



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16682.720523/2019-01  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1402-006.777 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de março de 2024  
**Recorrente** GERDAU ACOS LONGOS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

**Ano-calendário: 2014, 2015**

**AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.**

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada.

**ÁGIO. GLOSA DA DESPESA. PRETENSÃO DE EXTENSÃO DA DECISÃO PARA ANULAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL AUFERIDO POR TERCEIROS. IMPOSSIBILIDADE DE PLEITEAR DIREITO ALHEIO EM NOME PRÓPRIO.**

Incabível a extensão a terceiros dos efeitos decorrentes de decisão proferida nos autos onde se discute a indedutibilidade de ágio interno, ainda que se trate da empresa do mesmo grupo econômico que tenha, como contrapartida, auferido ganho de capital na mesma operação, tendo em vista a ilegitimidade para pleitear direito alheio em nome próprio, nos termos do artigo 18 do CPC, de aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal por força do artigo 15 do mesmo códex.

**INCENTIVO FISCAL. PROGRAMAS SOCIAIS. CABIMENTO DO RECÁLCULO DA DEDUÇÃO PELO AUMENTO DOS LIMITES DECORRENTES DA AUTUAÇÃO.**

Se o lançamento tributário alterou os limites legais para a fruição dos benefícios fiscais e o Recorrente apresentou comprovação do cumprimento dos requisitos legais, as deduções devem ser aceitas, devendo ser considerado os valores dos incentivos fiscais passíveis de serem utilizados indicados no próprio Auto de Infração, devendo ser considerado o saldo dos incentivos fiscais, mais especificamente 1) Programa de Alimentação ao Trabalhador; 2) atividades culturais ou artísticas, inclusive projetos culturais devidamente aprovados na forma do PRONAC- Programa Nacional de Apoio à Cultura; 3) atividades de Caráter Desportivo; 4) Fundo dos Direitos da Criança e do Adolescente; 5) Fundos dos Direitos do Idoso; 6) Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa Com Deficiência (PRONAS/PCD).

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Ano-calendário: 2014, 2015**

**CSLL. AUTO DE INFRAÇÃO. DESNECESSIDADE DA INDICAÇÃO DE TODOS OS DISPOSITIVOS LEGAIS INERENTES AO TRIBUTO, DESDE QUE SEJA POSSÍVEL EXTRAIR, DA CONJUGAÇÃO DA DESCRIÇÃO DOS FATOS E DA LEGISLAÇÃO REFERIDA, A EXATA NATUREZA DA ACUSAÇÃO, DE MODO A ASSEGURAR AO CONTRIBUINTE O PLENO EXERCÍCIO DO DIREITO DE AMPLA DEFESA E AO CONTRADITÓRIO. CONSTANDO A CAPITULAÇÃO LEGAL DO AUTO DE INFRAÇÃO DE IRPJ, É DESNECESSÁRIA A SUA REPLICAÇÃO NO AUTO DE INFRAÇÃO DE CSLL. NULIDADE INEXISTENTE.**

Ao se referir à obrigatoriedade de o lançamento de ofício indicar a disposição legal infringida, o art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, não exige que todos os dispositivos legais inerentes a determinado tributo sejam arrolados no auto de infração. Isto porque o sistema tributário brasileiro é formado por um complexo e extenso emaranhado legislativo, enredado por várias disposições que tratam de aspectos centrais e orbitais da constituição do crédito tributário, normalmente entrelaçadas entre si, que não necessitam ser taxativamente arroladas pela fiscalização, desde que seja possível extrair, da conjugação da descrição dos fatos e da legislação referida, a exata natureza da acusação, de modo a assegurar ao contribuinte o pleno exercício do direito de ampla defesa e ao contraditório.

Constando do lançamento de IRPJ os principais dispositivos legais relativos à infração, não necessitam ser replicados no lançamento de CSLL, uma vez que a esta se aplicam as mesmas normas de apuração da base de cálculo daquele, nos termos do art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996, e do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995.

**MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.**

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, i.i) afastar a preliminar de nulidade arguida; i.ii) entender incabível a extensão dos efeitos decorrentes de decisão proferida nos presentes autos a terceiros, ainda que se trate de empresas do mesmo grupo

econômico, carecendo a Recorrente de legitimidade para pleitear direito alheio em nome próprio, nos termos do artigo 18 do CPC, de aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal por força do artigo 15 do mesmo código; ii) por voto de qualidade, ii.i) negar provimento ao recurso voluntário, ii.i.i) em relação aos lançamentos de IRPJ e de CSLL perpetrados pelo Fisco, vencidos o Relator e os Conselheiros Ricardo Piza Di Giovanni e Alessandro Bruno Macêdo Pinto, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor deste item o Conselheiro Maurício Novaes Ferreira; ii.i.ii) em relação aos lançamentos de multa isolada, vencidos o Relator e os Conselheiros Ricardo Piza Di Giovanni e Alessandro Bruno Macêdo Pinto. Designado para redigir o voto vencedor deste item o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone; ii.ii) dar provimento ao pedido da recorrente de que, vencida no mérito e mantidos os lançamentos, seja-lhe permitido ajustar os valores dos incentivos fiscais calculados à época, vencidos o Relator e os Conselheiros Maurício Novaes Ferreira e Alessandro Bruno Macêdo Pinto. Designado para redigir o voto vencedor neste item, o Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Redator designado

(assinado digitalmente)

Jandir José Dalle Lucca – Relator

(assinado digitalmente)

Maurício Novaes Ferreria – Redator designado

(assinado digitalmente)

Ricardo Piza Di Giovanni – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Jandir Jose Dalle Lucca, Mauricio Novaes Ferreira, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

## Relatório

1. Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 1001/1031) interposto em face do v. acórdão de fls. 933/974, que julgou improcedente a impugnação de fls. 600/646 para o fim de manter integralmente as exigências descritas nos Autos de Infração lavrados em 10.09.2019, relativamente aos lançamentos de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) dos anos-calendário de 2014 e 2015 (fls. 568/590).

2. Para melhor compreensão a respeito da matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o relatório da r. decisão recorrida:

Trata-se de impugnação a lançamentos tributários do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica-IRPJ (fls 568/579) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL (fls 580/590), com fatos geradores ocorridos nos anos 2014 e 2015, levantados sob o regime do lucro real.

Foram ainda **aplicadas** multas isoladas (50%) sobre débitos de estimativa de IRPJ e CSLL não recolhidas, com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei 11.488/2007.

O crédito tributário total formalizado perfaz no montante de **R\$ 471.288.735,89**, já computados as multas de ofício isolada (50%) e conjunta (75%) e os juros moratórios (Selic).

De acordo com a Descrição dos Fatos contida nos Autos de Infração, o contribuinte, em relação a cada tributo, incorrera nas seguintes infrações:

### Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica-IRPJ

#### **ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL INFRAÇÃO: CUSTO/DESPESA INDEDUTÍVEL - ÁGIO INDEDUTÍVEL**

*Falta de adição, ao Lucro Real do período, de despesas referentes à amortização de ágio não dedutível. Descrição detalhada dos fatos e enquadramento legal conforme Termo de Verificação Fiscal, parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração, e demais anexos a seguir.*

#### **EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS - ÁGIO INDEDUTÍVEL**

*Exclusão indevida do Lucro Real referente a ágio não dedutível. Valores relativos à reversão/amortização da "Provisão para Ajuste/Perda por Incorporação". Descrição detalhada dos fatos e enquadramento legal conforme Termo de Verificação Fiscal, parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração, e demais anexos a seguir.*

#### **MULTA OU JUROS ISOLADOS INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS/ANTECIPAÇÕES MENSAS**

*Multa exigida em função da falta/insuficiência de recolhimento das estimativas/antecipações mensais do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica. Descrição detalhada dos fatos e enquadramento legal conforme Termo de Verificação Fiscal, parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração, e demais anexos a seguir.*

### Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL

#### **CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS INFRAÇÃO: CUSTOS/DESPESAS INDEDUTÍVEIS - MULTAS INDEDUTÍVEIS**

*Falta de adição à base de cálculo da CSLL de despesas com multas por infrações. Descrição detalhada dos fatos e enquadramento legal conforme Termo de Verificação Fiscal, parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração, e demais anexos a seguir.*

**CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS INFRAÇÃO:**  
**CUSTOS/DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS - DOAÇÕES/PATROCÍNIOS**  
**INDEDUTÍVEIS**

*Falta de adição à base de cálculo da CSLL das Despesas com Patrocínios/Doações Culturais. Descrição detalhada dos fatos e enquadramento legal conforme Termo de Verificação Fiscal, parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração, e demais anexos a seguir.*

**CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS INFRAÇÃO:**  
**CUSTOS/DESPESAS INDEDUTÍVEIS - ÁGIO INDEDUTÍVEL**

*Falta de adição, à base de cálculo da CSLL, das despesas referentes à amortização de ágio não dedutível. Descrição detalhada dos fatos e enquadramento legal conforme Termo de Verificação Fiscal, parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração, e demais anexos a seguir.*

**EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL**  
**INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS - ÁGIO INDEDUTÍVEL**

*Exclusão indevida da base de cálculo da CSLL referente a ágio indedutível. Valores relativos à reversão/amortização da "Provisão para Ajuste/Perda por Incorporação". Descrição detalhada dos fatos e enquadramento legal conforme Termo de Verificação Fiscal, parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração, e demais anexos a seguir.*

**MULTA OU JUROS ISOLADOS INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA**  
**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA**

*Multa exigida em função da falta/insuficiência de recolhimento das estimativas/antecipações mensais da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Descrição detalhada dos fatos e enquadramento legal conforme Termo de Verificação Fiscal, parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração, e demais anexos a seguir.*

Por bem fundamentar os fatos, transcreve-se parte do **Termo de Verificação Fiscal** (fls. 536/566), a seguir:

### **III.1 – DO ÁGIO INDEDUTÍVEL.**

*Conforme noticiado na resposta apresentada ao Termo de Intimação 01 do procedimento fiscal que ora se relata, bem como na resposta apresentada ao Termo de Intimação 01 do procedimento fiscal anteriormente realizado (Resposta ao Termo de Intimação 01 do Processo Administrativo 16682.720556/2018-61), os valores relativos ao ágio deduzido pela fiscalizada no decorrer dos anos de 2014 e 2015 tiveram origem no processo de cisão parcial da sociedade GERDAU AÇOMINAS SA, realizada em 29/07/2005, em decorrência da qual, ela, a fiscalizada, na qualidade de sucessora, recebeu, segundo informado, valores a título de ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura no montante de R\$4.958.885.261,29.*

*A cisão parcial a que se refere a fiscalizada teve origem, por sua vez, em reorganização societária ocorrida a partir de dezembro de 2004, envolvendo várias sociedades empresárias vinculadas ao grupo Gerdau, que, através de uma sequência de operações de integralização de capital, incorporação e, por fim, cisão parcial, gerou um ágio artificial que foi indevidamente aproveitado por várias empresas do grupo, entre elas a fiscalizada.*

*Com vistas ao perfeito entendimento das infrações apuradas e considerando as diversas operações ocorridas até a efetiva amortização e dedução desse ágio pela fiscalizada, procederemos a seguir ao relato detalhado quanto à sua origem e formação e, após, à abordagem acerca dos dispositivos legais que regem o tratamento contábil e fiscal a ser dado ao ágio constituído por ocasião da aquisição de investimentos/participações societárias, bem como acerca das razões pelas quais esse ágio aproveitado pela fiscalizada configura-se como ágio indedutível para fins fiscais.*

*Todas essas operações estão relatadas no Processo Administrativo Fiscal 16682.720271/2011-54, decorrente da ação fiscal a partir da qual restou comprovada*

a indedutibilidade do aludido ágio, já inclusive julgada e mantida em todas as instâncias do julgamento administrativo. Trazemos as mesmas mais uma vez à colação no intuito de possibilitar a completa compreensão dos fatos. Os documentos que deram origem aos registros contábeis e demais documentos comprobatórios citados ao longo deste relato, tais como atas de assembleias, Protocolos, Justificativas, inclusive os lançamentos e razões contábeis, seguem anexados ao respectivo Processo Administrativo Fiscal. Vejamos a cronologia das operações ocorridas até o momento em que se iniciaram as amortizações e deduções desse ágio pela ora fiscalizada:

**1º - Elaboração de Laudo de Avaliação das participações detidas por GERDAU SA em GERDAU AÇOMINAS SA e em GERDAU INTERNATIONAL EMPREENDIMENTOS LTDA.**

Em 22/12/2004, foi elaborado, pela empresa Metal Engenharia e Representações, a pedido da GERDAU SA (CNPJ 33.611.500/0001-19), Laudo de Avaliação Econômica das participações que esta - GERDAU SA - detinha nas sociedades GERDAU AÇOMINAS SA e GERDAU INTERNATIONAL EMPREENDIMENTOS LTDA (CNPJ 87.040.598/0001-20), cujo resultado foi assim resumido:

(Em R\$ mil)

Empresa	Valor Econômico da Empresa	Participação da GERDAU SA	Valor Econômico da Participação
Gerdau Açominas SA	14.972.155	91,4912%	13.698.283
Gerdau Intern. Empreend. LTDA	6.701.684	94,8871%	6.358.981
- Ativos na América do Sul (1)	1.528.373	94,8871%	1.450.275

(1) Valor da Participação indireta de GERDAU INTERNATIONAL nas seguintes empresas: GERDAU Chile Inversiones Ltda (99,9916%), GERDAU Laisa SA (99,8000%) e SIPAR Aceros SA (38,1767%).

Antes dessa avaliação, este investimento em GERDAU AÇOMINAS SA, agora avaliado em R\$13.698.283.480,00, estava registrado na contabilidade de GERDAU SA pelo valor de R\$4.479.918.909,94 (vide respectivo Razão Contábil). Destaca-se esta participação em específico porque foi dela que se originou o suposto ágio que veio a ser aproveitado pela ora fiscalizada.

**2º - Aumento do capital da GERDAU PARTICIPAÇÕES SA (antiga SIDERÚRGICA RIOGRANDENSE SA) com a utilização das participações detidas por GERDAU SA em GERDAU AÇOMINAS SA e em GERDAU INTERNATIONAL EMPREENDIMENTOS LTDA.**

Em 29/12/2004, foi realizada Assembleia Geral Extraordinária na SIDERÚRGICA RIOGRANDENSE SA (CNPJ 89.011.746/0001-04), na qual foi deliberada e aprovada a alteração de sua denominação social para GERDAU PARTICIPAÇÕES SA, bem como o aumento de seu capital social de R\$422.360,00 para R\$15.227.078.630,00, mediante a emissão de 9.248.942.700 ações ordinárias, a serem subscritas e integralizadas pela sua acionista e controladora GERDAU SA (GERDAU SA já detinha antes dessa assembléia 99,9844% do capital da SIDERÚRGICA RIOGRANDENSE SA).

Para efetuar essa subscrição, e conseqüente integralização, a GERDAU SA utilizou-se então daquelas participações que possuía em GERDAU AÇOMINAS SA e em GERDAU INTERNATIONAL EMPREENDIMENTOS LTDA. cotadas estas agora pelos seus valores econômicos apontados no citado Laudo de Avaliação datado de 22/12/2004:

a) No caso da GERDAU AÇOMINAS SA, utilizou 100% da participação detida, considerada esta pelo valor econômico de R\$13.698.283.480,00; e b) No caso da GERDAU INTERNATIONAL EMPREENDIMENTOS LTDA, utilizou 22,8% da participação detida, considerada pelo valor econômico de R\$1.528.372.790,00.

Após essa integralização, a GERDAU AÇOMINAS SA passou a ser controlada direta de GERDAU PARTICIPAÇÕES SA. uma vez que esta última - GERDAU PARTICIPAÇÕES SA - passou a deter os quase 92% das ações que até então GERDAU SA detinha em GERDAU AÇOMINAS SA.

Por sua vez, a GERDAU SA, que já era controladora direta da SIDERÚRGICA

RIOGRANDENSE SA (atual GERDAU PARTICIPAÇÕES SA), com 99,9844% de seu capital, tem essa participação aumentada para 99,9999%, ao mesmo tempo em que mantém o controle, agora por via indireta, de GERDAU AÇOMINAS SA. Veja-se, na operação realizada não houve, portanto, qualquer alienação ou aquisição de controle societário. GERDAU SA permaneceu, como de fato já era, controladora de ambas as sociedades.

Antes desse aumento de capital, a SIDERÚRGICA RIOGRANDENSE SA (agora GERDAU PARTICIPAÇÕES SA) era empresa praticamente inoperante, apresentava resultados absolutamente inexpressivos (vide respectivas Demonstrações do Resultado do Exercício apresentadas para os cinco anos anteriores a esse aumento de capital), dado o porte das empresas do grupo Gerdau. Com a integralização desse aumento de capital, correspondente a mais de 36 mil vezes em relação ao valor do seu capital original, é "reativada" na condição de expressiva holding para, apenas quatro meses depois, ser extinta por incorporação, como mais a seguir se verá.

**3º - Baixa, na contabilidade de GERDAU SA, dos Investimentos relativos à GERDAU AÇOMINAS SA e GERDAU INTERNATIONAL EMPREENDIMENTOS LTDA.**

Na mesma data, em 29/12/2004, a GERDAU SA promoveu a baixa, em sua contabilidade, da totalidade do investimento na GERDAU AÇOMINAS SA e de parte do investimento em GERDAU INTERNATIONAL EMPREENDIMENTOS LTDA e procedeu ao registro do aumento do valor do investimento na GERDAU PARTICIPAÇÕES SA, ocorrido em função do aumento de capital realizado.

Em decorrência dessas operações, registrou um "ganho" no montante de R\$10.347.317.617,46, sendo a parcela desse ganho, no valor de R\$9.460.436.468,30, relativa às ações da GERDAU AÇOMINAS SA e a outra parcela, no valor de R\$ 886.881.149,16, relativa às ações da GERDAU INTERNATIONAL EMPREENDIMENTOS LTDA:

Descrição	Valor (em Reais)
Investimento em GERDAU PARTICIPAÇÕES	15.226.656.270,00
Baixa do Inv. em GERDAU AÇOMINAS	-4.479.918.909,94
Baixa do Deságio ref. ao Inv. em GERDAU AÇOMINAS	242.071.898,24
Baixa do Inv. em GERDAU INTERNATIONAL	-641.491.640,84
<b>Ganho de Capital registrado por GERDAU SA</b>	<b>10.347.317.617,46</b>

Note-se que o montante do "ganho" equivale à diferença entre o valor contábil das ações utilizadas para efetivar o aumento de capital (R\$4.479.918.909,94 - R\$242.071.898,24 + R\$641.491.640,84) e o valor econômico a elas atribuído no Laudo de Avaliação datado de 22/12/2004 (R\$13.698.283.480,00 + R\$1.528.372.790,00).

Esse "ganho" foi contabilizado pela GERDAU SA na conta 370030 (Receita Não Operacional — Ganho na Alienação de Investimento). Consta de seu Relatório de Administração referente ao ano de 2004 nota na qual tal valor é identificado como sendo ganho de capital não realizado, apresentado como conta redutora da respectiva capitalização - A empresa informou (resposta anexada aos autos) que a tributação desse valor foi diferida com base no art. 36 da Lei 10.637/2002.

**4º - Registro, em GERDAU PARTICIPAÇÕES SA, dos investimentos referentes à GERDAU AÇOMINAS SA e GERDAU INTERNATIONAL EMPREENDIMENTOS LTDA e do "ágio" em valor correspondente à diferença entre o valor contábil dos investimentos e o valor econômico apontado no citado Laudo de Avaliação.**

Também em 29/12/2004, a GERDAU PARTICIPAÇÕES SA efetuou a contabilização do referido aumento de capital e do "ágio" no valor correspondente à diferença entre o valor contábil dos investimentos e o valor econômico apontado no Laudo de Avaliação datado de 22/12/2004. O lançamento foi efetuado às seguintes contas contábeis:

D/C Conta Contábil	Valor (em Reais)
D Cta 130012 – Inv. Cta. Vir. Patr. - GERDAU AÇOMINAS SA	4.479.918.909,94
D Cta 131060 – Ágio – GERDAU AÇOMINAS SA*	9.218.364.570,06
D Cta 130020 – Inv. Cta. Vir. Patr. - GERDAU INTERN EMPREENDIM LTDA	641.491.640,84
D Cta 131059 – Ágio – GERDAU INTERNATIONAL EMPREENDIM LTDA	886.881.149,16
C Cta 240000 – Capital Social – Ações Ordinárias – País	15.226.656.270,00

Razões Contábeis anexadas ao Processo Administrativo Fiscal.

\*O deságio registrado na contabilidade de GERDAU SA fez com que o ágio contabilizado em GERDAU PARTICIPAÇÕES SA resultasse menor que o ganho de capital apurado em GERDAU SA [R\$9.480.436.468,30(ganho) – R\$242.071.898,24(deságio) = R\$9.218.364.570,06 (ágio registrado em GERDAU PARTICIPAÇÕES)].

**5º - Assinatura de Protocolo de Intenções com vistas à incorporação de GERDAU PARTICIPAÇÕES SA por sua controlada GERDAU AÇOMINAS SA.**

Em 28/04/2005, foi firmado Protocolo de Intenções entre GERDAU SA, GERDAU AÇOMINAS SA e GERDAU PARTICIPAÇÕES SA com vistas à incorporação desta última - a GERDAU PARTICIPAÇÕES SA - por sua controlada GERDAU AÇOMINAS SA. Conforme Protocolo de Intenções e Proposta de Justificativa firmados, a incorporação seria efetivada em 09/05/2005, considerando-se o acervo líquido a ser incorporado pelo seu valor patrimonial em 31/03/2005, adicionado do acréscimo decorrente de um aumento de capital, a ser efetivado em 06/05/2005 - portanto antes da incorporação, mas depois de firmado o protocolo - pelo Banco Itaú BBA SA.

Não houve mudança de controle em decorrência desse aumento de capital pelo Banco ITAU BBA SA eis que a participação adquirida pelo banco (na prática na GERDAU AÇOMINAS pois GERDAU PARTICIPAÇÕES seria extinta em três dias) alcançou apenas 3,39% do capital, permanecendo GERDAU SA dona dos demais 96,61%.

Ainda no mês de abril/2005, a GERDAU PARTICIPAÇÕES SA, se antecipando à incorporação que seria levada a efeito somente em 09/05/2005, promove a constituição, nos termos do art. 6º da IN CVM 319/1999, de provisão em valor equivalente a 66% do ágio relativo à participação detida na GERDAU AÇOMINAS SA ( $9.218.364.570,06 \times 66\% = 6.084.120.616,23$ ).

O citado artigo 6º é aquele que determina que, em relação ao ágio ou deságio resultante da aquisição de companhia aberta que vier a incorporar sua controladora, seja constituída provisão no montante mínimo equivalente à diferença entre o valor do ágio e o do benefício fiscal decorrente de sua amortização (estimado em 34%, sendo 25% referente ao IRPJ mais 9% referente à CSLL), a ser revertida proporcionalmente à amortização do ágio/deságio.

A provisão então constituída passou a constar do Balanço Patrimonial de GERDAU PARTICIPAÇÕES SA referente a abril/2005 como conta redutora do respectivo ágio.

**6º - Incorporação de GERDAU PARTICIPAÇÕES SA por sua controlada GERDAU AÇOMINAS SA a transferência do ágio para a contabilidade de GERDAU AÇOMINAS SA.**

Em 09/05/2005, portanto apenas quatro meses após a "reativação" da antiga SIDERÚRGICA RIOGRANDENSE, atual GERDAU PARTICIPAÇÕES SA, ela é incorporada pela sua controlada GERDAU AÇOMINAS SA. A incorporação é aprovada nas assembleias realizadas na mesma data em ambas as sociedades, nos termos em que prevista no Protocolo de Intenções firmado em 28/04/2005 (vide respectivas atas de aprovação datadas de 09/05/2005).

Com a incorporação promove-se então a transferência, para a GERDAU AÇOMINAS SA, do ágio no valor de R\$9.218.364.570,06 e da provisão no valor de R\$6.084.120.616,23. O ágio é por ela registrado na conta "Diferido - Perda por Incorporação Gerdau Participações (conta 180140)" e a provisão na conta "Diferido - Provisão Ajuste Perda p/ Incorporação (conta 180145)". O ágio passa a ser amortizado por GERDAU AÇOMINAS SA. A provisão passa a ser revertida contabilmente na mesma proporção que o ágio. O valor da provisão é registrado na parte B do LALUR para ser excluído na medida em que ocorre a sua reversão na contabilidade. A diferença entre o valor do ágio e o valor da provisão, no montante de R\$3.134.243.953,83, é contabilizada na conta -250010 - Reserva de Capital -Ágio na Emissão de Ações" (vide Balanço de GERDAU AÇOMINAS SA em 30/06/2005).

**7º - Assinatura do Protocolo de Intenções com vistas à cisão parcial de GERDAU AÇOMINAS SA e à transferência de parte de seu acervo líquido, e do ágio, para GERDAU AÇOS LONGOS SA (fiscalizada).**

*Em 19/07/2005, foi firmado Protocolo de Intenções com vistas à cisão parcial de GERDAU AÇOMINAS SA. O Protocolo foi firmado pela GERDAU AÇOMINAS SA e pela GERDAU AÇOS LONGOS SA (fiscalizada), e por mais três empresas do grupo Gerdau (GERDAU AÇOS ESPECIAIS SA, GERDAU COMERCIAL DE AÇOS SA e GERDAU AMÉRICA DO SUL PARTICIPAÇÕES SA), e previa então a incorporação das respectivas parcelas cindidas pelas sociedades dele signatárias.*

*Na mesma data, foi firmada a Proposta e Justificação da cisão a ser apresentada pela administração da GERDAU AÇOMINAS SA na Assembleia Geral Extraordinária convocada para 29/07/2005.*

*O Protocolo de Intenções e a Proposta e Justificação firmados dispunham que a cisão teria como data efetiva o dia 30/07/2005; tomaria como base o acervo líquido da GERDAU AÇOMINAS SA, avaliado pelo seu valor contábil em 3070672005, totalizando R\$6.958.715.521,19; e que o valor a ser cindido, no montante de R\$3.730.071.611,09, seria incorporado pelas quatro sociedades acima mencionadas. À GERDAU AÇOS LONGOS SA, ora fiscalizada, caberia a incorporação da parte do acervo líquido correspondente ao montante de R\$2.207.849.217,93, composto pelos valores contábeis dos bens, direitos e obrigações vinculados à atividade de aços longos e por parcela daquele ágio obtido a partir da incorporação da GERDAU PARTICIPAÇÕES SA.*

**8º - Elaboração do Laudo de Avaliação do acervo líquido de GERDAU AÇOMINAS SA para fins da cisão parcial pactuada.**

*Em 28/07/2005, foi elaborado o Laudo de Avaliação do acervo líquido da GERDAU AÇOMINAS SA para fins da cisão parcial pactuada.*

*Conforme já constava do Protocolo de Intenções, a avaliação foi feita com base no valor contábil dos ativos e passivos na data-base de 30/06/2005, tendo sido avaliado em R\$6.958.715.521,19 o total do acervo líquido da GERDAU AÇOMINAS SA e em R\$2.207.849.217,93 o valor da parcela cindida a ser Incorporada pela GERDAU AÇOS LONGOS SA (fiscalizada), bem como identificados os ativos/passivos que comporiam esses valores.*

*Na referida data-base (30/06/2005), o ágio e respectivas provisões e reserva, transferidos para GERDAU AÇOMINAS SA em função da incorporação da GERDAU PARTICIPAÇÕES SA encontravam-se registrados na contabilidade de GERDAU AÇOMINAS SA (vide Balanço Patrimonial em 30/06/2005) pelos seguintes valores:*

*a) O ágio, registrado na conta "Diferido - Perda por Incorporação Gerdau Participações (conta 180140)", pelo valor de R\$9.064.725.160,56, que corresponde ao montante total do ágio transferido (R\$9.218.364.570,06) deduzido das amortizações mensais relativas aos meses de maio/2005 e junho/2005 (R\$9.218.364.570,06 x 2/120 avos=R\$153.639.409,50);*

*b) A provisões constituída em observância do disposto na IN CVM 319/99, registrada na conta "Diferido - Provisões Ajuste Perda p/ Incorporação (conta 180145)", pelo valor de R\$5.982.718.605,96, que corresponde ao montante originariamente constituído (R\$6.084.120.616,23) deduzido das reversões mensais relativas aos meses de maio/2005 e junho/2005 (R\$6.084.120.616,23 x 2/120 avos=RS101.402.010,27);*

*c) A diferença entre os valores originais do ágio e a provisões, registrada na conta "Reserva de Capital - Ágio na Emissão de Ações (250010)", pelo valor de R\$3.134.243.953,83.*

*Conforme o Laudo de Avaliação da cisão, à GERDAU AÇOS LONGOS SA seriam então transferidos, entre outros ativos/passivos:*

*a) parcela do ágio, no valor de R\$4.958.885.261,29, que se encontrava registrado na conta contábil "Diferido - Perda por Incorporação Gerdau Participações (conta 180140)";*

*b) parcela da respectiva provisões, no valor de R\$3.272.864.272,44, que se encontrava*

registrada na conta contábil "Diferido - Provisão Ajuste Perda p/ Incorporação (conta 180145)";

c) parcela da respectiva reserva de ágio, no valor de R\$1.686.020.988,85, correspondente à diferença entre as duas contas - perda e provisão, que se encontrava registrada na conta "Reserva de Capital - Ágio na Emissão de Ações (conta 250010)".

**9º - Cisão parcial da GERDAU AÇOMINAS SA e transferência de parte dos valores relativos ao "ágio" para a GERDAU AÇOS LONGOS SA.**

Em 29/07/2005, foi aprovada, em assembleias realizadas em ambas as sociedades, a cisão parcial de GERDAU AÇOMINAS SA e a Incorporação de parcela do acervo líquido cindido pela GERDAU AÇOS LONGOS SA (fiscalizada).

Como consequência, a GERDAU AÇOS LONGOS SA procedeu ao registro em sua escrituração contábil dos valores relativos ao ágio e às respectivas provisão e reserva transferidos de GERDAU AÇOMINAS SA. O valor do ágio, R\$4.958.885.261,29, na conta "180140 - Perda por Incorporação Gerdau Participações"; o valor da provisão, R\$3.272.864.272,44, na conta "180145 - Provisão Ajuste Perda por Incorporação GPAR"; e o valor da reserva, R\$1.686.020.988,85, na conta "250016 - Reserva de Capital - Ágio IN CVM 349" (Does. 01 a 04 da resposta ao Termo de Intimação 03 do Processo Administrativo Fiscal 16682.72055672018-61).

Os valores inicialmente registrados sofreram um ajuste de modo a deles afastar a parcela relativa à amortização do mês de julho/2005 que havia sido efetuada ainda pela GERDAU AÇOMINAS SA e os montantes que passaram a ser efetivamente amortizados pela fiscalizada foram os de R\$4.916.860.809,92', relativamente ao ágio, e de R\$3.245.128.134,34, relativamente à provisão.

**10º - Início da amortização e Indevida dedução do "ágio" por parte da fiscalizada, GERDAU AÇOS LONGOS SA.**

A partir de agosto/2005, dá-se início, por parte da fiscalizada, à indevida economia tributária. A fiscalizada passa a amortizar, por um prazo de 117 meses (pois já havia ocorrido a amortização de três meses na cindida), e a deduzir das bases de cálculo dos tributos devidos os valores relativos ao ágio recebido em função da incorporação do acervo líquido cindido de GERDAU AÇOMINAS SA, ágio esse gerado internamente, dentro de um mesmo grupo de sociedades sob controle comum, e criado artificialmente, sem que tenha havido qualquer desembolso real que lastreasse a sua formação.

Nos dois primeiros meses, agosto e setembro de 2005, a amortização do ágio e a reversão da provisão são feitas diretamente às contas "perda" e "provisão" (contas 180140 e 180145) e, a partir de outubro de 2005, mediante a utilização de duas contas retificadoras destas (contas retificadoras "185140 - Amortizações - Ágio s/ Perda por Incorporação GPAR" e "185145 - Amortizações - Provisão Ajuste Perda p/ Incorporação GPAR"), de modo que daí em diante os saldos das contas "perda" e "provisão" permanecem inalterados e passam a figurar no Patrimônio Líquido da fiscalizada seguidos dos valores de suas respectivas contas retificadoras.

Os saldos das contas "perda" (conta 180140) e "provisão" (conta 180145) permaneceram então nos montantes de R\$4.832.811.907,18 e R\$3.189.655.858,74 respectivamente, valores estes que constaram, portanto, como saldos iniciais destas duas contas no ano-calendário de 2014 e as amortizações/reversões efetuadas até novembro/2014 seguiram registradas nas respectivas contas retificadoras (185140 e 185145).

Ainda em novembro/2014, em virtude de mudança no Plano de Contas Contábil da fiscalizada, os saldos das 180140 e 180145 foram transferidos para as novas contas "199534 - DIFERIDO - PROV. AJUSTE PERDA P/ INCORPORAÇÃO" e "199535 - DIFERIDO - PERDA POR INCORP.GERDAU PARTICIPAÇ" e OS saldos das contas 185140 e 185145 para as novas contas "199536 - (-) AMORTIZAÇÕES - ÁGIO S/PERDA POR INCORP. GP" e "199537 - (-) AMORTIZAÇÕES - PROV AJUSTE PERDA P/INCORP". A partir de Dezembro/2014 as amortizações/reversões

*passaram então a ser efetuadas em contrapartida dessas duas últimas contas (199536 e 199537).*

*Assim, no ano-calendário de 2014, tanto a amortização do ágio quanto a reversão da provisão foram feitas em contrapartida da conta de resultado "485060 - Despesas Não Operacional - Amortização de Diferido", conforme os seguintes lançamentos contábeis efetuados mensalmente:*

De Janeiro a Novembro/2014:

D - Conta 485060 – DESP NÃO OPER - AMORTIZAÇÃO DE DIFERIDO	42.024.451,37
C - Conta 185140 – AMORTIZAÇÕES - ÁGIO S/PERDA POR INCORP.GP	42.024.451,37

D - Conta 185145 – AMORTIZAÇÕES - PROV AJUSTE PERDA P/INCORP	27.736.137,90
C - Conta 485060 – DESP NÃO OPER - AMORTIZAÇÃO DE DIFERIDO	27.736.137,90

Razões Contábeis anexadas ao Processo Administrativo Fiscal

Dezembro/2014, em função de mudança no Plano de Contas Contábeis da fiscalizada (vide resposta ao Termo de Intimação 01 e respectivos Razões Contábeis):

D - Conta 485060 – DESP NÃO OPER - AMORTIZAÇÃO DE DIFERIDO	42.024.451,37
C - Conta 199536 – AMORTIZAÇÕES - ÁGIO S/PERDA POR INCORP.GP	42.024.451,37

D - Conta 199537 – AMORTIZAÇÕES - PROV AJUSTE PERDA P/INCORP	27.736.137,90
C - Conta 485060 – DESP NÃO OPER - AMORTIZAÇÃO DE DIFERIDO	27.736.137,90

Razões Contábeis anexadas ao Processo Administrativo Fiscal

*E no ano-calendário de 2015, em virtude nova mudança no Plano de Contas, as amortizações/reversões passaram a ser registradas mediante a utilização das seguintes contas contábeis:*

D - Conta 7050400023 – GASTOS GERAIS - AMORTIZAÇÃO DE DIFERIDO	42.024.451,37
C - Conta 3100050045 – AMORTIZAÇÕES - ÁGIO S/PERDA POR INCORP.GP	42.024.451,37

D - Conta 3100050046 – AMORTIZAÇÕES - PROV AJUSTE PERDA P/INCORP	27.736.137,90
C - Conta 7050400023 – GASTOS GERAIS - AMORTIZAÇÃO DE DIFERIDO	27.736.137,90

Razões Contábeis anexadas ao Processo Administrativo Fiscal

*Desse modo, o lucro contábil foi afetado pela amortização do ágio e pela reversão da provisão, o que acarretou sua redução num valor líquido mensal de R\$14.288.313,47 (R\$42.024.451,37 - R\$27.736.137,00 = R\$14.288.313,47). Concomitantemente, foi feita uma exclusão no lucro real e na base de cálculo da CSLL do valor relativo à reversão da provisão (R\$27.136.137,90).*

*O efeito tributário foi a redução, da base tributável do IRPJ e da CSLL devidos, no montante mensal de R\$42.024.451,37, anual de R\$504.293.416,40 em 2014 e anual de R\$168.097.807,30 em 2015 (quatro meses de amortização, o saldo do ágio a amortizar esgotou-se em abril/2015), como se pode verificar nas respectivas Demonstrações de Resultado do Exercício, Livros de Apuração do Real - LALUR, Livros de Apuração da Base de Cálculo da CSLL - LACS, demonstrativos "Planilha de Abertura das Outras Exclusões -IRPJ" e "Planilha de Abertura das Outras Exclusões - CSLL", estes dois últimos apresentados em resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal, e planilhas "LALUR - Detalhamento da Linha Outras Exclusões - 2015" e "LACS - Detalhamento da Linha Outras Exclusões-2015".*

Para a autuante, não se pode extrair do art. 7º da Lei 9.532, de 1997, ou ainda do art. 36 da Lei 10.637, de 2002, qualquer pressuposto de validação para um ágio gerado artificialmente. Por óbvio que tal dispositivo legal trata, como não poderia deixar de ser, do autêntico ágio, aquele que, a teor da doutrina contábil, surge “*de uma transação realizada dentro de uma relação de comutatividade, independência e de não preponderância das partes envolvidas*”, e que só é admitido numa transação quando efetivamente se trate de “*um resultado econômico obtido em um processo de compra e venda de ativos líquidos (net assets), quando estiverem envolvidas partes independentes não relacionadas, ou seja, quando o ágio for resultado de um processo de barganha comercial não viciado, que concorra para a formação de um preço justo dos ativos líquidos em apreço*”, sendo, portanto, “*inadmissível o surgimento de ágio em uma operação realizada dentro de um mesmo grupo econômico*”.

Na geração do ágio amortizado pelo contribuinte não houve partes independentes, mas tão somente pessoas jurídicas pertencentes ao mesmo grupo econômico e sob controle comum. A operação da qual se originou o ágio não redundou em ingresso de novos recursos porque não teve origem em pagamento algum efetuado pela expectativa de resultado futuro. No acervo líquido vertido da Gerdau Participações S/A para a Gerdau Açominas S/A (operação na qual

tem origem o inicial registro do ágio), a parcela de R\$9.218.364.570,06, representativa do ágio, tratou-se de mero ativo gerado internamente e pelo qual nada se pagou.

A Gerdau Participações S/A foi utilizada como empresa veículo para o aproveitamento do ágio, mesmo não tendo sido constituída no momento da subscrição de capital efetuada pela Gerdau S/A. Em dezembro de 2004 ela estava praticamente inoperante, servindo tão somente de canal para passagem do ágio, pois, apenas quatro meses depois do vultoso aumento de capital que deu origem ao ágio, foi extinta por incorporação.

Trata-se de ágio que tem origem em uma construção contábil que decorreu da interposição da Gerdau Participações S/A como intermediária entre a Gerdau Açominas S/A e sua controladora Gerdau S/A, sem que se alterasse de nenhuma forma o verdadeiro controlador de ambas as sociedades e sem que se efetuasse qualquer dispêndio. Não houve alienação ou aquisição do controle de Gerdau Açominas S/A, que sempre foi e continuou sendo, direta ou indiretamente, controlada de Gerdau S/A, tampouco houve ingresso de novos recursos.

O objetivo dessas operações foi aplicar ao referido ágio o tratamento fiscal previsto nos arts. 7º e 8º da Lei 9.532, de 1997. E aí é onde se verifica a irregularidade: a utilização de um artifício contábil (registro de ágio interno, gerado em transação consigo mesmo) sem suporte econômico (não ensejou qualquer pagamento/dispêndio e nem deu azo à geração de riqueza) na tentativa de aplicar o tratamento previsto na legislação para o verdadeiro ágio, seguindo-se a transferência para o contribuinte e para outras empresas do mesmo grupo e a dedução das bases de cálculo do IRPJ e CSLL.

Em razão disso, foram glosados, para o ano de 2014, os valores das deduções da despesa líquida de amortização do ágio (conta de despesa 485060), no montante mensal de R\$14.288.313,477 e anual de R\$171.459.761,578, e a exclusão referente a reversão da respectiva provisão, identificada como “exclusão – Prov. Ajust. Manut. Integridade Contábil” nos demonstrativos elaborados pela fiscalizada, no montante mensal de R\$27.736.137,908 e anual de R\$332.833.654,83.

Em relação ao ano 2015, foram glosados a dedução da despesa líquida de amortização do ágio (conta de despesa 7050400023), no montante mensal de R\$14.288.313,47 e anual de R\$57.153.253,58. Também foi efetuada a exclusão referente à reversão da respectiva provisão, efetuada por meio da Linha “Outras Exclusões” do LALUR, identificada como “Prov. Ajust. Manut. Integridade Contábil” nas planilhas “LALUR – Detalhamento da Linha Outras Exclusões – 2015” e “LACS – Detalhamento da Linha Outras Exclusões – 2015”, no montante mensal de R\$27.736.137,90 e anual de R\$110.944.553,72.

O efeito tributário da glosa relativas ao ágio indedutível foi a redução indevida, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no montante total mensal de R\$42.024.451,37, anual de R\$504.293.416,40 no ano de 2014 e anual de R\$168.097.807,30 no ano de 2015, levada aos resultados contábil e fiscal mediante a dedução mensal, no lucro contábil, do valor líquido da despesa de amortização (R\$14.288.313,47), e simultânea exclusão, no lucro fiscal, do valor relativo à reversão da respectiva provisão (R\$27.736.137,90).

Com respeito à CSLL, as mesmas afirmações também prevalecem. A legislação analisada determina o registro do ágio na aquisição de participação societária nos casos de incorporação, fusão ou cisão, considerando tais despesas dedutíveis quando atendidos todos os requisitos nela expressos, do que se depreende a impossibilidade de dedução da base cálculo da CSLL nos casos em que os requisitos não sejam plenamente atendidos (art. 44 da Instrução Normativa SRF nº 390/2004; art. 57 da Lei nº 8.991/95).

Ainda, em relação à CSLL, foi constatado que o contribuinte deixou de adicionar à base de cálculo despesas com doações e patrocínios escrituradas na conta contábil 435310 - Gastos Gerais - Doação/Patrocínio Incentiv Fe - e relativas aos projetos culturais nº 128336 (Plano Anual de Atividades do Museu de Minas e do Metal – 2013), nº 138478 (Plano Anual de Atividades Culturais 2014 – Fundação Iberê Camargo), nº 137465 (Plano Anual de Atividades MAM/SP 2014), nº 1410623 (Plano Anual de Atividades do Museu de Minas e do Metal– 2015), a saber:

Mês	Conta Contábil	Despesas com Patrocínio	Valor Não Adicionado
01/2014	435310	450.000,00	450.000,00
02/2014	435310	0,00	450.000,00
03/2014	435310	280.000,00	730.000,00
04/2014	435310	0,00	730.000,00
05/2014	435310	250.000,00	980.000,00
06/2014	435310	1.220.000,00	2.200.000,00
07/2014	435310	1.000.000,00	3.200.000,00
08/2014	435310	900.000,00	4.100.000,00
09/2014	435310	335.000,00	4.435.000,00
10/2014	435310	0,00	4.435.000,00
11/2014	435310	0,00	4.435.000,00
12/2014	435310	0,00	4.435.000,00

Mês	Conta Contábil	Despesas com Patrocínio	Valor Não Adicionado
04/2015	7050600067	221.000,00	221.000,00
05/2015	7050600067	0,00	221.000,00
06/2015	7050600067	0,00	221.000,00
07/2015	7050600067	0,00	221.000,00
08/2015	7050600067	0,00	221.000,00
09/2015	7050600067	0,00	221.000,00
10/2015	7050600067	0,00	221.000,00
11/2015	7050600067	0,00	221.000,00
12/2015	7050600067	0,00	221.000,00

Obs: Razões Contábeis anexados ao Processo Administrativo Fiscal.

As adições são determinadas pela IN SRF n.º 390, de 2004, art. 38, § 1º (atualmente IN RFB n.º 1.700, de 2017, art. 139), com fulcro nos arts. 18 e 26 da Lei n.º 8.313, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 9.784, de 1999.

Importante observar que, para fins de IRPJ, o contribuinte adicionou as despesas à base de cálculo.

O contribuinte também deixou de adicionar à base de cálculo da CSLL despesas de multas por infrações, escrituradas nas contas contábeis 453131 – Despesas Tributárias Fiscais – Multas Fiscais – Não Dedutíveis”, “7050700003– Desp.Tributárias - Multas Fiscais – Não Dedutíveis” e “7050600008 - Gastos Gerais – Multas e Infrações de Trânsito, nos seguintes valores:

Mês	Conta Contábil	Valor das Despesas no Mês	Valor não Adicionado
01/2014	453131	33.713,87	33.713,87
02/2014	453131	26.892,12	60.605,99
03/2014	453131	57.630,85	118.236,84
04/2014	453131	42.444,51	160.681,35
05/2014	453131	87.523,69	248.205,04
06/2014	453131	181.119,72	429.324,76
07/2014	453131	60.963,59	490.288,35
08/2014	453131	71.754,56	562.042,91
09/2014	453131	23.197,24	585.240,15
10/2014	453131	9.153,66	594.393,81
11/2014	453131	10.059,11	604.452,92
12/2014	453131	125.074,15	729.527,07

Obs: Razões Contábeis anexados ao Processo Administrativo Fiscal.

Mês	Conta Contábil	Valor das Despesas no Mês	Valor não Adicionado
01/2015	7050700003	11.309,62	11.309,62
02/2015	7050700003	1.263.752,67	1.275.062,29
03/2015	7050700003	62.230,51	1.337.292,80
04/2015	7050700003	77.134,07	1.414.426,87
05/2015	7050700003	7.875,22	1.422.302,09
06/2015	7050700003	8.821,65	1.431.123,74
07/2015	7050700003	12.531,98	1.443.655,72
08/2015	7050700003	25.370,84	1.469.026,56
09/2015	7050700003	30.085,67	1.499.112,23
10/2015	7050700003	64.604,21	1.563.716,44
11/2015	7050700003	132.073,72	1.695.790,16
12/2015	7050700003	2.146.505,58	3.842.295,74

A glosa fundamenta-se nos arts. 56 e 67 da IN SRF 390, de 2004 (atualmente IN RFB nº 1700, de 2017, arts. 132 e 133), editadas com fulcro no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, e § 5º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995.

Registra-se que tais valores foram adicionados pelo contribuinte na base de cálculo do imposto de renda.

Por fim, em razão das infrações acima apontadas, resultaram insuficientes os recolhimentos efetuados à título de estimativas/antecipações mensais de IRPJ e CSLL, ensejando o lançamento da multa isolada prevista no art. 44, inc. II, da Lei nº 9.430, de 1996.

As infrações e os valores apurados são os seguintes:

IRPJ ANUAL DEVIDO e NÃO RECOLHIDO – Ano-calendário 2014	
Descrição da Infração	Valor (Em Reais)
Glosa do Ágio Indedutível (Despesa Indedutível)	171.459.761,57
Glosa do Ágio Indedutível (Exclusão Indevida)	332.833.654,83
Total das Infrações Apuradas	504.293.416,40
IRPJ Devido à Alíquota de 15%	75.644.012,46
IRPJ Devido – Adicional 10%	50.429.341,64
<b>Total do IRPJ Devido</b>	<b>126.073.354,10</b>

CSLL ANUAL DEVIDA e NÃO RECOLHIDA - Ano-calendário 2014	
Descrição da Infração	Valor (Em Reais)
Glosa do Ágio Indedutível (Despesa Indedutível)	171.459.761,57
Glosa do Ágio Indedutível (Exclusão Indevida)	332.833.654,83
Adição de Despesas Indedutíveis – Patroc/Doações	4.435.000,00
Adição de Despesas Indedutíveis – Multas	729.527,07
Total das Infrações Apuradas	509.457.943,47
<b>CSLL Devida à Alíquota de 9%</b>	<b>45.851.214,91</b>

Cientificado eletronicamente da pretensão fiscal em 11.09.2019 (fl 596), o contribuinte apresentou impugnatória em 10.10.2019 (fls 600/647), instruída com os documentos de fls 648/878, alegando, em síntese, o seguinte:

- Nulidade do auto de infração da CSLL diante da inexistência de lei que determine a adição das despesas com multas por infração; das despesas com Doações e Patrocínios Culturais; das despesas referentes à amortização do ágio, bem como a exclusão referente ao ágio - reversão/amortização da "Provisão para Ajuste/Perda na Incorporação", já que não há identidade da base de cálculo da CSLL com a base de cálculo do IRPJ;

- A legitimidade e eficácia do ágio e sua amortização para fins fiscais, eis que, apesar de ser nomeado interno nas autuações, o ágio foi gerado em decorrência da necessária e não invalidada reorganização societária das empresas do grupo Gerdau, da efetiva valorização das correspondentes participações societárias, atestada por laudo técnico e validada por ingresso de terceiros na correspondente pessoa jurídica, com aporte de capital na mesma medida, nos exatos termos em que permitidos pela legislação tributária;

- Os autuantes reconheceram e atestaram que o ágio amortizado pela Gerdau Aços Longos, fizeram surgir concomitantemente um ganho de capital na Gerdau S/A, o qual foi diferido nos termos do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002; de modo que, se a reorganização societária não gerou efeitos fiscais e se o ágio é artificial, a reavaliação das ações e o ganho de

capital, da mesma forma, não deveriam ter sido aceitos, já que não cabe não aceitar um - o ágio, para fins de despesas, e aceitar o outro - o ganho de capital para fins de tributação, como está a ocorrer no presente caso;

- Falta de liquidez e a necessidade de acerto dos créditos tributários, pois a autuante desconsiderou o saldo dos incentivos fiscais (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 2º, § 4º, e art. 231 do RIR/99), não utilizados por ter observado os estritos limites legais da apuração original dos tributos;

- O CARF possui diversos precedentes sobre a vinculação e obrigatoriedade de serem efetuados os ajustes legais no lançamento de ofício;

- A inexigibilidade das multas isoladas calculadas sobre as estimativas mensais, concomitantemente com as multas proporcionais aos tributos ao final do ano-calendário, lançadas sobre as mesmas bases de cálculo e em decorrência das mesmas infrações. Cita decisões e a Súmula 105 do CARF e decisões do STJ sobre o assunto.

Por fim, requer que sua impugnação seja julgada procedente.

3.A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (CE) houve por bem julgar improcedente a impugnação oportunamente apresentada pela Recorrente em decisão assim ementada:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2014, 2015

**IRPJ/CSLL. GERAÇÃO ARTIFICIAL DE ÁGIO. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO ARTIFICIAL. UTILIZAÇÃO DE SOCIEDADE VEÍCULO.**

O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. A geração de ágio de forma interna, ou seja, dentro do mesmo grupo econômico, sem a alteração do controle das sociedades envolvidas, constitui prova da artificialidade do ágio. É inválida a amortização do ágio artificial. A utilização de sociedade veículo, de curta duração, colimando atingir posição legal privilegiada, constitui prova da artificialidade daquela sociedade e das operações nas quais ela tomou parte, notadamente a geração e a transferência do ágio.

**CSLL. AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.**

O auto de infração da CSLL decorre da invalidade do ágio e não da existência ou inexistência de permissivo legal para a sua dedutibilidade, o que torna válido o lançamento.

**ÁGIO. GLOSA DA DESPESA. GANHO DE CAPITAL TERCEIROS.**

Cabe ao terceiro que reconheceu o ganho de capital decorrente de ágio glosado pelo Fisco proceder aos ajustes necessários na sua escrita fiscal e buscar a restituição de eventuais pagamentos indevidos.

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCENTIVOS FISCAIS. RECONHECIMENTO.**

A concessão ou reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal é condicionada a comprovação da quitação dos tributos e contribuições, situação que não ocorre nos casos de lançamento de ofício.

**IRPJ/CSLL. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA CUMULADA COM MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.**

É cabível a exigência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, concomitantemente com a multa de ofício decorrente da falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4. Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário via do qual reedita e reforça os argumentos da sua impugnação de fls. 600/646, conforme resumidos no relatório acima reproduzido, abordando, em apertada síntese, os seguintes aspectos:

- nulidade do auto de infração da CSLL, uma vez que “inexiste enquadramento legal na descrição dos fatos e nos enquadramentos legais do Auto de Infração da CSLL para as exigências que este está a lhe impor”;
- do Ágio: legitimidade e eficácia da sua amortização para fins fiscais;
- dos incentivos fiscais: falta de liquidez e necessidade de acertamento do crédito tributário do IRPJ de 2014;
- dos efeitos fiscais na Gerdau S/A relativos ao ganho de capital; e
- das multas isoladas.

5. Ato contínuo, a D. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ofereceu suas contrarrazões às fls. 1042/1071, assim resumidas:

Da alegação de nulidade do auto de infração de CSLL:

- mesmo que o ágio em questão não fosse ilegítimo em si mesmo, a jurisprudência da CSRF ainda assim confirma a indedutibilidade do ágio da base da CSLL, qualquer que seja a razão que impeça sua dedução da base do IRPJ (v.g. uso de empresa-veículo);
- no tocante às despesas de doações/patrocínios, percebe-se pelo TVF que "todas as despesas escrituradas nas contas contábeis 435310 (ano 2014) e 7050600067 (ano 2015) se referem às despesas com patrocínios de que tratam o art. 18 da Lei 8.313/91, conforme se pode constatar nas Portarias do Ministério da Cultura n.ºs 2/2014, 347/2014 e 19/2015 (cópia no Processo Administrativo Fiscal), bem como nos recibos comprobatórios da realização das referidas despesas (Doc. Recibos de Doação - Resposta ao Item 02 do Termo de Intimação 03), documentos estes nos quais constam os tipos de operações efetuadas, quais sejam, patrocínios enquadrados no art. 18 da Lei 8.313/91";
- cita precedente da CSRF (Acórdão 9101-002.336)
- como bem observou a CSRF no precedente acima, no contexto dos projetos que passaram a ser previstos no art. 18 da Lei 8.313/1991, diferentemente do que ainda ocorre com os projetos tratados pelo art. 26 da mesma lei, todo o valor da doação/patrocínio corresponde a IR a pagar (recurso da União). Nenhuma parte da doação/patrocínio é feita com recursos próprios da contribuinte. Essa é a razão pela qual a lei vedou a dedução desses valores como despesa operacional. Se todo o recurso da doação ou patrocínio é recurso da União (que abre mão de receber o imposto que lhe era devido), não há porque a contribuinte pretender deduzir alguma despesa operacional a esse título, nem para o IRPJ, nem para a CSLL;
- o conceito de despesa operacional diz respeito tanto ao lucro real quanto à base de cálculo da CSLL, nos termos do que dispõe o artigo 47, §§ 1º e 2º, da Lei n.º 4.506/64. Já o art. 2º da Lei n.º 7.689/1988 explicita que a base de cálculo da CSLL é o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, com os ajustes lá definidos. E a Lei n.º 6.404/1976, em seu art. 187, §1º, estabelece que na determinação do resultado do exercício serão computados

os custos, despesas, encargos e perdas correspondentes às receitas e aos rendimentos da sociedade;

- essa relação de correspondência entre despesas e receitas prevista na legislação comercial significa que as despesas a serem computadas (deduzidas) na determinação do resultado são aquelas incorridas para a geração das receitas; são aquelas necessárias para a geração das receitas; são aquelas normais/usuais na atividade da empresa. Além disso, o caput do art. 13 da Lei 9.249/1995 não deixa dúvidas de que o conceito de despesa operacional para fins tributários também se aplica à CSLL. Se o art. 13 da Lei 9.249/1995 diz que "para efeito de apuração [...] da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964" [...], é porque esse referido art. 47 se aplica à CSLL;
- são improcedentes os argumentos da recorrente, não apenas em relação às despesas referentes às doações e patrocínios culturais, como também, pelas mesmas razões, em relação às multas por infrações, já que tais despesas não são necessárias à atividade da empresa e nem à manutenção da respectiva fonte produtora, sendo que, para que fosse permitida sua dedução, seria necessária a existência de previsão legal expressa;

Do ágio:

- em que pese todas as operações praticadas pelo grupo GERDAU terem obedecido formalmente o conteúdo legal, o ágio ao final amortizado não é dedutível pois se trata do conhecido "ágio de si mesmo";
- apresenta um breve resumo das operações societárias relevantes;
- por meio da sequência das operações realizadas, não houve nenhuma aquisição das ações da GERDAU AÇOMINAS a justificar a existência do ágio ao final amortizado e deduzido. A suposta aquisição que deu ensejo ao ágio (subscrição de capital da GERDAU PARTICIPAÇÕES) fora orquestrada pelo grupo GERDAU a fim de ser cancelada ao final, pois visava apenas a proporcionar a reavaliação da participação na GERDAU AÇOMINAS;
- a figura do ágio se constitui na diferença positiva entre o custo de aquisição suportado por uma pessoa jurídica quando da aquisição de uma participação societária e o valor de patrimônio líquido desse investimento. Tal conceito tributário- contábil se encontra previsto no artigo 385 do RIR/99, o qual repete o conteúdo do artigo 20 do Decreto-Lei n.º 1.598/1977;
- a dedutibilidade do ágio, por sua vez, é prevista nos artigos 7º e 8º da Lei n.º 9.532/1997, o qual é repetido no artigo 386 do RIR/99. Segundo essas normas, o ágio será dedutível se tiver sido pago com base na rentabilidade futura da participação societária adquirida e se houver a confusão patrimonial entre investidora e investida. Dessa forma, o legislador previu uma presunção de perda de investimento e autorizou a amortização do ágio tal como o investimento tivesse efetivamente sido liquidado;
- em resumo, a amortização de um ágio será dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL se, previamente, uma empresa tiver adquirido outra mediante o pagamento de ágio com base na rentabilidade futura, e se, depois, houver a confusão patrimonial entre elas;
- em que pese a redação clara dos dispositivos supracitados e a notória intenção do legislador ao permitir a antecipação da dedução do ágio sem que o investimento

tenha sido efetivamente cancelado (liquidado, extinto, etc), em alguns casos os contribuintes tentam se aproveitar de tais normas para a redução abusiva dos tributos a recolher. Dentre esses casos, merece especial atenção o conhecido “ágio de si mesmo”;

- o “ágio de si mesmo”, que é uma espécie de ágio interno (gerado entre partes dependentes), envolve a reavaliação espontânea de uma participação societária dentro de um grupo empresarial, onde o custo do “ganho” decorrente dessa reavaliação é aproveitado fiscalmente pela própria pessoa jurídica reavaliada. Por essa razão que tal ágio é denominado de “si mesmo”. A empresa tem seu patrimônio reavaliado, apura um ágio e, ao final, ainda o amortiza e deduz fiscalmente;
- para o surgimento do “ágio de si mesmo”, os grupos empresariais lançam mão de uma sequência básica de operações: uma empresa (A) utiliza a participação que detém sobre uma empresa (B) como investimento com ágio em uma terceira (C), a qual, ao final, é incorporada por essa segunda empresa (B);
- vale ressaltar que essa “Empresa C” pode ser uma pessoa jurídica com capital social irrisório recém adquirida pelo grupo empresarial (“empresa de gaveta”), uma empresa que o grupo pretende extinguir, dentre outras hipóteses. O aspecto comum entre essas possibilidades reside no fato de que tais empresas são utilizadas como veículo para a realização de uma aquisição meramente formal, e, assim, propiciar o surgimento do ágio;
- portanto, por meio dessa sequência de operações societárias, o grupo empresarial simula a aquisição de participação societária entre suas empresas com a exclusiva finalidade de gerar uma redução fiscal. Diz-se que é simulação, pois, no exemplo acima citado, a Empresa C em nenhum momento adquire da Empresa A qualquer investimento (Empresa B). Tal negócio fora realizado pela Empresa A consigo mesma, e com vistas a ser cancelado no futuro com a incorporação que permite a dedução da amortização do ágio;
- repetindo o aspecto contábil do ágio, vê-se que, quando da ocorrência do “ágio de si mesmo”, o grupo empresarial não adquire nenhum fluxo futuro que não antes não possuía. Ele apenas reavalia espontaneamente um dos seus ativos. No exemplo dado, a Empresa A reavalia o valor da participação da Empresa B;
- a abusividade do “ágio de si mesmo” reside nos seguintes aspectos: em que pese haver a declaração pelas partes de que houve uma aquisição de participação societária com pagamento de ágio, afere-se que, em face das operações, não houve a participação de terceiros estranhos ao grupo a fim de justificar a existência da operação com base na circulação de riquezas entre partes independentes e na alteração do controle societário do investimento que é negociado;
- transcreve o Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007 e o item 50 da Orientação Técnica OCPC 02/2008 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis;
- sendo algo repudiado pelas normas societárias e contábeis, por certo que a figura do “ágio de si mesmo” também não pode ser aceita pelo direito tributário. Por decorrer de atos simulados, artificiais, a referida espécie de ágio interno não pode ter o mesmo tratamento daquela “mais valia” que é consequência de uma verdadeira operação de aquisição de investimento (de uma verdadeira troca de fluxo futuro de renda), seguida da confusão patrimonial entre investidora e investida;

- em face da completa ausência de participação de terceiros na operação que dá ensejo ao “ágio de si mesmo”, a única transferência de riqueza que decorre do seu registro e da sua amortização é, portanto, do Estado para o contribuinte, consequência dos tributos que deixa de recolher;
- no caso em análise, vê-se que o ágio ao final deduzido pela contribuinte foi registrado pela GERDAU PARTICIPAÇÕES dentro da típica estrutura do “ágio de si mesmo”;
- no decorrer das operações que permitiram o surgimento e amortização do ágio ao final constituído, nota-se que as ações da GERDAU AÇOMINAS não foram em nenhum momento negociadas entre partes independentes a justificar a existência do ágio. Isso porque, quando o ágio foi registrado pela GERDAU PARTICIPAÇÕES, o grupo GERDAU detinha o controle tanto da suposta alienante (GERDAU S/A) como da suposta adquirente (GERDAU PARTICIPAÇÕES).
- em que pese a recorrente alegar que houve uma efetiva reorganização societária, a qual fora realizada de acordo com os preceitos legais, tal aspecto não afasta a conclusão de que o negócio foi realizado, em última análise, pelo grupo GERDAU consigo mesmo; sem a participação de terceiros. E, sem a participação de terceiros, não é possível ter havido uma operação de aquisição que justifique o registro do ágio;
- o ágio deduzido decorre da reavaliação do patrimônio da GERDAU AÇOMINAS dentro do seu grupo econômico. Ao afirmar que o propósito negocial que levou o surgimento do ágio foi uma reorganização societária, a contribuinte assume que não houve qualquer aquisição de investimento pelo grupo GERDAU;
- para afastar a caracterização do “ágio de si mesmo”, devia a recorrente ter demonstrado que o grupo GERDAU adquiriu qualquer participação na GERDAU AÇOMINAS de terceiros independentes. Como isso não ocorreu, a contribuinte se pauta apenas no cumprimento formal da legislação. No entanto, como visto, a GERDAU AÇOMINAS sempre pertenceu ao grupo GERDAU, e a sua transferência entre as empresas desse grupo acabou fazendo surgir um ágio inexistente. Inexistente porque não decorreu de qualquer negociação dessa empresa entre partes independentes;
- o aumento de capital promovido pelo grupo Itaú não importou qualquer aquisição pelo grupo Gerdau de qualquer ação da GERDAU AÇOMINAS que pudesse justificar qualquer valor do ágio no valor de R\$ 9 bilhões. Esse aumento importou, no máximo, aquisição de uma parte ínfima dessas ações pelo grupo Itaú, o qual, este sim, pode ter registrado um ágio, mas com relação ao qual, não há qualquer informação nos presentes autos.
- para que esse registro [ágio] pudesse ser deduzido de acordo com a Lei nº 9.532/1997, deveria, então, haver a confusão patrimonial entre o BANCO ITAÚ BBA S/A e a GERDAU PARTICIPAÇÕES, operação esta que nunca se realizou;
- a interessada alega que em razão da operação impugnada na autuação, a GERDAU S/A apurou ganho de capital, diferido nos termos do então vigente art. 36 da Lei 10.637/02. Postula que deveria a fiscalização fazer repercutir os efeitos do presente lançamento, afastando a possibilidade de tributação deste ganho de capital;
- a heterodoxa providência postulada pela interessada não possui qualquer amparo legal e nem se mostra passível de ser levada a efeito no presente processo, do qual

a empresa do grupo que registrou o ganho não é parte. De fato, no presente caso não há solução outra possível que não o eventual pedido de restituição pela contribuinte do ganho de capital eventualmente pago indevidamente, não havendo qualquer providência a ser tomada neste processo a fim de repercutir noutro suposto feito que sequer foi trazido a conhecimento dos julgadores;

- cita precedentes relativos à manutenção da glosa em anos-calendário anteriores;

Alegações subsidiárias:

- quanto ao pedido de “acertamento do crédito tributário do IRPJ de 2014, com a consideração/dedução dos incentivos fiscais a que a Recorrente tinha direito no período da autuação (Lei 8.981/95, art. 57; Lei 9.430/96, art. 2º, § 4º; RIR/99, art. 231; IN SRF 267/2002), fundamentados nos arts. 59 e 60, da Lei 9.069/95”, trata-se do abatimento das contribuições ao PAT, PRONAC, entre outros, não utilizados pela Recorrente em razão de serem limitados ao valor do IRPJ devido no período de apuração. A matéria, portanto, diz respeito a possibilidade ou não de se recalcular os valores do benefício fiscal relativo ao Programa de Alimentação do Trabalhador PAT, em função de nova base tributária apurada por meio de lançamento de ofício com exigência do IRPJ;
- o exercício do direito aos benefícios fiscais concedidos no âmbito do Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT é uma faculdade que compete ao titular deste direito, que deve ser exercido em tempo próprio e segundo as regras específicas vigentes na época da sua fruição, não cabendo às autoridades fiscais, a sua concessão de ofício retroagindo no tempo os seus efeitos para alcançar os períodos pretéritos objeto dos lançamentos;
- Cita o acórdão CARF n.º 1402-002.513.

6.É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Jandir José Dalle Lucca - Relator

7.O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade.

### DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO DE CSLL

8.Segundo a Recorrente, o Auto de Infração da CSLL padeceria de nulidade pela deficiência do enquadramento legal. Sustenta, em resumo, que:

- *“A Auditora-Fiscal consignou diversas leis, em específicos artigos, todos examinados na Impugnação, e não, como posto no Acórdão Recorrido, subsidiariamente, apenas o art. 57 da Lei 8.981/95 e o art. 28 da Lei 9.430/96, diga-se, este último nem mesmo registrado no Auto de Infração como fundamento legal para este lançamento objurgado, mas, veja-se, da mesma forma, usados, ambos, de forma ilegal, para rejeitar a alegação de nulidade da Recorrente (fls. 17), os quais, em momento algum, disciplinam algo relacionado a multas por infrações, a doações/patrocínios culturais, à amortização do ágio e à reversão/amortização da provisão, para fins do cálculo da apuração da CSLL”;*
- *“O Acórdão Recorrido, tampouco a Auditora-Fiscal, incluem o art. 2º, da Lei 7.689/88, que fixa a base de cálculo da CSLL (CTN, art. 97, IV), delimitando-a ao resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, e, mais, taxativamente enumerando as adições e exclusões que o deverão ajustar. Nada além, e nada quem”;*
- *“Da mesma forma, esquecido o art. 1º, da Lei 9.316/96, que prescreve hipóteses de não dedução e de adição para a apuração da base de cálculo da CSLL, ou melhor, usando os termos deste dispositivo legal, para a ‘sua própria base de cálculo’”;*
- *“O Auto de Infração consigna e o Acórdão Recorrido indica o art. 57, da Lei 8.981/95, e, mais, o Acórdão Recorrido acresce, ilegalmente, o art. 28, da Lei 9.430/96, que, de qualquer forma, somente mandam aplicar à CSLL normas específicas de apuração e de pagamento do IRPJ, evidentemente, mantidas sua própria e particular base de cálculo e alíquotas”;*
- *“Não enumeram nenhuma lei de ajuste na base de cálculo da CSLL, tampouco nenhuma lei que determine a adição das despesas com multas por infração, das despesas com Doações e Patrocínios Culturais, das despesas/provisões referentes ao ágio, assim como nenhuma lei que determine a exclusão de tais da base de cálculo da CSLL, simplesmente, porque inexistente lei, assim como a ela não aplicável a regra geral de dedutibilidade específica para o IRPJ, do art. 47, da Lei 4.506/64, retratada no art. 299 do RIR, e citada, quanto a este mesmo IRPJ, na parte final do art. 13, da Lei 9.249/95, taxativo que é o art. 2º, da Lei*

7.689/88, quanto aos ajustes aplicáveis ao resultado do período-base, para chegar-se à base de cálculo da CSLL”;

- “Aqueles não servem como enquadramento legal da Autuação, por não autorizarem a aplicação das regras expressas de incidência e de apuração da base de cálculo do IRPJ à CSLL, mas apenas critérios operacionais de apuração e de pagamento (Solução de Divergência Cosit 39/2013; ADI RFB 01/2014). Sem lei sobre identidade das bases de cálculo dos dois tributos, IRPJ e CSLL, cada qual com suas particularidades, a diferença entre as bases já foi ratificada (Lei 13.202/15, art. 11; Instrução Normativa RFB 1.700/2017; Solução de Divergência COSIT 39, de 30/12/2013; Ac. 9101002.310, Ac. 9101001.839, Ac. 1102-001.182, Ac. 1402-003.207, Ac. 1301002.432, Ac. 1301002.433, Ac. 1301002.280, Ac. 1301002.281, Ac. 1301001.893, Ac. 1301001.873, Ac. 1301-001.394, Ac. 1201001.237, Ac. 1201002.648, Ac. 1201000.830, Ac. 1201000.789, Ac. 1201000.810)”;
- “(...) a inexistência do enquadramento legal (lei) em qualquer lançamento, para a constituição de crédito tributário, implica em sua nulidade absoluta, insuscetível, até mesmo, de classificação como vício meramente formal aos efeitos do art. 173, II, do CTN. A preterição de lei no lançamento, o invalida juridicamente, manifesta a ofensa ao princípio, dentre outros, da **estrita legalidade em matéria tributária e da atividade vinculada do lançamento** (Constituição, art. 150, I; CTN, arts. 142 e 97; RPAF, arts. 9º e 10; Ac. 1201001.668, Ac. 1302002.932, Ac. 1301-002.975, Ac. 1401003.290, Ac. 2403002.285, Ac. 9303-005.459, Ac. 9303-003.811 e Ac. 9303004.582)”;
- “Ademais, nos exatos termos do art. 108, I, do CTN, é vedado o emprego, por analogia, da legislação enumerada no Enquadramento Legal do Auto de Infração do IRPJ, ou mesmo, do art. 28, da Lei 9.430/96, acrescido, ilegalmente, pelo Acórdão Recorrido, para se exigir, na apuração da base de cálculo da CSLL, a adição das despesas com multas por infração, das despesas com Doações e Patrocínios Culturais, das despesas referentes à amortização do ágio, bem como a exclusão referente ao ágio - reversão/amortização da ‘Provisão para Ajuste/Perda na Incorporação’; e
- “Sem o registro do específico enquadramento legal (lei) das infrações no Auto de Infração da CSLL, a ilegalidade e a nulidade do lançamento são patentes, configurada a carência de requisitos mínimos para sua validade e eficácia, assim como configurada a carência de legalidade do Acórdão Recorrido, tal como exigidos nos arts. 50, II, LIV e LV, e 150, I, da Constituição, no art. 142, do CTN, e no art. 10, do Decreto 70.235/72, não resta outra alternativa aos doutos Conselheiros senão o reconhecimento daquelas, salvo se decidirem pela hipótese do art. 59, §3º, do Decreto 70.235/72, em favor da Recorrente, com a extinção dos créditos tributários”.

9.O *caput* do artigo 142 do Código Tributário Nacional e o artigo 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972, se encontram assim enunciados:

**CTN:**

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

(...)

**D. 70.235/1972**

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

10. Obviamente, ao se referir à obrigatoriedade de o lançamento de ofício indicar a disposição legal infringida, a legislação de regência não exige que TODOS os dispositivos legais inerentes a determinado tributo sejam arrolados no auto de infração. Isto porque, como se sabe, o sistema tributário brasileiro é formado por um complexo e extenso emaranhado legislativo, enredado por várias disposições que tratam de aspectos centrais e orbitais da constituição do crédito tributário, normalmente entrelaçadas, que não necessitam ser taxativamente arroladas pela fiscalização, desde que seja possível extrair, da conjugação da descrição dos fatos e da legislação referida, a exata natureza da acusação, de modo a assegurar ao contribuinte o pleno exercício do direito de ampla defesa e ao contraditório.

11. Nessa toada, verifica-se que o Auto de Infração da CSLL exhibe a seguinte capitulação legal (fls. 580/590):

**CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS  
INFRAÇÃO: CUSTOS/DESPESAS INDEDUTÍVEIS - MULTAS INDEDUTÍVEIS**

Falta de adição à base de cálculo da CSLL de despesas com multas por infrações. Descrição detalhada dos fatos e enquadramento legal conforme Termo de Verificação Fiscal, parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração, e demais anexos a seguir.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2014	729.527,07	75,00
31/12/2015	3.882.394,30	75,00

**Enquadramento Legal**

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 e 31/12/2015:

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Art. 2º da Lei 7.689/88.

Art. 47 da Lei 4.506/64.

Art. 41, par. 5º, da Lei 8.981/95.

Arts. 36, 37, 56 e 57 da Instrução Normativa SRF 390/2004.

**CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS  
INFRAÇÃO: CUSTOS/DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS - DOAÇÕES/PATROCÍNIOS INDEDUTÍVEIS**

Falta de adição à base de cálculo da CSLL das Despesas com Patrocínios/Doações Culturais. Descrição detalhada dos fatos e enquadramento legal conforme Termo de Verificação Fiscal, parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração, e demais anexos a seguir.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2014	4.435.000,00	75,00
31/12/2015	221.000,00	75,00

**Enquadramento Legal**

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 e 31/12/2015:

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Art. 2º da Lei 7.689/88.

Art. 18 e 26 da Lei 8.313/91.

Art. 36; Art. 37; Art. 38, caput, par. 1º, inciso XIII; Art. 62, 1º, inciso II, alínea a; da Instrução Normativa SRF

**CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS**  
**INFRAÇÃO: CUSTOS/DESPESAS INDEDUTÍVEIS - ÁGIO INDEDUTÍVEL**

Falta de adição, à base de cálculo da CSLL, das despesas referentes à amortização de ágio não dedutível. Descrição detalhada dos fatos e enquadramento legal conforme Termo de Verificação Fiscal, parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração, e demais anexos a seguir.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2014	171.459.761,57	75,00
31/12/2015	57.153.253,58	75,00

**Enquadramento Legal**

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 e 31/12/2015:

- Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08
- Art. 2º da Lei 7.689/88.
- Art. 20, pars. 1º, 2º e 3º; Art. 33, inciso I, II e IV; do Decreto-Lei 1.598/77 (redação vigente até 31/12/2014).
- Art. 33 do Decreto-Lei 1.598/77 (redação vigente a partir da Lei 12.973/2014).
- Arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97.
- Arts. 15 a 24 da Lei 11.941/2009.
- Art. 117, X, e Art. 65 da Lei 12.973/2014.
- Art. 57 da Lei 8.981/95.
- Art. 44 da Instrução Normativa SRF 390/2004.

**EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL**  
**INFRAÇÕES: EXCLUSÕES INDEVIDAS - ÁGIO INDEDUTÍVEL**

Exclusão indevida da base de cálculo da CSLL referente a ágio indedutível. Valores relativos à reversão/amortização da "Provisão para Ajuste/Perda por Incorporação". Descrição detalhada dos fatos e enquadramento legal conforme Termo de Verificação Fiscal, parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração, e demais anexos a seguir.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2014	332.833.654,83	75,00
31/12/2015	110.944.553,72	75,00

**Enquadramento Legal**

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 e 31/12/2015:

- Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08
- Art. 2º da Lei 7.689/88.
- Art. 20, pars. 1º, 2º e 3º; Art. 33, inciso I, II e IV; do Decreto-Lei 1.598/77 (redação vigente até 31/12/2014).
- Art. 33 do Decreto-Lei 1.598/77 (redação vigente a partir da Lei 12.973/2014).
- Arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97.
- Arts. 15 a 24 da Lei 11.941/2009.
- Art. 117, X, e Art. 65 da Lei 12.973/2014.
- Art. 57 da Lei 8.981/95.
- Art. 44 da Instrução Normativa SRF 390/2004.

**MULTA OU JUROS ISOLADOS****INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA**

Multa exigida em função da falta/insuficiência de recolhimento das estimativas/ antecipações mensais da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Descrição detalhada dos fatos e enquadramento legal conforme Termo de Verificação Fiscal, parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração, e demais anexos a seguir. Valor da multa:

Fato Gerador	Multa
31/01/2014	1.912.867,44
28/02/2014	1.892.310,46
31/03/2014	1.906.293,70
30/04/2014	1.893.010,31
31/05/2014	1.906.288,88
30/06/2014	1.954.150,70
31/07/2014	1.938.843,67
31/08/2014	1.934.829,27
30/09/2014	1.907.219,19
31/10/2014	1.891.512,23
30/11/2014	1.891.552,97
31/12/2014	1.896.728,65
31/03/2015	2.766.695,79
31/05/2015	543.086,93
31/07/2015	156.192,75

**Enquadramento Legal**

Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2014 e 31/07/2015:

- Arts. 28 e 44, inciso II, alínea b, da Lei 9.430/96, com a redação dada pelo Art. 14 da Lei 11.488/2007.

12. Bem se vê, pois, que o lançamento atende a todos os requisitos formais de validade, apresentando a fundamentação legal da infração, a verificação da ocorrência do fato gerador e a determinação da matéria tributável, em estrita observância do artigo 142 do Código Tributário Nacional e do artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972.

13. De mais a mais, com bem ressaltou a r. decisão recorrida, “*A discussão sobre a inaplicabilidade do art. 57 da Lei 8.981, de 1995, é irrelevante para fins de validade do auto de infração da CSLL, pois o que se discute é a validade do ágio deduzido da base de cálculo pelo contribuinte, este gerado em uma construção contábil, que decorreu da interposição da Gerdau Participações S.A. como intermediária entre a Gerdau Açominas e sua controladora Gerdau S.A., sem que se alterasse de fato o verdadeiro controlador. A irregularidade é a utilização de um artifício contábil sem suporte econômico para a geração de um ágio artificial (ágio interno), na tentativa de aplicação de um tratamento tributário previsto na legislação para o verdadeiro ágio. Assim, se o ágio não é válido, a sua indedutibilidade das bases de cálculos do IRPJ e da CSLL é consequência dessa invalidade e não da existência ou inexistência de permissivo legal para a dedutibilidade, o que não permite aceitar sua dedutibilidade sob qualquer argumento. Por outro lado, ao contrário do que entende o contribuinte, o disposto no art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996, e no art. 57 da Lei 8.981, de 1995, deixam claro que se aplicam à CSLL as mesmas normas de apuração da base de cálculo do IRPJ*”.

14. Em remate, verifica-se que a Recorrente compreendeu perfeitamente as acusações, apresentando impugnação e, agora, recurso contra os aspectos que lhe foram desfavoráveis, sem qualquer prejuízo, não tendo apontado vícios no lançamento de IRPJ, cujos critérios de apuração da base de cálculo, como visto, estendem-se à CSLL.

15. Deste modo, não há nulidade a ser proclamada.

#### **DA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO**

16. Cuida-se de operações societárias pormenorizadamente descritas no relatório da presente decisão, envolvendo a aquisição de investimento em controlada por valor superior ao patrimonial, das quais decorreu a geração de ágio que foi amortizado, reduzindo a base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados pela Recorrente nos anos calendário de 2014 e 2015.

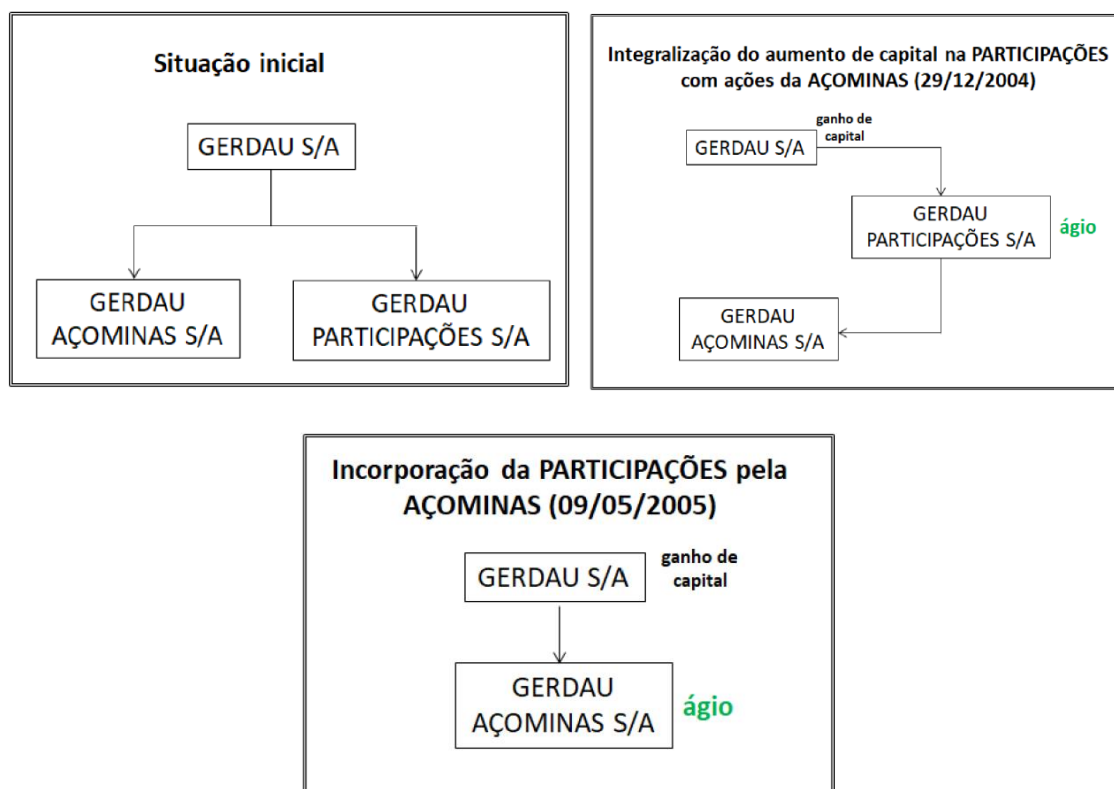
17. Segundo o TVF de fls. 536/566, “*os valores relativos ao ágio deduzido pela fiscalizada no decorrer dos anos de 2014 e 2015 tiveram origem no processo de cisão parcial da sociedade GERDAU AÇOMINAS SA, realizada em 29/07/2005, em decorrência da qual, ela, a fiscalizada, na qualidade de sucessora, recebeu, segundo informado, valores a título de ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura no montante de R\$4.958.885.261,29. A cisão parcial a que se refere a fiscalizada teve origem, por sua vez, em reorganização societária ocorrida a partir de dezembro de 2004, envolvendo várias sociedades empresárias vinculadas ao grupo Gerdau, que, através de uma sequência de operações de integralização de capital, incorporação e, por fim, cisão parcial, gerou um ágio artificial que foi indevidamente aproveitado por várias empresas do grupo, entre elas a fiscalizada*”. E conclui: “*tais valores correspondem à amortização e dedução do referido ágio indedutível, cujo efeito tributário foi a redução indevida, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no montante total mensal de R\$42.024.451,37, anual de R\$504.293.416,40 no ano de 2014 e anual de R\$168.097.807,30 no ano de 2015, levada aos resultados contábil e fiscal mediante a dedução mensal, no lucro contábil, do valor líquido da despesa de amortização (R\$14.288.313,47), e simultânea exclusão, no lucro fiscal, do valor relativo à reversão da respectiva provisão (R\$27.736.137,90)*”.

18. Em síntese, a partir da cisão parcial da GERDAU AÇOMINAS S/A, as parcelas do ágio foram transferidas para diversas sociedades do Grupo GERDAU, entre as quais

a Recorrente (GERDAU AÇOS LONGOS S/A), que, a partir de agosto de 2005, iniciou o aproveitamento da amortização do ágio, nos termos do artigo 7º da Lei nº 9.532, de 1997.

19.A fiscalização, a partir da premissa de que a reestruturação societária foi artificial e não envolveu partes independentes, concluiu que o ágio gerado foi igualmente artificial e, desse modo, não reuniria as condições necessárias para que fosse aproveitado na dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

20.Para maior clareza sobre as operações desencadeadas pela Recorrente e demais empresas do grupo a partir do ano de 2005, tome-se os quadros que ilustram a r. decisão recorrida:



21.Conforme bem exposto pela D. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional nas suas contrarrazões de fls. 1071/1071, trata-se de “ *ágio de si mesmo*”, que é uma espécie de ágio interno (gerado entre partes dependentes), envolve a **reavaliação espontânea de uma participação societária dentro de um grupo empresarial**, onde o custo do ‘ganho’ decorrente dessa reavaliação é aproveitado fiscalmente pela própria pessoa jurídica reavaliada. Por essa razão que tal ágio é denominado de ‘si mesmo’. A empresa tem seu patrimônio reavaliado, apura um ágio e, ao final, ainda o amortiza e deduz fiscalmente. Para o surgimento do ‘ágio de si mesmo’, os grupos empresariais lançam mão de uma sequência básica de operações: uma empresa (A) utiliza a participação que detém sobre uma empresa (B) como investimento com ágio em uma terceira (C), a qual, ao final, é incorporada por essa segunda empresa (B)”.

22.Em outras palavras, a empresa (A) controla a empresa (B) e subscreve e integraliza capital na empresa (C) com as ações da empresa (B), que são recebidas por valor maior do que o valor patrimonial com base em expectativa de resultado futuro apurado conforme

laudo de avaliação. Desse modo, a empresa (A) apura ganho de capital pela alienação do controle da empresa (B), que na ocasião era diferido com base no então vigente art. 36 da Lei n.º 10.637, de 2002, e a empresa (C) registra ágio pela aquisição a valor maior do que o valor patrimonial das ações que adquiriu. A seguir, a empresa (B) incorpora a empresa C (incorporação reversa) e passa a contabilizar a amortização do ágio.

23. Pois bem, a atenta leitura do TVF indica que as conclusões fiscais tiveram arrimo na balizada doutrina contábil de Jorge Vieira da Costa e Eliseu Martins<sup>1</sup>, segundo a qual o ágio “surge ‘de uma transação realizada dentro de uma relação de comutatividade, independência e de não preponderância das partes envolvidas’, e que só é admitido numa transação quando efetivamente se trate de ‘um resultado econômico obtido em um processo de compra e venda de ativos líquidos (net assets), quando estiverem envolvidas partes independentes não relacionadas, ou seja, quando o ágio for resultado de um processo de barganha negocial não viciado, que concorra para a formação de um preço justo dos ativos líquidos em apreço’, sendo portanto ‘inadmissível o surgimento de ágio em uma operação realizada dentro de um mesmo grupo econômico’ ”.

24. Já r. decisão recorrida prestigiou o TVF e se lastreou no Acórdão n.º 9101-002.391, proferido pela C. 1ª Turma da CSRF ao julgar caso análogo ao presente, do mesmo contribuinte e baseado nas mesmas operações. Confirmam-se os seguintes excertos:

Por corresponder ao nosso entendimento e por tratar-se na mais alta instância do julgamento administrativo, adota-se como razões de decidir o voto de lavra da Conselheira Adriana Gomes Rêgo que serviu de base para a decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a seguir:

(...)

*Aliás, a definição de Custo de Aquisição trazida pelo Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações elaborado pela FIECAFI (item 10.3.2.a, da 7ª ed., 2008), não deixa dúvidas:*

*“a) CUSTO DE AQUISIÇÃO O custo de aquisição é o valor efetivamente despendido na transação por subscrição relativa a aumento de capital, ou ainda pela compra de ações de terceiros, quando a base do custo é o preço total pago. Vale lembrar que esse valor pago é reduzido dos valores recebidos a título de distribuição de lucros (dividendos), dentro do período de seis meses após a aquisição das cotas ou ações da investida.” (Grifei)*

*Ou seja, os valores a serem registrados como custo de aquisição, como preço pago, deve corresponder ao valor despendido, pago, nas transações com agentes externos, para obtenção do investimento.*

*Ainda do referido Manual, 7ª ed., destaco todas as menções feitas a valor pago e aquisição de ações, no sentido de demonstrar o que a teoria contábil considera custo de aquisição e ágio:*

*“11.7.1 – Introdução e Conceito*

*Os investimentos, como já vimos, são registrados pelo valor da equivalência patrimonial e, nos casos em que os investimentos foram feitos por meio de subscrições em empresas coligadas ou controladas, formadas pela própria investidora, não surge normalmente qualquer ágio ou deságio. Veja-se, todavia, caso especial no item 11.7.6.*

*Todavia, no caso de uma companhia adquirir ações de uma empresa já existente,*

<sup>1</sup> (Boletim IOB n.º 27, de 2004, Caderno de Temática Contábil e Balanços, pg. 02. Manual de Contabilidade Societária publicado pelo FIECAFI, Ed. Atlas, 2ª Edição, 2013, pág. 317, tópico 14.2 – Aspectos Conceituais)

*pode surgir esse problema*

*O conceito de ágio ou deságio, aqui, não é o da diferença entre o valor pago pelas ações e seu valor nominal, mas a diferença entre o valor pago e o valor patrimonial das ações, e ocorre quando adotado o método da equivalência patrimonial.*

*Dessa forma, há ágio quando o preço de custo das ações for maior que seu valor patrimonial, e deságio, quando for menor, como exemplificado a seguir.*

#### *11.7.2 Segregação Contábil do Ágio ou Deságio*

*Ao comprar ações de uma empresa que serão avaliadas pelo método da equivalência patrimonial, deve-se, já na ocasião da compra, segregar na Contabilidade o preço total de custo em duas subcontas distintas, ou seja, o valor da equivalência patrimonial numa subconta e o valor do ágio (ou deságio) em outra subconta.(...)*

#### *11.7.3 Determinação do Valor do Ágio ou Deságio*

##### *a) GERAL*

*Para permitir a determinação do valor do ágio ou deságio, é necessário que, na data-base da aquisição das ações, se determine o valor da equivalência patrimonial do investimento, para o que é necessária a elaboração de um Balanço da empresa da qual se compraram as ações, preferencialmente na mesma data-base da compra das ações ou até dois meses antes dessa data. Todavia, se a aquisição for feita com base num Balanço de negociação, poderá ser utilizado esse Balanço, mesmo que com defasagem superior aos dois meses mencionados. Ver exemplos a seguir.*

##### *b) DATA BASE*

*Na prática, esse tipo de negociação é usualmente um processo prolongado, levando, às vezes, a meses de debates até a conclusão das negociações. A data-base da contabilização da compra é a da efetiva transmissão dos direitos de tais ações aos novos acionistas; a partir dela, passam a usufruir dos lucros gerados e das demais vantagens patrimoniais.(...)*

#### *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.*

*No exemplo anterior da Empresa B, os \$ 100.000.000 pagos a mais na compra das ações representam esse tipo de ágio e devem ser registrados nessa subconta específica.*

*Sumariando, no exemplo anterior, a contabilização da compra das ações pela Empresa A, por \$ 504.883.200, seria (...).*

#### *11.7.5 Amortização do Ágio ou Deságio*

##### **CONTABILIZAÇÃO**

##### *V – Amortização do ágio (deságio) por valor de rentabilidade futura*

*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*).(…)

*Nesse sentido, a CVM determina que o ágio ou o deságio decorrente da diferença entre o valor pago na aquisição do investimento e o valor de mercado dos ativos e passivos da coligada ou controlada deverá ser amortizada da seguinte forma (...).*

#### *11.7.6 Ágio na Subscrição*

*(…)*

*por outro lado, vimos nos itens anteriores ao 11.7 que surge o ágio ou deságio somente quando uma empresa adquire ações ou quotas de uma empresa já existente, pela diferença entre o valor pago a terceiros e o valor patrimonial de tais ações ou quotas adquiridas dos antigos acionistas ou quotistas.*

*Poderíamos concluir, então, que não caberia registrar um ágio ou deságio na subscrição de ações. Entendemos, todavia, que quando da subscrição de novas ações, em que há diferença entre o valor de custo do investimento e o valor patrimonial contábil, o ágio deve ser registrado pela investidora.*

*Essa situação pode ocorrer quando os acionistas atuais (Empresa A) de uma empresa B resolvem admitir novo acionista (Empresa X) não pela venda de ações já existentes, mas pela emissão de novas ações a serem subscritas, pelo novo acionista. Ou quando um acionista subscreva aumento de capital no lugar de outro.*

*O preço de emissão das novas ações, digamos \$ 100 cada, representa a negociação pela qual o acionista subscritor está pagando o valor patrimonial contábil da Empresa B, digamos \$ 60, acrescido de uma mais-valia de \$ 40, correspondente, por exemplo, ao fato de o valor de mercado dos ativos da Empresa B ser superior a seu valor contabilizado. Tal diferença representa, na verdade, uma reavaliação de ativos, mas não registrada pela Empresa B, por não ser obrigatória.*

*Notemos que, nesse caso, não faz sentido lógico que o novo acionista ou mesmo o antigo, ao fazer a integralização do capital, registre seu investimento pelo valor patrimonial das suas ações e reconheça a diferença como perda não operacional. Na verdade, nesse caso, o valor pago a mais tem substância econômica bem fundamentada e deveria ser registrado como um ágio, baseado no maior valor de mercado dos ativos da Empresa B.”*

*É de se observar, ainda, que mesmo na subscrição de ações, fala-se em **preço e pagamento** de valor.*

*É bem verdade que no item 38.6.1.2, ao tratar da Incorporação Reversa com Ágio Interno, o referido Manual, ao analisar o art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, aduz que o referido diploma legal admitia a reavaliação de participações societárias, quando da integralização de ações subscritas, com o diferimento da tributação do IRPJ e da CSLL e concluem os autores da obra:*

*"Questiona-se, desse modo, a racionalidade econômica do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, pelo lado do ente tributante, que permite que grupos econômicos, em operações de combinação de negócios, criem artificialmente, ágios internamente, por intermédio da constituição de 'sociedades veículos', que surgem e são extintas em curso lapso temporal, ou pela utilização de sociedades de participação denominadas 'casca', com finalidade meramente elisiva.*

*Do ponto de vista tributário, à luz do art. 36, e dependendo da forma pela qual a operação é realizada, a Fazenda pública perde porque permite a dedutibilidade da quota de ágio amortizada para fins de IRPJ e base de cálculo da CSLL e difere a tributação do 'ganho de capital' registrado pela companhia que subscreve e integraliza aumento de capital em 'sociedade veículo' ou de participação 'casca', a ser em seguida incorporada”.*

*Com a devida vênia aos autores, é de se verificar e como a própria Recorrida aduz em suas Contrarrazões, que existe permissão legal, sim, de integralização de capital social com ações de outra empresa, que há permissão legal de avaliação de investimentos em sociedades coligadas e controladas com o desdobramento do custo de aquisição em ágio; contudo, o que não há é autorização legal para, em virtude dessa integralização, lançar em contrapartida o desdobramento do custo como ágio,*

*pois, em operações internas, sem que um terceiro se disponha a pagar uma mais-valia, não há ágio; a contrapartida é uma reavaliação de ativos.*

*E é isso que os autores confundem quando tratam do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, porque essa lei sequer fala em ágio. Assim, o que tal dispositivo tratava é da possibilidade de diferimento do ganho de capital, quando uma companhia A, que possui participação societária em B, resolve constituir C, subscrevendo capital com ações reavaliadas de B. Ocorre que essa reavaliação de B é puramente uma reavaliação, quando as operações ocorrem dentro de um mesmo grupo. A lei não autoriza que a contrapartida da reavaliação seja uma conta de ágio. Só existe ágio se um terceiro se dispõe a reconhecer esse sobrepreço e a pagar por ele. Sem onerosidade, descabe falar em mais-valia.*

*E é nessa linha que os autores acabam concluindo às fls. 599 e 600 da 7ª edição:*

*“Para admitir-se o registro da parcela legalmente dedutível do ágio gerado internamente, deve-se enxergá-la tecnicamente, abstraindo outras questões, similarmente a um ativo fiscal diferido advindo de estoques de prejuízos fiscais e de bases negativas de contribuição social. Poder-se-ia advogar que seu registro encontra amparo no fato de haver uma evidência persuasiva de sua substância econômica: um diploma legal que corrobora o seu surgimento. E ainda dentro dessa corrente de pensamento, seria admitido como critério de mensuração contábil inicial, por analogia, o mesmo dispensado a um ativo fiscal diferido advindo de estoques de prejuízos fiscais e de bases negativas de contribuição social, qual seja, **mensuração a valores de saída**, utilizando o método do fluxo de benefícios futuros trazidos a valor presente, no limite de benefícios nominais projetados para dez anos.*

*Por outro lado, haveria também como refutar o registro da parcela legalmente dedutível do ágio gerado internamente, ao se enxergá-la tecnicamente como um intangível gerado internamente. Dentro do Arcabouço Conceitual Contábil em vigor, considerando a **mensuração a valores de entrada**, não se admite o reconhecimento de um ativo que não seja por seu custo de aquisição. Um intangível gerado internamente, como no caso em comento, embora gere benefícios econômicos inquestionáveis para uma dada entidade, tem o seu reconhecimento contábil obstado por uma simples razão: a ausência de custo para ser confrontado com benefícios gerados e permitir, com isso, a apuração de lucros consentâneos com a realidade econômica da entidade.*

*(...)*

*Só que, no caso desses créditos tributários derivados de operações societária entre empresas sob controle comum, não há, na essência, e também na figura das demonstrações consolidadas, qualquer desembolso que lhes dê suporte. Direitos obtidos sem custo, como direitos autorais, por exemplo, não são contabilizados; o goodwill (fundo de comércio) desenvolvido sem custo ou com custo diluído ao longo de vários anos na forma de despesas já reconhecidas também não é contabilizado; patentes criadas pela empresa são registradas apenas pelo seu custo etc. Por que os direitos de pagar menos tributos futuros, advindos de operações com ausência de propósito comercial e permeadas por abuso de forma, seriam registrados? Essas seriam discussões no campo técnico e conceituai a serem travadas. Contudo, estimulando um pouco mais o debate, deve-se atentar para uma questão sobremaneira crucial para a Contabilidade. Do ponto de vista institucional e moral da profissão contábil, e por que não político, admitir-se o registro do ativo fiscal implica estimular o surgimento de uma indústria do ágio?*

*Assim, à parte possíveis controvérsias conceituais, o procedimento mais adequado, **técnica e eticamente**, é não se proceder ao reconhecimento do ativo fiscal diferido nessas operações.”(Grifei)*

*Por oportuno, trago ainda a versão do Manual de Contabilidade Societária, após as normas internacionais e os pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (edição de 2010, pág. 442), que reforça ainda mais o que entendiam os autores do Manual:*

*“Considerando que na época não havia uma normatização contábil similar ao CPC*

15, a consequência direta da prática desse tipo de incorporação (reversa) era a geração de um benefício fiscal bem como o reconhecimento contábil de um ágio gerado internamente (contra o qual, nós, os autores deste Manual, sempre nos insurgimos).

Dessa forma, era fortemente criticada a racionalidade econômica do art. 36 da Lei nº 10.637/02, que permitia que grupos econômicos, em operações de combinação de negócios (sob controle comum) criassem artificialmente ágios internamente por intermédio da constituição de "sociedades veículo", que surgem e são extintas em curto lapso de tempo, ou pela utilização de sociedades de participação denominadas "casca", com finalidade meramente elisiva.

Nesse sentido, vale lembrar que a CVM vedava fortemente esse tipo de prática (vide Ofício Circular CVM SNC/SEP nº 01/2007), uma vez que a operação se realizava entre entidades sob controle comum e, portanto, careciam de substância econômica (nenhuma riqueza era gerada efetivamente em tais operações). Além disso, o ágio fundamentado em rentabilidade futura (goodwill) proveniente de combinações entre entidades sob controle comum era eliminado nas demonstrações consolidadas da controladora final, tornando inconsistente o reconhecimento desse tipo de ágio gerado internamente (na ótica do grupo econômico não houve geração de riqueza).

Atualmente, o art. 36 da Lei nº 10.637/02 foi revogado pela Lei nº 11.196/05 (art. 133, inciso III), bem como com a entrada em vigor do CPC 15, para fins de publicação de demonstrações contábeis, não mais será possível reconhecer contabilmente um ágio gerado internamente em combinações de negócio envolvendo entidades sob controle comum."

Convém observar que tudo isso foi escrito antes mesmo da MP nº 627, de 2013!

É importante também destacar que o próprio Conselho Federal de Contabilidade estabeleceu, por meio da Resolução nº CFC nº 750, de 1993, que as essências das transações devem prevalecer sobre a forma, e que a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser efetuada com base nos valores de entrada, considerando-se como tais aqueles resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes, senão vejamos:

Art. 1º. Constituem PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE (PFC) os enunciados por esta Resolução.

§ 1º. A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

§ 2º. Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

(...)

Art. 7º. Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.

Parágrafo único. Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

I - a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;

II – uma vez integrado no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;

III – o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;

IV – os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada V – o uso da moeda do País na

*tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos.” (Grifei).*

*O Conselho Federal de Contabilidade editou, ainda, a Resolução CFC n.º 1.110/2007 para aprovar a NBC T 19.10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, aplicável aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2008, cujo item 120 determina expressamente:*

*“120. O reconhecimento de ágio decorrente de rentabilidade futura gerado internamente (goodwill interno) é vedado pelas normas nacionais e internacionais. Assim, qualquer ágio dessa natureza anteriormente registrado precisa ser baixado”.*

*O Comitê de Pronunciamentos Contábeis, também repudiou o ágio interno por meio do CPC n.º 04, aprovado em 2010, que, ao se manifestar sobre ativo intangível, dedicou os itens 48 a 50 para tratar do “Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente”, deixando bastante claro que tal ágio sequer deve ser reconhecido como ativo:*

*48. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.*

*49. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos no presente Pronunciamento. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo.(Grifei)*

*Também em 2010, o Conselho Federal de Contabilidade por meio da Resolução CFC n.º 1.303, de 2010, aprovou a NBC TG 04, que tem como base o mencionado Pronunciamento Técnico CPC 04 já acima transcrito :*

*50. As diferenças entre valor de mercado da entidade e o valor contábil de seu patrimônio líquido, a qualquer momento, podem incluir uma série de fatores que afetam o valor da entidade. No entanto, essas diferenças não representam o custo dos ativos intangíveis controlados pela entidade. (Grifei)*

*Também a Comissão de Valores Mobiliários, por meio do Ofício Circular CVM/SNC/SEP n.º 1, de 2007, no item 20.1.7 tratou o ágio interno nos seguintes termos:*

*20.1.7 “Ágio” gerado em operações internas A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de “ágio”.*

*Uma das formas que essas operações vêm sendo realizadas, inicia-se com a avaliação econômica dos investimentos em controladas ou coligadas e, ato contínuo, utilizar-se do resultado constante do laudo oriundo desse processo como referência para subscrever o capital numa nova empresa. Essas operações podem, ainda, serem seguidas de uma incorporação.*

*Outra forma observada de realizar tal operação é a incorporação de ações a valor de mercado de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.*

*Em nosso entendimento, ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge, única e exclusivamente, quando o preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento. E mais, preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.*

*Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de*

*riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como “arm’s length”.*

*Portanto, é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade. (Grifei)*

*Em 2011, inclusive, o Comitê quando aprova o CPC n.º 15, que trata das demonstrações contábeis acerca da combinação de negócios e seus efeitos, deixa expresso que o Pronunciamento não alcança a combinação de negócios de entidades ou negócios sob controle comum:*

*Objetivo*

*1. O objetivo deste Pronunciamento é aprimorar a relevância, a confiabilidade e a comparabilidade das informações que a entidade fornece em suas demonstrações contábeis acerca de combinação de negócios e sobre seus efeitos. Para esse fim, este Pronunciamento estabelece princípios e exigências da forma como o adquirente:*

*reconhece e mensura, em suas demonstrações contábeis, os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e as participações societárias de não controladores na adquirida;*

*reconhece e mensura o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill adquirido) advindo da combinação de negócios ou o ganho proveniente de compra vantajosa; e determina quais as informações que devem ser divulgadas para possibilitar que os usuários das demonstrações contábeis avaliem a natureza e os efeitos financeiros da combinação de negócios.*

.....  
*Combinação de negócios de entidades sob controle comum – aplicação do item 2(c)*

*B1. Este Pronunciamento não se aplica a combinação de negócios de entidades ou negócios sob controle comum. A combinação de negócios envolvendo entidades ou negócios sob controle comum é uma combinação de negócios em que todas as entidades ou negócios da combinação são controlados pela mesma parte ou partes, antes e depois da combinação de negócios, e esse controle não é transitório.*

*B2. Um grupo de indivíduos deve ser considerado como controlador de uma entidade quando, pelo resultado de acordo contratual, eles coletivamente têm o poder para governar suas políticas financeiras e operacionais de forma a obter os benefícios de suas atividades. Portanto, uma combinação de negócios está fora do alcance deste Pronunciamento quando o mesmo grupo de indivíduos tem, pelo resultado de acordo contratual, o poder coletivo final para governar as políticas financeiras e operacionais de cada uma das entidades da combinação de forma a obter os benefícios de suas atividades, e esse poder coletivo final não é transitório.*

*E não é só isso: até este voto do acórdão recorrido, a jurisprudência do CARF também trilhava o mesmo caminho, isto é, o CARF não admitia a dedutibilidade da amortização de ágio surgido em operações internas ao grupo econômico, nem com o uso de empresas veículos, conforme acórdãos trazidos pela Fazenda em seu Recurso, todos de decisões unânimes na matéria ágio: 10196724, 10323.290, 10517.219.*

*Por conseguinte, não se pode afirmar agora, como suscitado da sessão passada, que o ágio interno só deixou de ser dedutível a partir da Lei n.º 12.973, de 2014, ou melhor, da MP n.º 627, de 2013, da qual referida lei resultou por conversão. Na verdade, a nova lei, ao dispor expressamente assim, nada mais fez do que esclarecer que, por óbvio, ágio pressupõe sobrepreço pago por partes independentes, ou seja, a indedutibilidade do ágio interno para fins fiscais decorre do fato de ele não ser aceito sequer contabilmente.*

*Aliás, é nesta linha que se verifica já na própria exposição de motivos da MP n.º 637,*

de 2013, que ora colaciono:

Brasília, 7 de Novembro de 2013

Excelentíssima Senhora Presidenta da República,

Submeto à apreciação de Vossa Excelência a Medida Provisória que altera a legislação tributária federal e revoga o Regime Tributário de Transição RTT instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, bem como dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas e de lucros auferidos por pessoa física residente no Brasil por intermédio de pessoa jurídica controlada no exterior; e dá outras providências.

1. A Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, alterou a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 Lei das Sociedades por Ações, modificando a base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS.

A Lei nº 11.941, de 2009, instituiu o RTT, de forma opcional, para os anos-calendário de 2008 e 2009, e, obrigatória, a partir do ano-calendário de 2010.

2. O RTT tem como objetivo a neutralidade tributária das alterações trazidas pela Lei nº 11.638, de 2007. O RTT define como base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP, e da COFINS os critérios contábeis estabelecidos na Lei nº 6.404, de 1976, com vigência em dezembro de 2007. Ou seja, a apuração desses tributos tem como base legal uma legislação societária já revogada.

3. Essa situação tem provocado inúmeros questionamentos, gerando insegurança jurídica e complexidade na administração dos tributos. Além disso, traz dificuldades para futuras alterações pontuais na base de cálculo dos tributos, pois a tributação tem como base uma legislação já revogada, o que motiva litígios administrativos e judiciais.

4. A presente Medida Provisória tem como objetivo a adequação da legislação tributária à legislação societária e às normas contábeis e, assim, extinguir o RTT e estabelecer uma nova forma de apuração do IRPJ e da CSLL, a partir de ajustes que devem ser efetuados em livro fiscal. Além disso, traz as convergências necessárias para a apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

(...)

15.9. O art. 20, com o intuito de alinhá-lo ao novo critério contábil de avaliação dos investimentos pela equivalência hipóteses além de investimentos em coligadas e controladas, e registrando separadamente o valor decorrente da avaliação ao valor justo dos ativos líquidos da investida (mais valia) e a diferença decorrente de rentabilidade futura (**goodwill**). O § 3º determina que os valores registrados a título de mais-valia devem ser comprovados mediante laudo elaborado por perito independente que deverá ser protocolado na Secretaria da Receita Federal do Brasil ou cujo sumário deve ser registrado em Cartório de Registro de Títulos e Documentos até o último dia útil do décimo terceiro mês subsequente ao da aquisição da participação. Outrossim, em consonância com as novas regras contábeis, foi estabelecida a tributação do ganho por compra vantajosa no período de apuração da alienação ou baixa do investimento;

(...)

Os arts. 19 e 20 dispõem sobre o tratamento tributário a ser dado à mais ou menos-valia que integrará o custo do bem que lhe deu causa na hipótese de fusão, incorporação ou cisão da empresa investida. Tendo em vista as mudanças nos critérios contábeis, a legislação tributária anterior revelou-se superada, haja vista não tratar especificamente da mais ou menos-valia, daí a necessidade de inclusão desses dispositivos estabelecendo as condições em que os valores poderão integrar o custo do bem para fins tributários. Os referidos dispositivos devem ser analisados juntamente com o disposto nos arts. 35 a 37.

32. As novas regras contábeis trouxeram grandes alterações na contabilização das participações societárias avaliadas pelo valor do patrimônio líquido. Dentre as inovações introduzidas destacam-se a alteração quanto à avaliação e ao tratamento contábil do novo ágio por expectativa de rentabilidade futura, também conhecido como **goodwill**. O art. 21 estabelece prazos e condições para a dedução do novo ágio por rentabilidade futura (**goodwill**) na hipótese de a empresa absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com **goodwill**, apurado segundo o disposto no inciso III do art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977. Esclarece que a dedutibilidade do goodwill só é admitida nos casos em que a aquisição ocorrer entre empresas independentes. (Grifei)

É importante destacar que esse novo regramento contido na Lei n.º 12.973/2014 é decorrente dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pelas Leis n.º 11.638/2007 e 11.941/2009, e pelos pronunciamentos contábeis decorrentes.

No que diz respeito à questão de ágio, ocorreram mudanças significativas, como a nova definição de coligada (alteração do art. 243 da Lei n.º 6.404/76), a alteração sobre o Método da Equivalência Patrimonial (art. 248 da Lei n.º 6.404/79), além da edição de atos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC sobre o assunto (em especial, o CPC n.º 18 – “Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto” e CPC n.º 15 – “Combinação de Negócios”, acima já citado).

De acordo com essa nova concepção contábil, o ágio (que passou a ser denominado de goodwill) é determinado como sendo o excedente pago, após os ativos líquidos da investida serem avaliados a “valor justo” (conceito que aliás é bem mais amplo do que “valor de mercado”). Em razão dessa alteração, o custo de aquisição do investimento passou a ser desdobrado em: a) valor do patrimônio líquido da investida; b) mais ou menos valia; e c) ágio por rentabilidade futura (goodwill).

Por tudo isso, é de se perceber que não é possível se fazer uma associação exata entre a nova sistemática de identificação e apuração do ágio com a anterior. De forma que, o que era ágio antes, pode ser agora somente “mais valia”, mesmo que anteriormente tivesse sido identificado como decorrente de expectativa de rentabilidade futura. A possibilidade de se apurar uma “menos valia” também influi na existência ou não do ágio. Além disso, as situações em que o Método da Equivalência Patrimonial se torna obrigatório também foram alteradas, o que tem influência direta sobre a necessidade ou não de se determinar a existência de ágio.

Portanto, é um grande equívoco de interpretação se utilizar das disposições contidas no art. 7º da Lei 9.532/1997, a partir do constante nos arts. 20 a 22 da Lei n.º 12.973/2014, uma vez que disciplinam efeitos tributários de procedimentos contábeis totalmente distintos.

Não fossem apenas essas diferenças, mas o fato mais curioso ainda é que o próprio conceito de partes dependentes estabelecido pelo art. 25 da Lei n.º 12.973, de 2014 é bem mais amplo do que o conceito de ágio interno:

Art. 25. Para fins do disposto nos arts. 20 e 22, consideram-se partes dependentes quando: (Vigência)

I - o adquirente e o alienante são controlados, direta ou indiretamente, pela mesma parte ou partes;

II - existir relação de controle entre o adquirente e o alienante;

III - o alienante for sócio, titular, conselheiro ou administrador da pessoa jurídica adquirente;

IV - o alienante for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro das pessoas relacionadas no inciso III; ou

V - em decorrência de outras relações não descritas nos incisos I a IV, em que fique comprovada a dependência societária.

Ou seja, não apenas as operações que envolvem duas pessoas jurídicas sob controle comum caracterizam-se como partes dependentes: a nova lei incluiu as pessoas

físicas, com situações, por exemplo, em que o alienante é parente ou afim até o terceiro grau do sócio acionista da empresa. Assim, passa a ser possível a existência de um ágio contábil (diferente do ágio interno), mas que ao teor da nova legislação, a sua dedutibilidade fica vedada.

Por oportuno, também considero equivocado o entendimento de quem concebe que existe um ágio fiscal e um ágio contábil, ou que a legislação societária permitiu algo diferente da contabilidade nesse aspecto.

É que a legislação tributária, no artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, trata do ágio apurado na aquisição de participações em Sociedades Coligadas ou Controladas Avaliado pelo Valor de Patrimônio Líquido nos seguintes termos (destaque acrescido):

#### *Desdobramento do Custo de Aquisição*

*Art 20 - 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:*

*I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; 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 número I.*

*§ 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.*

*§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:*

*a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;*

*b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;*

*c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.*

*§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.*

*Essas disposições contidas no art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77 estão em perfeita sintonia com as normas contábeis contemporâneas à expedição do Decreto-lei nº 1.598/77, conforme se pode constatar no disposto na Instrução CVM nº 01 de 27 de abril de 1978, conforme destaque:*

*(...)*

#### *Desdobramento do custo de aquisição de investimento*

*XX - Para efeito de contabilização, o custo de aquisição de investimento em coligada ou em controlada deverá ser desdobrado e os valores resultantes desse desdobramento contabilizados em subcontas separadas:*

*a) equivalência patrimonial baseada em balanço patrimonial ou em balancete de verificação levantado até, no máximo, sessenta dias antes da data da aquisição pela investidora ou pela controladora, consoante o disposto no Inciso XI*

*b) ágio ou deságio na aquisição, representado pela diferença para mais ou para menos, respectivamente, entre o custo de aquisição do investimento e a equivalência patrimonial.*

*XXI - o ágio ou deságio computado na ocasião da aquisição do investimento deverá ser contabilizado com indicação do fundamento econômico que o determinou:*

*a) diferença para mais ou para menos entre o valor de mercado de bens do ativo e o valor contábil desses mesmos bens na coligada ou na controlada;*

*b) diferença para mais ou para menos na expectativa de rentabilidade baseada em projeção do resultado de exercícios, futuros;*

*c) fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas.*

*XXII - O ágio ou o deságio decorrente da diferença entre o valor de mercado de bens do ativo e o valor contábil na coligada ou na controlada desses mesmos bens deverá ser amortizado na proporção em que for sendo realizado na coligada ou na controlada por depreciação, por amortização ou por exaustão dos bens, ou por baixa em decorrência de alienação ou de perecimento desses mesmos bens.*

*XXIII - O ágio ou o deságio decorrente da expectativa de rentabilidade deverá ser amortizado no prazo e na extensão das projeções que o determinaram ou quando houver baixa em decorrência de alienação ou de perecimento do investimento antes de haver terminado o prazo estabelecido para amortização.*

(...)

*Portanto, o ágio a que se refere a legislação fiscal é exatamente o mesmo tratado pela legislação societária, possuindo conteúdo puramente econômico/contábil.*

*Analisando o voto vencedor do acórdão recorrido, verifica-se que ele afirma que é um “grave erro confundir fundamento econômico com pagamento”.*

*O Decreto-lei nº 1.598, de 1977, por sua vez, abordava fundamento econômico no §2º do art. 20 (redação vigente à época dos fatos), nos seguintes termos:*

*§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, **seu fundamento econômico**:*

*a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;*

*b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;*

*c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas. (Negritei)*

*Como se pode depreender, o legislador chamou de “fundamento econômico” do lançamento contábil do ágio, as três “justificativas” acima listadas, e, de fato, não é a partir dessa definição que se está a dizer que é preciso haver pagamento, ou melhor, que é preciso ter havido um custo arcado.*

*A razão para existência do pagamento, ou de um custo arcado, está no próprio conceito de ágio, cujo inciso II, do art. 20 definiu como diferença entre custo de aquisição e o valor que consta do PL, conforme já citado.*

*E continua o voto vencedor: “Pagamento é a contrapartida da compra e venda, uma das formas de aquisição da participação”.*

*Com efeito, compra e venda é apenas uma das formas de aquisição. Porém, “custo de aquisição”, seja qual for a forma como se dá essa aquisição, pressupõe “ônus”, “dispêndio”. E é aqui que está o equívoco deste voto vencedor: conceber que a lei não exige “ônus”, “dispêndio” para quem está adquirindo a participação societária.*

*E conclui o ex-conselheiro Carlos Guerreiro, relator do voto vencedor:*

*De qualquer modo, fica evidenciado os equívocos teóricos constante da autuação: 1º) limitar o conceito de aquisição ao de compra; 2º) confundir fundamento econômico do ágio com pagamento de compra ou entrega de ações, por terceiros estranhos ao grupo. Sem mencionar a pretensão de impor para fins fiscais percepções de cunho exclusivamente contábil.*

*Pois bem, a Fiscalização não limitou o conceito de aquisição à compra e sequer confundiu fundamento econômico do ágio com pagamento de compra e entrega de ações. O que ela disse foi que o ágio não existiu e quando cita o que vislumbrou como equivocado, o faz de forma indistinta, usando expressões como “ausência de desembolso real”, “ausência de suporte econômico”, “não ingresso de recursos”, além, é claro, de “ausência de pagamentos”, conforme trechos que mais uma vez colaciono:*

(...)

*Como se vê, é bastante forçoso dizer que houve “equívoco teórico” por parte da Fiscalização, porque ela mencionou, sim, “ausência de dispêndio”, de forma que o*

*equivoco se encontra é na decisão recorrida. Assim, ao contrário do que aduz a Recorrida em suas contrarrazões, a Fiscalização questionou de forma bastante contundente a formação do ágio nas operações, que, como já dito na admissibilidade do recurso, é um argumento maior e anterior ao próprio laudo, já que esse não tem como respaldar uma operação entre partes não dependentes, de forma que nem o laudo, nem o registro contábil do ágio fazem prova dos fatos escriturados pelo contribuinte.*

*Isso porque o laudo representa tão somente uma reavaliação de ativos e nenhum registro contábil faz prova a favor de quem o escritura, sem a documentação comprobatória que o lastreia, nos termos do art. 923 do RIR/99 (art. 9º, §1º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977). E, ainda assim, é preciso observar a já citada Resolução nº CFC nº 750, de 1993, que as essências das transações devem prevalecer sobre a forma.*

*Ora, qual o valor de um laudo que reflete uma rentabilidade futura, sem que haja um terceiro que reconheça essa projeção e arque com o ônus de pagar um valor maior? Como se pode defender isso entre partes pertencentes a um mesmo grupo?*

*E aqui cumpre esclarecer que quando a Fiscalização diz que o ágio é artificial, e glosa a sua amortização, ela não o faz pelo simples fato de ser em operações envolvendo sociedades sob controle comum, mas sim porque, em razão de ser entre empresas sob o mesmo controle, não ter havido aquisição, não ter havido dispêndio. Uma coisa está associada a outra.*

*É importante também esclarecer que, em relação à subscrição e integralização de capital pelo Banco Itaú BBA S.A, conforme está consignado nos autos desde a decisão de primeira instância, não houve qualquer pagamento de ágio, porque o patrimônio da Gerdau Participações S.A já estava, naquela ocasião, avaliado a valor de mercado.*

*O fato também de o Banco ter adquirido as participações societárias já com o valor atualizado não tem o condão de “validar” a dedutibilidade da amortização do ágio, vez que o que se está discutindo nos autos é a dedutibilidade de um ágio que surgiu dentro de uma operação interna a um grupo econômico, em que nem incorporada, nem incorporadora arcaram com qualquer ônus sobre qualquer valor. O Banco Itaú BBA S.A não fazia parte das pessoas jurídicas relacionadas às operações de surgimento, transferência e amortização do ágio.*

*(...)*

*Em essência, o que não se pode aceitar e validar nos autos ora em análise é que um Grupo Econômico, por meio de um laudo de reavaliação de ativos com base em rentabilidade futura, aumente o valor de seus ativos, crie o ágio, transfira esse ágio, e depois deduza a amortização desse ágio do IRPJ e da CSLL sem ter, sequer, efetuado qualquer dispêndio sobre esse ágio. É inimaginável aceitar isso como uma mens legis!*

*E se não é essa a “mens legis”, como dizer que o contribuinte agiu conforme a lei?*

25. Concernentemente à exclusão do ágio na apuração do IRPJ e da CSLL, o artigo 7º da Lei nº 9.532, de 1997 assim determina:

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 nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei n.º 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 n.º 9.718, de 1998)

(...)

26. Vale acentuar, portanto, que as condições necessárias para exclusão do ágio na apuração do IRPJ e da CSLL consistem em (i) a incorporação, fusão ou cisão da investidora e (ii) que o ágio deveria ter como fundamento econômico a rentabilidade futura calculada com base em previsão dos resultados futuros.

27. Como é cediço, até o advento da Lei n.º 12.973, de 2014, o ágio fiscal era definido como a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de patrimônio líquido na época da aquisição, nos termos do art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, *litteris*:

Art. 20. O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; 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 número I.

28. Já na definição do Apêndice "A" do CPC 15 (Combinação de Negócios), *"Ágio por rentabilidade futura (goodwill) é um ativo que representa benefícios econômicos futuros resultantes dos ativos adquiridos em combinação de negócios, os quais não são individualmente identificados e separadamente reconhecidos"*.

29. Verifica-se, assim, que o ágio fiscal, na sua concepção vigente até o advento da Lei n.º 12.973, de 2014, tinha maior amplitude do que o ágio contábil, uma vez que aquele decorria da diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de patrimônio líquido, e este se configura como um ativo residual, advindo de uma combinação de negócios e dependente de outros ativos.

30. Dessarte, para se inserir no conceito do ágio definido no inciso II do artigo 20 do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, bastaria que o contribuinte:

- (i) avaliasse o investimento pelo valor do patrimônio líquido;
- (ii) que no momento da aquisição, desdobrasse o custo em investimento (participação no patrimônio líquido da investida) e ágio.

31. Quanto ao suporte econômico da existência do ágio, verifica-se que, ao contrário do alegado pela fiscalização, a operação do Grupo Gerdau teve dispêndio, mas não em dinheiro. Com efeito, nos termos do artigo 7º da Lei n.º 6.404, de 1976, *"o capital social poderá ser formado com contribuições em dinheiro ou em qualquer espécie de bens suscetíveis de avaliação em dinheiro"*, vale dizer, não há necessidade de que a aquisição de participações somente ocorra em dinheiro, podendo também se dar por meio de bens suscetíveis de avaliação em dinheiro.

32.No caso dos autos, a operação que gerou o ágio interno foi a integralização de participações da Gerdau Açominas S/A e da Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda. na Gerdau Participações S/A, implementadas em conformidade com as disposições da Lei nº 6.404, de 1976, cujo artigo 8º e §1º ostentam a seguinte redação

Art. 8º A avaliação dos bens será feita por 3 (três) peritos ou por empresa especializada, nomeados em assembleia-geral dos subscritores, convocada pela imprensa e presidida por um dos fundadores, instalando-se em primeira convocação com a presença de subscritores que representem metade, pelo menos, do capital social, e em segunda convocação com qualquer número.

§ 1º Os peritos ou a empresa avaliadora deverão apresentar laudo fundamentado, com a indicação dos critérios de avaliação e dos elementos de comparação adotados e instruído com os documentos relativos aos bens avaliados, e estarão presentes à assembleia que conhecer do laudo, a fim de prestarem as informações que lhes forem solicitadas.

(...)

33.Nesse passo, o próprio TVF foi categórico ao admitir o atendimento de tal requisito, uma vez que foi apresentado o laudo de avaliação elaborado por Metal Engenharia e Representações como suporte à integralização das ações da Gerdau Açominas S.A e quotas da Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda., adotando-se as premissas estabelecidas pelo artigo 170 da Lei nº 6.404, de 1976, *in verbis*:

Art. 170. Depois de realizados 3/4 (três quartos), no mínimo, do capital social, a companhia pode aumentá-lo mediante subscrição pública ou particular de ações.

§ 1º O preço de emissão deverá ser fixado, sem diluição injustificada da participação dos antigos acionistas, ainda que tenham direito de preferência para subscrevê-las, tendo em vista, alternativa ou conjuntamente:

I - a perspectiva de rentabilidade da companhia;

II - o valor do patrimônio líquido da ação;

III - a cotação de suas ações em Bolsa de Valores ou no mercado de balcão organizado, admitido ágio ou deságio em função das condições do mercado

§ 2º A assembleia-geral, quando for de sua competência deliberar sobre o aumento, poderá delegar ao conselho de administração a fixação do preço de emissão de ações a serem distribuídas no mercado.

§ 3º A subscrição de ações para realização em bens será sempre procedida com observância do disposto no artigo 8º, e a ela se aplicará o disposto nos §§ 2º e 3º do artigo 98.

§ 4º As entradas e as prestações da realização das ações poderão ser recebidas pela companhia independentemente de depósito bancário.

§ 5º No aumento de capital observar-se-á, se mediante subscrição pública, o disposto no artigo 82, e se mediante subscrição particular, o que a respeito for deliberado pela assembleia-geral ou pelo conselho de administração, conforme dispuser o estatuto.

§ 6º Ao aumento de capital aplica-se, no que couber, o disposto sobre a constituição da companhia, exceto na parte final do § 2º do artigo 82.

§ 7º A proposta de aumento do capital deverá esclarecer qual o critério adotado, nos termos do § 1º deste artigo, justificando pormenorizadamente os aspectos econômicos que determinaram a sua escolha.

34.Isto é, o preço de emissão das ações deverá ser fixado, tendo em vista: (i) a perspectiva de rentabilidade da companhia; (ii) o valor do patrimônio líquido da ação; e (iii) a cotação de suas ações em Bolsa de Valores ou no mercado de balcão organizado, admitido ágio ou deságio em função das condições do mercado.

35. Conforme se verifica no resumo dos Laudos de Avaliação de fls. 154, os critérios de avaliação utilizados para determinar o valor econômico das referidas participações societárias adequaram-se aos estabelecidos pelo indigitado inciso I do § 1º do art. 170 da Lei n.º 6.404, de 1976. Confira-se:

O critério de avaliação utilizado para determinar o valor econômico das referidas participações societárias envolvidas foi o de Fluxo de Caixa Descontado (*Discounted Cash-Flow*), ajustado pelo valor dos bens, direitos e obrigações não operacionais.

36. Ademais, não menos importante é o fato do Banco Itaú BBA S/A ter integralizado mais de meio bilhão de reais para adquirir cerca de 3% (três por cento) da Gerdau Participações, não se podendo ignorar o fato de que esse investidor qualificado validou a mensuração apresentada pela empresa Metal Data Engenharia e Representações Ltda., demonstrando que os valores que originaram o ágio estavam de acordo com a lógica do mercado.

37. Como se sabe, recentemente o Supremo Tribunal Federal julgou improcedente a Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.446/DF, via da qual reconheceu a constitucionalidade da inclusão do parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, pela Lei Complementar n.º 104, de 2001. O referido dispositivo se encontra assim enunciado:

Art. 116. *Omissis.*

(...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

38. Do voto da Ministra Cármen Lúcia (Relatora) se destacam os seguintes excertos sobre a injuridicidade da adoção de interpretação econômica como elemento configurador da dissimulação da ocorrência do fato gerador:

(...)

8. A norma do parágrafo único do art. 116 não dispõe, ao contrário do pretendido pela autora, de espaço autorizado de interpretação econômica. Ali não se trata da interpretação da lei, o que se dá no Capítulo IV do Código Tributário Nacional intitulado “Interpretação e Integração da Legislação Tributária”.

Tem-se no artigo 110:

*“A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”*

Esse dispositivo não foi alterado pela Lei Complementar n. 104/2001.

9. De se anotar que elisão fiscal difere da evasão fiscal. Enquanto na primeira há diminuição lícita dos valores tributários devidos pois o contribuinte evita relação jurídica que faria nascer obrigação tributária, na segunda, o contribuinte atua de forma a ocultar fato gerador materializado para omitir-se ao pagamento da obrigação tributária devida.

A despeito dos alegados motivos que resultaram na inclusão do parágrafo único ao art. 116 do CTN, a denominação “norma antielisão” é de ser tida como inapropriada, cuidando o dispositivo de questão de norma de combate à evasão fiscal.

(...)

39.No mesmo sentido, confira-se a lição sempre segura de Paulo de Barros Carvalho<sup>2</sup>:

(...) os fatos, assim como toda construção de linguagem, podem ser observados como jurídicos, econômicos, antropológicos, históricos, políticos, contábeis etc.; tudo dependendo do critério adotado pelo corte metodológico empreendido. Existe interpretação econômica do fato? Sim, para os economistas. Existirá interpretação contábil do fato? Certamente, para o contabilista. No entanto, uma vez assumido o caráter jurídico, o fato será, única e exclusivamente, fato jurídico; e claro, fato de natureza jurídica, não-econômica ou contábil, entre outras matérias. Como já anotado, o Direito não pede emprestado conceitos de fatos para outras disciplinas. Ele mesmo constrói sua realidade, seu objeto, suas categorias e unidades de significação.

O paradoxo inevitável, e que causa perplexidade no trabalho hermenêutico, justifica a circunstância do disciplinar levar ao interdisciplinar e este último fazer retornar ao primeiro. Sem disciplinas, portanto, não teremos as interdisciplinas; mas o próprio saber disciplinar, em função do princípio da intertextualidade, avança na direção dos outros setores do conhecimento, buscando a indispensável complementariedade. Tanto o jurídico quanto o econômico fazem parte do domínio social e, por ter este referente comum, justifica-se que entre um e outro haja aspectos ou áreas que se entrecruzem, podendo ensejar uma tradução aproximada e, em parâmetros mais amplos, uma densa e profícua conversação.

(...)

40.Ives Gandra da Silva Martins é categórico<sup>3</sup>:

(...)

Tenho para mim que o artigo 150 inciso I da Constituição Federal não é apenas repetitivo do art. 5º inc. II, mas explicitador de que ao Fisco cabe a espada da imposição, nos estritos limites do que a Constituição lhe permite, e, ao contribuinte, defender-se com o escudo da lei suprema para que não seja obrigado a submeter-se a exigências indevidas. Pretende, todavia, o Fisco suprir as omissões legislativas por interpretações econômicas, superativas da lei formal. Porém, em direito tributário, não cabe a interpretação econômica. Sendo o tributo uma norma de rejeição social (Teoria da Imposição Tributária, Ed. LTR, 2ª. ed., 1998), deve o Fisco respeitar, rigorosamente, o disposto na legislação para exigir os tributos constitucionalmente devidos, não podendo jamais desconsiderar, superar, eliminar as formas legais e legitimamente adotadas pelo contribuinte, para fazer prevalecer outra, à sua escolha, que implique maior arrecadação.

(...)

41.Segundo ensina Ingrid Aragão Freitas Porto, *“Na interpretação econômica o que importa na verificação da existência de relação jurídica tributária é o seu conteúdo econômico, e não a forma jurídica. O que importa não é o fato gerador, mas a capacidade contributiva. Assim, se um ato do contribuinte não estiver previsto legalmente como fato gerador, mas os seus efeitos econômicos forem similares aos de fatos geradores, então, pode esse ato ser tributado, a despeito de não estar tipificado”*<sup>4</sup>.

42.Depreende-se, desse modo, que não é dado à autoridade administrativa *“desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a*

<sup>2</sup> “O absurdo da interpretação econômica do ‘Fato Gerador’ - Direito e sua autonomia – o paradoxo da interdisciplinariedade”, Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo v. 102, jan./dez. 2007, pp.455/456.

<sup>3</sup> “A Interpretação Econômica no Direito Tributário”, Gazeta Mercantil, 06.07.2005, disponível para consulta em [http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2012/10/23/65a6741a2005091\\_a\\_interpr\\_eco\\_no\\_dir\\_trib.pdf](http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2012/10/23/65a6741a2005091_a_interpr_eco_no_dir_trib.pdf).

<sup>4</sup> “A tipicidade aberta e a interpretação econômica no Direito Tributário”, II Jornada de Direito Tributário, Coleção Jornada de Estudos Esmaf, 13, Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Escola de Magistratura Federal da 1ª Região, outubro/2012, p. 149.

*ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária*” (cfe. parágrafo único do art.116 do CTN), **mediante uma interpretação meramente econômica.**

43.Ressalte-se que a “*economia lícita de tributos obtida através da organização das atividades do contribuinte, de sorte que sobre elas recaia o menor ônus possível*” revela, para Hugo de Brito Machado, técnica de elisão fiscal<sup>5</sup>. Já evasão fiscal, nas palavras de Luis Flávio Neto, “*se constitui a partir do momento que se verifica a utilização pelo contribuinte de práticas expressamente proibidas pelo ordenamento jurídico, com o objetivo de evitar, minorar ou retardar o pagamento de tributos*”<sup>6</sup>.

44.Portanto, o simples fato de o contribuinte poder alcançar o mesmo resultado mediante a adoção de uma determinada forma jurídica, dentre tantas outras à sua disposição, desde que lícita, não basta para a desconsideração das operações praticadas, independentemente de se submeterem à menor carga tributária, visto que tal estratégia não configura evasão, mas sim elisão fiscal.

45.De outra parte, cabe retirar do oblévio o disposto no artigo 167 do Código Civil, que soa:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º. Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º. Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

46.Assim, apenas será considerado simulado, e portanto nulo, o negócio jurídico que aparentar conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; contiver declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; ou se os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

47.Nessa ordem de ideias, à míngua da demonstração da prática de simulação nos negócios jurídicos celebrados pela Recorrente como fundamento dos lançamentos de ofício, o fato desta ter realizado as operações que constituem o cerne da acusação, quando os mesmos objetivos poderiam eventualmente ter sido alcançados pela utilização de forma mais simples e direta, mas com maior carga tributária, não é suficiente para que sejam desqualificadas.

48.Por via de consequência, merece provimento o Recurso Voluntário para o fim de cancelar as glosas das despesas de amortização de ágio.

### **DAS MULTAS ISOLADAS**

<sup>5</sup> “Breves Notas sobre o Planejamento Tributário”. In: Marcelo Magalhães Peixoto; José Maria Arruda de Andrade. (Org.). Planejamento Tributário. São Paulo: MP, 2007 p. 360

<sup>6</sup> “Teorias do ‘Abuso’ no Planejamento Tributário”, 2011. Dissertação de Mestrado – Universidade de São Paulo, 201, p. 54

49. Não obstante o acolhimento das deduções das despesas de ágio conforme abordado no tópico anterior, remanesce a acusação de falta de adição à base de cálculo da CSLL de despesas indedutíveis, não impugnada pela Recorrente.

50. Conforme noticiam os itens IV e V do TVF de fls. 536/566, a falta de recolhimento de IRPJ e de CSLL referente aos anos-calendário de 2014 e 2015 redundou, além da **multa de ofício** pela insuficiência ou falta de pagamento após o término do ano-calendário, também na aplicação de **multa isolada** sobre as estimativas mensais. Confira-se:

IV - DO IRPJ, DA CSLL E DA MULTA ISOLADA DEVIDOS.

Efetuada as glosas e adições decorrentes das infrações apuradas, são os seguintes os valores que deixaram de ser recolhidos pela fiscalizada:

IRPJ ANUAL DEVIDO e NÃO RECOLHIDO – Ano-calendário 2014	
Descrição da Infração	Valor (Em Reais)
Glosa do Ágio Indedutível (Despesa Indedutível)	171.459.761,57
Glosa do Ágio Indedutível (Exclusão Indevida)	332.833.654,83
Total das Infrações Apuradas	504.293.416,40
IRPJ Devido à Alíquota de 15%	75.644.012,46
IRPJ Devido – Adicional 10%	50.429.341,64
<b>Total do IRPJ Devido</b>	<b>126.073.354,10</b>

CSLL ANUAL DEVIDA e NÃO RECOLHIDA - Ano-calendário 2014	
Descrição da Infração	Valor (Em Reais)
Glosa do Ágio Indedutível (Despesa Indedutível)	171.459.761,57
Glosa do Ágio Indedutível (Exclusão Indevida)	332.833.654,83
Adição de Despesas Indedutíveis – Patroc/Doações	4.435.000,00
Adição de Despesas Indedutíveis – Multas	729.527,07
Total das Infrações Apuradas	509.457.943,47
<b>CSLL Devida à Alíquota de 9%</b>	<b>45.851.214,91</b>

MULTA ISOLADA		
Mês	IRPJ	CSLL
01/2014	5.253.056,42	1.912.867,44
02/2014	5.253.056,42	1.892.310,46
03/2014	5.253.056,42	1.906.293,70
04/2014	5.253.056,42	1.893.010,31
05/2014	5.253.056,42	1.906.288,88
06/2014	5.253.056,42	1.954.150,70
07/2014	5.253.056,42	1.938.843,67
08/2014	5.253.056,42	1.934.829,27
09/2014	5.253.056,42	1.907.219,19
10/2014	5.253.056,42	1.891.512,23
11/2014	5.253.056,42	1.891.552,97
12/2014	5.253.056,42	1.896.728,65
03/2015	2.474.529,50	2.766.695,79
06/2015	0,00	543.086,93
07/2015	0,00	156.192,75
<b>Total</b>	<b>65.511.206,54</b>	<b>26.391.582,94</b>

V – DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO.

TRIBUTO OU CONTRIBUIÇÃO	VALOR ORIGINAL	MULTA DE OFÍCIO	JUROS	TOTAL
IRPJ	126.073.354,10	94.555.015,57	57.577.700,81	278.206.070,48
CSLL	45.851.214,91	34.388.411,18	20.940.249,84	101.179.875,93

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE	
IRPJ	65.511.206,54
CSLL	26.391.582,94

Valores em Reais.

51. A súplica da Recorrente quanto à matéria comporta provimento nos termos da Súmula CARF nº 105, a saber:

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.

52. De fato, ainda que os eventos objeto da acusação infracional tenham ocorrido nos anos-calendário de 2014 e 2015 (vide arquivo não paginável de fls. 567), não é despidendo ressaltar que a alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.488, de 2007, não teve o condão de modificar as premissas ensejadoras da referida súmula, conforme já decidiu a C. Câmara

Superior de Recursos Fiscais (CSRF) nos autos do processo 10665.001731/2010-92, em acórdão assim ementado:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2006, 2007

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

É certo que o *cerne* decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela *coexistência* de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da *consunção* (ou da *absorção*) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

(Acórdão 9101-005.080 – CSRF/1ª Turma, j. 01.09.2020)

53. Do voto vencedor de lavra do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella extraem-se os seguintes fundamentos, que mais uma vez adoto como razão de decidir:

(...)

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para mudar a *geografia* das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e *deslocou* o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da *coexistência* de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inoportunidade de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

(...)

Ao passo que as estimativas representam um simples *adiantamento* de tributo que tem seu *fato gerador* ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa *antecipação* mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consumção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra<sup>1</sup>.

Frise-se que, *per si*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva *cumulação*, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação *antijurídica* não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da *consumção*, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos *fato geradores* colhidos no lançamento de ofício.

(...)

54. Por via de consequência, a multa isolada em questão merece ser cancelada.

### **DISPOSITIVO**

55. Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, rejeito a preliminar de nulidade suscitada e dou provimento ao Recurso Voluntário para o fim de cancelar na íntegra o Auto de Infração de IRPJ e parcialmente o Auto de Infração de CSLL, para dele excluir da base de cálculo os valores abaixo referidos, bem como para cancelar a multa isolada sobre a falta de recolhimento das estimativas remanescentes:

- a) despesas referentes à amortização de ágio nos importes de R\$ 171.459.761,57, no ano-calendário de 2014, e de R\$ 57.153.253,58, no ano-calendário de 2015;
- b) reversão/amortização da “Provisão para Ajuste/Perda por Incorporação”, nos importes de R\$ 332.833.654,83, no ano-calendário de 2014, e de R\$ 110.944.553,72 75,00, no ano-calendário de 2015; e
- c) os reflexos das exclusões acima na acusação de falta de recolhimento da CSLL sobre a base estimada.

Caso vencido, passo a apreciar os pedidos subsidiários.

### **DOS INCENTIVOS FISCAIS. FALTA DE LIQUIDEZ E NECESSIDADE DE ACERTAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO IRPJ DE 2014**

56. Neste quesito, defende a Recorrente, subsidiariamente, a necessidade da realização de “acertamento” do IRPJ do ano-calendário de 2014, para que, considerando a sua eventual majoração por conta do lançamento de ofício em questão, sejam recalculados os incentivos fiscais permitidos pela legislação própria.

57. Isto porque, prossegue a Recorrente, “*A Auditora-Fiscal e os Julgadores do Acórdão Recorrido, mesmo cientes das informações constantes nos registros a si disponíveis*<sup>7</sup>, no seu cálculo desconsiderou o saldo dos incentivos fiscais (Lei 9.249/95, art. 13; Lei 9.430/96, art. 2º, § 4º; RIR/99, art. 231), quais sejam, quantias destinadas: (i) ao Programa de Alimentação ao Trabalhador (Lei 6.321/76; Decreto 5/91; RIR/99, arts. 581 a 587); (ii) a atividades culturais ou artísticas, inclusive a projetos culturais devidamente aprovados na forma do Programa Nacional de Apoio à Cultura - PRONAC (Lei 8.313/91, arts. 18 e 26, RIR/99, arts. 475 a 483); (iii) a atividades de Caráter Desportivo (Lei 11.438/2006, arts. 1º a 3º, Decreto 6.180/2007); (iv) a Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente (Lei 8.069/90, art. 260; RIR/99, art. 591); (v) a Fundos dos Direitos do Idoso (Lei 12.213/10); e (vi) ao Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência (PRONAS/PCD) (Lei 12.715/12, arts. 1º a 6º e IN RFB 1.311/12), não utilizados pela Recorrente, unicamente, por ter observado os estritos limites legais quando da apuração original do IRPJ de 2014”.

58. A r. decisão recorrida assim enfrentou a questão:

O contribuinte alega falta de liquidez e a necessidade de acertamento dos créditos tributários, pois o autuante desconsiderou o saldo dos incentivos fiscais (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 4º, e art. 231 do RIR/99), não utilizados por ter observado os estritos limites legais da apuração original dos tributos. Tais incentivos seriam relacionados ao PAT, PRONAC, a atividades de caráter desportivo, ao Fundo dos Direitos da Criança e do Adolescente, ao Fundo dos Direitos dos Idosos e ao PRONAS/PCD.

A Lei nº 9.069 de 29 de junho de 1995, dispõe o seguinte:

*Art. 59. A prática de atos que configurem crimes contra a ordem tributária (Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990), bem assim a falta de emissão de notas fiscais, nos termos da Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994, acarretarão à pessoa jurídica infratora a perda, no ano-calendário correspondente, dos incentivos e benefícios de redução ou isenção previstos na legislação tributária.*

*Art. 60. A concessão ou reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal fica condicionada à comprovação pelo contribuinte, pessoa física ou jurídica, da quitação de tributos e contribuições federais.*

Nesse sentido, a IN SRF nº 267, de 23 de dezembro de 2002, ao dispor sobre os incentivos fiscais decorrentes do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, traz os seguintes dispositivos:

*Art. 66. No caso de lançamento de ofício, não será admitida a recomposição do lucro da exploração referente ao período abrangido pelo lançamento para fins de novo cálculo dos incentivos de que trata este Capítulo.*

*Art. 128. A prática de atos que configurem crimes contra a ordem tributária (Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990), bem assim a falta de emissão de notas fiscais, nos termos da Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994, acarretarão à pessoa jurídica infratora a perda, no ano-calendário correspondente, dos incentivos e benefícios de redução ou isenção previstos na legislação tributária.*

Como se observa, a legislação veda a fruição de benefícios fiscais nos casos de crime contra a ordem tributária e condiciona a concessão ou reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal à comprovação da quitação dos tributos e contribuições.

No caso, evidentemente que não houve o pagamento dos tributos incidentes sobre os fatos tratados nos autos, tanto que o crédito foi constituído de ofício.

A efetivação de recálculo dos incentivos redundaria em reconhecimento de incentivo, vedado pela lei. É ilógico lançar tributo que não foi quitado regularmente e reconhecer incentivo fiscal no mesmo ato.

<sup>7</sup> TVF itens II e III; Decreto 7.574/2011, art. 28; Ac. 1803-01.020.

Portanto, avulta-se sem razão o contribuinte.

59.A Recorrente se insurge com base nos argumentos que pode ser assim resumidos: “*sem razão o Acórdão Recorrido simplesmente porque (i) o art. 59, da Lei 9.069/95, e o art. 128, da IN SRF 267/02, normatizam a referida vedação em caso de "crimes contra a ordem tributária", aqui inexistente; (ii) o art. 60, da Lei 9.069/95, normatiza a necessidade de "quitação de tributos e contribuições federais", aqui, no entender da Recorrente, corretamente existente na época em que apurados e pagos os tributos e contribuições dos anos-calendário de 2014 e 2015, tanto que as exigências objurgadas se encontram com a exigibilidade suspensa em decorrência de sua insurgência contra elas (CTN, art. 151, III); e (iii) o art. 66, da IN SRF 267/02, normatiza a recomposição do lucro de exploração não objeto do seu requerimento*”.

60.Pois bem, a pretensão da Recorrente, como visto, consiste no recálculo dos incentivos fiscais relativos ao seguintes programas incentivados:

- *Programa de Alimentação ao Trabalhador;*
- *Atividades culturais ou artísticas, inclusive a projetos culturais devidamente aprovados na forma do Programa Nacional de Apoio à Cultura – PRONAC;*
- *Atividades de Caráter Desportivo;*
- *Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente;*
- *Fundos dos Direitos do Idoso; e*
- *Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência (PRONAS/PCD).*

61.Razão assiste à Recorrente quanto ao fato de o artigo 59 da Lei nº 9.069, de 1995, assim como o artigo 128 da Instrução Normativa SRF nº 267, de 2002, não se aplicarem ao caso, pois se reportam a “*crimes contra a ordem tributária*”, do que não se trata.

62.De igual modo, é impertinente a menção ao artigo 60 da mesma Lei nº 9.069, de 1995, que se refere à necessidade de “*quitação de tributos e contribuições federais*”, ou seja, situação não tratada no autos, destacando-se que as exigências que constituem o objeto dos lançamentos estão com a exigibilidade suspensa nos termos do inciso III do artigo 151 do Código Tributário Nacional.

63.Por fim, o artigo 128 da Instrução Normativa SRF nº 267, de 2002, trata dos ajustes do Lucro da Exploração, matéria estranha ao presente processo.

64.Contudo, a legislação atinente a cada um dos programas acima mencionados é clara ao dispor que a pessoa jurídica interessada poderá deduzir do imposto devido determinadas importâncias, segundo critérios minudenciados, até o limite especificado. Vale dizer, a lei assegura a **faculdade** da empresa aderir aos programas, **estabelecendo o valor máximo** incentivado, **mas não impondo qualquer quantia mínima**. Confira-se:

**PAT:**

RIR/99:

Art. 581. A pessoa jurídica poderá deduzir, do imposto devido, valor equivalente à aplicação da alíquota do imposto sobre a soma das despesas de custeio realizadas, no período de apuração, em programas de alimentação do trabalhador, nos termos desta Seção (Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, art. 1º).

Parágrafo único. As despesas de custeio admitidas na base de cálculo do incentivo são aquelas que vierem a constituir o custo direto e exclusivo do serviço de alimentação, podendo ser considerados, além da matéria-prima, mão-de-obra, encargos decorrentes de salários, asseio e os gastos de energia diretamente relacionados ao preparo e à distribuição das refeições.

Art. 582. A dedução está limitada a quatro por cento do imposto devido em cada período de apuração, podendo o eventual excesso ser transferido para dedução nos dois anos-calendário subsequentes (Lei nº 6.321, de 1976, art. 1º, §§ 1º e 2º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 5º).

Parágrafo único. O total da dedução deste artigo e a referida no inciso I do art. 504, não poderá exceder a quatro por cento do imposto devido (Lei nº 9.532, de 1997, art. 6º, inciso I).

### **ATIVIDADES CULTURAIS OU ARTÍSTICAS - PRONAC**

#### RIR/99:

Art. 475. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real poderá deduzir do imposto devido as contribuições efetivamente realizadas no período de apuração em favor de projetos culturais devidamente aprovados, na forma da regulamentação do Programa Nacional de Apoio à Cultura - PRONAC (Lei nº 8.313, de 1991, art. 26).

§ 1º A dedução permitida terá como base (Lei nº 8.313, de 1991, art. 26, inciso II):

I - quarenta por cento das doações; e

II - trinta por cento dos patrocínios.

§ 2º A dedução não poderá exceder a quatro por cento do imposto devido, observado o disposto no art. 543 (Lei nº 8.313, de 1991, art. 26, § 2º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 5º).

(...)

§ 4º Sem prejuízo da dedução do imposto devido nos limites deste artigo, a pessoa jurídica tributada com base no lucro real poderá deduzir integralmente, como despesa operacional, o valor das mencionadas doações e patrocínios (Lei nº 8.313, de 1991, art. 26, § 1º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, § 2º, inciso I).

(...)

§ 8º A soma das deduções previstas neste artigo e no art. 484, não poderá reduzir o imposto devido pela pessoa jurídica em mais de quatro por cento, observado o disposto no art. 543 (Lei nº 8.849, de 1994, art. 6º, Lei nº 9.064, de 1995, art. 2º, Lei nº 9.323, de 5 de dezembro de 1996, art. 1º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 6º, inciso II, e Medida Provisória nº 1.753-16, de 1999, art. 10, inciso I).

### **ATIVIDADES DE CARÁTER DESPORTIVO**

#### Decreto nº 6.180/2007:

Art. 1º A partir do ano-calendário de 2007 e até o ano-calendário de 2015, inclusive, poderão ser deduzidos do imposto de renda devido, apurado na declaração de ajuste anual pelas pessoas físicas ou em cada período de apuração, trimestral ou anual, pela pessoa jurídica tributada com base no lucro real os valores despendidos a título de patrocínio ou doação, no apoio direto a projetos desportivos e paradesportivos previamente aprovados pelo Ministério do Esporte.

§ 1º As deduções de que trata o caput ficam limitadas:

I - relativamente à pessoa jurídica, a um por cento do imposto devido, observado o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, em cada período de apuração;

(...)

§ 2º As pessoas jurídicas não poderão deduzir os valores de que trata o caput para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

(...)

**FUNDOS DOS DIREITOS DA CRIANÇA E DO ADOLESCENTE****RIR/99:**

Art. 591. A pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido, em cada período de apuração, o total das doações efetuadas aos fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente - nacional, estaduais ou municipais - devidamente comprovadas, obedecidos os limites estabelecidos pelo Poder Executivo, vedada a dedução como despesa operacional (Lei n.º 8.069, de 13 de julho de 1990, art. 260, Lei n.º 8.242, de 12 de outubro de 1991, art. 10, e Lei n.º 9.249, de 1995, art. 13, inciso VI).

**FUNDOS DOS DIREITOS DO IDOSO****Lei 12.213/10:**

Art. 3º A pessoa jurídica poderá deduzir do imposto de renda devido, em cada período de apuração, o total das doações feitas aos Fundos Nacional, Estaduais ou Municipais do Idoso devidamente comprovadas, vedada a dedução como despesa operacional.

Parágrafo único. A dedução a que se refere o caput deste artigo não poderá ultrapassar 1% (um por cento) do imposto devido. (Redação dada pela Lei n.º 12.594, de 2012)

**PRONAS/PCD****Lei 12.715/12:**

Art. 4º *Omissis*

(...)

§ 4º A pessoa jurídica incentivadora tributada com base no lucro real poderá deduzir do imposto sobre a renda devido, em cada período de apuração, trimestral ou anual, o valor total das doações e dos patrocínios, vedada a dedução como despesa operacional.

§ 5º O valor global máximo das deduções de que trata este artigo será fixado anualmente pelo Poder Executivo, com base em um percentual da renda tributável das pessoas físicas e do imposto sobre a renda devido por pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real.

§ 6º As deduções de que trata este artigo:

(...)

II - relativamente às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real:

a) (VETADO); e

b) deverão corresponder às doações e aos patrocínios efetuados dentro do período de apuração trimestral ou anual do imposto.

(...)

d) ficam limitadas a 1% (um por cento) do imposto sobre a renda devido em cada período de apuração trimestral ou anual com relação ao programa de que trata o art. 1º, e a 1% (um por cento) do imposto sobre a renda devido em cada período de apuração trimestral ou anual com relação ao programa de que trata o art. 3º, observado em ambas as hipóteses o disposto no § 4º do art. 3º da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995. (Incluído pela Lei n.º 12.844, de 2013)

(...)

65. Portanto, considerando tratar-se de faculdade a ser exercida pela pessoa jurídica até determinados limites máximos, de acordo com a sua conveniência e na época própria (entrega da DIPJ), não compete à fiscalização substituir-se ao contribuinte para, em seu lugar, executar o recálculo dos valores máximos dos incentivos fiscais *sponte propria*, principalmente porque, com exceção do PAT, em todos os demais programas há vedação da dedução como despesa operacional, fator que deverá ser sopesado pelo titular do direito de exercê-lo. Em relação ao PAT, apesar de inexistir tal restrição, o eventual excesso pode ser transferido para dedução nos dois anos-calendário seguintes, configurando aspecto que também deverá ser avaliado pelo interessado.

66. Nesse sentido já decidiu esta mesma Turma Ordinária (por composição diversa), em decisão assim ementada:

(...)

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

**INCENTIVO FISCAL. PROGRAMAS SOCIAIS. DEDUÇÃO. FORMALIZAÇÃO.**

O processo administrativo fiscal não se constitui em instrumento jurídico apropriado para o sujeito passivo formalizar ou elevar o montante da dedução do incentivo fiscal, seja a título de Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), Fundo da Criança e do Adolescente ou Programa Nacional de Apoio à Cultura (PRONAC).

(...)

(Acórdão 1402-002.513)

67. Por oportuno, transcreve-se o voto do Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves que, acolhendo os fundamentos do acórdão então recorrido, que ora adoto como razão de decidir, assim dispôs:

Por último, requer a Autuada que, em caso de manutenção do lançamento, os incentivos fiscais passíveis de dedução sejam recalculados, haja vista que os limites para o seu aproveitamento, neste caso, seriam diferentes daqueles adotados por ela no momento da entrega de sua DIPJ.

Esta matéria foi corretamente tratada pela decisão recorrida, razão pela qual solicito vênua ao Relator do respectivo Acórdão para adotar os seus fundamentos, conforme os excertos abaixo transcritos:

Por fim, vale consignar que as deduções devidas à adesão a programas sociais como o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), o Fundo da Criança e do Adolescente e o Programa Nacional de Apoio à Cultura (PRONAC) constituem faculdade concedida ao contribuinte, cuja formalização deve efetivar-se quando da entrega da declaração DIPJ. O processo administrativo fiscal não se constitui instrumento jurídico apropriado nem para o sujeito passivo formalizar a opção pela dedução do incentivo fiscal a tais programas e nem, como pretende a interessada no caso em tela, para a verificação pela autoridade julgadora do atendimento às condições legais para o desfrute de tais benefícios. A concretização dessas deduções requer a demonstração da realização de dispêndios que não se relacionam com a matéria da lide, posto que não fora objeto de pretensão da fiscalização resistida pela interessada, vale dizer, a Fiscalização não efetuou nenhuma glosa nesse sentido.

68. Na mesma linha o Acórdão nº 1401-004.053, proferido pela C. 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, assim ementado:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

(...)

**INCENTIVO FISCAL. PROGRAMAS SOCIAIS. DEDUÇÃO. FORMALIZAÇÃO.**

A dedução de incentivos é uma opção, uma faculdade dada aos Contribuintes, obedecidos os limites e requisitos estabelecidos em lei, cuja formalização deve efetivar-se quando da entrega da declaração DIPJ. Se o Contribuinte não goza do direito que detém no tempo certo, não pode querer, depois de ser autuado, que a autoridade julgadora supra sua inércia. O processo administrativo fiscal não se constitui em instrumento jurídico apropriado para o sujeito passivo formalizar ou elevar o montante da dedução do incentivo fiscal.

(...)

69. Conseqüentemente, não merece acolhimento o pleito recursal.

**DOS EFEITOS FISCAIS NA GERDAU S/A RELATIVOS AO  
GANHO DE CAPITAL**

70. Ainda subsidiariamente, sustenta a Recorrente que o ágio por ela amortizado teve por contrapartida o ganho de capital apurado por GERDAU S/A, diferido nos termos do então vigente artigo 36 da Lei 10.637, de 2002.

71. Argumenta que *“se não aceitos os efeitos fiscais da reorganização societária, todos seus efeitos deveriam ter sido desconsiderados pela mesma Fiscalização, já que não cabe não aceitar um - o ágio, para fins de despesas, e aceitar o outro - o ganho de capital para o inicial diferimento e final tributação, eis que tanto o ágio, como o ganho de capital, repita-se, decorreram da mesma reavaliação surgida naquela reorganização societária fiscalizada e que gerou as diversas autuações das empresas GERDAU”*. Assim, segundo a Recorrente, *“deveria ter determinada a baixa do registro do ganho de capital por ser ele, então, igualmente, ‘artificial’, e não deixar a contribuinte pagar os tributos, com alto desembolso de valores, para, após, vir a sofrer a corriqueira e conhecida demora na restituição dos indébitos tributários, pela desconsideração dos efeitos fiscais das mesmas operações”*.

72. Sucede, todavia, que como bem apontou a r. decisão recorrida, *“O procedimento fiscal foi efetivado na pessoa jurídica Gerdau Aços Longos S/A, onde foi constatada a irregularidade, e não na Gerdau S/A. Não caberia à fiscalização estender a terceiros o procedimento para efetuar ajustes contábeis cujos encargos é do contribuinte”*.

73. Ademais, incabível a extensão dos efeitos decorrentes de decisão proferida nos presentes autos a terceiros, ainda que se trate de empresas do mesmo grupo econômico, carecendo a Recorrente de legitimidade para pleitear direito alheio em nome próprio, nos termos do artigo 18 do CPC, de aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal por força do artigo 15 do mesmo código:

Art. 18. Ninguém poderá pleitear direito alheio em nome próprio, salvo quando autorizado pelo ordenamento jurídico.

Parágrafo único. Havendo substituição processual, o substituído poderá intervir como assistente litisconsorcial.

74. Destarte, não há como prover o apelo no ponto combatido.

**DISPOSITIVO COMPLEMENTAR**

75. Tendo sido vencido quanto ao cancelamento integral do lançamento de IRPJ e parcial do lançamento de CSLL, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para o fim de cancelar a multa isolada sobre as estimativas não recolhidas.

(documento assinado digitalmente)

Jandir José Dalle Lucca

## Voto Vencedor

Conselheiro Maurício Novaes Ferreira, redator designado

Inobstante o robusto e muito bem fundamentado voto proferido pela nobre Conselheiro Jandir José Dalle Lucca, a Turma Julgadora, por voto de qualidade, decidiu por manter a glosa decorrente da dedução de despesas com amortização de ágio, restando atribuída a este Redator explicitar as razões que levaram o Colegiado a assim decidir.

Registro, de plano, que a operação submetida ao crivo do Colegiado já foi objeto de apreciação por esta mesma Turma Julgadora, com composição diversa da atual, ocasião em que se decidiu, por maioria, negar provimento ao recurso voluntário nesta matéria, em decisão que restou formalizada com a ementa e dispositivo abaixo:

### Acórdão 1402-006.322

#### ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E PROCESSO JUDICIAL. DEMANDA É IDÊNTICA. NÃO OBSERVAÇÃO DE UM DOS REQUISITOS PARA IDENTIFICAÇÃO DA CONCOMITÂNCIA

Não identificado que a demanda é idêntica entre o processo administrativo e o processo judicial e observado que se trata de autuações em anos calendários distintos e com pedidos distintos não há renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso de qualquer espécie interposto. Logo, o processo administrativo fiscal deve ter seguimento.

NULIDADE. FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO. INOCORRÊNCIA. CORREÇÃO DOS ERROS DE FATO. MATÉRIA DE MÉRITO.

Identificados os fatos e o direito a eles aplicável, descabe falar em nulidade do ato de lançamento. O erro na interpretação do fato ou do direito é matéria de mérito e não preliminar.

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. OPERAÇÕES INTERNAS. ÁGIO INTERNO. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DO DIREITO.

A realização de ágio interno, caracterizado por operações internas de grupo econômico, não gera direito à amortização em relação a tributos.

DOS INCENTIVOS FISCAIS. FALTA DE LIQUIDEZ E NECESSIDADE DE ACERTAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O princípio da verdade material determina que a apuração fiscal deve-se ater aos estritos termos da legislação que rege a base de cálculo e apuração do valor de cada um dos tributos, com suas inúmeras nuances e especificidades. Se a

fiscalização realizou glosas de despesas, deve-se apurar as novas bases de cálculo dos incentivos fiscais para se chegar no verdadeiro tributo e contribuição devidos.

**MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.**

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

**APURAÇÃO BASE DE CÁLCULO DA CSLL. IDENTIDADE COM A BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. DESPESAS COM MULTA E DOAÇÕES/PATROCÍNIOS CULTURAIS**

Não existe identidade entre às bases de cálculo da CSLL e do IRPJ. Todavia, a legislação da CSLL é clara ao determinar a indedutibilidade das multas por infrações fiscais e das doações/patrocínios, nos termos do art. 18 da Lei 8.313/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, i.i) negar provimento ao recurso voluntário, i.i.i) em relação à preliminar de cerceamento de defesa, afastando-a; i.i.ii) em relação às glosas das despesas com multas por infrações e doações/patrocínios culturais lastreados no art. 18 da lei 8.313/91, pois indedutíveis na apuração da base de cálculo da CSLL; i.ii) afastar a possível concomitância entre as matérias tratadas no presente processo administrativo e seu equivalente no judiciário suscitada em diligência; ii) por maioria de votos, ii.i) negar provimento ao recurso voluntário em relação às despesas com amortização de ágio, vencidos o Relator e os Conselheiros Junia Roberta Gouveia Sampaio e Jandir José Dalle Lucca que davam provimento. O Conselheiro Luciano Bernart acompanhou a divergência pelas conclusões e fará o voto vencedor nesta parte; ii.ii) dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito da recorrente de ver recalculados os valores relativos aos incentivos fiscais do período, obedecidos os limites previstos na legislação em vigor à época, tudo conforme for apurado quando da execução do presente acórdão, vencido o Conselheiro Jandir José Dalle Lucca que negava provimento; iii) por voto de qualidade, nos termos do artigo 1º, da MP nº 1.160/2023, negar provimento ao recurso voluntário em relação aos lançamentos de multa isolada, mantendo-os, vencidos o Relator e os Conselheiros Junia Roberta Gouveia Sampaio, Luciano Bernart e Jandir José

Dalle Lucca que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor nesta parte o Conselheiro Alexandre Iabrudi Catunda.

Coube ao ilustre ex Conselheiro Luciano Bernart redigir o voto vencedor quanto à dedutibilidade da despesa com amortização de ágio. Peço vênua, por concordar com os argumentos apresentados, para transcrever pequeno excerto do voto vencedor do acórdão 1402-006.322:

3. No caso em questão, constata-se que o ágio decorreu de operações societárias internas, de sociedades que já eram controladas por um mesmo grupo econômico. Apesar de não haver qualquer ilegalidade no âmbito civil-empresarial, eventualmente contábil, o que efetivamente houve foi o deslocamento de bens, e, posteriormente, a respectiva incorporação e cisão entre sociedades. Observa-se que não houve uma aquisição, no sentido mais comum do instituto, mas sim o aumento de capital social. Ou seja, o que houve foi uma alocação de patrimônio de uma sociedade para outra ou outras, mas sempre dentro do mesmo grupo econômico. Partindo deste ponto de vista, é de se reconhecer que a situação se encaixa objetivamente no primeiro caso descrito acima, o qual indica ágio interno. Como já mencionado, não se entende ser possível a interpretação de que a lei permita que operações realizadas estritamente dentro do âmbito de um grupo sejam utilizadas para aproveitamento de vantagem fiscal. Assim, não devem ser os respectivos argumentos acolhidos.

A mesma operação de reorganização societária que gerou a autuação fiscal em julgamento neste processo foi, igualmente, objeto de crivo pela 1ª Turma da CSRF, que proferiu o acórdão n.º **9101002.391**, de relatoria da ilustre ex Conselheira e Presidente deste Conselho Adriana Gomes Rêgo, assim ementado:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ**

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

**AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.**

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Adoto, como razão de decidir no presente processo, os argumentos do voto condutor do acórdão 9101-002.391, com destaques ora acrescidos:

O recurso é tempestivo e, por atender aos demais pressupostos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

A recorrente inicia o seu recurso afirmando que a única motivação utilizada pela Fiscalização para promover os lançamentos de ofício seria os efeitos contábeis do ágio que amortizou, por se tratar de um ágio interno. E a partir daí tece considerações, corroboradas pelo voto vencedor do acórdão paradigma, no sentido de que a Fiscalização não questionou o laudo em si.

Assim, de pronto, cumpre esclarecer que há um equívoco neste entendimento da recorrente de que a Fiscalização “chancelou” o fundamento econômico do ágio.

É que, ao contrário disso, o que a Fiscalização fez foi questionar o próprio surgimento desse ágio. Ora, quando se questiona como surge o ágio, dizendo que ele é artificial, que ele é uma ficção, que ele foi criado sem substrato econômico, gerado dentro de um grupo de sociedades sob controle comum, sem qualquer desembolso real, em outras palavras, estáse dizendo que ele não se presta sequer como ágio, tal como concebido pela legislação fiscal e contábil. Por conseguinte, não era necessário fazer qualquer juízo de valor sobre o laudo, que serviu para aumento de valores do patrimônio de uma sociedade, em uma operação intragrupo.

Para deixar bem registrado as colocações e os questionamentos da Fiscalização, colo os seguintes trechos do Relatório da Ação Fiscal (efls. 1.384 e seguintes):

[...]

Por conseguinte, não há como conceber que a Fiscalização validou e considerou eficaz o laudo, porque, é indubitável que ao fazer todas as considerações acima, a Fiscalização estava, sim, questionando o surgimento do ágio, em que pese, é verdade, não fazer comentários no tocante à veracidade do laudo.

**Ora, se o laudo serve para amparar o surgimento do ágio, e essa origem está sendo questionada, é obvio que o questionamento foi até muito maior do que o próprio laudo em si.**

[...]

Analisando o mérito da discussão em si, entendo que assiste razão à Fazenda Nacional, ora recorrida, porque a Lei nº 9.532, de 1997, em seus artigos 7º e 8º, **jamais pode ser interpretada como permissiva de dedutibilidade de uma despesa que foi "inventada"!**

E aqui chamo a atenção que o que classifico de “invenção” é incontroverso pois, em que pese a recorrente dizer que o ágio é legítimo, em nenhum momento a Recorrida demonstrou que houve pagamento ou qualquer transferência de recursos relativa ao ágio que aproveitou. **A discussão que se trava aqui é se a lei exige ou não pagamento, custo, onerosidade, e partes independentes.**

Com a devida vênia, a partir do momento em que a Fiscalização analisa todos os seus lançamentos contábeis relativos às operações em comento, constata que não houve movimentação de recursos nas transações, promove a acusação fiscal consignando expressamente que não houve qualquer pagamento, qualquer dispêndio, qual seria a prova ainda a ser produzida?

Saliento que, a par de todas essas acusações, em sua defesa, a Recorrente vem constantemente consignando que a legislação está a amparar o seu procedimento. Ou seja, não se trata aqui de uma questão de prova. Os fatos são incontroversos ao meu sentir. Nesse sentido, convém transcrever o seguinte trecho do recurso especial da contribuinte, por bem delimitar a lide:

[...]

Como dito, abstraindo-se da veracidade ou não do laudo (porque, repisando, o que está sendo questionado é anterior a essa veracidade), a discussão que se trava aqui é se a lei exige ou não pagamento, custo, onerosidade, e partes independentes.

Recapitulando um pouco a operação de onde surgiu o ágio, verifica-se:

1 – Siderúrgica Riograndense, empresa praticamente inativa, com capital social de R\$ 422.360,00 passa a se chamar Gerdau Participações e a deter um capital de R\$ 15.227.078.630,00.

E a primeira pergunta que surge: como se deu este aumento de capital?

2 – Gerdau S.A subscreveu ações que Siderúrgica Riograndense emitiu.

E como subscreveu?

3 – Subscreveu com as ações que Gerdau S.A tinha na Gerdau Açominas, no valor de R\$ 13.698.283.480,00 (subscreveu com a totalidade das ações que detinha na Açominas) e na Gerdau Internacional, no valor de R\$ 1.528.372.790,00 (aqui só usou 22,8% da participação que detinha).

E como surge a Gerdau Aços Longos S.A?

4 – Foi constituída em 15/04/2005, com capital social de R\$ 10.000,00, subscrito por Gerdau Açominas S/A (R\$ 9.900,00) e Grupo Gerdau Empreendimentos Ltda (R\$ 100,00).

E como surge o ágio na Gerdau Aços Longos S.A?

Em 30/07/2005, Gerdau Açominas é cindida parcialmente, e uma parte do seu patrimônio vai para a Gerdau Aços Longos S.A (de acordo com o laudo, a ora autuada incorporou R\$ 2.207.849.217,93 dos bens, direitos e obrigações da cindida). Portanto houve uma cisão, seguida de incorporação.

6 – De acordo a Fiscalização, Gerdau Aços Longos recebeu o valor de R\$ 1.686.020.988,85 correspondente à Reserva de ágio IN CVM 349, quando incorporou a Gerdau Participações.

É que, em 2004, o investimento que a Gerdau S.A tinha na Gerdau Açominas estava contabilizado por R\$ 4.479.918.909,94. Mediante um Laudo de Avaliação Econômica na Gerdau Açominas, esse investimento passou a ser avaliado por R\$ 4.479.918.909,94, acrescido de um “goodwill” de R\$ 13.698.283.480,00.

Quando Gerdau S.A subscreveu o capital de Gerdau Participações S.A com a totalidade das ações da Gerdau Açominas, Gerdau Açominas passou a ser controlada de Gerdau Participações, que por sua vez era controlada de Gerdau S.A, ou seja, o controle de tudo continuou com Gerdau S.A.

Na contabilidade de Gerdau Participações S.A é registrado o valor contábil da Gerdau Açominas, acrescido do ágio decorrente da reavaliação.

Quando Gerdau Açominas incorpora Gerdau Participações, passa a amortizar uma parte desse ágio, e quando é cindida e incorporada pela **Gerdau Aços Longos**, o ágio é transferido.

Logo, quem recebeu este ativo reavaliado, que foi a Gerdau Participações S.

A, nada entregou à Gerdau S.A., senão suas próprias ações, as quais apenas permitiram à suposta alienante manter o controle que já detinha sobre a Gerdau Açominas.

Assim, Gerdau Participações S.A tem contabilizado um ágio **sem ter tido qualquer dispêndio** para aquisição das ações.

E quando a ora atuada (Gerdau Aços Longos S.A) passa a amortizar o ágio?

7 – Quando ela incorpora parte de Gerdau Açominas (a partir de agosto de 2005).

Isso aconteceu cinco meses após Gerdau Participações S.A ter surgido como tal (conforme item 1 acima). A Recorrente alega que isso ocorreu em razão de ser um estágio intermediário do processo de reorganização societária. A Fiscalização diz que não questiona quais são os objetivos maiores da reorganização do Grupo Gerdau, mas aduz que isso não afasta o fato de Gerdau Participações S.A ter servido de veículo para transferência de um ágio, porque, consultando as DIPJs, verificou que essa empresa até então apresentava resultados irrisórios, foi alçada à condição de *holding*, com expressivo capital, para logo depois ser extinta.

Entendo que a discussão se Gerdau Participações S.A foi ou não empresa veículo é um argumento pequeno em relação ao que considero muito mais grave neste processo, que é alguém deduzir uma despesa de amortização de um ágio que foi artificialmente criado.

Isso porque considero desarrazoado alguém conceber que a legislação permite uma erosão de base tributável de forma tão flagrante!

O argumento de que como o legislador não vedou o ágio surgido de operações intragrupo, tudo seria possível, é mais absurdo ainda, porque a Lei n.º 9.532, de 1997 trata expressamente de participações **adquiridas com ágio ou deságio e ágio** pressupõe um pagamento (ou que se arque com um dispêndio) maior do que um valor contabilizado (como deságio pressupõe pagamento a menor), reforçando-se ainda, quando o caput do art. 7º faz referência ao Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, o qual, também de forma expressa, define o ágio como diferença entre custo de aquisição e o valor do PL ao tempo dessa aquisição:

[...]

É oportuno registrar que não se está aqui a ampliar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, como quis fazer crer a Recorrente, mas simplesmente interpretando o que dispôs o legislador. E nem mesmo a se fazer uma interpretação econômica dos fatos ou da lei. É que não faz o menor sentido tratar como “custo” o que não representou qualquer dispêndio! Até ousar dizer que o que está a se fazer aqui é uma interpretação literal da lei, porque sequer consigo vislumbrar custo diferente de dispêndio e dispêndio diferente de se arcar com um ônus.

Assim, nem os Auditores-Fiscais e nem o acórdão recorrido praticaram nenhum ato ilegal.

Aliás, a definição de Custo de Aquisição trazida pelo Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações elaborado pela FIPECAFI (item 10.3.2.a, da 7ª ed., 2008), não deixa dúvidas:

[...]

Ou seja, os valores a serem registrados como custo de aquisição, como preço pago, deve corresponder ao valor despendido, pago, nas transações com agentes externos, para obtenção do investimento.

Ainda do referido Manual, 7ª ed., destaco todas as menções feitas a valor pago e aquisição de ações, no sentido de demonstrar o que a teoria contábil considera custo de aquisição e ágio:

[...]

É de se observar, ainda, que mesmo na subscrição de ações, falase em **preço e pagamento** de valor.

É bem verdade que no item 38.6.1.2, ao tratar da Incorporação Reversa com Ágio Interno, o referido Manual, ao analisar o art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, aduz que o referido diploma legal admitia a reavaliação de participações societárias, quando da integralização de ações subscritas, com o diferimento da tributação do IRPJ e da CSLL e concluem os autores da obra:

[...]

Com a devida vênia aos autores, é de se verificar e como a própria Recorrida aduz em suas Contrarrazões, que existe permissão legal, sim, de integralização de capital social com ações de outra empresa, que há permissão legal de avaliação de investimentos em sociedades coligadas e controladas com o desdobramento do custo de aquisição em ágio; contudo, o que não há é autorização legal para, em virtude dessa integralização, lançar em contrapartida o desdobramento do custo como ágio, pois, em operações internas, sem que um terceiro se disponha a pagar uma maisvalia, não há ágio; a contrapartida é uma reavaliação de ativos.

E é isso que os autores confundem quando tratam do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, porque essa lei sequer fala em ágio. Assim, o que tal dispositivo tratava é da possibilidade de diferimento do ganho de capital, quando uma companhia A, que possui participação societária em B, resolve constituir C, subscrivendo capital com ações reavaliadas de B. Ocorre que essa reavaliação de B é puramente uma reavaliação, quando as operações ocorrem dentro de um mesmo grupo. A lei não autoriza que a contrapartida da reavaliação seja uma conta de ágio. Só existe ágio se um terceiro se dispõe a reconhecer esse sobrepreço e a pagar por ele. Sem onerosidade, descabe falar em mais-valia.

E é nessa linha que os autores acabam concluindo às fls. 599 e 600 da 7ª edição:

[...]

Convém observar que tudo isso foi escrito antes mesmo da MP nº 627, de 2013!

É importante também destacar que o próprio Conselho Federal de Contabilidade estabeleceu, por meio da Resolução nº CFC nº 750, de 1993, que as essências

das transações devem prevalecer sobre a forma, e que a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser efetuada com base nos valores de entrada, considerando-se como tais aqueles resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes, senão vejamos:

[...]

O Conselho Federal de Contabilidade editou, ainda, a Resolução CFC n.º 1.110/2007 para aprovar a NBC T 19.10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, aplicável aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2008, cujo item 120 determina expressamente:

[...]

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis, também repudiou o ágio interno por meio do CPC n.º 04, aprovado em 2010, que, ao se manifestar sobre ativo intangível, dedicou os itens 48 a 50 para tratar do “Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente”, deixando bastante claro que tal ágio sequer deve ser reconhecido como ativo:

[...]

Também em 2010, o Conselho Federal de Contabilidade por meio da Resolução CFC n.º 1.303, de 2010, aprovou a NBC TG 04, que tem como base o mencionado Pronunciamento Técnico CPC 04 já acima transcrito :

[...]

Também a Comissão de Valores Mobiliários, por meio do Ofício-Circular CVM/SNC/SEP n.º 1, de 2007, no item 20.1.7 tratou o ágio interno nos seguintes termos:

[...]

Em 2011, inclusive, o Comitê quando aprova o CPC n.º 15, que trata das demonstrações contábeis acerca da combinação de negócios e seus efeitos, deixa expresso que o Pronunciamento não alcança a combinação de negócios de entidades ou negócios sob controle comum:

[...]

E não é só isso: até este voto do acórdão recorrido, a jurisprudência do CARF também trilhava o mesmo caminho, isto é, o CARF não admitia a dedutibilidade da amortização de ágio surgido em operações internas ao grupo econômico, nem com o uso de empresas veículos, conforme acórdãos trazidos pela Fazenda em seu Recurso, todos de decisões unânimes na matéria ágio: 101-96724, 103-23.290, 105-17.219.

Por conseguinte, não se pode afirmar agora, como suscitado da sessão passada, que o ágio interno só deixou de ser dedutível a partir da Lei n.º 12.973, de 2014, ou melhor, da MP n.º 627, de 2013, da qual referida lei resultou por conversão. Na verdade, a nova lei, ao dispor expressamente assim, nada mais fez do que esclarecer que, por óbvio, ágio pressupõe sobrepreço pago por partes independentes, ou seja, a indedutibilidade do ágio interno para fins fiscais decorre do fato de ele não ser aceito sequer contabilmente.

Aliás, é nesta linha que se verifica já na própria exposição de motivos da MP n.º 637, de 2013, que ora colaciono:

[...]

É importante destacar que esse novo regramento contido na Lei n.º 12.973/2014 é decorrente dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pelas Leis n.º 11.638/2007 e 11.941/2009, e pelos pronunciamentos contábeis decorrentes.

No que diz respeito à questão de ágio, ocorreram mudanças significativas, como a nova definição de coligada (alteração do art. 243 da Lei n.º 6.404/76), a alteração sobre o Método da Equivalência Patrimonial (art. 248 da Lei n.º 6.404/79), além da edição de atos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC sobre o assunto (em especial, o CPC n.º 18 – “Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto” e CPC n.º 15 – “Combinação de Negócios”, acima já citado).

De acordo com essa nova concepção contábil, o ágio (que passou a ser denominado de *goodwill*) é determinado como sendo o excedente pago, após os ativos líquidos da investida serem avaliados a “valor justo” (conceito que aliás é bem mais amplo do que “valor de mercado”). Em razão dessa alteração, o custo de aquisição do investimento passou a ser desdobrado em: a) valor do patrimônio líquido da investida; b) mais ou menos valia; e c) ágio por rentabilidade futura (*goodwill*).

Por tudo isso, é de se perceber que não é possível se fazer uma associação exata entre a nova sistemática de identificação e apuração do ágio com a anterior. De forma que, o que era ágio antes, pode ser agora somente “mais valia”, mesmo que anteriormente tivesse sido identificado como decorrente de expectativa de rentabilidade futura. A possibilidade de se apurar uma “menos valia” também influi na existência ou não do ágio.

Além disso, as situações em que o Método da Equivalência Patrimonial se torna obrigatório também foram alteradas, o que tem influência direta sobre a necessidade ou não de se determinar a existência de ágio.

Portanto, é um grande equívoco de interpretação se utilizar das disposições contidas no art. 7º da Lei 9.532/1997, a partir do constante nos arts. 20 a 22 da Lei n.º 12.973/2014, uma vez que disciplinam efeitos tributários de procedimentos contábeis totalmente distintos.

Não fossem apenas essas diferenças, mas o fato mais curioso ainda é que o próprio conceito de partes dependentes estabelecido pelo art. 25 da Lei n.º 12.973, de 2014 é bem mais amplo do que o conceito de ágio interno:

[...]

Ou seja, não apenas as operações que envolvem duas pessoas jurídicas sob controle comum caracterizam-se como partes dependentes: a nova lei incluiu as pessoas físicas, com situações, por exemplo, em que o alienante é parente ou afim até o terceiro grau do sócio acionista da empresa. Assim, passa a ser possível a existência de um ágio contábil (diferente do ágio interno), mas que ao teor da nova legislação, a sua dedutibilidade fica vedada.

**Por oportuno, também considero equivocado o entendimento de quem concebe que existe um ágio fiscal e um ágio contábil, ou que a legislação societária permitiu algo diferente da contabilidade nesse aspecto.**

É que a legislação tributária, no artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, trata do ágio apurado na aquisição de participações em Sociedades Coligadas ou Controladas Avaliado pelo Valor de Patrimônio Líquido nos seguintes termos (destaque acrescido):

[...]

Essas disposições contidas no art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77 estão em perfeita sintonia com as normas contábeis contemporâneas à expedição do Decreto-lei nº 1.598/77, conforme se pode constatar no disposto na Instrução CVM nº 01 de 27 de abril de 1978, conforme destaque:

[...]

Portanto, o ágio a que se refere a legislação fiscal é exatamente o mesmo tratado pela legislação societária, possuindo conteúdo puramente econômico/contábil.

Analisando agora o voto vencedor do acórdão paradigma cujo entendimento a recorrente pede ser aplicado, verificase que o relator afirma que é um “*grave erro confundir fundamento econômico com pagamento*”.

Esse “fundamento econômico”, no que diz respeito ao ágio, encontrava-se disposto no Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 20, §2º, nos seguintes termos (redação vigente à época dos fatos):

[...]

Como se pode depreender, o legislador chamou de “fundamento econômico” do lançamento contábil do ágio, as três “justificativas” acima listadas, e, de fato, não é a partir dessa definição que se está a dizer que é preciso haver pagamento, ou melhor, que é preciso ter havido um custo arcado.

**A razão para existência do pagamento, ou de um custo arcado, está no próprio conceito de ágio, cujo inciso II, desse mesmo art. 20 definiu como diferença entre custo de aquisição e o valor que consta do PL.**

[...]

Pois bem, a Fiscalização não limitou o conceito de aquisição à compra e sequer confundiu fundamento econômico do ágio com pagamento de compra e entrega de ações. **O que ela disse foi que o ágio não existiu** e quando cita o que vislumbrou como equivocado, o faz de forma indistinta, usando expressões como “ausência de desembolso real”, “ausência de suporte econômico”, “não ingresso de recursos”, além, é claro, de “ausência de pagamentos”, conforme trechos que mais uma vez colaciono:

[...]

Assim, ao contrário do que aduz a Recorrente, a Fiscalização questionou de forma bastante contundente a formação do ágio nas operações, o que, como já dito, é um argumento maior e anterior ao próprio laudo, já que esse não tem como respaldar uma operação entre partes não dependentes, de forma que nem

o laudo, nem o registro contábil do ágio fazem prova dos fatos escriturados pelo contribuinte.

Isso porque o laudo representa tão somente uma reavaliação de ativos e nenhum registro contábil faz prova a favor de quem o escritura, sem a documentação comprobatória que o lastreia, nos termos do art. 923 do RIR/99 (art. 9º, §1º, do DecretoLei nº 1.598, de 1977). E, ainda assim, é preciso observar a já citada Resolução nº CFC nº 750, de 1993, que as essências das transações devem prevalecer sobre a forma.

Ora, qual o valor de um laudo que reflete uma rentabilidade futura, sem que haja um terceiro que reconheça essa projeção e arque com o ônus de pagar um valor maior?

Como se pode defender isso entre partes pertencentes a um mesmo grupo?

**E aqui cumpre esclarecer que quando a Fiscalização diz que o ágio é artificial, e glosa a sua amortização, ela não o faz pelo simples fato de ser em operações envolvendo sociedades sob controle comum, mas sim porque, em razão de ser entre empresas sob o mesmo controle, não ter havido aquisição, não ter havido dispêndio. Uma coisa está associada a outra.**

**É importante também esclarecer que, em relação à subscrição e integralização de capital pelo Banco Itaú BBA S.A, conforme está consignado nos autos desde a decisão de primeira instância, não houve qualquer pagamento de ágio, porque o patrimônio da Gerdau Participações S.A já estava, naquela ocasião, avaliado a valor de mercado.**

O fato também de o Banco ter adquirido as participações societárias já com o valor atualizado não tem o condão de “validar” a dedutibilidade da amortização do ágio, vez que o que se está discutindo nos autos é a dedutibilidade de um ágio que surgiu dentro de uma operação interna a um grupo econômico, em que nem incorporada, nem incorporadora arcaram com qualquer ônus sobre qualquer valor. O Banco Itaú BBA S.A não fazia parte das pessoas jurídicas relacionadas às operações de surgimento, transferência e amortização do ágio.

[...]

Em essência, o que não se pode aceitar e validar nos autos ora em análise é que um Grupo Econômico, por meio de um laudo de reavaliação de ativos com base em rentabilidade futura, aumente o valor de seus ativos, crie o ágio, transfira esse ágio, e depois deduza a amortização desse ágio da base de cálculo do RPJ e da CSLL sem ter, sequer, efetuado qualquer dispêndio sobre esse ágio. É inimaginável aceitar isso como uma *mens legis*!

E se não é essa a “mens legis”, como dizer que o contribuinte agiu conforme a lei? Por essas razões, entendo que o lançamento de ofício deve ser mantido.

No caso dos presentes autos, adoto os fundamentos acima transcritos para negar provimento ao recurso voluntário nesta matéria, mantendo-se o lançamento de ofício que glosou a dedução com despesas de amortização de ágio.

(assinado digitalmente)

Maurício Novaes Ferreira

## **VOTO VENCEDOR**

Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni, redator designado

### **DO AJUSTE DOS VALORES INCENTIVOS FISCAIS**

Inobstante o robusto e muito bem fundamentado voto proferido pela nobre Conselheiro relator, a Turma Julgadora, por voto de qualidade, decidiu por manter a glosa decorrente da dedução de despesas com amortização de ágio, bem como a aplicação das multas isoladas.

Em face de referido resultado, a turma decidiu, também por voto de qualidade, , dar provimento ao pedido da recorrente de que, vencida no mérito e mantidos os lançamentos, seja-lhe permitido ajustar os valores dos incentivos fiscais calculados à época, tendo eu sido designado para redigir o voto vencedor neste item.

O Recorrente alega falta de liquidez e a necessidade de acertamento dos créditos tributários, pois a fiscalização teria desconsiderado o saldo dos incentivos fiscais (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 4º, e art. 231 do RIR/99), não utilizados por ter observado os estritos limites legais da apuração original dos tributos. Tais incentivos seriam relacionados ao PAT, PRONAC, a atividades de caráter desportivo, ao Fundo dos Direitos da Criança e do Adolescente, ao Fundo dos Direitos dos Idosos e ao PRONAS/PCD.

Assim, a DRJ afastou referido requerimento subsidiário de acertamento do crédito tributário do IRPJ de 2014, com a dedução dos incentivos fiscais a que a Recorrente tinha direito no período da autuação, sob o argumento de que o artigo 59 da Lei 9.069/95 e o artigo 128 da Instrução Normativa 267/02 vendam referida pedido e nos casos de “crimes contra ordem tributária”.

Conforme disposto tanto no voto vencido como no voto relator no presente caso não foi demonstrado a ocorrência de “crimes contra ordem tributária”.

Por outro lado, o artigo 60 da Lei 9.069/95 dispõe sobre a necessidade de quitação de tributos e contribuições federais plenamente identificados na época em que apurados e pagos os tributos dos anos-calendários de 2014 e 2015.

De fato, somente com a apuração do IRPJ a pagar é que exsurge a necessidade/possibilidade de aproveitamento dos incentivos fiscais para a dedução do IRPJ devido apurado na ação fiscal.

No presente caso, a autuada apresentou documentação comprobatória suficiente para a verificação da pertinência das deduções de incentivos fiscais pleiteados.

Ora, se o lançamento tributário alterou os limites legais para a fruição dos benefícios fiscais e o Recorrente apresentou comprovação do cumprimento dos requisitos legais, as deduções devem ser aceitas, devendo ser considerado os valores dos incentivos fiscais passíveis de serem utilizados indicados no próprio Auto de Infração.

Desta maneira, o colegiado da presente turma do CARF entendeu que deve ser considerado o saldo dos incentivos fiscais, mais especificamente 1) Programa de Alimentação ao Trabalhador; 2) atividades culturais ou artísticas, inclusive projetos culturais devidamente aprovados na forma do PRONAC- Programa Nacional de Apoio à Cultura; 3) atividades de Caráter Desportivo; 4) Fundo dos Direitos da Criança e do Adolescente; 5) Fundos dos Direitos do Idoso; 6) Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa Com Deficiência (PRONAS/PCD).

Diante do exposto, deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário para lhe seja permitido ajustar os valores dos incentivos fiscais calculados à época do presente processo.

(assinado digitalmente)

Ricardo Piza Di Giovanni

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone- Redator Designado

O Colegiado, pelo voto de qualidade, divergiu d I. Relator Jandir José Dalle Lucca na parte em que deu provimento ao RV da recorrente no sentido de afastar a tributação presente nestes autos, dizendo respeito exclusivamente a lançamentos de multas isoladas por falta ou insuficiência de recolhimentos de estimativas mensais de IRPJ/CSLL nos anos-calendário/2014/2015.

Embora fortemente embasado, como sempre ocorre com os votos da I. Conselheira, com a devida vênua, faço leitura diferente do tema "multa isolada", que tão assiduamente frequenta as sessões de julgamento do Colegiado.

De fato, acerca desta matéria e sobre uma possível impossibilidade de se exigir multa isolada quando concomitante com multa de ofício presente em auto de infração, de minha parte sempre profilei com os que entendem estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, ou seja, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada.

Se, além disso, tiver ocorrido falta de recolhimento do imposto devido com base no lucro real anual, o lançamento abrangerá também o valor do imposto, acompanhado de multa de ofício e juros, pois a determinação legal de imposição de tal penalidade, quando aplicada isoladamente, prescinde da apuração de lucro ou prejuízo no final do período anual, inexistindo, portanto, a cumulação de penalidades para uma mesma conduta, como arguem os contribuintes.

Em síntese, não tendo as referidas multas a mesma hipótese de incidência, nada há a barrar a imposição concomitante da multa isolada com a multa de ofício devida pela apuração e recolhimento a menor do imposto e contribuição devidos na apuração anual.

Posição plenamente avalizada a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela MP n.º MP 351, de 22/01/2007; convertida na Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

(...)

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, **sobre o valor do pagamento mensal**:*

(...)

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.*  
(destaquei)

Registre-se, essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa; **simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.**

Por pertinentes, faço minhas as palavras do ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, deste CARF, que, de forma precisa, analisou o tema no Acórdão n.º 103-23.370, Sessão de 24/01/2008:

*“Nada obstante, 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, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, 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 regrada 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”.*

Aduza-se ainda, mesmo abstraindo questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, que a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, **não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo, de modo que, sob esta ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou norma abstrata plenamente vigente no mundo jurídico a caso concreto que se estampou.**

Pela absoluta pertinência, vale reproduzir excerto do voto condutor exarado pela ex-Conselheira e ex-Presidente da CSRF, Adriana Gomes Rêgo no Acórdão nº 9101-003.353 - Sessão de 17 de janeiro de 2018 acerca da matéria:

*“Em verdade, a lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução.*

(...)

*Vê-se, então, que a pessoa jurídica, obrigada a apurar seus resultados de acordo com as regras do lucro real trimestral, tem a opção de fazê-lo com a periodicidade anual, desde que, efetue pagamentos mensais a título de estimativa. Essa é a regra do sistema.*

*No presente caso, a pessoa jurídica fez a opção por apurar o lucro real anualmente, sujeitando-se, assim, e de forma obrigatória, aos recolhimentos mensais a título de estimativas.*

(...)

*A vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.*

*Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resultam falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.*

*Assim, a exigência de multa isolada pela falta ou insuficiência de recolhimentos estimados visa punir a conduta do contribuinte que abandona a regra geral de tributação, que é o lucro real trimestral, sem cumprir o requisito para o ingresso na sistemática das estimativas mensais antecipatórias dever instrumental, e pode ser exigida, sim, mesmo que encerrado o ano-calendário, porque pune-se a conduta de não recolhimento de uma obrigação tributária”.*

Entendimento que perfila com jurisprudência dominante no CARF, inclusive na Câmara Superior:

***MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO.*** A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44, da Lei n.º 9.430, de 1996, quando adotou a redação em que afirma "serão aplicadas as seguintes multas", deixa clara a necessidade de aplicação da multa de ofício isolada, em razão do recolhimento a menor de estimativa mensal, cumulativamente com a multa de ofício proporcional, em razão do pagamento a menor do tributo anual, independentemente de a exigência ter sido realizada após o final do ano em que tornou-se devida a estimativa. (Acórdão n.º 9101- 002.777 - Sessão de 6 de abril de 2017).

***ESTIMATIVAS MENSAIS. FALTA DE PAGAMENTO A obrigação de antecipar os recolhimentos é imposta ao sujeito***

*passivo que opta pela apuração anual do lucro, e subsiste enquanto esta opção não for, por outros motivos, afastada. A apuração dos tributos incidentes sobre o lucro tributável ao final do ano-calendário e seu eventual recolhimento a partir do vencimento fixado para os tributos devidos no ajuste anual não anulam o descumprimento daquela obrigação. Nos casos de falta de recolhimento, falta de declaração em DCTF e não comprovação de compensação de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, incide a multa isolada. (Acórdão n.º 9101-002.433 - Sessão de 20 de setembro de 2016).*

Por fim, saliente-se ser inaplicável no caso, a Súmula n.º 105 do CARF, por se estar referindo a lançamentos de multas isoladas relativas aos anos-calendário de 2014/2015 enquanto que na referida Súmula se cuida de lançamentos referentes a períodos anteriores a 2007.

Pelos motivos elencados, entendo deva ser mantido o lançamento perpetrado referente a multa isolada, de modo o que voto por negar provimento ao recurso voluntário nesta matéria

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone