



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720750/2019-28
ACÓRDÃO	1301-007.333 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GERDAU S.A.
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO ACIONÁRIA EFETUADA POR TERCEIRA PESSOA JURÍDICA QUE ALIENOU A REFERIDA PARTICIPAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE OBJETIVA E SUBJETIVA DE DEDUÇÃO.

A amortização do ágio com base no art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, possui dois requisitos objetivos e um subjetivo. Os requisitos objetivos dizem respeito à aquisição de participação societária e ao pagamento do ágio fundado em rentabilidade futura. O requisito subjetivo é de que ocorra a necessária confusão patrimonial, isto é, os patrimônios da adquirida e do efetivo adquirente devem se transformar em um único patrimônio, de tal forma que o ativo diferido tenha identidade com a reserva patrimonial correspondente.

No caso concreto, além da inoccorrência da confusão patrimonial, sequer pode-se falar em ágio passível de amortização, posto que o ágio pago pelo real adquirente foi (ou deveria ter sido) consumido quando da operação da alienação societária efetuada por essa a terceira companhia do grupo econômico, nos termos do art. 33 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, que determina que o ágio não objeto de amortização será computado para fins de apuração do eventual ganho de capital.

Dessa forma, deve ser mantida a exigência quando não se verifica confissão patrimonial e quando o alegado ágio legalmente não tem amparo para dedutibilidade com base no art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997.

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 a destempo.

MULTA ISOLADA PELO NÃO RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS E MULTA VINCULADA.

O art. 44, I e II, da Lei nº 9.430, de 1996, com nova redação atribuída pela Lei nº 11.488, de 2007, prevê duas condutas jurídicas distintas e, para cada uma delas, o legislador ordinário previu sanções igualmente distintas. Incorrendo o sujeito passivo nas duas condutas previstas em lei, devem ser aplicadas as respectivas sanções.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2014, 2015

ÁGIO EM INVESTIMENTO. AMORTIZAÇÃO. ADIÇÃO. CSLL.

Correta a exigência fiscal em decorrência da não adição do valor excluído a título de amortização de ágio realizado em razão de receitas com desdobramento de ações da companhia investida. A adição, à base de cálculo da CSLL, de despesas com amortização de ágio deduzidas indevidamente pela contribuinte encontra amparo nas normas que regem a exigência da referida contribuição, que tem origem no lucro líquido apurado com base na lei societária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por negar provimento ao recurso (i) por voto de qualidade (i.1) quanto à amortização de despesa do ágio na aquisição de Villares S/A, (i.2) quanto à impossibilidade de adição de despesa de amortização de ágio na base de cálculo da CSL e (i.3) quanto à impossibilidade de concomitância de multa de ofício e de multa isolada, vencidos os conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Eduardo Monteiro Cardoso, que lhe davam provimento nos pontos; e (ii) por maioria de votos quanto aos erros na determinação da base de cálculo do lançamento, vencido o conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, que lhe dava provimento no ponto.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente). Ausente o conselheiro Marcelo Izaguirre da Silva.

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da DRJ Recife/PE, que julgou parcialmente procedente a impugnação contra Auto de Infração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no valor de R\$ 111.739.365,33 e R\$ 30.454.971,73, respectivamente, relativo aos anos-calendário 2014 e 2015.

2. A fundamentação da autuação se deu em razão do cômputo de exclusão de ágio não autorizada e multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais, em decorrência daquelas exclusões, conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.219/1.270).

2.1. A origem do ágio se deu após sucessivas operações de reorganização societária, originalmente em decorrência da aquisição da participação societária da Aços Villares S/A, pela Metalúrgica Gerdau S/A, empresa integrante do mesmo grupo econômico da Recorrente.

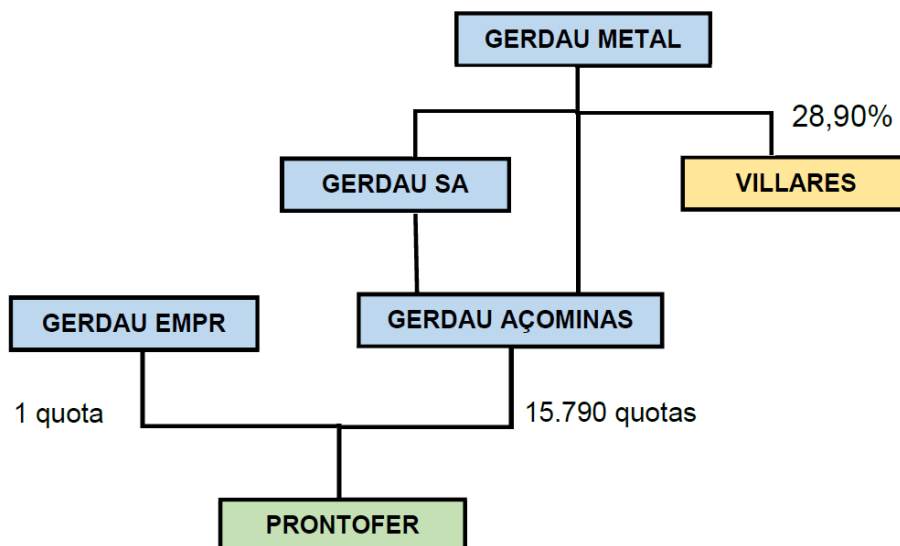
2.2. Autuada efetuou exclusões, nos montantes de R\$ 198.091.272,36 em cada um dos anos-calendário 2014 e 2015, relativo à amortização de ágio com fundamento em rentabilidade futura (*goodwill*).

2.3. A Fiscalização utilizou documentos obtidos em procedimentos fiscais anteriores, onde as referidas amortizações foram objeto de glosa, PAF nº 16682.722732/2016-38, 16682.722238/2017-54 e 16682.720523/2017-31, referente aos anos-calendário 2011 a 2013.

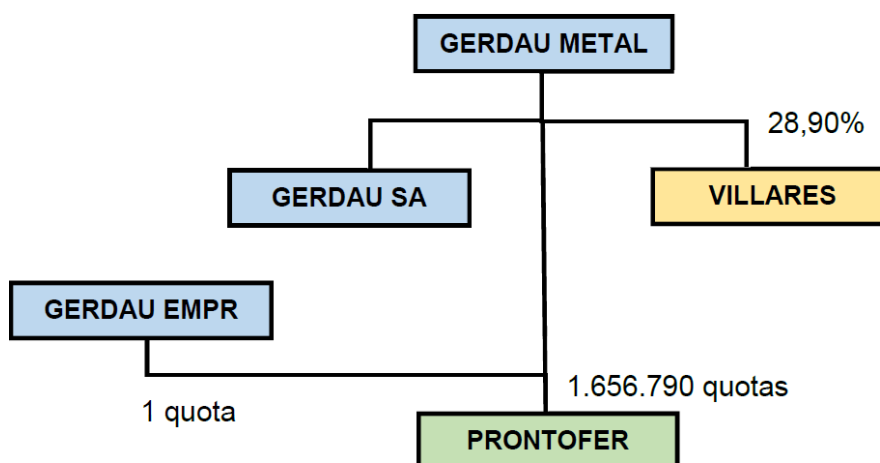
2.4. O processo de reorganização societária que resultou no ágio objeto de glosa pode ser assim resumido:

a) Em 09.06.2008, Metalúrgica Gerdau S/A adquire a participação de 28,9% do capital de Aços Villares S/A, cujo valor do ágio era de R\$ 1.042.585.644,74. Metalúrgica Gerdau S/A

amortizou parte desse ágio entre junho e dezembro de 2008. A Figura seguinte representa a estrutura simplificado do grupo após a operação:

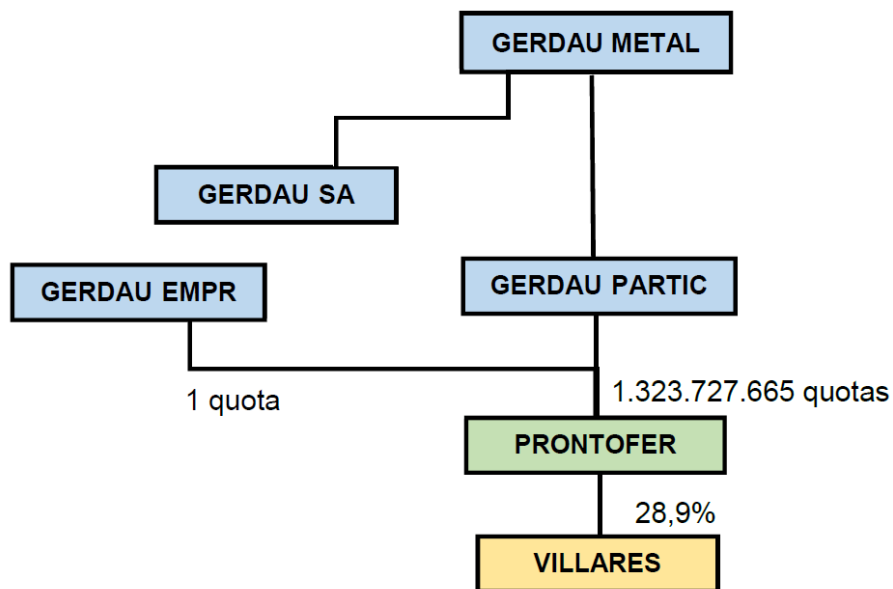


b) Em 30.11.2010, procede-se o aumento do capital social da Prontofer, via subscrição integral efetuada por Gerdau Açominas, que passou a deter 1.656.790 quotas do capital. Ato contínuo, Gerdau Açominas cedeu suas quotas em favor de Metalúrgica Gerdau S/A. A Figura seguinte representa a estrutura simplificado do grupo após a operação:



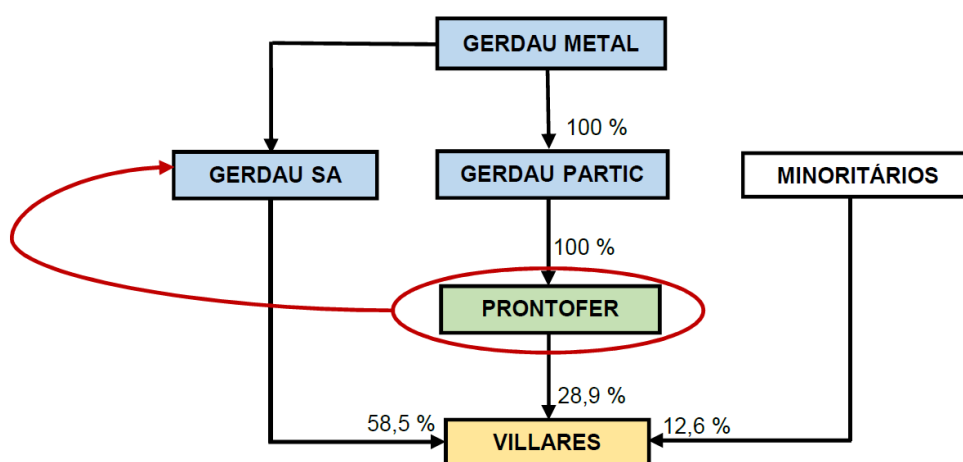
c) Em 30.11.2010, é efetuado aumento de capital na Prontofer via integralização de ações da Villares detidas por Metalúrgica Gerdau S/A, que posteriormente transfere sua

participação para outra empresa do grupo, Gerdau Participações. A Figura seguinte representa a estrutura simplificado do grupo após a operação:

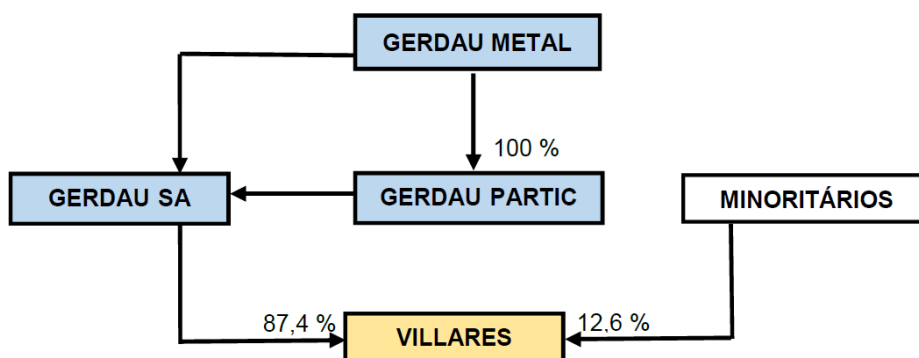


d) Em 30.12.2010, Prontofer é incorporada por Gerdau S/A, que incorpora também Villares, da qual já detinha 58,5% do capital social. Com a incorporação de Prontofer por Gerdau S/A, são emitidas novas ações dessa última em favor de Gerdau Participações. A representação simplificada do grupo consta nas seguintes figuras:

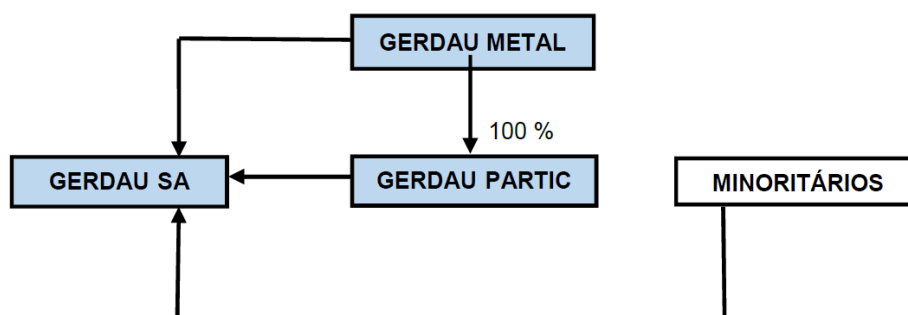
d.1.) Com Prontofer)



d.2.) Sem Prontofer)



e) Na mesma data, 30.12.2010, Villares é incorporada por Gerdau S/A (Recorrente), com emissão de ações desta em favor dos minoritários.



2.5. A Fiscalização registra ser incontroverso que o ágio de R\$ 1.042.585.644,74 foi efetivamente pago por Metalúrgica Gerdau S/A, quando da aquisição da participação de 28,9% de Villares S/A. A motivação da glosa se deve ao fato das sucessivas transferências do ágio, com utilização da Prontofer (empresa veículo), posteriormente incorporada pela Recorrente.

2.6. Registra a Autoridade Fiscal que a Prontofer foi constituída em 15.10.1998 e, após dois anos de sua constituição, não executou qualquer atividade operacional, mas apenas mútuos entre empresas do grupo, não possuía empregados e não pagou qualquer tipo remuneração, inclusive aos seus administradores. Que Gerdau Açominas promoveu o aumento de capital de Prontofer, que passou de R\$ 15.790,00 para R\$ 1.656.790,00, e, ato contínuo, cedeu e transferiu suas quotas para Metalúrgica Gerdau S/A por irrisórios R\$ 4.804,74, de tal forma que a operação foi prejudicial à Gerdau Açominas visando apenas atender aos interesses do grupo. Que as ações permaneceram na Prontofer por apenas trinta dias e que o laudo de avaliação apresentado por Metalúrgica Gerdau S/A foi elaborado por três funcionários da Gerdau Açominas.

2.7. A acusação fiscal aduz que Metalúrgica Gerdau S/A se desfez do investimento na Villares e quando utilizou esse ativo para aumentar o capital em terceira empresa, fato que lhe permitia amortizar o ágio pela regra geral prevista no art. 426 do então Regulamento do Imposto sobre a Renda, Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), que preconizava o aproveitamento do ágio na apuração de ganho ou perda de capital quando da alienação do investimento, integrando o custo de aquisição do investimento. O então ágio pago nessa operação deveria ser considerado como custo por Metalúrgica Gerdau S/A, todavia, o conjunto de operações buscou transferir o ágio entre as empresas do grupo até finalmente ser registrado pela ora Recorrente, que passou a amortizá-lo mensalmente, no valor de R\$ 16.507.606,03, com base no art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997. Em suma, não houve a necessária confusão patrimonial entre a sociedade investida e a real investidora.

3. Em impugnação (fls. 1.297/1.343), o sujeito passivo fez considerações sobre o propósito negocial da aquisição das ações da Villares, como o fortalecimento das operações e simplificação da sua estrutura societária; que se os investimentos em Villares e Prontofer fossem artificiais, deveria ser reconhecido o negócio subjacente, isto é, a aquisição direta de Villares pela então impugnante; que há diversos julgados administrativos que admitem a transferência de ágio pago dentro do grupo econômico; que a utilização de empresa veículo não invalida a operação, posto não ser vedada pela Lei nº 9.532, de 1997; que não houve demonstração pela Fiscalização de duplo aproveitamento do ágio pago; que inexistente norma legal que determine a adição de despesas com amortização de ágio na base de cálculo da CSLL; que deveria ser declarada a nulidade ou a retificação do lançamento, que usou saldo de prejuízo fiscal e da base de cálculo da CSLL reduzidos em função de autuações de períodos anteriores, cujos processos estavam pendentes de decisão administrativa definitiva; que não foram consideradas as estimativas pagas e retenções na fonte; que decaíram as multas isoladas referente o mês de março de 2014; que não é possível a cobrança cumulativa das multas proporcional e isolada; que não deve incidir juros sobre a multa de ofício.

4. A DRJ deu provimento parcial à impugnação (fls. 1.422/1.455). Em relação à infração principal, convalidou como fato incontroverso que foi Metalúrgica Gerdau S/A quem adquiriu a participação societária referente à Villares do BNDES, fato que a caracteriza como investidora indireta, fato que apenas a ela seria possível se enquadrar na hipótese do art. 386 do

RIR/99; com relação a base de cálculo da CSLL, entendeu sobre a desnecessidade de norma específica, pois não se trata de adição de ofício de valores ao lucro líquido, mas de glosa de exclusões indevidas, sem autorizado legal, além disso, os art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, e art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996; sobre a compensação de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, objeto de glosa em terceiros processos ainda não definitivamente julgados, deve ser mantida a glosa em face da inexistência de certeza e liquidez daqueles valores; julgou ainda por manter a multa isolada e os juros sobre multa de ofício. Em relação a multa isolada, aquiesceu com a defesa para corrigir seu valor em face da apuração a maior em razão de erro ao calcular a parcela do adicional. A referida decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014, 2015

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

Estando o auto de infração revestido das necessárias formalidades legais e não se constatando nenhuma das hipóteses dos incisos do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há falar em nulidade.

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. DELEGACIAS DE JULGAMENTO. APRECIÇÃO. INCOMPETÊNCIA.

As Delegacias de Julgamento devem observar a legislação tributária vigente no País, sendo-lhes defeso apreciar arguições de inconstitucionalidade e de ilegalidade de normas regularmente editadas.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015

CONFUSÃO PATRIMONIAL. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INVESTIDOR ORIGINAL. DESEMBOLSO DE RECURSOS.

A confusão patrimonial que dá ensejo a amortização fiscal de ágio é a que ocorre entre a pessoa jurídica que efetivamente desembolsa recursos (com ágio) e a pessoa jurídica objeto do investimento.

PLANEJAMENTO. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. EFEITOS NÃO Oponíveis À FAZENDA PÚBLICA.

Os efeitos de operações perpetradas no âmbito de planejamento tributário, em que não existe outra motivação senão a de criação artificial de condições para auferimento de vantagens tributárias, não são oponíveis à Fazenda Pública.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014, 2015

MULTA TRIBUTÁRIA. DECADÊNCIA. REGÊNCIA.

A perda do direito de constituir crédito de multa tributária rege-se pelo disposto no art. 173 do Código Tributário Nacional - CTN.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2014, 2015

CSLL. NORMAS DE APURAÇÃO.

Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive as concernentes à apuração da base de cálculo, no que diz respeito à amortização de ágio.

MULTA ISOLADA. MULTA PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA.

Com o advento da Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº11.488, de 2007, tornou-se juridicamente indiscutível o cabimento da multa isolada imposta pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, ainda que cumulativamente haja imposição da multa de ofício proporcional ao imposto e à contribuição social devidos ao final do respectivo ano-calendário.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.

Por a multa de ofício integrar o crédito tributário, é legítima a incidência dos juros de mora após o seu vencimento.

ESTIMATIVAS. BALANCETES SUSPENSÃO/REDUÇÃO. ADICIONAL DO IRPJ. PERÍODO DE APURAÇÃO. CONSIDERAÇÃO DO NÚMERO DE MESES.

No cálculo do adicional do IRPJ, relativo a estimativa levantada com suporte em balancete de suspensão/redução, deve-se abater da base de cálculo o valor de R\$20.000,00 multiplicado pelo número de meses relativo ao período de apuração.

5. Em Recurso Voluntário (fls. 1.469/1.510), a Autuada repisa as arguições trazidas na impugnação, apresenta sumário sobre as empresas envolvidas e as transações societárias. Com relação à infração principal, aduz que o ágio pago pela Metalúrgica Gerdau S/A na aquisição da participação societária em Aços Villares, seguida da transferência à Prontofer e depois a Recorrente foi motivada por razões extrafiscais, ligados a obstáculos negociais então existentes para emissão de debêntures conversíveis em ações pela ora Recorrente; a operação de aquisição foi liquidada com debêntures emitidos com cláusula de permutabilidade por ações preferenciais da Recorrente (cláusula 4.2.); que a aquisição seria inicialmente efetuada pela Recorrente, mas que naquela oportunidade não seria conveniente a emissão de debêntures em razão de estar em curso um processo de Oferta Pública de Distribuição de Ações Ordinárias e Preferenciais e emissão de *American Depositary Receipts* (ADR), que havia sido aprovado em 2008 e que, além disso,

exigiria complexa adequação da preservação do direito de preferência dos acionistas da Recorrente relacionados à conversibilidade das debêntures com a oferta pública; aduz que diante desses inconvenientes, a reestruturação fez com que o grupo ficasse na situação que estaria se as ações da Villares tivessem sido, desde o início, adquiridas pela Recorrente; que em qualquer das hipóteses, reestruturação legítima do grupo ou artificialidade dos atos que envolvem a Prontofer, o resultado é o mesmo, a real adquirente das ações da Villares é a Recorrente, fato que ensejaria o cancelamento dos autos de infração; que a incorporação efetuada pela Recorrente autoriza o aproveitamento fiscal do ágio nos termos do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, posto que a lei autoriza a amortização à pessoa jurídica que detenha participação societária adquirida com ágio; que não há norma que determine a adição da despesa com amortização de ágio à base de cálculo da CSLL, nesse sentido cita julgados administrativos e exemplos da legislação que aplicam tratamento diverso entre o IRPJ e a CSLL; que há erro de apuração do IRPJ e da CSLL pela não utilização dos saldos corretos de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL, que foram reduzidos pela utilização em autuações anteriores, ainda não definitivamente julgadas, e em parcelamentos especiais e por não terem sido recalculados os valores dos incentivos fiscais; que descabe a exigência de multa isolada em relação ao mês de março de 2014 em razão de a Recorrente ter apurado saldo negativo no ano-calendário; que descabe a exigência de multa isolada e da multa de ofício proporcional de forma cumulativa sobre as mesmas bases; que são indevidos os juros sobre a multa de ofício. Requer a procedência do Recurso Voluntário e o cancelamento das exigências tributárias.

6. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Iágaro Jung Martins**, Relator.

Conhecimento

7. A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 20.08.2020, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fls. 1.466) e interpôs Recurso Voluntário em 18.09.2020, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada (fls. 1.468). Assim, por ser tempestivo e, por preencher os demais pressupostos processuais, deve ser conhecido.

Mérito

8. A mesma operação foi objeto de análise de mérito neste CARF, conforme tabela abaixo:

PAF	Ano-calendário	Acórdão	Resultado
16682.722732/2016-38	2011	1402.003.700	Mantido o lançamento, voto de qualidade
16682.722238/2017-54	2012	1402-006.106	Cancelado lançamento, voto de qualidade (art. 19-E da Lei nº 10.522/2022)
16682.720523/2017-31	2013	1402-006.107	Cancelado lançamento, voto de qualidade (art. 19-E da Lei nº 10.522/2022)

a) Amortização do ágio na aquisição de Villares S/A

9. O aspecto central das referidas decisões deste CARF foi a qualificação da sociedade Prontofer como empresa veículo e na sua inexistente capacidade operacional e financeira, conforme se depreende dos seguintes excertos:

a) 16682.722732/2016-38

Nota-se que a Prontofer jamais teve a decisão de adquirir a participação societária da Villares., muito menos teve a expectativa de rentabilidade futura sobre tal operação.

Como se verifica no relatório e nos autos, a decisão de aquisição da participação societária foi da Metalúrgia Gerdau S/A.

Neste contexto, a Prontofer foi um mero instrumento de realização da transação, jamais tendo sido a investidora, que acreditou na mais valia do investimento, realizando os estudos de rentabilidade futura do investimento a ser adquirido e que desembolsou, de fato, os recursos necessários à aquisição.

A Prontofer praticamente estava operacionalmente inativa nos anos anteriores à operação societária em discussão, como descrito nos TVF. Ressurge quando do aumento do capital social, na sua 6ª alteração contratual ocorrida em 30/11/2010, quando passou de um capital social de R\$ 15.790,00 para R\$ 1.323.727.665,00. Posteriormente, dia 30/12/2010 foi incorporada pela Gerdau S.A. (a atuada).

Tal fato está amplamente demonstrado nos autos pela autoridade fiscal atuadora, e em nenhum momento foi contestado pela Gerdau (contribuinte atuada).

Desta forma, a Gerdau ao incorporar a Prontofer jamais se amolda à previsão legal para a amortização do ágio pago na sua aquisição, posto que ausente em tal operação as investidoras, que são as destinatárias da norma legal.

(Acórdão nº 1402.003.700, relator Marco Rogério Borges, sessão de 23.01.2019)

b) 16682.722238/2017-54 e 16682.720523/2017-31

2. Como se percebe, a questão central discutida no recurso, e por conseguinte nestes autos, é se operação de reorganização societária, na qual teria sido utilizada uma “empresa veículo”, assim denominada pelo próprio Relator (transcrito a seguir), poderia gerar o direito à amortização do ágio. (...)

7. Do exame destas questões se percebe que todas elas estariam ligadas, no sentido que seria a origem dos recursos é que definiria se a operação se enquadra como adequada ou não para a amortização do ágio. Empresa-veículo, portanto, seria aquela que é utilizada por outra, por meio do aporte de recursos, para então realizar as operações societárias que vão gerar o ágio a ser amortizado. Já o “real investidor”, na acepção extraída do Acórdão da DRJ, seria aquele que efetivamente aporta o capital que serve para gerar o ágio. Por fim, também pela DRJ, entendeu-se que somente quando houver operações com o “real investidor” é que a amortização do ágio é autorizada.

8. O art. 7º da Lei 9.532/98 não dispõe expressa ou implicitamente a respeito de qualquer destas hipóteses, nem em relação à origem do crédito, nem quanto à empresa veículo ou real investidor. O critério utilizado pela lei é objetivo e trata de “pessoa jurídica”, que absorve o patrimônio de outra, em operação de incorporação, fusão ou cisão, sendo que antes da operação, uma detinha participação societária de outra adquirida com ágio. Não há a indicação de que a origem ou quem providenciou os recursos é que efetivamente tenha de realizar a operação.

(Acórdãos nº 1402-006.106 e 1402-006.107, relator designado voto vencedor Luciano Bernart, sessão de 22.09.2022)

10. Com a devida vênia, esse aspecto não é determinante para a resolução do caso concreto.

11. Preliminarmente, registre-se que é fato incontroverso o pagamento de ágio para aquisição de outra pessoa jurídica entre partes independentes, ou seja, Metalúrgica Gerdau S/A adquiriu a participação de 28,9% do capital de Aços Villares S/A, do BNDES em 09.06.2008, que posteriormente, em 30.11.2010, é integraliza aumento de capital na Prontofer via conferência de ações da Villares S/A. Em 30.12.2010, Prontofer é incorporada por Gerdau S/A, que incorpora também Villares, da qual já detinha 58,5% do capital social.

12. Observa-se que Prontofer não desempenhou papel das típicas empresas veículo ou *conduit companies*, notadamente empresas sem capacidade operacional, que desempenham papel de formal adquirente, na qual o real adquirente aporta os recursos financeiros destinados a liquidar investimento para, no passo seguinte, ser incorporada pela empresa objeto, que passa a ser controlada pelo real adquirente, ainda que de forma indireta, conforme alguns precedentes julgados pela CSRF, Acórdãos nº 9101-002.213 e nº 9101-002.962.

13. No caso presente, a aquisição se deu entre partes independentes por Metalúrgica Gerdau S/A, que amortizou parte desse ágio entre junho e dezembro de 2008, posteriormente através dos eventos societários em sequência, esse ágio foi transferido para a Recorrente, cuja amortização motivou o presente litígio.

14. Retomando-se à acusação fiscal, são dois os motivos para autuação.

15. O primeiro é o de que não ocorreu um dos requisitos para amortização do ágio, previstos nos art. 7º e art. 8º da Lei nº 9.532, de 1997, referente a confusão patrimonial entre os patrimônios da investidora e investida. Transcreve-se os referidos dispositivos, que regula o efeito fiscal de recuperação do ágio na aquisição de investimento quando esse investimento é extinto via incorporação:

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 nº 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 nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços

correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subseqüentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§ 1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:

a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§ 3º O valor registrado na forma do inciso II do caput:

a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital;

b) poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§ 4º Na hipótese da alínea "b" do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente.

§ 5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.

Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:

a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;

b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária. (g.n.)

16. O art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, estabelece três condições para amortização do ágio fiscal: (i) absorção do patrimônio em razão de evento societário; (ii) participação societária adquirida e (iii) ágio com fundamento em rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros. Essas três condições devem ser praticadas, isto é, ter como identidade, a mesma pessoa jurídica que irá aproveitar o benefício de aproveitamento

do ativo fiscal. Em outras palavras, o ágio fiscal passível de amortização deve ser: (i) fundado em rentabilidade futura; (ii) decorrente de aquisição, razão pela qual não se admite ágios gerados dentro do mesmo grupo econômico, pois impossível adquirir algo que já pertence aos controladores; e (iii) haver confusão patrimonial, isto é, os patrimônios da adquirente e da adquirente efetiva devem se transformar em um único patrimônio, de tal forma que os ativo diferido tenha identidade com a reserva patrimonial, ainda que isso decorra de operação de incorporação reversa (art. 8º).

17. Na primeira hipótese, de fato, não houve a confusão patrimonial entre a adquirente, Metalúrgica Gerdau S/A e o patrimônio da investida (Villares S/A), mas entre essa e a Recorrente.

18. O segundo aspecto é de que o ágio registrado quando o investimento é alienado ou liquidado deve ser considerado para fins de determinação do ganho de capital, nos termos do art. 426 do RIR/99.

19. O segundo argumento trazido no TVF é ainda mais relevante, pois a real adquirente, Metalúrgica Gerdau S/A, alienou a participação societária com ágio para Prontofer, quando os acionistas desta aceitaram as ações de Villares S/A em troca de ações de sua emissão. Nessa hipótese, por força do art. 426, II, do então RIR/99, que tem por fundamento o art. 33 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, o ágio pago deveria compor o custo do eventual ganho de capital. Reproduz-se o referido dispositivo por aplicável à época dos fatos:

Art. 426. O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso V):

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real;

III - provisão para perdas que tiver sido computada, como dedução, na determinação do lucro real, observado o disposto no parágrafo único do artigo anterior.

20. Nessa situação, os acionistas de Prontofer aceitaram receber as ações de Villares S/A pelo preço pactuado e, como resultado, essa importância passa a ser (ou deveria ser) o valor de registro dessa participação societária pela Prontofer. Na outra ponta da operação, Metalúrgica Gerdau S/A apurou (ou deveria ter apurado) ganho de capital, onde a parcela dispendida com ágio, deduzida a parcela até então amortizada, seria acrescida para fins de determinação do custo.

21. É exatamente esse o ponto, trazido de forma didática no TVF que é o fator determinante para impossibilidade de amortização do ágio pela Recorrente, a questão de existir uma empresa com características de empresa veículo durante a sequência de eventos societários de “transferência” do ágio não tem relevância para o deslinde do caso.

22. O art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, foi editado exatamente para permitir que o ágio pago, no caso de extinção da empresa investida, pudesse ser amortizado pela empresa que adquiriu o investimento e apenas nessa hipótese, visto que a legislação já permitia a utilização para fins fiscais do ágio no caso de alienação de investimento, como elemento de majoração do custo para fins de apuração do ganho de capital.

23. Em suma, quando a participação adquirida com ágio é alienada, o art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997 não tem aplicação, pois a situação se subsume ao art. 33 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, que determina que o ágio não objeto de amortização será computado para fins de apuração do eventual ganho de capital.

24. Retome-se a situação fática trazida para o presente processo: Metalúrgica Gerdau S/A adquiriu participação societária com ágio lastreado em expectativa de resultados futuros de terceiro independente e amortizou parcialmente esse ágio no ano-calendário 2008. Posteriormente, por razões extratributárias como exaustivamente explanadas na peça recursal, o grupo econômico entendeu que a participação de Villares S/A adquirida pela Metalúrgica Gerdau S/A deveria ser redirecionada para outra empresa, Gerdau S/A, ora Recorrente.

25. Os eventos societários são claros, Metalúrgica Gerdau S/A alienou (deu em subscrição) as ações detidas em Villares S/A para Prontofer, nesse momento, de alienação da participação societária, Metalúrgica Gerdau S/A deveria ter apurado ganho de capital e o saldo de ágio não amortizado ter sido computado como custo de aquisição, nos termos do art. 426 do então RIR/99.

26. A Recorrente aduz que não houve o duplo aproveitamento do ágio, como aventado pela Fiscalização (itens 3.45 e 3.46 do RV), ou seja, aproveitamento como custo pela Metalúrgica Gerdau S/A por ocasião de alienação e depois, por ela, pelas regras do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997. Esse fato é irrelevante pois a questão econômica não tem o condão de revogar disposição expressa do texto legal

27. Como referido, o art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, tem aplicação específica, se destina a suprir a impossibilidade de amortização de ágio até então existente, que só previa sua utilização fiscal quando da alienação da participação societária. O referido dispositivo trouxe uma nova hipótese de amortização, exclusivamente para quando há extinção do investimento, pela absorção da participação acionária, ainda que de forma reversa (art. 8º da Lei nº 9.532, de 1997).

28. A situação que permite a amortização do ágio com base no art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, possui dois requisitos objetivos e um subjetivo. Os requisitos objetivos, já abordados no presente voto, dizem respeito à (i) aquisição de participação societária e (ii) ágio fundado em rentabilidade futura. Por sua vez, o requisito subjetivo é de que ocorra confusão patrimonial, isto é, o patrimônio da adquirida e de quem fez a aquisição efetiva devem se transformar em um único patrimônio, de tal forma que os ativo diferido tenha identidade com a reserva patrimonial.

29. Por uma razão que transborda o entendimento e não têm relevância para o caso concreto, o Grupo Gerdau optou por um caminho híbrido, em que num primeiro momento, quando da aquisição de Villares S/A, Metalúrgica Gerdau S/A fez jus à amortização do ágio pago (que efetivamente foi amortizado no ano-calendário 2008) e que, ao alienar essa participação, poderia ter utilizado o saldo para fins de custo do ganho de capital. Todavia, o passo final, ao buscar “transferir” o ágio remanescente para a Gerdau S/A (Recorrente) incorreu em duas impossibilidades legais de amortização, com base no art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997.

30. A primeira é a existência de ágio, que no caso não é reconhecido pela legislação como passível de amortização, pois deveria ter sido considerado como custo da apuração do ganho de capital na operação de alienação da participação pela real adquirente. A segunda é que a amortização do ágio só é possível por quem adquire participação acionária que posteriormente é extinta pela incorporação, resultando em confusão dos dois patrimônios, da investidora e da investida.

31. Gerdau S/A não adquiriu a participação de Villares S/A, portanto, a superveniente incorporação de Villares S/A pela Recorrente não atrai a hipótese prevista no art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, que condiciona o aproveitamento do ágio à confusão dos patrimônios de quem efetivamente fez o investimento e da investida.

32. Note-se que, embora o argumento central da r. decisão tenha se ocupado majoritariamente sobre a efemeridade e ausência de substância da Prontofer, como fizeram as decisões citadas deste CARF, as conclusões de todas se deu a partir da mesma fundamentação jurídica, seja pela não confusão patrimonial (decisão DRJ recorrida e Acórdão nº 1402.003.700), seja por considerar que essa não está condicionada ao real adquirente, mas quem detenha a participação (Acórdãos nº 1402-006.106 e 1402-006.107).

33. Em síntese, o presente voto não inova nessa fundamentação jurídica, apenas explicita que não ocorreu a confusão patrimonial porque o ágio foi (ou deveria ter sido) consumido quando da operação da alienação societária efetuada por Metalúrgica Gerdau S/A, legalmente sequer poderia existir como registro contábil pela Recorrente, tal fato decorre substancialmente por que a real adquirente da Villares S/A foi Metalúrgica Gerdau S/A.

34. Por não ter sido Gerdau S/A (Recorrente) a real adquirente de Villares S/A não há de se falar em possibilidade de amortização de ágio com base no art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, razão pela qual a infração principal deve ser mantida integralmente.

b) Adição do ágio amortizado na apuração da CSLL

35. Alega a Recorrente não haver norma que determine a adição da despesa com amortização de ágio à base de cálculo da CSLL, nesse sentido cita julgados administrativos (Acórdão nº 9101-002.310) e exemplos da legislação que aplicam tratamento diverso entre o IRPJ e a CSLL.

36. A r. decisão manteve a exigência da CSLL com base nos art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, e art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996.

37. A autuação teve como fundamento os art. 2º e 3º da Lei nº 7.689, de 1988; art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995; art. 2º da Lei nº 9.249, de 1995; art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996; e art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996, a seguir reproduzidos:

Lei nº 7.689, de 1988

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

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

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

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei n 8.034, de 1990)

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

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei n 8.034, de 1990)

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei n 8.034, de 1990)

Art. 3º A alíquota da contribuição é de: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

I - 20% (vinte por cento) até o dia 31 de dezembro de 2021 e 15% (quinze por cento) a partir de 1º de janeiro de 2022, no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos II, III, IV, V, VI, VII, IX e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001; (Redação dada pela Lei nº 14.183, de 2021)

III - 9% (nove por cento), no caso das demais pessoas jurídicas. (Incluído pela Lei nº 13.169, de 2015)

Lei nº 8.981, de 1995

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38,

mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 1º Para efeito de pagamento mensal, a base de cálculo da contribuição social será o valor correspondente a dez por cento do somatório:

- a) da receita bruta mensal;
- b) das demais receitas e ganhos de capital;
- c) dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável;
- d) dos rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa.

§ 2º No caso das pessoas jurídicas de que trata o inciso III do art. 36, a base de cálculo da contribuição social corresponderá ao valor decorrente da aplicação do percentual de nove por cento sobre a receita bruta ajustada, quando for o caso, pelo valor das deduções previstas no art. 29. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 3º A pessoa jurídica que determinar o Imposto de Renda a ser pago em cada mês com base no lucro real (art. 35), deverá efetuar o pagamento da contribuição social sobre o lucro, calculando-a com base no lucro líquido ajustado apurado em cada mês.

§ 4º No caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, a contribuição determinada na forma dos §§ 1º a 3º será deduzida da contribuição apurada no encerramento do período de apuração.

Lei nº 9.249, de 1995

Art. 2º O imposto de renda das pessoas jurídicas e a contribuição social sobre o lucro líquido serão determinados segundo as normas da legislação vigente, com as alterações desta Lei.

Lei nº 9.316, de 1996

Art. 1º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.

Parágrafo único. Os valores da contribuição social a que se refere este artigo, registrados como custo ou despesa, deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo.

Lei nº 9.430, de 1996

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei. (redação original e vigente à época dos fatos – AC 2003)

38. O tema, adição de parcela deduzida do lucro líquido para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, tem demandado acalorados debates no âmbito do CARF.

39. Os que defendem a posição de impossibilidade de adição, no caso da amortização do ágio, fundamentam seu entendimento no art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, que excepcionaria das regras do IRPJ, a base de cálculo para fins de determinação da CSLL.

40. Como referido, o art. 2º, § 1º, letra “c”, da Lei nº 7.689, de 1988, que fundamenta o lançamento, versa sobre a neutralização dos resultados de investimentos avaliados pelo Método de Equivalência Patrimonial (MEP), das provisões não dedutíveis para fins de determinação do lucro real e dos recebimentos de lucros ou dividendos de investimentos avaliados pelo custo de aquisição.

41. Por sua vez, diante da impossibilidade de utilização do ágio pago na aquisição de participação societária, quando esta não é alienada, mas deixa de existir em razão da confusão patrimonial entre companhias investida e investidora, foi editada a Lei nº 9.532, de 1997, que em seu art. 7º, criou nova hipótese de amortização de ágio, pode-se dizer que é uma forma de equalização de tratamento, para permitir seu aproveitamento para fins fiscal, mas, em seu âmago, instituiu verdadeiro benefício tributário ao permitir a dedutibilidade da amortização do ágio para fins fiscais nos casos de não há alienação da participação societária adquirida com ágio.

42. A existência da amortização do ágio decorre da lei societária, que prevê a amortização (ou registro como resultado do exercício) quando for realizado a motivo que ensejou seu pagamento (art. 248, III, da Lei nº 6.404, de 1976).

43. Os art. 20 e art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, disciplinam para fins tributários os critérios de contabilização do ágio ou deságio previstos na Lei da S/A, que foram reproduzidos no então RIR/99:

Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

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

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

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

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

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

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

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

[...]

Art. 391. As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso III).

Parágrafo único. Concomitantemente com a amortização, na escrituração comercial, do ágio ou deságio a que se refere este artigo, será mantido controle, no LALUR, para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento (art. 426).

44. Ou seja, o art. 391 do então RIR/99 determinava que os ajustes para mais ou para menos dos valores decorrentes de aquisição de investimento avaliado pelo MEP sejam neutralizados na medida da sua realização para fins de determinação do Lucro Real.

45. Em síntese, tem-se que as disposições do então RIR/99, com substrato no Decreto-lei nº 1.598, de 1977, tratam sobre a forma de contabilização de ágio em investimentos avaliados pelo MEP e, na hipótese de amortização desse ágio, de como será efetuada a neutralização para fins de determinação do lucro real até que ocorra a liquidação do investimento. Ou seja, para haver a neutralização para fins de apuração do lucro real é imprescindível que tenha ocorrido a amortização do ágio.

46. Por sua vez, o art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, criou nova hipótese de utilização do ágio pago na aquisição de participação societária para 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 1977.

47. Essa nova hipótese de aproveitamento do ágio está condicionada a sua **amortização 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, o referido dispositivo permitiu a amortização inclusive nos casos que não há alienação, isto é, **o art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, criou uma causa de amortização não prevista na lei societária.**

48. Poder-se-ia dizer então que não há previsão para dedução do ágio para fins de apuração da CSLL, sobretudo porque o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, prevê que a contribuição tem base de cálculo distinta do IRPJ e o art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, refere-se aos balanços correspondentes à apuração de lucro real.

49. Retomando-se à base de cálculo da CSLL, ela tem como ponto de partida o lucro líquido conforme estabelecido na lei comercial (art. 2º, § 1º, “c”, da Lei nº 7.689, de 1988). O art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976 – Lei das S/A, determina o lucro líquido como resultado das seguintes parcelas:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV – o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI – as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos. (g.n.)

50. O lucro líquido é sensibilizado pelo resultado do MEP, cuja contabilização é disciplinada no art. 248 da Lei das S/A:

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas;

II - o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

III - a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente; somente será registrada como resultado do exercício:

- a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;
- b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;
- c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.

§ 2º A sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número I.

51. Na mesma linha é o §1º do art. 6º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária

(art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

52. Os art. 22, art. 23 e art. 24 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, que teve como finalidade adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da Lei das S/A, disciplinou os investimentos avaliados pelo MEP para fins tributários:

Art. 22 - O valor do investimento na data do balanço (art. 20, I), depois de registrada a correção monetária do exercício (art. 39), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo 21, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento.

Parágrafo único - Os lucros ou dividendos distribuídos pela coligada ou controlada deverão ser registrados pelo contribuinte como diminuição do valor de patrimônio líquido do investimento, **e não influenciarão as contas de resultado** (redação original, posteriormente alterada pela Lei nº 12.973, de 2014).

Art. 23 - A contrapartida do ajuste de que trata o artigo 22, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, **não será computada na determinação do lucro real**. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978, posteriormente alterada pela Lei nº 12.973, de 2014).

[...]

Art. 25 - As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o artigo 20 **não serão computadas na determinação do lucro real**, ressalvado o disposto no artigo 33. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979, posteriormente alterada pela Lei nº 12.973, de 2014). (g.n.)

53. Resta evidente que o objetivo do art. 23 e art. 25 é o de adaptar para fins tributários o lucro líquido apurado com base na lei comercial, portanto, quando uma pessoa jurídica auferir lucros ou dividendos de investimento avaliado pelo MEP, esses não são computados para fins do IRPJ e tampouco se cogita que tais parcelas devam ser acrescidas a base de cálculo da CSLL, pois o objetivo é neutralizar qualquer evento decorrente dessas participações societárias.

54. Trata-se de corolário da regra de contabilização, com base na lei societária, eliminar os registros de investimentos avaliados pelo MEP, aplicando-se tais efeitos que aumentem ou diminuam o lucro líquido da companhia.

55. É absolutamente anacrônico, sob o ponto de vista da ciência jurídica, aplicar o método de interpretação literal aos art. 23 e art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, pois

resultado dessa interpretação poderia **resultar na absurda hipótese de se exigir a CSLL em razão ajustes positivos de investimentos avaliados pelo MEP.**

56. Registre-se, a regra dos dispositivos trazidos pelo Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, é a neutralidade do MEP e seus desdobramentos para fins de determinação do lucro tributável, razão pela qual a expressão “não serão computadas na determinação do lucro real” deve ser lido como consta no art. 22, ou seja, “não influenciarão as contas de resultado”.

57. Os efeitos do ágio e do deságio só produzem resultado para fins tributários, seja para o IRPJ ou para a CSLL, quando da alienação ou liquidação do investimento para fins de determinação de ganho de capital, conforme art. 33 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:

Art. 33. O valor contábil, para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 20), será a soma algébrica dos seguintes valores: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II - de que tratam os incisos II e III do caput do art. 20, ainda que tenham sido realizados na escrituração comercial do contribuinte, conforme previsto no art. 25 deste Decreto-Lei; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014.

§ 2º Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda por variação na porcentagem de participação do contribuinte no capital social da investida. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

58. Conclui-se, portanto, que a indedutibilidade do ágio para fins de determinação da base de cálculo da CSLL decorre da consequência lógica de neutralidade dos efeitos dos investimentos avaliados pelo MEP. A neutralidade dos efeitos do MEP consta expressamente no art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, e no art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996, que são fundamentos para o lançamento.

59. Mesmo entendimento foi o efetuado pela 2ª Turma desta 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NATUREZA JURÍDICO-CONTÁBIL.

Equivoca-se o lançamento que considera a despesa de amortização do ágio como despesa com provisão, pois o ágio é a parcela do custo de aquisição do investimento (avaliado pelo MEP) que ultrapassa o valor patrimonial das ações, o que não se confunde com provisões - expectativas de perdas ou de valores a desembolsar.

[...]

(Acórdão nº 1302-001.170, relator Alberto Pinto Souza Junior, sessão em 11.09.2013)

60. Destaca-se, pela absoluta pertinência temática, o seguinte excerto do voto:

Entendo que a despesa de amortização do ágio é despesa indedutível na apuração da base de cálculo da CSLL, por força dos itens 1 e 4 do dispositivo acima transcrito, os quais deixam claro a finalidade da norma de tornar o MEP neutro na apuração da CSLL. A avaliação do investimento pelo MEP influencia o cálculo da CSLL em caso de alienação ou liquidação do investimento, já que esse seria o valor contábil do investimento a ser considerado. Além disso, se assim não fosse, contrário sensu, a receita decorrente da amortização do deságio seria tributada, o que não me parece razoável, mas seria inevitável chegar a tal conclusão caso se entenda dedutível a despesa de amortização do ágio.

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

61. Na mesma linha, o Acórdãos da CSRF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

CSLL. ADIÇÃO DE DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO NORMATIVA.

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

(Acórdão nº 9101-006.254, relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto, sessão em 10.08.2022)

62. Por todo o exposto, não se está aqui a aplicar a regra no art. 108, I, do CTN, que seria vedado para exigência de tributo, mas de aplicar os critérios de neutralidade em relação aos

efeitos dos investimentos registrados pelo MEP na contabilidade efetuada com base na lei comercial.

63. A IN SRF nº 390, de 2004, aplicável a época dos fatos (posteriormente revogada pela IN RFB nº 1.700, de 2017, que consolidou normas de apuração da CSLL, PIS e da Cofins após a Lei nº 12.973, de 2014), orientava sobre as regras a serem seguidas pelas pessoas jurídicas que adquirem investimentos avaliados pelo patrimônio líquido para fins de apuração da CSLL. Na prática, a referida instrução repetia os mesmos termos da legislação do IRPJ quanto ao registro e ao tratamento a ser dispensado ao ágio e ao deságio, e respectiva amortização, nos investimentos avaliados pelo MEP.

64. Essa extensa fundamentação torna-se despicienda em face de situação fática do caso concreto, a Recorrente sequer poderia ter ágio passível de amortização em razão da aquisição da participação societária em Villares S/A pois como restou demonstrado no tópico anterior, ela não adquiriu a participação societária de terceiros, pois quem adquiriu a participação foi terceira pessoa jurídica.

65. Foi Metalúrgica Gerdau S/A que utilizou (ou poderia tê-lo feito) por ocasião da alienação do referido investimento. Como minuciosamente explicado, a hipótese legal de aproveitamento do ágio pago em evento de alienação é o seu cômputo como custo na apuração do ganho de capital

66. Seja pela existência de base legal para adição do ágio, que decorre do princípio da neutralidade dos ajustes do MEP, seja pela inexistência de ágio passível de amortização no caso concreto, correta a exigência fiscal de adição do valor excluído a título de amortização de ágio na base de cálculo da CSLL.

c) Erros na determinação da base de cálculo do lançamento

67. A Recorrente alega existência de erro na apuração do IRPJ e da CSLL pela não utilização dos saldos corretos de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL, que foram reduzidos pela utilização em autuações anteriores, ainda não definitivamente julgadas, e em parcelamentos especiais, e por não terem sido recalculados os valores dos incentivos fiscais

68. Não assiste razão à Recorrente.

69. Com relação aos saldos de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL, que foram reduzidos em razão de lançamentos de anos-calendário anteriores, ainda não definitivamente julgados, correto o procedimento da Fiscalização, que utilizou os saldos sensibilizados pela compensação de lançamentos de ofício anteriores.

70. Ao efetuar o lançamento de ofício, deve a Autoridade Fiscal proceder a compensação de eventual prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL. Se, porventura, o referido lançamento for cancelado, esses valores são restabelecidos, não havendo de se falar em prejuízo ao sujeito passivo, trata-se, portanto, de situação superveniente ao lançamento que, se verificada, dá-se no âmbito da liquidação do lançamento.

71. O fato de os lançamentos de anos-calendário precedentes estarem pendentes de decisão final na esfera administrativa no momento do lançamento, isto é, estarem com sua exigibilidade suspensa, não tem como consequência tornar inexistente a alteração de ofício promovida nos saldos de prejuízo fiscal ou da base negativa de CSLL em razão daqueles lançamentos.

72. Em outras palavras, no momento de perfectibilização do presente lançamento, deve ser observado o saldo sensibilizado desses ativos fiscais, pois nesse momento, é esse valor que se reveste de certeza e liquidez para fins de compensação para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

73. Sobre eventual necessidade de recálculo dos incentivos fiscais, a Recorrente defende que a Fiscalização deveria tê-los computado em razão de sua dedutibilidade estar vinculada a um percentual do IRPJ, no seu entendimento, qualquer alteração no montante do imposto devido, deve resultar na alteração no valor dos incentivos a serem deduzidos.

74. A fruição dos incentivos fiscais é antes de tudo uma opção, efetuada quando o contribuinte apura o imposto de acordo com a regras de espontaneidade, notadamente, com base nas regras do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN), onde o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

75. A apuração e aproveitamento da dedutibilidade de determinadas parcelas incentivadas é encargo do sujeito passivo, não compete ao Fisco recomposição do Lucro Real para fins de dedutibilidade de algo que faz parte do direito potestativo do sujeito passivo, que, no caso,

não aproveitou em maior extensão por haver optado, de forma temerária, em reduzir a base de cálculo do imposto com parcela não admitida pela legislação tributária.

76. Sobre a possibilidade de ampliar a parcela de dedução a título do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), em recente julgado, a CSRF concluiu que o processo administrativo-fiscal, onde se processa o litígio sobre a exigência de ofício do IRPJ, não é o instrumento jurídico apropriado para o sujeito passivo aperfeiçoar a opção anteriormente efetuada. Transcreve-se ementa do referido julgado:

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

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 a título de Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) a destempo, mormente quando o contribuinte não comprova o preenchimento dos requisitos legais para tanto.

(Acórdão nº 9101-006.794, relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto, sessão de 07.11.2023)

77. Destaca-se o seguinte excerto por sua relação de pertinência ao caso concreto:

Inobstante a questão probatória, questão alheia à competência deste Colegiado, não me parece que caberia ao Fisco, ainda que o valor não fosse controvertido, recalculer o benefício fiscal a que fizesse jus a Fiscalizada.

Com a devida vênia ao voto condutor do acórdão recorrido, eventual benefício apurado, declarado e não utilizado por restrições impostas pela Lei de regência, decorridos os 2 anos de sua apuração, não poderiam mais ser aproveitados. A norma é absolutamente clara quanto ao tema:

Art. 1º As pessoas jurídicas poderão deduzir do lucro tributável, para fins de apuração do imposto sobre a renda, o dobro das despesas comprovadamente realizadas no período-base em programas de alimentação do trabalhador previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e Previdência, na forma e de acordo com os limites dispostos no decreto que regulamenta esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 14.442, de 2022)

§ 1º A dedução a que se refere o caput deste artigo não poderá exceder em cada exercício financeiro, isoladamente, a 5% (cinco por cento) e cumulativamente com a dedução de que trata a Lei nº 6.297, de 15 de dezembro de 1975, a 10% (dez por cento) do lucro tributável.

§ 2º As despesas não deduzidas no exercício financeiro correspondente poderão ser transferidas para dedução nos dois exercícios financeiros subsequentes.

[...]

Por conseguinte, no caso em julgamento, a razão está com a autoridade fiscal. De fato, se estivesse comprovado nos autos que a Contribuinte possuía incentivos fiscais não deduzidas em exercícios financeiros anteriores a 2006, e não utilizadas (o que se admite apenas para fins de argumentação), estar-se-ia, se prevalecesse a tese da Contribuinte, a se compelir o Fisco a reconhecer, no caso dos autos, benefício fiscal 8 anos após o fato gerador.

Ademais, diante do quadro fático destes autos, segundo a vontade manifesta da parte interessada, o Fisco seria o responsável por apurar o valor do benefício a que ela supostamente faria jus. Obviamente, tal “providência” demandaria ações completamente diversas às requeridas pelo procedimento fiscal instaurado, o que não parece minimamente razoável.

Note-se que a questão aqui debatida limita-se ao cálculo de benefício fiscal, já que a soma das despesas de custeio com PAT realizadas no período base são, sem qualquer limitação, custo operacional a reduzir a base de cálculo do IRPJ do período, conforme preceitua o Decreto nº 05/1991 (revogado em 2021, vigente à época dos fatos)²:

Art. 1º A pessoa jurídica poderá deduzir, do Imposto de Renda devido, valor equivalente à aplicação da alíquota cabível do Imposto de Renda sobre a soma das despesas de custeio realizadas, no período-base, em Programas de Alimentação do Trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social - MTPS, nos termos deste regulamento.

§ 1º As despesas realizadas durante o período-base da pessoa jurídica, além de constituírem custo operacional, poderão ser consideradas em igual montante para o fim previsto neste artigo.

[...]

Não há como concordar, portanto, com o argumento do recorrido, que se o valor não for reajustado a Contribuinte será duplamente penalizada: não o será porque os custos incorridos foram deduzidos na apuração da base de cálculo do IRPJ.

Por fim, há que se considerar os efeitos de eventual providência que corroborasse a pretensão da Contribuinte. Admita-se, mais uma vez para fins argumentativos, que coubesse ao Fisco apurar e deduzir o benefício fiscal do PAT. Evidentemente, se assim procedesse, a Interessada não suscitaria a questão por ocasião do contencioso.

Imagine-se que no curso do processo, decida-se que parte do valor constituído de ofício era improcedente e se exonere parte do lançamento do IRPJ. O benefício calculado pela autoridade lançadora restaria, indiscutivelmente, majorado, diante

dos novos limites estabelecidos pela decisão de eventual Turma Julgadora, com base de cálculo inferior àquela considerada pela autoridade lançadora.

Como a questão do benefício não seria tema controvertido, não ficando suspensa a contagem de qualquer prazo a ele relacionado, a tendência natural seria que esse valor não fosse corrigido quando da modificação do valor devido do IRPJ, inclusive operando-se sobre ele a decadência do direito de revisão pelo Fisco durante a tramitação do procedimento fiscal, resultando em ganho indevido para o Sujeito Passivo.

Por fim, considerando o contexto de recálculo a destempo do benefício fiscal e sem comprovação, por parte do contribuinte do cumprimento das normas para fruição de tal benefício, arremato minha posição sobre o tema pedindo vênua para transcrever passagem do voto condutor do paradigma apresentado (acórdão 1402-002.513, de 17/05/2017) cujos fundamentos também adoto como razões para decidir:

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.

Convém ressaltar que recentemente, por meio do Acórdão nº 9101-006.633, de minha relatoria, este mesmo colegiado, ainda que examinando incentivo fiscal calculado com base no lucro da exploração, concluiu pela impossibilidade de recálculo de benefícios fiscais. Confira-se:

A esse respeito, assim dispunha o art. 545 do RIR/99, vigente à época dos fatos geradores:

Art. 545. O valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam os arts. 546, 547, 551, 554, 555, 559, 564 e 567 não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de capital da pessoa jurídica, que somente poderá ser

utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso I).

§ 1º Consideram-se distribuição do valor do imposto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 4º, e Decreto-Lei nº 1.825, de 22 de dezembro de 1980, art. 2º, § 3º):

I - a restituição de capital aos sócios, em casos de redução do capital social, até o montante do aumento com incorporação da reserva;

II - a partilha do acervo líquido da sociedade dissolvida, até o valor do saldo da reserva de capital.

§ 2º A inobservância do disposto neste artigo importa perda da isenção e obrigação de recolher, com relação à importância distribuída, o imposto que a pessoa jurídica tiver deixado de pagar, sem prejuízo da incidência do imposto sobre o lucro distribuído, quando for o caso, como rendimento do beneficiário, e das penalidades cabíveis (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 5º, Decreto-Lei nº 1.825, de 1980, art. 2º, § 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 10).

§ 3º O valor da isenção ou redução, lançado em contrapartida à conta de reserva de capital nos termos deste artigo, não será dedutível na determinação do lucro real.

Note-se que o art. 545 do RIR/99 dispõe que o valor que deixar de ser pago em virtude de isenções e reduções não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de capital da pessoa jurídica. Impossível ao Fisco refazer a contabilidade da pessoa jurídica autuada para recompor o lucro de exploração do período e constituir a reserva de capital de exercício já encerrado.

No caso concreto, por mais que possa se entender que se trata de mero recálculo do IRPJ e adicional devidos em razão de auto de infração, não há como se deixar de reconhecer que conceder tal benefício em momento posterior ao registro contábil do contribuinte, implicaria no não registro adequado do valor da isenção/redução na então “Reserva de Capital”, com consequente possibilidade de distribuição dos referidos valores, o que poderia redundar, por via reversa, até mesmo na perda do próprio benefício fiscal, sem prejuízo da incidência do imposto sobre o lucro distribuído, nos termos do § 2º do próprio art. 545 do RIR/99.

Assim sendo, encaminho meu voto por dar provimento ao segundo Recurso Especial da Fazenda Nacional, afastando o recálculo da dedução a título de PAT e restabelecendo, neste ponto, o valor da autuação fiscal.

(Acórdão nº 9101-006.794, relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto, sessão em 07.11.023)

2. No mesmo sentido, assim dispunha o art. 369 do RIR/99:

Alimentação do Trabalhador

Art. 369. Admitir-se-ão como dedutíveis as despesas de alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados, observado o disposto no inciso V do parágrafo único do art. 249 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, § 1º).

Parágrafo único. Quando a pessoa jurídica tiver programa aprovado pelo Ministério do Trabalho, além da dedução como despesa de que trata este artigo, fará também jus ao benefício previsto no art. 581.

78. Não há determinação para dedução de eventuais incentivos por ocasião do lançamento de ofício que não sejam os valores já consignados no momento próprio de apuração do imposto pelo contribuinte na respectiva ECF. Nesse sentido e na linha do julgado pela CSRF, os seguintes precedentes:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

INCENTIVO FISCAL. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. DEDUÇÃO.

Descabe rever e aumentar o valor da dedução do incentivo fiscal do PAT, decidido pelo contribuinte na entrega da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, na revisão da apuração do IRPJ devido, no lançamento de ofício.

PREJUÍZOS FISCAIS. BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS. QUITAÇÃO PARCELAMENTO. Descabida a pretensão de utilização de estoques de prejuízos fiscais e de bases negativas da CSLL, que o contribuinte consumiu na quitação de parcelamentos, para compensar lucro e base de cálculo da CSLL, respectivamente, apurados em autuação fiscal.

(Acórdão nº 1201-002.150, relatora Eva Maria Los, sessão de 15.05.2018)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. DEDUÇÃO. OBRIGAÇÃO DA AUTORIDADE FAZENDÁRIA NA SUA CONSIDERAÇÃO

No caso do Contribuinte não realizar a dedução do incentivo fiscal ao PAT em sua escrita fiscal não obriga a Fiscalização a realizar esse cálculo e a dedução na apuração da base de cálculo dos tributos.

(Acórdão nº 1201-001.445, relator Ronaldo Apelbaum, sessão de 09.06.2016)

79. A CSRF, na mesma linha, analisando situação análoga sob a perspectiva de se buscar ajuste no lançamento de ofício a partir de parcelas que seriam passíveis de dedução por ocasião da apuração efetuada pelo sujeito passivo no exercício regular da escrituração e apuração do

imposto, em que se pleiteava a dedução do PIS e da Cofins lançados de ofício na exigência adicional do IRPJ e da CSLL. Transcreve-se a ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

INDEDUTIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES, LANÇADAS DE OFÍCIO, DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

A dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência, para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, está restrita aos valores constantes da escrituração comercial, não alcançando os valores das contribuições lançadas de ofício sobre receitas omitidas.

(Acórdão nº 9101-002.996, relatora designada Conselheira Adriana Gomes Rego, sessão de 07.08.2017)

80. Destaca-se parte do didático voto:

Dúvida não há de que os tributos e contribuições, regra geral, são dedutíveis na apuração do lucro real e da base da CSLL segundo o regime de competência.

Entretanto, não é possível negar que este regime só é assegurado para as incidências devidamente contabilizadas e declaradas. Entendimento em contrário, com a devida vênia, significaria dar ao contribuinte, antecipadamente, o direito de deduzir como despesa os tributos por ele próprio sonogados, o que, em primeira análise, atenta contra o senso comum, senão à razoabilidade e à própria moralidade.

As exigências decorrentes lançadas de ofício (PIS e COFINS) são também passíveis de serem contestadas pelo sujeito passivo, até mesmo de forma (ou por argumento) independente do próprio IRPJ ou CSLL (tal como alguma específica decadência, ou isenção, ou erro de apuração), podendo os seus valores serem alterados ou até mesmo inteiramente cancelados, e por este motivo não podem eles ser deduzidos a priori, uma vez que a base de cálculo adotada no lançamento tributário não pode ser precária, nem condicionada à futura deliberação.

Não é atribuição da autoridade lançadora, portanto, reconhecer de ofício uma despesa que foi omitida da escrituração pelo próprio contribuinte. É pressuposto do direito à dedução de uma despesa do lucro real que esta despesa tenha sido escriturada.

Ademais, o reconhecimento antecipado ao contribuinte do direito à dedução da despesa, direito este que ele apenas poderá vir a ter quando de fato vier (e se vier) a reconhecer a própria despesa (ou seja, a contribuição devida), pode gerar nefastos prejuízos à Fazenda Pública, ao passo que o procedimento adotado pelo fisco (de não deduzir as contribuições do IRPJ e da CSLL

lançados de ofício) nenhum prejuízo traz a nenhuma das partes, conforme se passa a demonstrar.

Considere-se, para fins de simplificação de raciocínio, um lançamento por omissão de receitas que gere apenas lançamento de IRPJ (principal) e PIS (reflexo), e que as únicas questões litigiosas ainda pendentes digam respeito apenas (i) ao PIS, e (ii) no que toca ao IRPJ, apenas à dedutibilidade ou não, na sua apuração, do PIS lançado de ofício.

Neste contexto, considerando que a fiscalização não tenha abatido o PIS da base de cálculo do IRPJ (como se entende seja o correto), duas situações podem acontecer ao longo do contencioso no que diz respeito ao lançamento do PIS:

- 1) Se a decisão final considerar o PIS devido, o contribuinte poderá afinal, após o trânsito em julgado, reconhecer contabilmente a despesa (que antes omitira de sua escrituração), e considerá-la como despesa dedutível do IRPJ;
- 2) Se a decisão final considerar o PIS não devido, há que se reconhecer que o lançamento de ofício do IRPJ não exigiu do contribuinte um único centavo a mais do que seria devido.

Portanto, qualquer que venha a ser a decisão administrativa acerca do lançamento de ofício do PIS, vê-se que nenhum prejuízo houve, em qualquer caso, quer ao contribuinte, quer ao Erário.

Por outro lado, considerando agora que a fiscalização houvesse abatido o PIS da base de cálculo do IRPJ (procedimento que se reputa incorreto, e sem base legal), duas situações podem acontecer ao longo do contencioso no que diz respeito ao lançamento do PIS:

- 1) Se a decisão final considerar o PIS devido, o contribuinte poderá afinal, após o trânsito em julgado, reconhecer contabilmente a despesa (que antes omitira de sua escrituração), porém obrigatoriamente teria de considerar esta despesa como indedutível do IRPJ, pois já a teria previamente abatido do lucro real antes mesmo de reconhecê-la. A par da dificuldade de controle, por parte da Fazenda Nacional, com relação a este procedimento, há um inegável risco, ao menos potencial, de utilização em duplicidade de uma mesma despesa, em detrimento da Fazenda Pública;
- 2) Se a decisão final considerar o PIS não devido, resta então irreversivelmente caracterizado o prejuízo à Fazenda Nacional. Isto porque, neste caso, terá sido permitido ao contribuinte a dedução do lucro real de uma despesa imaterial, inexistente, que nunca foi (e nem será jamais) contabilizada. Dito prejuízo é irreversível pois não é possível às autoridades julgadoras o reformatio in pejus, de sorte que o lançamento de IRPJ terá sido irreversivelmente feito a menor que o devido.

81. Dessa forma, ainda que exista registro prévio das despesas incentivadas, elas se limitam a dedutibilidade apurada pelo sujeito passivo, que formalizada na Declaração de

Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) ou na Escrituração Contábil-Fiscal (ECF), que a substituiu a partir do ano-calendário 2014, nem se prestando, o processo administrativo-fiscal onde se instaurou o litígio para o sujeito aperfeiçoar (ou retificar para mais) a original opção de dedução de incentivo fiscal.

d) Multa sobre estimativa devida em março de 2014

81. A Recorrente pugna ser descabida a exigência de multa isolada em relação ao mês de março de 2014 em razão de a Recorrente ter apurado saldo negativo no ano-calendário.

82. A multa isolada sobre o não pagamento da estimativa tem fundamento no art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8o da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

83. O próprio texto que prevê a sanção pecuniária faz referência, nesse caso, diga-se, de forma didática para separar as situações jurídicas de obrigatoriedade de pagamento da estimativo com o eventual e incerto resultado ao final do ano-calendário, para determinar a incidência da multa *ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*.

e) Concomitância entre a multa isolada e multa proporcional

84. Defende a Recorrente que descabe a exigência de multa isolada e da multa de ofício proporcional de forma cumulativa sobre as mesmas bases, entre outros argumentos pelo princípio da consunção, importado do direito penal.

85. Ainda que se compreenda o argumento de natureza econômica sobre a impossibilidade de incidência cumulativa das duas multas exigidas em decorrência de omissão de tributo, uma vinculada ao tributo lançado e outra isolada, incidente sobre as estimativas que deixaram de ser recolhidas em razão da omissão identificada pela Fiscalização (denominado princípio da concomitância), a solução do tema deve ser jurídica.

86. Assim, dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996:

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

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (g.n.)

87. Note-se que embora a antiga e a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pareçam similares, elas têm conteúdo distintos. A redação anterior previa multas calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo, fato que permitia concluir que as estimativas estariam contidas no tributo apurado ao final do período. A nova redação, contudo, tem redação mais clara e objetiva, distinguindo as duas condutas típicas, que têm consequências jurídicas distintas.

88. O lançamento foi efetuado com a imputação da multa isolada de 50%, com base na Lei nº 11.488, de 2007, portanto a Súmula CARF nº 105 não se aplica ao presente caso, pois editada em precedentes que analisaram lançamentos efetuados com base em legislação revogada à época do presente lançamento.

89. Há, portanto, duas condutas jurídicas distintas e, para cada uma delas, o legislador ordinário previu sanções igualmente distintas. Incorrendo, portanto, o sujeito passivo nas duas condutas previstas em lei, deve ser aplicada a respectiva sanção prevista para cada uma delas.

90. Nessa linha, destaca-se o seguinte precedente deste CARF:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

O legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada e que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário.

(Acórdão nº 1302-001.080, sessão de 07.05.0213, relator Conselheiro Alberto Pinto)

91. Pela profunda análise do tema, destacam-se os seguintes excertos do voto:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal *stricto sensu*. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, *idem*). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o *in dubio pro reo* do art. 112.

Das condutas infracionais diferentes

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre *in casu*, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o

IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 (na sua redação vigente à época do lançamento) já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas sub examine: a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do § 1º – aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º.

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, consequentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos expendidos no acórdão recorrido, os quais concluem que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Das diferentes bases para cálculos das multas

A tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o bis in idem só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre, se não vejamos.

A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. A multa de ofício, in casu, corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas resultantes são também valores distintos e, conseqüentemente, as multas ad valorem que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um bis in idem, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido todo o IRPJ devido sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher o IRPJ sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, todo o IRPJ sobre o lucro real, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada em tal e qual caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado pela Súmula CARF nº 2.

Da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96

Adite-se ainda, que o legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que:

- a) primeiro, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculado sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; e
- b) segundo, que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e
- c) terceiro, que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano calendário, já que pode ser lançada mesmo após apurado prejuízo fiscal ou base negativa.

Da negativa de vigência de lei federal

Peço vênha aos meus pares, para expressar minha profunda discordância com as referidas posições adotadas por este Colegiado: Entendo que tais posicionamentos têm, em verdade, por via oblíqua, negado vigência a uma lei federal, pois afrontam literalmente o disposto nos art. 2º e 44, § 1º, IV, da Lei no 9.430/96 (vigente à época do lançamento) e no art. 35 da Lei 8.981/95. É demais imaginar que se coaduna com os mais comezinhos

princípios do direito a permissão dada ao contribuinte, por tais decisões, para, em janeiro de um determinado ano calendário, decidir se obedece ou não o art. 2º e segs. da Lei nº 9.430/96. Em outras palavras, os referidos posicionamentos deste Colegiado desnaturam a norma tributária tornando-a uma norma facultativa, já que a sua não observância não traz, à luz de tais posicionamentos, qualquer consequência jurídica.

92. Assim, além das condutas infracionais distintas, que a lei atribui consequências sancionatórias distintas, afastar a exigência da multa isolada é negar vigência a texto legal expresso (art. 2º e 44, II, “b”, da Lei no 9.430, de 1996), fato defeso ao CARF, nos termos da Súmula nº 2.

f) Juros sobre multa de ofício

93. Como último argumento, protesta a Recorrente de que são indevidos os juros sobre a multa de ofício.

94. O tema dispensa maiores digressões, posto que a matéria tem entendimento consolidado, a partir da edição da Súmula CARF nº 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Conclusão

95. Em razão de todo o exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Iágaro Jung Martins