelas ações um valor maior (menor) que o patrimonial, em função de expectativa de rentabilidade futura da coligada ou controlada adquirida.

Esse tipo de ágio ocorre com maior frequência por envolver inúmeras situações e abranger diversas possibilidades.

[...]

11.7.5 Amortização do Ágio ou Deságio

a) CONTABILIZAÇÃO

V - Amortização do ágio (deságio) por valor de rentabilidade

O **ágio pago** por expectativa de lucros futuros da coligada ou controlada deve ser amortizado dentro do período pelo qual se pagou por tais futuros lucros, ou seja, contra os resultados dos exercícios considerados na projeção dos lucros estimados que justifiquem o **ágio**. O fundamento aqui é o de que, na verdade, as receitas equivalentes aos lucros da coligada ou controlada não representam um lucro efetivo, já que a investidora pagou por eles antecipadamente, devendo, portanto, baixar o **ágio** contra essas receitas. Suponha que uma empresa tenha pago pelas ações adquiridas um valor adicional ao do patrimônio líquido de \$ 200.000, correspondente a sua participação nos lucros dos 10 anos seguintes da empresa **adquirida**. Nesse caso, tal **ágio** deverá ser amortizado na base de 10% ao ano.

(Todavia, se os lucros previstos pelos quais se **pagou o ágio** não forem projetados em uma base uniforme de ano para ano, a amortização deverá acompanhar essa evolução proporcionalmente). (...)” (grifei)

Portanto, o **ágio pago** por expectativa de rentabilidade futura, na aquisição de investimento, é despesa amortizável; como tal, está sujeita à norma veiculada pelo artigo 13, inciso III, da Lei nº 9.249/1995:

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

[...] III de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

Isso porque, como é cediço, as ações são bens móveis, conforme previsão do artigo 82 do vigente Código Civil. Nesses termos, o **ágio pago** sob a justificativa de rentabilidade futura, na aquisição de ações, constitui gasto que deve ser amortizado, como despesa, dentro do período pelo qual se pagou por lucros futuros. Nessas circunstâncias, tal despesa de amortização não pode afetar a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a teor do já mencionado artigo 13, inciso III, da Lei nº 9.249/1995.

Ademais, os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 instituíram regras específicas às hipóteses de fusão, cisão e incorporação que são exclusivas ao âmbito do IRPJ, como bem explicitam os incisos III e IV do *caput* do antedito artigo 7º, ao estabelecerem que as influências da amortização do **ágio** baseado na alínea "b" do § 2º do artigo 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977 estão restritas à apuração do lucro real, uma vez ausente da redação de tais dispositivos da Lei nº 9.532/1997 qualquer referência à apuração da base de cálculo da CSLL.

Diante do exposto, nega-se provimento ao pedido de reconhecimento da legalidade da influência da amortização desse **ágio** na apuração da CSLL.”

Em razão da glosa da despesa de amortização do **ágio**, conforme o anotado no Termo de Verificação Fiscal, lavrou-se a exigência de CSLL. De acordo com o auto de infração, esta exigência tem supedâneo nos seguintes dispositivos legais: artigo 2º, *caput* e §§, da Lei nº 7.689/1988; artigo 1º da Lei nº 9.316/1996; artigo 28 da Lei nº 9.430/1996; artigo 37 da Lei nº 10.637/2002; artigo 57 da Lei nº 8.981/1995 (com redação dada pela Lei nº 9.065/1995; artigo 58 da Lei nº 8.981/1995; artigo 16 da Lei nº 9.065/1995.

Por sua vez, como se pode ver, o voto vencedor está embasado nos seguintes pilares:

- a) o artigo 13, inciso III, da Lei nº 9.249/1995 desautoriza a dedutibilidade da amortização do ágio, na apuração da base de cálculo da CSLL;
- b) os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 permitem a dedutibilidade da despesa de amortização do ágio, em caso de fusão, cisão e incorporação, mas seus efeitos tributários limitam-se à apuração do lucro real.

De fato, o artigo 13, inciso III da Lei nº 9.249/1995 não consta entre os dispositivos legais referidos no auto de infração. Diante de tal quadro, evoca-se, de plano, o princípio *iura novit curia* (o juiz conhece o direito), ou, em outra versão, o brocardo com o idêntico sentido *naha mi factum dado tibi jus* (narra-me o fato, eu te darei o direito), segundo o qual o julgador não se atém aos fundamentos invocados pela parte, mas deve estar baseado em fatos ligados ao fato-base da postulação, em consonância com o princípio da adstrição. Essa linha reclama, entretanto, que o contribuinte tenha pleno conhecimento da imputação fática, em respeito ao contraditório, assim alinhando-se à corrente que viceja neste Egrégio Conselho:

AUTO DE INFRAÇÃO. DISPOSIÇÃO LEGAL INFRINGIDA. A falta de indicação da lei formal (Lei 9.964/2000, que instituiu o REFIS e que dispôs que os valores comprados poderiam ser utilizados para a compensação de multas e juros devidos no âmbito do REFIS) não implica em nulidade do lançamento, tendo em vista que os fatos estão bem descritos no Termo de Verificação Fiscal que é peça integrante dos Auto de Infração e sobre os fatos o contribuinte no exercício do direito à ampla defesa e do contraditório se defendeu demonstrando pleno conhecimento das imputações que lhe foram feitas.” (acórdão nº 1802-000.783, sessão de 26/01/2011)

AUTO DE INFRAÇÃO. DISPOSIÇÃO LEGAL INFRINGIDA. Eventuais imperfeições no enquadramento legal da infração cometida não acarreta a nulidade do auto de infração, quando comprovado, pela judiciosa descrição dos fatos nele contida e a alentada impugnação apresentada pelo contribuinte que houve perfeita compreensão da matéria tributária.” (acórdão nº 2201-000.999, sessão de 14/03/2011)

NULIDADE. ATO DE EXCLUSÃO. DA CORRETA DISPOSIÇÃO LEGAL INFRINGIDA. NÃO CABIMENTO. De certo que o Ato de exclusão deve conter os dispositivos das referidas Leis que tratam da matéria, porém, tal equívoco não macula o procedimento fiscal que concluiu pela exclusão no Simples Federal e Nacional, vez que toda a situação constatada pela fiscalização foi descrita na Representação Fiscal para Exclusão do Simples Nacional. (acórdão nº 1301-003.013, 15/05/2018)

FALTA DE INDICAÇÃO DO DISPOSITIVO QUE FUNDAMENTA A ACUSAÇÃO. IRRELEVÂNCIA.

Não dá causa a nulidade o fato de ter havido omissão na indicação do dispositivo legal em que se fundamenta a acusação, uma vez que, como é cediço, recorre-se dos fatos que são imputados ao recorrente e não do enquadramento legal, desde que esteja patente que o acusado bem

compreendeu os fatos de que lhe foram atribuídos. (acórdão nº 1301-002.102, sessão de 09/08/2016);

AUTO DE INFRAÇÃO – DISPOSIÇÃO LEGAL INFRINGIDA – O erro no enquadramento legal não acarreta a nulidade do auto de infração, quando comprovado, pela judicosa descrição dos fatos nele contida e a alentada impugnação apresentada pelo contribuinte contra as imputações que lhe foram feitas, que incorreu preterição do direito de defesa. (acórdão nº 103-13567, DOU de 28/03/1995)

Portanto, em sintonia com a jurisprudência do CARF, o equívoco da Fiscalização, no enquadramento legal, não é causa de nulidade do lançamento, desde que os fatos estejam rigorosamente descritos e que o contribuinte demonstre que compreendeu a acusação, em respeito ao contraditório.

Calha considerar que o Superior Tribunal de Justiça decidiu, por unanimidade, em recente acórdão (Edcl no Recurso Especial nº 1.280.825, julgado em 27/06/2017), que não existe qualquer vício ou surpresa na utilização de dispositivo legal não previamente invocado, ante a evidente distinção entre “fundamento jurídico” e “fundamento legal”, inclusive à luz do Novo CPC, nas palavras da Ministra Maria Isabel Galotti:

“2. O "fundamento" ao qual se refere o art. 10 do CPC/2015 é o **fundamento jurídico** - circunstância de fato qualificada pelo direito, em que se baseia a pretensão ou a defesa, ou que possa ter influência no julgamento, mesmo que superveniente ao ajuizamento da ação - não se confundindo com o **fundamento legal (dispositivo de lei regente da matéria)**. A aplicação do princípio da não surpresa não impõe, portanto, ao julgador que informe previamente às partes quais os dispositivos legais passíveis de aplicação para o exame da causa. O conhecimento geral da lei é presunção jure et de jure.”

Destaque-se o voto elucidativo da Ministra Maria Isabel Galotti, no julgamento do Edcl no Recurso Especial nº 1.280.825:

Penso que o "fundamento" ao qual se refere o art. 10 é o fundamento jurídico - causa de pedir, circunstância de fato qualificada pelo direito, em que se baseia a pretensão ou a defesa, ou que possa ter influência no julgamento, mesmo que superveniente ao ajuizamento da ação, conforme art. 493 do CPC/2015) - não se confundindo com o fundamento legal (dispositivo de lei regente da matéria).

Lembro a distinção feita por Vicente Greco Filho:

"O fato e o fundamento jurídico do pedido são a causa de pedir, na expressão latina, a causa petendi. Antes de mais nada é preciso observar que o fundamento jurídico é diferente do fundamento legal; este é a indicação (facultativa, porque o juiz conhece o direito) dos dispositivos legais a serem aplicados para que seja decretada a procedência da ação; aquele (que é de descrição essencial) refere-se à relação jurídica e fato contrário do réu que vai justificar o pedido de tutela jurisdicional." (Direito Processual Civil Brasileiro, 2º Volume, 22ª ed., pg. 136).

Se ao autor e ao réu não é exigido que declinem, na inicial e na contestação, o fundamento legal, mas apenas o fundamento jurídico, não faz sentido supor que o magistrado deva proferir despacho prévio à sentença enumerando todos os dispositivos legais possivelmente em tese aplicáveis para a solução da causa.

Os fatos da causa devem ser submetidos ao contraditório, não o ordenamento jurídico, o qual é de conhecimento presumido não só do juiz (iura novit curia), mas de todos os sujeitos ao império da lei, conforme presunção jure et de jure (art. 3º da LINDB).

A subsunção dos fatos à lei deve ser feita pelo juiz no ato do julgamento e não previamente, mediante a pretendida submissão à parte, pelo magistrado, dos dispositivos legais que possam ser cogitados para a decisão do caso concreto. Da sentença, que subsumiu os fatos a este ou àquele artigo de lei, caberá toda a sequência de recursos prevista no novo Código de Processo Civil.

A aventada exigência de que o juiz submetesse a prévio contraditório das partes não apenas os fundamentos jurídicos, **mas também os dispositivos legais (fundamento legal) que vislumbrasse de possível incidência**, sucessivamente, em relação aos pressupostos processuais, condições da ação, prejudiciais de mérito e ao próprio mérito, inclusive pedidos sucessivos ou alternativos, entravaria o andamento dos processos, conduzindo ao oposto da eficiência e celeridade desejáveis. **Seria necessário exame prévio da causa pelo juiz, para que imaginasse todos os possíveis dispositivos legais em tese aplicáveis, cogitados ou não pelas partes, e a prolação de despacho submetendo artigos de lei** - cujo desconhecimento não pode ser alegado sequer pelos leigos - ao contraditório, sob pena de a lei vigente não poder ser aplicada aos fatos objeto de debate na causa.

A discussão em colegiado, com diversos juízes pensando a mesma causa, teria que ser paralisada a cada dispositivo legal aventado por um dos vogais, a fim de que fosse dada vista às partes. Grave seria o entrave a marcha dos processos, além de fértil campo de nulidades.

O absurdo da conclusão revela, data maxima venia, o equívoco da premissa.”

Por conseguinte, cabe ao julgador, ao examinar a divergência jurisprudencial, apreciar os fatos e aplicar o direito a eles inerente. Essa linha de entendimento está agasalhada na Súmula nº 456 do Supremo Tribunal Federal:

“O Supremo Tribunal Federal, conhecendo do recurso extraordinário, julgará a causa, **aplicando o direito à espécie.**” (grifei)

Nem mesmo no processo penal, no qual se debate sobre direito individual de magnitude da liberdade de locomoção, vigora a imaginada regra do “tudo ou nada” que a Embargante supõe existir, para o processo administrativo fiscal. Colha-se, no ponto, o seguinte exemplo:

“PROCESSO PENAL. RECURSO EM HABEAS CORPUS. ROUBO MAJORADO. DESCLASSIFICAÇÃO PARA RECEPÇÃO. SENTENÇA CONDENATÓRIA. CRIMES OCORRIDOS EM LOCAIS DISTINTOS. ALEGAÇÃO DE INCOMPETÊNCIA DO JUÍZO. PRINCÍPIO DA PERPETUATIO JURISDICTIONIS. ART. 81 DO CPP. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA. RECURSO NÃO PROVIDO.

2. O acusado se defende dos fatos a ele imputados e não da qualificação jurídica definida na denúncia, a qual poderá, inclusive, ser revista pelo julgador (emendatio libelli), desde que não haja alteração da narrativa fática dada pelo órgão acusador, nos termos do art. 383 do Código de Processo Penal.” (RHC 58987 / SP, Dje 26/06/2018)

Assim, está claro que não viola o contraditório, nem mesmo em sede de processo penal, a aplicação, pelo julgador, de dispositivo legal não previamente invocado, desde que esteja demonstrado que o acusado tenha compreendido os fatos da acusação.

Sustenta-se, pois, inexistir, na espécie, violação ao devido processo legal, uma vez percorridas todas as fases do processo administrativo fiscal com a observância do dever de oferecer à Embargante as possibilidades ao exercício do contraditório e da ampla defesa, além de lhe garantir o direito à obtenção de uma decisão devidamente motivada. Desse modo, assegurou-se ao contribuinte o direito de ser informado dos pressupostos de fato e de direito determinantes da decisão, cumprindo-se o mandamento do artigo 2º, parágrafo único, inciso VII, da Lei nº 9.784/1999.

Por último, impende assinalar que os fatos descritos nos autos ocorreram em 2005 e 2006, quando estava em vigor o artigo 13, inciso III, da Lei nº 9.249/1995. Diante disso, o voto vencedor deveria aplicar, como efetivamente aplicou, a lei tributária vigente no tempo dos fatos da acusação, em atendimento ao artigo 105 do CTN, *verbis*:

"Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116."

Nesses termos, não há que se falar em omissão. Cabíveis, porém, os presentes Embargos, quanto à alegação de obscuridade, motivo por que devem ser acolhidos, suprimindo-a nos termos aqui expostos, sem efeitos infringentes.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa