



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16682.721830/2017-39  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** **1301-006.299 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 14 de março de 2023  
**Recorrentes** BAKER HUGHES ENERGY TECHNOLOGY DO BRASIL LIMITADA  
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2012

**DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.**

A formação do ágio não tem como consequência o surgimento de uma obrigação tributária. Já a amortização do mesmo nas hipóteses previstas em lei enseja redução do tributo devido (IRPJ e CSLL), ou seja, produz efeitos fiscais. Somente com a amortização do ágio em desacordo com a legislação aplicável, que acarreta a redução indevida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, é que ocorre infração à legislação tributária, sendo devida, a partir de então, a lavratura de auto de infração. O Termo inicial de contagem do prazo decadencial, seja pelo regramento do art. 150, §4º, ou do art. 173, I, do CTN, deve levar em consideração o momento em que ocorreu a amortização indevida e não o momento da formação do ágio.

**PRELIMINAR DE NULIDADE. PRESENTE A MOTIVAÇÃO. NÃO CABIMENTO.**

Eventual discordância da motivação do lançamento apresentada pela autoridade fiscal, quando esta permitiu o perfeito entendimento por parte do contribuinte da infração que lhe foi imputada, não autoriza a nulidade do lançamento, medida a ser adotada apenas quando tal requisito não estiver presente.

**AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ÁGIO INTERNO. IMPOSSIBILIDADE.**

É inadmissível a formação de ágio por meio de operações internas, sem a intervenção de partes independentes.

**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, da 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, deve ser aplicada a respectiva sanção prevista.

**ERRO NO CÁLCULO MULTA ISOLADA: PAT/IRRF. RECONHECIMENTO.**

Acolhe-se o resultado da diligência, quando refez o cálculo da multa isolada de IRPJ e CSLL, com relação às deduções de despesas de alimentação, conforme o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), e retenções na fonte desses tributos.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

Ano-calendário: 2012

**CSLL. BASE DE CÁLCULO. GLOSA DE ÁGIO. CABIMENTO.**

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, rejeitar as preliminares; no mérito, negar provimento ao recurso voluntário, 1) por maioria, quanto à matéria amortização do ágio para fins de IRPJ, vencidos os conselheiros Marcelo José Luz de Macedo que dava provimento integral e o Eduardo Monteiro Cardoso que dava provimento em menor extensão para deduzir o ágio da Wellstream; 2) por voto de qualidade, manter a indedutibilidade da ágio na base de cálculo da CSLL e manter a incidência da multa isolada vencidos o Relator (José Eduardo Dornelas Souza) e os conselheiros Marcelo José Luz de Macedo e Eduardo Monteiro Cardoso; 3) por unanimidade manter o PAT. Designado Iágaro Jung Martins pra redigir o voto vencedor sobre MI e CSLL reflexa. Com relação ao Recurso de Ofício, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento. Declarou-se impedido de participar do julgamento a Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic. Ausente temporariamente o conselheiro Rafael Taranto Malheiros.

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Rafael Taranto Malheiros, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso, Giovana Pereira de Paiva Leite (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se a lide de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício interpostos em face do acórdão n.º 11-60.607, proferido pela 4ª Turma da DRJ/REC, que ao analisar a impugnação

apresentada, decidiu, por unanimidade de votos, julgá-la parcialmente procedente, para manter parcialmente o crédito tributário exigido.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me parcialmente do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito, complementando-o ao final:

Tratam os autos de lançamentos de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativos ao ano-calendário 2012, e de multas isoladas pela falta de recolhimento de estimativas de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativas aos meses de julho a dezembro de 2012, consubstanciados nos autos de infração às fls. 1329 a 1350, com crédito tributário total de R\$ 129.946.380,17, bem assim redução a zero do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL apurados no ano-calendário 2012 nos montantes de R\$ 124.228.037,23 e de R\$ 139.438.423,87, respectivamente.

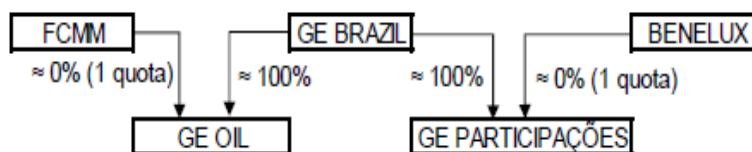
2. Consoante descrição dos fatos contida nos autos de infração e no Termo de Verificação Fiscal (TVF), parte integrante daqueles, às fls. 1302 a 1328, os lançamentos decorreram de glosa de amortização de ágio deduzida nas apurações das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem assim apuração de insuficiência no recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

3. Os fatos, as considerações e conclusões narrados no TVF estão resumidos abaixo:

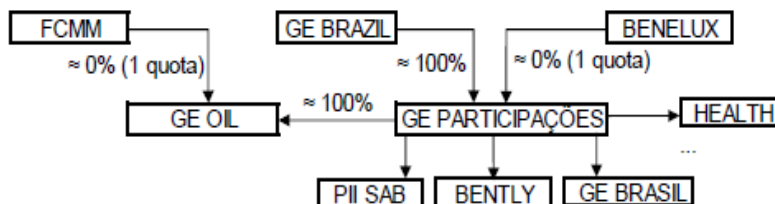
3.1. No curso do procedimento fiscal constatou-se que o contribuinte integra um grupo econômico de pessoas jurídicas (Grupo GE) que realizou diversas operações de reorganização societária (subscrição de capital, cisão e incorporação) e que a combinação dessas operações gerou um ágio (ágio interno) que refletiu na apuração do IRPJ e da CSLL;

3.2. O contribuinte foi constituído em 20/02/2003, com razão social de ABB Óleo e Gás Ltda. Passou a Vetco Gray Óleo e Gás Ltda em 02/08/2004 (Anexo D, Doc.1). e a GE Oil & Gas do Brasil Ltda (GE Oil) em 27/09/2010 (Anexo D, Doc. 2). A fim de fornecer uma visão geral da dinâmica das alterações societárias do Grupo GE, dois conjuntos de operações devem ser analisados: um, envolvendo GE Oil, e o outro, GE Participações (GE do Brasil Participações Ltda):

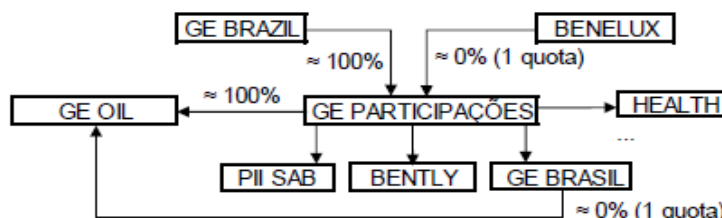
3.2.1. Em 23/11/2009, GE Oil e GE Participações tinham como sócio majoritário GE Brazil Holding Limited (GE Brazil), constituída na Irlanda, sendo também seus quotistas, respectivamente, Fernando Cesar Monteiro Martins (FCMM) e General Electric International BV (BENELUX);



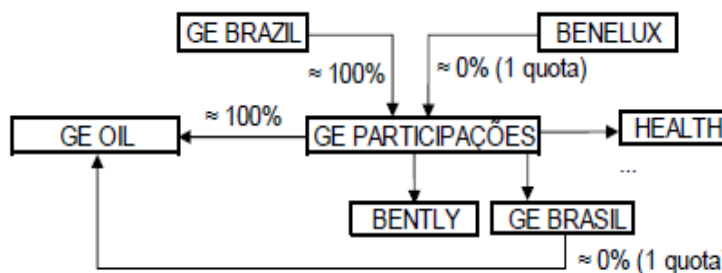
3.2.2. Em 24/11/2009, GE Brazil e BENELUX decidiram aumentar o capital social de GE Participações em R\$ 2.673.393.854,22, mediante emissão de 2.673.393.854 quotas de valor nominal R\$ 1,00, sendo o valor remanescente (R\$ 0,22) alocado em reserva de capital (Anexo D, Doc. 3). Tais quotas foram subscritas por GE Brazil mediante a contribuição da totalidade das quotas por ela detidas nas sociedades Vetco Gray Óleo e Gás Ltda (GE Oil), PII South America do Brasil Ltda (PII SAB), Bently do Brasil Ltda (Bently), General Electric do Brasil Ltda (GE Brasil), CE Celma Ltda (CELMA), BHA do Brasil Ltda e GE Healthcare Life Sciences do Brasil Ltda (HEALTH). A sócia BENELUX renunciou ao seu direito de preferência na subscrição de novas quotas. GE Participações passou a ser sócia majoritária de GE Oil no lugar da GE Brazil, além de PII SAB, BENTLY, GE Brasil, CELMA, HEALTH, entre outras;



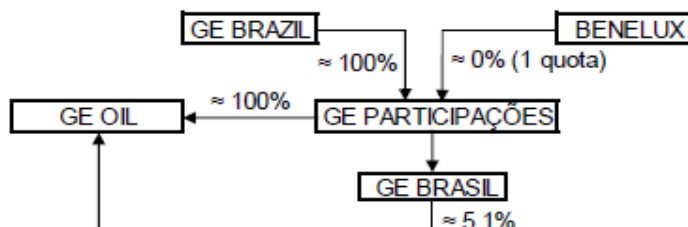
3.2.3. Em 13/07/2010 a GE Brasil ingressa no quadro societário da GE Oil no lugar de FCMM (Anexo D, Doc. 4);



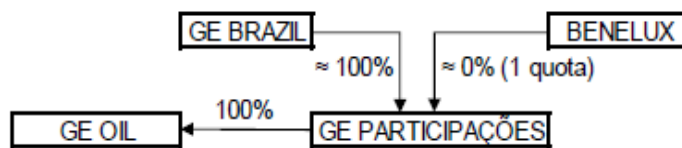
3.2.4. Em 31/10/2010 a GE Brasil e a GE Participações deliberam incorporar PII SAB por GE Oil e aprovar o laudo elaborado pela KPMG Auditores Independentes (KPMG), segundo o qual se apurou o valor do acervo incorporado.



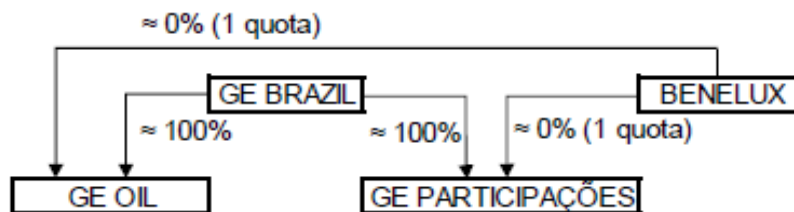
3.2.5. Em 30/11/2010 a GE Participações e a GE Brasil, únicas sócias da GE Oil, resolvem aumentar seu capital social em R\$ 4.637.456,00, mediante emissão de 4.637.456 quotas de valor nominal R\$ 1,00, totalmente subscritas pela GE Brasil, integralizadas mediante conferência de complexo de bens, direitos e obrigações relacionados aos negócios Nuovo Pignone e PII (denominados NPPII). A sócia GE Participações renunciou ao direito de preferência na subscrição de tais quotas, alterando-se, assim, sua participação em GE Oil (na figura foram suprimidos os investimentos da GE Participações em outras sociedades que não a GE Oil em virtude da irrelevância);



3.2.6. Em 01/12/2010 a GE Participações passa a ser a única sócia da GE Oil. A mudança decorreu do deliberado na 82ª alteração do contrato social da GE Brasil, diante da redução do seu capital social, cedendo à GE Participações, sua quotista, as quotas que detinha junto à GE Oil (Anexo D, Doc. 7);



3.2.7. Ainda em 01/12/2010, GE Brazil e BENELUX, únicas sócias de GE Participações, decidem cindi-la parcialmente, com versão da parcela cindida do patrimônio líquido em favor de GE Oil e outras empresas. Segundo o protocolo e instrumento de justificação da cisão parcial, a operação buscou deter, por intermédio da GE Brazil e BENELUX a participação direta no capital social da GE Oil, justificando a operação como meio de redução de custos financeiros e organizacionais, entre outras alegações (Anexo D, Doc. 8);



3.2.7.1. Em face da operação, as quotas da GE Oil, anteriormente detidas pela GE Participações, foram distribuídas para a GE Brazil e BENELUX. O acervo líquido cindido compunha-se da totalidade do investimento societário de GE Participações em GE Oil (quotas do capital), bem como da totalidade do ágio e provisões relativos a esse investimento. O resumo do acervo contábil líquido incorporado por GE Oil, conforme o laudo elaborado por KPMG, consta abaixo (Anexo D, DOC 8). O valor contábil dos bens, direitos e obrigações integrante da parcela cindida do patrimônio líquido da GE Participações é de R\$ 111.968.287,70, correspondente à soma do investimento de R\$ 107.330.829,45 em GE Oil (balancete de 31/10/2010) com as quotas cedidas por GE Brasil em favor da GE Participações, de R\$ 4.637.458,25. Também foi incorporado o ágio registrado em GE Participações em face dos investimentos em GE Oil, de R\$ 293.752.109,39, que corresponde à soma do ágio registrado em eventos anteriores a 01/12/2010, de R\$ 196.587.926,57, com o ágio de R\$ 97.164.182,82, referente à participação societária detida por GE Brasil em GE Oil, transferida para a GE Participações;

	Resumo do acervo contábil líquido de GE PARTICIPAÇÕES		
	Itens conforme balancete de 31 de outubro de 2010	Ajustes decorrentes de eventos societários em processo de aprovação	Itens a serem cindidos em 31 de dezembro de 2010
<b>Ativo</b>			
Não circulante			
Investimentos			
GE OIL	107.330.829,45	4.637.458,25	111.968.287,70
Intangível			
Ágio por rentabilidade firmes GE OIL	196.587.926,57	97.164.182,82	293.752.109,39
Provisão para perda	(196.587.926,57)	(97.164.182,82)	(293.752.109,39)
Total do Intangível	0,00	0,00	0,00
Total do ativo não circulante	107.330.829,45	4.637.458,25	111.968.287,70

3.2.7.2. Em vista desses eventos, a GE Oil passou a amortizar, a partir de 12/2010, o ágio decorrente da parcela do patrimônio vertido na cisão da GE Participações.

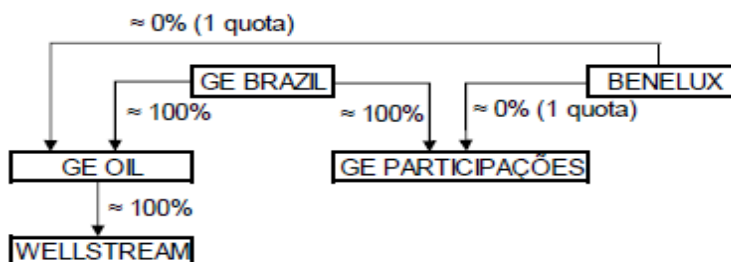
3.2.7.2.1. Em relação ao ágio de R\$ 196.587.926,57, constituiu-se provisão na Parte B do Lalur em 2010, conta "Provisão para perda - Synergy (Vecto)". No AC 2010 houve reversão de R\$ 2.730.387,87 (1/72 do ágio), vez que a incorporação ocorreu em dez/2010, e nos AC 2011 e 2012, de R\$ 32.764.654,43, cada (=196.587.926,57 x 1/72 x 12). (Anexo E, Doc. 1, p. 52);

		Conta: provisão para perda - Synergy (Vetco)		
Data	Histórico	Débito	Crédito	Saldo
12/2010	Constituição de saldo		196.587.926,57	196.587.926,57
12/2010	Reversão de saldo 2010	2.730.387,87		193.857.538,70
12/2011	Reversão de saldo 2011	32.764.654,43		161.092.884,27
12/2012	Reversão de saldo 2012	32.764.654,43		128.328.229,84

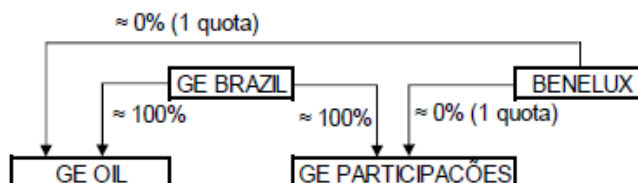
3.2.7.2.2. Quanto ao ágio de R\$ 97.164.182,82, constituiu-se provisão no Lalur em 2011, conta "Provisão para Perda - Sinergy (NPPII)", revertendo-se, ainda nesse ano, R\$ 10.796.020,31 (8/72 do ágio), e, em 2012, R\$ 16.194.030,47 (= 97.164.182,82 x 1/72 x 12). (Anexo E, Doc. 1, p. 53);

		Conta: provisão para perda - Synergy (NPPII)		
Data	Histórico	Débito	Crédito	Saldo
12/2011	Constituição de saldo		97.164.182,82	97.164.182,82
12/2011	Reversão de saldo 2011	10.796.020,31		86.368.162,51
12/2012	Reversão de saldo 2012	16.194.030,47		70.174.132,04

3.2.8. Em 29/11/2011, GE Brazil e BENELUX, únicas sócias da GE Oil, deliberaram aumentar seu capital social por meio de aporte de R\$ 268.154.903 quotas de emissão de Wellstream do Brasil Indústria e Serviço Ltda (WELLSTREAM), CNPJ 05.379.542/0001-30, detidas por GE Brazil, com valor patrimonial de R\$ 1.236.134.110,00 (Anexo D, Doc. 9, p. 287)



3.2.9. Em 29/02/2012, GE Brazil e BENELUX aprovam a incorporação de WELLSTREAM por GE Oil, com a consequente extinção da incorporada. No mesmo dia ratificam a avaliação do valor contábil do patrimônio da incorporada em R\$ 265.201.801,59. No Lalur de 2012, constituiu-se a conta "Ajuste de IFRS - Goodwill Wellstream", com saldo de R\$ 873.811.688,08 a título de ágio (Anexo E, Doc. 1, p. 51). Como a incorporação ocorreu em 29/02/2012, o aproveitamento da dedutibilidade fiscal do ágio nesse ano restringiu-se a 10 meses, ocorrendo a reversão de R\$ 121.362,7 (= 873.811.688,08 x 1/72 x 10):



		Conta: Ajuste de IFRS - Goodwill Wellstream		
Data	Histórico	Débito	Crédito	Saldo
12/2012	Constituição de saldo		873.811.688,08	873.811.688,08
12/2012	Reversão de saldo 2012	121.362.734,46		752.448.953,62

3.2.10. Em 31/12/2012, GE Brazil e BENELUX decidiram pela extinção da GE Participações (que já não exercia atividade operacional desde 31/07/2012), além de aprovar retificação dos laudos de avaliação acerca dos acervos líquidos de parcelas

outrora cindidas da GE Participações para sociedades incorporadoras, entre elas a GE Oil (Anexo D, Doc. 11). O montante do ágio por rentabilidade futura de GE Oil, registrado em GE Participações, de R\$ 293.752.109,39, conforme laudo da KPMG elaborado em 28/12/2010 (Anexo D, Doc. 8, fl. 281), foi retificado para R\$ 281.770.743,44, de acordo com novo laudo elaborado por RB&S Auditoria e Consultoria S/S Ltda (Anexo D, Doc. 12, fl. 417);

3.3. Os diversos eventos societários culminaram no aproveitamento fiscal da amortização de ágio por GE Oil como sintetizado na planilha abaixo, elaborada a partir das contas de ajuste do Lalur 2012 (Anexo E, Doc. 1, Fls. 51-53): <sup>1</sup>

	Reversão de saldo		
	2010	2011	2012
Conta: provisão para perda - Synergy (Vetco)	2.730.387,87	32.764.654,43	32.764.654,43
Conta: provisão para perda - Synergy (NPPII)	-	10.796.020,31	16.194.030,47
Conta: Ajuste de IFRS - Goodwill Wellstream	-	-	121.362.734,46
<b>TOTAL</b>	<b>2.730.387,87</b>	<b>43.560.674,74</b>	<b>170.321.419,36</b>

3.4. Ante os fatos expostos, foram feitas as seguintes considerações:

3.4.1. Dentre as diversas alterações societárias pelas quais passou o Grupo GE, destacam-se os seguintes eventos, tendo por foco o surgimento e aproveitamento do ágio interno: (EVENTO 1) - em 24/11/2009 aumenta-se expressivamente o capital social da GE Participações em R\$ 2.673.393.854,22, integralizado por GE Brazil com a totalidade das quotas que detinha em diversas empresas, entre as quais, GE Oil; com a GE Participações registrando um ágio de R\$ 196.587.926,57 relativamente à participação na GE Oil; (EVENTO 2) - em 30/11/2010 GE Brasil integraliza aumento de capital em GE Oil com complexo de bens, direitos e obrigações relacionados aos negócios NPPII, registrando nesse momento, GE Brasil, um ágio de R\$ 97.164.182,82; (EVENTO 3) - em 01/12/2010, GE Brasil cede a GE Participações as quotas que detinha em GE Oil, transferindo a esta o ágio de R\$ 97.164.182,82; (EVENTO 4) - ainda em 01/12/2010 - GE Oil incorpora parcela do patrimônio cindido de GE Participações, sua investidora (incorporação às avessas), com transferência para GE Oil do ágio de R\$ 293.752.109,39 (= R\$ 196.587.926,57 + R\$ 97.164.182,82); (EVENTO 5) - em 29/11/2011, GE Brazil integraliza o aumento de capital em GE Oil com quotas que detinha em WELLSTREAM, registrando em GE Oil um ágio de R\$ 873.811.688,08; e (EVENTO 6) - GE Oil incorpora WELLSTREAM (nova incorporação às avessas);

3.4.2. Constatou-se um claro processo de "inchaço" de GE Participações (Evento 1). Até então a GE Brazil exercia o controle direto da GE Oil e outras empresas do grupo, mas com as alterações esse controle passou para GE Participações. A troca de titularidade foi apenas formal, porque GE Participações era mero braço operacional de GE Brazil. Assim, o aumento de capital da GE Participações teve como fim precípuo a geração de ágio pela reavaliação dos ativos dados em integralização de capital (ágio interno). Mas como a amortização desse ágio não poderia gerar efeitos fiscais, o próximo passo foi a cisão de parcela da GE Participações (investidora) e sua incorporação por GE Oil (investida), configurando uma clássica incorporação às avessas (Evento 4) destinada a se aproveitar dos comandos dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997;

3.4.3. Ou seja, a GE Brazil reavaliou o valor patrimonial de suas controladas GE Oil, utilizou quotas desse investimento para integralizar capital subscrito de outra controlada (GE Participações), fazendo surgir ágio, para, após, faltar a GE Participações para esvaziar seu capital social, fazer com que a investida GE Oil incorporasse a parte da investidora GE Participações a ela relativa, e conseguir, ao fim, retomar o controle direto da controlada GE Oil, só que agora com a possibilidade adicional de aproveitamento de ágio por esta sua controlada;

<sup>1</sup> A parte de interesse do presente lançamento está destacada em vermelho.

3.4.4. No biênio 2011/2012 a GE Participações contava apenas com um empregado, com receitas provenientes basicamente de resultados positivos em participações societárias e aplicações financeiras, sem qualquer outra atividade produtiva, conforme DIPJs. Se de um lado tal circunstância não pode suscitar estranheza, pois é da natureza de empresas de participação tais características, por outro, causa espécie o "efeito sanfona" sofrido por essa sociedade, "engordando" e "emagrecendo" subitamente, demonstrando que a sequência de operações não teve outro sentido senão engendrar um ágio e seu aproveitamento fiscal;

3.4.5. Prosseguindo a análise, verifica-se que o ágio registrado na GE Brasil, em relação às quotas pelo aumento de capital na GE Oil (Evento 2), foi transferido para a GE Participações (Evento 3), que por sua vez foi transladado para a GE Oil (Evento 4). Trata-se de mais um caso de ágio interno, aproveitado para efeitos fiscais por processo de incorporação da investidora pela investida. Note-se a proximidade das operações (dois dias). É irrefutável concluir que GE PARTICIPAÇÕES serviu como mera empresa de passagem (*conduit company*), destinada a viabilizar a dedutibilidade fiscal de ágio que jamais foi pago, sem desembolso de um centavo sequer, num processo artificial e desprovido de propósito negocial;

3.4.6. A última sequência de eventos envolve WELLSTREAM. Num primeiro momento a GE Brazil aumentou o capital de GE Oil e o integralizou com quotas que detinha de WELLSTREAM, fazendo surgir ágio interno na investida (Evento 5). Três meses depois, WELLSTREAM foi incorporada por GE Oil, iniciando a dedutibilidade fiscal do ágio interno (Evento 6);

3.4.7. Fica evidente que a prática adotada pelo Grupo GE objetivou, com muita artimanha, derruir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL da GE Oil, utilizando-se do permissivo dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997 (e do art. 386 do RIR/99). A série de operações cuidadosamente encadeadas, algumas num curto intervalo de tempo, objetivou construir uma situação contábil que permitisse o aproveitamento indevido do benefício fiscal da amortização do ágio. As reestruturações não passaram de atos formais desprovidos de racionalidade econômica, conseguindo o Grupo GE: (a) permanecer com seus investimentos em GE Oil intocados; e (b) constituir na contabilidade desta uma conta de ativo imobilizado em valor igual ao ágio interno, de forma a poder amortizá-lo, fabricando uma extraordinária despesa. Não houve propósito negocial relevante, racionalidade econômica ou sacrifício financeiro para o surgimento do ágio. No fim das contas, a GE Brazil continua a ser detentora de 100% das quotas da GE Oil (todas menos uma), como antes das reestruturações;

3.4.8. À vista do narrado, verifica-se uma sequência de operações cujo propósito inequívoco foi o de tornar o ágio intragrupo uma despesas dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL. Mas por inexistir amparo legal para que tais operações repercutam na base de cálculo desses tributos, restam caracterizadas as seguintes infrações à legislação tributária: (a) excluir indevidamente do lucro líquido do período de apuração os montantes de R\$ 43.560.674,74 e R\$ 48.598.684,90, nos anos-calendário 2011 e 2012; e (b) deixar de adicionar ao lucro líquido do período de apuração o montante de R\$ 121.362.419,36, no ano-calendário 2012;

Mês/Ano	Conta: provisão para perda - Synergy (Vetco)	Conta: provisão para perda - Synergy (NPPII)	Conta: Ajuste de IFRS - Goodwill Wellstream	valores glosados
01/2012	2.730.387,87	1.349.502,54	-	4.079.890,41
02/2012	2.730.387,87	1.349.502,54	-	4.079.890,41
03/2012	2.730.387,87	1.349.502,54	12.136.273,45	16.216.163,85
04/2012	2.730.387,87	1.349.502,54	12.136.273,45	16.216.163,85
05/2012	2.730.387,87	1.349.502,54	12.136.273,45	16.216.163,85
06/2012	2.730.387,87	1.349.502,54	12.136.273,45	16.216.163,85
07/2012	2.730.387,87	1.349.502,54	12.136.273,45	16.216.163,85
08/2012	2.730.387,87	1.349.502,54	12.136.273,45	16.216.163,85
09/2012	2.730.387,87	1.349.502,54	12.136.273,45	16.216.163,85
10/2012	2.730.387,87	1.349.502,54	12.136.273,45	16.216.163,85
11/2012	2.730.387,87	1.349.502,54	12.136.273,45	16.216.163,85
12/2012	2.730.387,87	1.349.502,54	12.136.273,45	16.216.163,85
<b>TOTAL AC 2012</b>	<b>32.764.654,44</b>	<b>16.194.030,47</b>	<b>121.362.734,46</b>	<b>170.321.419,37</b>

3.5. Tendo em vista que o contribuinte apurou prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, esses valores foram considerados no presente lançamento;

3.6. Verificada a insuficiência ou a falta de pagamento das estimativas de IRPJ e de CSLL após o encerramento do ano-calendário, aplica-se a multa de ofício isolada sobre os valores não recolhidos.

Mês/Ano	MULTA ISOLADA	
	IRPJ	CSLL
07/2012	15.768.865,01	1.106.408,84
08/2012	19.775.177,28	1.427.867,98
09/2012	19.296.626,57	1.344.009,43
10/2012	14.490.212,42	897.115,75
11/2012	15.100.490,62	873.520,81
12/2012	16.132.683,75	972.814,36
<b>TOTAL</b>	<b>100.564.055,66</b>	<b>6.621.737,17</b>

4. Cientificado dos lançamentos por meio eletrônico em 28/11/2017 conforme fl. 1356, em 27/12/2017 o contribuinte apresentou a impugnação às fls. 1361 a 1460, instruída com os documentos às fls. 1461 a 1699, onde argumentou, em síntese, o que segue:

#### **Histórico da GE OIL e das operações que geraram o direito à amortização do ágio**

4.1. A atuação do Grupo GE no mercado de óleo e gás teve início a partir da década de 1990, com a aquisição da Nuovo Pignone (NP), com sede na Itália, e da Pipeline Inspection and Integrity Services (PII), também sediada na Itália. Ao longo dos anos 2000, expandiu-se com a aquisição da Bently Nevada B.V., sediada na Holanda. No Brasil, os reflexos da expansão nesta área também ocorreram ao longo dos anos 2000, com o estabelecimento da PII South America do Brasil Ltda (PII SAB<sup>2</sup>) e a abertura de unidades de negócio dentro da General Electric do Brasil Ltda (GE Brasil), sob a forma de filiais, atuando em conjunto com as sociedades italianas, NP e PII;

4.2. Em 1997 a sociedade GE Participações foi fundada, tendo como objeto social a compra, venda, importação e exportação de equipamentos em geral, bem como a participação em outras sociedades. Neste mesmo ano foi adquirida pelo Grupo GE, alterando sua denominação social para Gecits Brasil Ltda.. Em meados de 2005, a General Electric International B.V. (BENELUX) ingressou em seu quadro societário. Em 02/2007, com ingresso da sócia GE Holdings Luxemburgo & COS.à.r.l. (GE Lux), teve sua denominação alterada para GE Participações, oportunidade em que foi cindida com transferência de parte de seu patrimônio para a GE Comércio e Serviço de Equipamentos de Tecnologia Ltda. A sua composição acionária era, então: GE Lux (1 quota no valor de R\$ 1,00) e BENELUX (4.905 quotas no valor de R\$ 4.905,00). Em 08/2007, em decorrência de estudos no segmento do Grupo GE voltado para tratamento

<sup>2</sup> Para as sociedades que a autoridade fiscal elaborou siglas distintas das presentes na impugnação, adotarei as constantes no TVF a fim de permitir uma padronização, facilitando o entendimento.

de águas, onde atuavam as empresas GE Betz Ltda., Zenon Ltda e Ecolochem Ltda., a GE Participações alterou seu objeto social para participação em sociedades e industrialização de produtos químicos para tratamento de água, e em 06/2008 teve seu capital aumentado para R\$ 416.543.308,55, pela GE Lux, mediante conferência de participações societárias detidas nas três empresas citadas (por seu valor de custo registrado nos livros contábeis);

4.3. Em 2003 foi fundada a sociedade ABB Óleo e Gás Ltda, ainda não integrante do Grupo GE (esta empresa viria a se tornar a impugnante). Em 2004, tal empresa foi adquirida pela Vetco Internacional Holding 4 Ltd., passando a denominar-se Vetco Gray Óleo e Gás Ltda. Em 2007, o Grupo GE adquiriu o Grupo Vetco Gray, no Reino Unido, passando a produzir efeitos no Brasil daí em diante;

4.4. Nos anos seguintes a 2008, o grupo passou por extenso processo de reorganização societária, tanto no Brasil como no exterior, tendo por objetivo simplificar a estrutura administrativa e societária do grupo, reduzindo grande número de sociedades adquiridas e promovendo a racionalização de recursos humanos e materiais. Com isso, houve redução de custos operacionais e maior competitividade de suas operações;

4.5. Dentro do conjunto de reestruturações com vistas à reorganização dos negócios no seguimento de óleo e gás no Brasil:

4.5.1. em 2009 a GE Brazil Holding Limited (GE Brazil), sociedade holding com sede na Irlanda, com função de consolidar diversos investimentos do grupo no Brasil, passou a ser sócia controladora da GE Participações;

4.5.2. em 11/2009 a GE Brazil passou a ser sócia controladora da Vetco Gray (antiga denominação do impugnante), mediante cessão da participação que a Bently Nevada B.V. possuía nesta empresa, sendo também quotista Fernando Cesar Monteiro Martins;

4.5.3. em 24/11/2009 a GE Participações passa a ser sócia majoritária da Vetco Gray no lugar da GE Brazil, adquirindo desta (GE Brazil) as quotas na Vetco Gray com pagamento mediante a emissão de novas quotas para a GE Brazil. A aquisição foi feita a valor dos livros, ou seja, pagou o mesmo valor contábil do investimento registrado, desdobrando o valor da aquisição em uma conta de investimento e uma de ágio (fundado em expectativa de rentabilidade futura suportada em laudo da Ernst & Young). Nesta operação com a GE Brazil, a GE Participações também adquiriu participação nas seguintes sociedades: PII SAB; Bently do Brasil Ltda; GE Brasil; GE Celma Ltda (CELMA); BHA do Brasil Ltda; e GE Healthcare Life Sciences do Brasil - Comércio de Produtos e Equipamentos para Pesquisa Científica e Biotecnologia Ltda (HEALTH);

4.5.4. em 30/12/2009 a GE Participações adquire participação nas sociedades GE Supply do Brasil Ltda e Druck Brasil Ltda, emitindo novas quotas para a GE Brazil;

4.5.5. em 13/07/2010, a GE Brasil entra no quadro societário da Vetco Gray (antiga denominação do impugnante) mediante a aquisição de quotas pertencentes ao antigo sócio desta, Fernando Cesar Monteiro Martins;

4.5.6. em 11/2010, a Vetco Gray incorpora a PII SAB, passando a se denominar GE Oil & Gas do Brasil Ltda (GE OIL), atual denominação do impugnante;

4.5.7. em 30/11/2010, a GE Oil adquire as unidades de negócio de óleo e gás da GE Brasil (filiais que atuavam em conjunto com NP e PII) por meio de aumento de seu capital social. A GE Oil paga o mesmo valor contábil dos investimentos registrados nos livros da GE Brasil;

4.5.8. em 01/12/2010:

4.5.8.1. a GE Brasil reduz seu capital social, mediante entrega da participação societária na GE Oil para a GE Participações. Em função disso, a GE Participações adquire novas quotas da GE Oil, o que a obrigou a desdobrar o custo de aquisição desta nova parcela em contas de investimento e ágio;

4.5.8.2. ocorre a cisão parcial da GE Participações com versão de uma parte de seu patrimônio líquido para a GE Oil, qual seja, o investimento que aquela possuía nesta.

Esta incorporação da parcela cindida é que permitiu o impugnante (GE Oil) amortizar fiscalmente o ágio. Observar que nesta cisão parcial foram vertidas outras parcelas do patrimônio da GE para outras sociedades;

4.5.9. em novembro de 2011, visando crescer no mercado de perfuração de poços de petróleo, o grupo GE adquire as empresas do Grupo Wellstream, cujo reflexo no Brasil se deu (i) com a aquisição da totalidade das quotas da WELLSTREAM detidas pela General Eltric Austria GmbH; e (ii) pelo aumento do capital da GE Oil pela GE Brazil, de R\$ 90.837.456,00 para R\$ 1.326.971.566,00, com registro de ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, suportada em laudo de avaliação econômico-financeira preparado pela empresa de auditoria EY mediante conferência da participação societária detida na WELLSTREAM. Posteriormente, em 28/02/2012, concluindo a expansão operacional e reorganização dos negócios, ocorreu a incorporação da WELLSTREAM pela GE Oil, oportunidade a partir da qual passou a amortizar o ágio.

4.6. Nesse contexto, com as reestruturações ocorridas ao longo dos anos 2009 a 2012, o cenário corporativo e as divisões de negócios do grupo restringiram-se a apenas dezoito entidades legais, sendo que inicialmente eram mais de oitenta. Tanto a GE Participações quanto a GE Oil estão inseridas em um grande contexto de movimentação societária plenamente embasada pela legislação em vigor, sendo totalmente legítima, devendo ser considerada usual e comum no contexto empresarial do Grupo GE;

#### **Preliminar de decadência**

4.7. O ágio surgiu da transferência de participações societárias do impugnante para o capital social da GE participações nos anos-calendário 2009 e 2010. Embora o ágio tenha sido amortizado para fins fiscais a partir de dezembro de 2010, os fatos contábil-societários que deram origem à primeira parcela do ágio ocorreram em 2009, e aqueles relativos à segunda parcela do ágio, em 2010. Assim, nos termos do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN), o prazo decadencial relativo à primeira parcela findou em 2014, e o relativo à segunda parcela, em 2015;

4.8. Corroborando tal raciocínio está o Decreto n.º 70.235, de 1972, ao trazer expressamente a possibilidade de lavratura de auto de infração sempre que houver infração à legislação tributária, ainda que tal infração não resulte em exigência imediata de crédito tributário. Assim, entendesse haver vício nas operações societárias aqui contestadas, o Fisco poderia lavrar o auto de infração antes mesmo do início da amortização. Nesse sentido está o Acórdão n.º 107-08.306, de 2005, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf);

#### **Preliminar de nulidade - Ausência de motivação**

4.9. A autuação não está baseada em um descumprimento da lei, vez que inexistente, mas sim em suposto não atendimento a conceitos criados de forma arbitrária pela autoridade fiscal ("ágio interno", "propósito negocial", etc). A glosa se deu com base no entendimento de que as reestruturações societárias efetuadas pelo grupo econômico do impugnante tiveram por objetivo gerar ágio internamente a ser utilizado posteriormente pelas sociedades operacionais. Mas esta conclusão não foi alcançada por meio da aplicação da norma aos fatos, mas pelo uso de conceitos não presentes na legislação;

4.10. Evidente o flagrante erro de direito perpetrado pela fiscalização ao furtrar-se ao dever legal de motivar o ato praticado em normas jurídicas propriamente introduzidas no ordenamento jurídico, incorrendo em vício de motivação, além de afronta aos diversos princípios que devem nortear a conduta da administração (legalidade, moralidade, razoabilidade, etc.);

4.11. O descumprimento do ônus de motivação enseja nulidade do auto de infração;

#### **Análise da legislação aplicável e uso de empresas de propósito específico**

4.12. Em razão do mecanismo de amortização fiscal do ágio instituído pela Lei n.º 9.532, de 1997, estabelecido com o objetivo de incentivar as aquisições de empresas públicas ou de economia mista vinculadas a programas de desestatização implantados no

governo do Presidente Fernando Henrique Cardoso, que induziu a conduta de utilização de empresas com o propósito específico de aquisição de participações societárias (empresas veículo), tal procedimento traduz-se em ato e negócio jurídico válido e fiscalmente fomentado pelo Poder Público, sendo típico dos processos de fusões e aquisições brasileiros, seja por investidores estrangeiros ou nacionais;

4.13. No caso específico de investidores estrangeiros, é a única forma de colocá-los em situação isonômica aos investidores brasileiros diante das regras de mercado, vez que eles não poderiam ultrapassar os valores ofertados pelos participantes brasileiros, que certamente levariam em conta a possibilidade futura de amortização do ágio;

4.14. A mencionada lei não se aplica tão-somente às aquisições feitas no âmbito de processos licitatórios ou com a participação de investimentos estrangeiros, mas sim a todas as aquisições de participações societárias;

#### **Legitimidade da amortização realizada**

##### Inaplicabilidade do conceito de ágio interno ao caso concreto

4.15. O ágio interno surge quando há uma reavaliação de investimento societário (acréscimo patrimonial) em transações envolvendo partes relacionadas (empresas de mesmo grupo econômico). À época dos fatos que envolveram a aquisição da impugnante pela GE Participações não havia vedação contábil ou fiscal expressa para esse tipo de ágio interno (ágio interno com reavaliação espontânea). Em relação à WELLSTREAM, sob o prisma contábil, as regras para a contabilização do ágio à época da operação em novembro de 2001 já se encontravam sob a égide das regras do CPC 15, a partir do qual restou impossibilitada a amortização do ágio gerado entre partes relacionadas. Porém, as regras de amortização fiscal do ágio permaneciam as mesmas quando da aquisição e incorporação da WELLSTREAM pela impugnante. A legislação garantiu a neutralidade fiscal dos novos parâmetros por meio da introdução do Regime Tributário de Transição (RTT);

4.16. De qualquer forma, este ágio interno não se encaixa no caso presente, onde não houve reavaliação interna, intragrupo, mas sim transferência de participação societária a custo contábil, com o ágio existente nos livros. Os fatos por si já demonstram que as alegações contidas no TVF, no sentido de que ainda que a operação esteja amparada pelo ponto de vista formal, a falta de independência das partes impede que tais transações sejam passíveis de registro contábil, não são verdadeiras;

4.16.1. Para o caso da participação societária na impugnante, anteriormente detida pela GE Brazil, esta foi entregue a título de pagamento do aumento de capital da GE Participações, com base no mesmo valor registrado nos livros da GE Brazil, conforme alteração do contrato social da GE Participações de 24/11/2009;

4.16.2. No que se refere à participação societária na impugnante anteriormente detida pela GE Brasil, essa pagou para a GE Participações por redução de capital social. A entrega da participação foi realizada com base nos valores registrados até então na GE Brasil;

4.16.3. No caso específico da operação envolvendo a aquisição da WELLSTREAM, essa operação jamais poderia ser enquadrada no conceito-chavão de "ágio interno", vez que a aquisição global do Grupo Wellstream deu-se entre partes totalmente independentes. A General Electric Austria GmbH adquiriu a Wellstream Holdings PLC e suas subsidiárias de terceiro não relacionado ao Grupo GE. Em novembro de 2011, a GE Brazil comprou da General Electric Austria GmbH a participação na WELLSTREAM, efetivamente pagando em dinheiro os valores então registrados nos livros da General Electric Austria GmbH. Tal participação societária foi entregue a título de pagamento de aumento de capital da GE Oil, com base no mesmo valor então registrado no livro da GE Brazil;

4.17. A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) não rechaça todo e qualquer ágio gerado em operações realizadas intragrupo, mas apenas as operações que não geram riquezas. O que se depreende do Ofício-Circular CVM nº 01/07 (citado pela autoridade fiscal) é que esse órgão não se preocupou com o registro e manutenção do ágio

propriamente dito, mas com o impacto patrimonial que dele poderia decorrer para a sociedade consolidadora que possui valores mobiliários negociados no mercado, notadamente quanto à falsa percepção de geração de riqueza. Assim, tal normativo não rechaça todo e qualquer ágio gerado em operações intragrupo, mas sim aqueles decorrentes de operações que não geram riquezas; o que não é o caso;

4.18. O acórdão do Carf trazido pela autoridade fiscal trata do caso Gerdau, onde houve reavaliação de ativos, o que não ocorreu na espécie, não servindo como comparação. Ademais, tal acórdão foi decidido por voto de qualidade, o que demonstra que o entendimento está longe de estar firme e consolidado;

4.19. Junta parecer do professor Eliseu Martins, que atesta que todos os procedimentos adotados pela impugnante estavam corretos do ponto de vista das normas contábeis em vigor à época dos fatos discutidos, e que a operação não se configura como uma reavaliação espontânea de ativos;

#### Ágio interno em reavaliação espontânea nas demonstrações financeiras individuais

4.20. Para as normas contábeis, o ágio interno que envolve reavaliação de ativos somente é condenável em sede de demonstrações consolidadas e não nas demonstrações individuais, que são base de apuração do lucro real. Nesse sentido decisão colegiada da CVM nos autos do processo n.º RJ 2010/16665;

4.21. Diferentemente do sistema adotado no Brasil, onde as demonstrações consolidadas (do grupo) têm apenas efeitos acessórios às demonstrações individuais de cada sociedade do grupo, há países que consideram o grupo econômico como entidade única que deve apurar seus ganhos e perdas de forma consolidada. Para estes, é compreensível não se aceitar o reconhecimento de ágios internos com reavaliação espontânea gerados em transações realizadas entre empresas do grupo, já que representaria criação de ágio em operações de uma entidade consigo mesma;

4.22 Se o ágio interno decorrente de reavaliação espontânea é permitido pelas normas contábeis nas demonstrações financeiras individuais, com mais razões se pode sustentar a validade do ágio reconhecido na operação em exame, que não contempla uma reavaliação espontânea;

#### Ausência de vedação de operações com partes relacionadas

4.23 De acordo com os arts. 385 e 386 do RIR/99, com base legal no art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, e nos arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532, de 1997, não há qualquer restrição posta para a amortização de ágio reconhecido em operações envolvendo partes relacionadas. A circunstância de a operação ser praticada por empresas do mesmo grupo econômico não descaracteriza o ágio. A distinção entre ágio surgido em operação entre empresas do grupo e aquele surgido em operações entre empresas sem vínculo, não é relevante para fins fiscais. Ao invocar o ágio interno, a autoridade fiscal extrai conceito não existente em lei;

4.24 Tanto não havia vedação ao ágio entre pessoas ligadas, que foi publicada a MP n.º 627, de 2013, convertida na Lei n.º 12.973, de 2014, vedando expressamente o seu aproveitamento fiscal entre empresas dependentes. Ou seja, tal norma trouxe pela primeira vez a restrição ao ágio interno. A MP é do ano 2013, enquanto as operações aqui tratadas ocorreram em 2009 e 2010. Não pode ser aplicada retroativamente, tanto que seu art. 98 dispôs expressamente sobre a vigência apenas a partir de 01/01/2015. Segundo a Exposição de Motivos n.º 00187/2013 MF, a finalidade da MP foi a de proibir as operações com ágio dentro do mesmo grupo. Se existisse vedação anterior, não seria preciso veicular uma nova norma reiterando a anterior;

4.25. Na linha do entendimento da impugnante estão os Acórdãos n.ºs 1302-002.060 e 1302-001.978 do Carf;

#### Regras fiscais de desdobramento das contas de investimento e ágio - Normas cogentes

4.26. Avaliando as operações realizadas, resta evidente que não houve reavaliação de ativos já detidos ou um ágio em si mesmo. Ocorreu de fato uma aquisição de

participação societária até então pertencente à GE Brazil e à GE Brasil por parte da GE Participações;

4.27. A GE Brazil conferiu participação que detinha no impugnante (GE OIL) em aumento de capital na GE Participações, que pagou por estas com a emissão de novas quotas;

4.28. No que se refere à GE Brasil, essa sociedade reduziu seu capital, entregando para sua controladora, GE Participações, quotas do impugnante (GE OIL), constituindo em nova aquisição de participação societária no impugnante por parte da GE Participações;

4.29. Tais aquisições de novos ativos pelo valor de custo então registrado na GE Brazil e na GE Brasil gerou os ágios questionados, baseados na rentabilidade futura dos investimentos adquiridos;

4.30. No caso do ágio gerado na aquisição das participações da WELLSTREAM, houve os seguintes eventos: (i) aquisição da Wellstream Holdings PLC pela GE Austria GmbH; (ii) aquisição da participação na Wellstream pela GE Brazil a valor dos livros e (iii) aquisição de participação societária até então pertencente à GE Brazil por parte da GE Oil; A GE Brazil conferiu participação que até então detinha na WELLSTREAM em aumento de capital na GE Oil, que pagou pelas participações com emissão de novas quotas;

4.31. Ante as normas fiscais vigentes, não restava à GE Participações outra alternativa para o registro dos investimentos adquiridos que não a divisão do valor pago em custo de aquisição e ágio, nos termos do art. 385 do RIR/99. Trata-se de norma cogente que não permite outro procedimento. Nesse sentido o parecer de Eliseu Matins anexado;

#### Regras tributárias para precificação de operações entre partes relacionadas

4.32. A autoridade lançadora, na constante tentativa de invocar uma suposta vedação ao aproveitamento do ágio interno, preferiu ignorar o fato de que a própria legislação fiscal determina que partes relacionadas devem negociar em bases comutativas mediante a adoção de valores de mercado (praticado entre partes independentes), em respeito ao princípio do *arm's length*. A título de exemplo de legislação fiscal nesse sentido citam-se as regras de distribuição disfarçada de lucros, preços de transferência (Lei nº 9.430, de 1996), empréstimos entre empresas do mesmo grupo (Lei nº 12249, de 2010);

4.33. Assim, se a legislação fiscal e as próprias autoridades fiscais exigem que as transações entre partes relacionadas observem o referido princípio, devem reconhecer como válido o registro de ágio para o adquirente de participação societária de parte relacionada, desde que respaldado em valores e operações legítimas;

4.34. No caso, a aquisição de participações no impugnante pela GE Participações tomou por base o valor contábil dessas participações nos livros da GE Brazil e da GE Brasil. Além disso, a fim de demonstrar que o referido valor observou o princípio *arm's length*, a empresa de auditoria Ernst & Young preparou laudos de avaliação econômico-financeira (com o ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura). Se não tivesse procedido assim, a GE Participações incidiria na presunção de distribuição disfarçada de lucro estabelecida no art. 464, incisos I e II do RIR/99;

#### Comprovação do pagamento do ágio

4.35. O TVF, nos itens IV.3 e V.1, às fls. 22 a 24, por diversas vezes sustenta que em nenhum momento houve o efetivo pagamento do ágio pela GE Participações, o que reflete uma interpretação equivocada do disposto no art. 385 do RIR/99, o qual não impõe qualquer restrição à forma de aquisição do investimento ou à maneira escolhida pelas partes para a quitação do pagamento pelo investimento adquirido. Tal dispositivo não contempla a palavra pagamento e, muito menos, pagamento em dinheiro. As Resoluções CFC nº 1110/07 e 1157/09 e a Instrução CVN nº 247/96, por exemplo, contemplam a possibilidade de geração de ágio em subscrição, ou seja, sem pagamento em dinheiro. A aquisição pode ainda se dar por permuta, doação em pagamento, doação etc. Para haver ágio é necessário que haja aquisição, a qual título for, que tenha por efeito a transmissão da propriedade de participação em coligada ou controlada;

4.36. Ou seja, para fins de amortização fiscal do ágio, é irrelevante a existência de desembolso de recursos, pois mesmo nos casos de aumento ou redução de capital, como no caso presente, há legítimo custo de aquisição, que corresponde ao valor das quotas entregues em pagamento;

4.37. O Carf reiteradamente se manifestou que a origem dos recursos que são utilizados na aquisição de investimento não é relevante para a dedutibilidade fiscal do ágio, podendo a contraprestação da aquisição societária ocorrer com recursos financeiros, conferência de bens ou de participações societárias;

Existência de propósito negocial e substância econômica na aquisição do investimento

4.38. Um dos argumentos para justificar a glosa refere-se à suposta falta de propósito negocial na reestruturação societária realizada, ou seja, que esta foi efetuada visando apenas a construção artificiosa de uma situação contábil que permitisse o aproveitamento indevido do benefício fiscal da amortização do ágio;

4.39. Todavia, é imperioso ressaltar que os contribuintes possuem liberdade para conduzir seus negócios de forma que lhes parecer mais adequada, desde que esta não seja ilícita. Não cabe ao Fisco exigir do contribuinte a prática desse ou daquele ato em datas específicas e nem tampouco que opte pela forma mais onerosa do ponto de vista fiscal;

4.40. As conclusões fiscais somente se sustentam se as operações forem analisadas de forma isolada, ignorando-se o contexto histórico e econômico em que se inseriu a reestruturação;

4.41. Analisando o contexto da reestruturação, composta por atos jurídicos praticados de forma lícita conforme se infere das informações constantes dos autos, chega-se forçosamente à conclusão de que cada uma das operações societárias questionadas possuía propósito negocial, vez que todas visaram, conjuntamente, permitir a implementação do plano de negócios pretendido pelo Grupo GE;

4.42. No caso, as operações de reorganização envolvendo o impugnante e a GE Participações tiveram como fundamento econômico o processo de otimização e centralização individualizada das operações e negócios do Grupo GE, de forma a simplificar a estrutura negocial no Brasil e participar do mercado de forma mais eficiente, evitando ineficiências internas (vários negócios distintos oferecendo partes de uma solução única) e externas (clientes do Grupo GE tendo diferentes reuniões com vários negócios do conglomerado com soluções por vezes concorrentes), bem assim racionalizar e organizar os processos de contabilidade, finanças, folha de pagamento e planejamento de recursos;

4.43. Com a unificação dos negócios de óleo e gás em uma única sociedade, os contratos firmados pelo impugnante cresceram exponencialmente, como já explanado anteriormente;

4.44. Ao contrário do que quer fazer parecer a Fiscalização, esse processo não ocorreu em curto espaço de tempo, mas foi cautelosamente estruturado pelo Grupo GE ao longo de 3 anos. Todos os atos societários praticados inseriram-se congruentemente no contexto dessa concentração que teve por resultado o direcionamento e o desenvolvimento dos negócios do grupo, bem como a economia dos elevados custos decorrentes da vasta gama de empresas existentes à época das reorganizações;

4.45. Percebe-se que a amortização do ágio realizada é válida, já que preenchidos os requisitos dos arts. 385 e 386 do RIR/99, teve origem em atos que obedeceram forma válida, tiveram objeto lícito e foram respaldados em legítimos propósitos comerciais e operacionais;

GE Participações - Empresa veículo - Descabimento

4.46. A autoridade fiscal, por meio de expressões como "*conduit company*", "inchaço" e "efeito sanfona" qualificou a GE Participações como mero braço operacional da GE Brazil, envolvida apenas em operações formais, entendendo que, por sua natureza de empresa de participações, não tinha qualquer outra atividade produtiva. Com isso

sustentou que o objetivo único da GE Participações na reorganização societária procedida foi o de possibilitar posterior amortização fiscal de ágio pelo impugnante. Contudo, tal afirmação não resiste a uma

análise dos fatos;

4.47. Como visto, todos os atos societários praticados inseriram-se no contexto da concentração de segmentos negociais em determinadas empresas do grupo, possuindo propósito negocial. Tais atos foram realizados em conformidade com o direito aplicável, não podendo ser desqualificados;

4.48. A GE Participações já existia desde 1997, antes da reestruturação, atuando na gestão de negócios. Na década dos anos 2000, muda de função, passando a ter como atividades principais: (a) avaliação de oportunidades de eficiência do grupo na área industrial no Brasil; (b) busca de ganhos operacionais; (c) reunião das equipes de contabilidade, contas a pagar e logística; (d) definição da forma de cada negócio GE ir ao mercado; (e) gestão financeira das necessidades de numerário das empresas investidas. Em 2007 chegou a ser operacional, desenvolvendo atividade de industrialização de produtos químicos. A partir de 2008, com o início da reestruturação, passou a desempenhar importante atividade de organização de eventos societários que ocorreriam. A partir de outubro de 2009, seu quadro de pessoal passou a ser composto por gerentes de projetos designados pelas sociedades operacionais, que reuniam-se para debater os impactos de cada evento societário, visando promover a reorganização societária para maximizar os resultados e reduzir custos. Sempre possuiu sede e empregados próprios. Como prova do exposto, anexa o Cadastro Geral de Empregados e Desempregados para os anos 2007 a 2010, indicando existência de 15 empregados em seus quadros, o que pode ser confirmado nos registros contábeis e DIPJs. Além de receber os dividendos pagos por suas controladas, possuía investimentos que geravam receitas e despesas financeiras, além do que contratava terceiros não relacionados e, se necessário, fazia empréstimos a partes relacionadas, tudo registrado em balanços e nas DIPJs. Em 2012, concluída a reestruturação societária do grupo e tendo cumprido todas as suas funções como holding do grupo e gestora da reorganização, a GE Participações foi dissolvida. No biênio 2011/2012 estava em processo de encerramento, razão pela qual possuía apenas um funcionário;

4.49. Todos estes fatos demonstram a regular operação da GE Participações como holding do grupo, ou seja, sociedade com propósito específico;

4.50. De qualquer forma, não se pode enquadrar uma sociedade como veículo apenas porque não desempenha atividades operacionais, haja vista que seria colocar todas as holding como empresas veículo, desconsiderando suas atividades por ausência de propósito negocial. Como já visto, a utilização de sociedades com propósito específico de adquirir investimentos é característica típica de processos de fusões e aquisições brasileiros, bem como decorrência natural do mecanismo de ágio criado pela Lei nº 9.532, de 1997. A própria autoridade lançadora reconhece como válidas as operações envolvendo o uso de empresa veículo, entendendo ser fundamental a participação de sociedades holdings em reestruturações societárias no âmbito do Programa Nacional de Desestatização e ser absolutamente legal esta estruturação;

4.51. Frise-se que a autoridade fiscal, à fl. 6 do TVF, reconhece a legalidade dos atos societários aqui discutidos;

4.52. O Carf vem decidindo reiteradamente que a existência de empresa veículo não é elemento suficiente para desqualificar a validade das operações, desde que os requisitos legais sejam cumpridos. Em casos similares, nos quais o investidor estrangeiro decidiu adquirir investimentos no Brasil, tal tribunal administrativo concluiu pela possibilidade de registro e amortização do ágio pelas sociedades intermediárias;

4.53. Com base nos requisitos considerados nos acórdãos do Carf, é possível concluir que somente poderiam ser desconsideradas as operações em que fossem encontrados vícios na formação do ágio e não em reorganização societária que, por consequência, possibilitou seu aproveitamento para fins fiscais;

4.54. Enfim, ainda que fosse possível comprovar ausência de propósito negocial da GE Participações e seu caráter de empresa veículo, o que não é o caso, tais elementos, isoladamente considerados, não são suficientes para justificar a glosa das amortizações do ágio;

#### Legalidade das operações envolvendo incorporação às avessas

4.55. A acusação Fiscal acerca do descabimento da incorporação às avessas representa interpretação *contra legem*. Ora, o art. 8º da Lei nº 9.532, de 1997, permite a amortização fiscal do ágio nos casos de incorporação reversa, não pode a autoridade fiscal recusar sua aplicação;

#### **Do reflexo na CSLL**

4.56. Inexiste disposição legal que imponha condição de dedutibilidade do ágio para fins de apuração da CSLL, bem assim que sejam estendidas a essa contribuição as disposições relativos ao IRPJ. Esse o entendimento do Carf;

4.57. O art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, e o art. 13, III, da Lei nº 9.249, de 1995, não se prestam a impedir a dedução de despesas de amortização de ágio da base de cálculo da CSLL. O primeiro não autoriza que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ, conforme ACórdão 9101-002.310 da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). Quanto ao segundo dispositivo, o ágio pago no caso em tela não se amolda a nenhum espectro desse comando legal. De qualquer forma, a autoridade fiscal não citou o art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, mas apenas o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995

4.58. Somente a partir da edição da Lei nº 12.973 passou a haver vedação à amortização do ágio na apuração da CSLL, conforme seu art. 50, que determinou expressamente a aplicação para a CSLL das normas legais aplicáveis ao IRPJ;

4.59. De qualquer maneira, há que se considerar o art. 75 da IN SRF nº 390, de 2004, que autoriza a amortização do ágio pago na hipótese de incorporação da sociedade investidora pela investida;

#### **Dos graves erros de cálculo da multa isolada**

4.60. De início, ao calcular a multa isolada (fl. 1246) a autoridade fiscal a determinou sobre a base de cálculo do IRPJ antes do cálculo do efetivo imposto devido, e não sobre as estimativas mensais a recolher, como preconiza o art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996:

	jul/12	ago/12	set/12	out/12	nov/12	dez/12
<b>DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA</b>						
1.1 Lucro/prejuízo Líquido acumulado (LALLR)	-80.422.784,69	-106.033.791,38	-83.116.103,79	-84.290.860,23	-119.102.992,89	-219.229.432,60
1.2 (+) Adições acumuladas (LALLR)	238.851.067,72	282.662.387,67	237.131.148,76	212.428.839,91	229.866.601,13	491.771.718,39
1.3 (-) Excluições acumuladas (LALLR)	202.394.873,20	206.474.683,81	210.654.764,01	214.834.844,42	218.714.634,83	386.770.323,02
1.4 (=) Lucro Real acumulado antes das compensações (LALLR)	-44.168.789,97	-48.968.267,42	-88.638.709,02	-98.498.484,74	-110.980.998,69	-134.228.037,23
2. Ajustes efetuados pela Fiscalização (Infrações mensais apuradas)	18.218.189,86	18.218.189,86	18.218.189,86	18.218.189,86	18.218.189,86	18.218.189,86
2.1. (+) Ajustes Efetuados pela Fiscalização (Infrações mensais apuradas)	88.249.899,08	106.468.789,96	121.872.927,80	137.889.091,98	154.196.266,61	170.321.419,37
3. (-) Lucro Real acumulado antes das compensações (RFB)	46.063.909,02	68.600.609,63	66.133.218,78	41.400.808,82	43.144.268,82	48.083.382,14
4. (-) Compensação de Prejuízos Fiscais períodos ant. (30% do LR) (RFB)	13.618.170,01	18.860.161,98	18.839.366,88	12.420.182,07	12.943.277,86	13.828.014,84
6. (=) Base de cálculo do IRPJ (RFB)	31.637.730,02	38.660.364,67	38.683.253,16	28.880.424,84	30.200.981,24	32.286.387,49
<b>APURAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA</b>						
8. (=) IRPJ apurado (TOTAL RFB)	7.870.432,60	8.871.688,84	8.890.513,29	7.226.108,21	7.629.246,31	8.042.341,87
6.1. IRPJ apurado (aliquota de 15%)	4.730.866,60	5.842.853,19	5.798.887,97	4.547.963,73	4.630.147,98	4.839.806,12
6.2. IRPJ apurado (adicional de 10%)	3.139.773,00	3.028.835,65	3.041.525,31	2.678.042,48	2.999.098,32	3.202.535,75
<b>DEDUÇÕES (DIPJ)</b>						
7. (=) Deduções (TOTAL DIPJ)	-	-	-	-	-	-
7.1. (-) Imp. de Renda Retido na Fonte (*)	-	-	-	-	-	-
7.2. (-) IR Retido na Fonte p/ Demais Ent. da Adm. Pub. Fed. (Lei nº 10.833/2003) (*)	-	-	-	-	-	-
8. IMPOSTO DE RENDA DE ESTIMATIVA A PAGAR	31.637.730,02	38.660.364,67	38.683.253,16	28.880.424,84	30.200.981,24	32.286.387,49
9. (-) IRPJ DE ESTIMATIVA DECLARADO EM DCTF	-	-	-	-	-	-
10. (=) SALDO DE IRPJ DE ESTIMATIVA DEVIDO E NÃO RECOLHIDO	31.637.730,02	38.660.364,67	38.683.253,16	28.880.424,84	30.200.981,24	32.286.387,49
<b>APURAÇÃO DA MULTA ISOLADA (aliquota de 60%)</b>						
11. (=) MULTA ISOLADA (art. 44, II, b, Lei 9.430/1996)	16.768.866,01	19.776.177,28	19.298.826,67	14.480.212,42	16.100.466,82	16.152.688,74

4.61. Além disso, a autoridade fiscal não considerou as deduções do IRPJ devido das despesas relativas ao Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT). Para demonstrar tal fato, juntou planilha de cálculo (Doc 06). A impugnante está devidamente inscrita no PAT, consoante comprovante de inscrição em anexo (Doc 07). Cumpre observar que o lançamento efetuado tomou por base as declarações da impugnante, onde não constavam tais deduções vez que apurara prejuízo fiscal e base negativa. Se tivesse apurado lucro tributável, também teria efetuada as deduções cabíveis. A norma não exige formalização de opção na DIPJ para a fruição de benefícios do PAT. O mero fato de o IRPJ e da CSLL terem sido cobrados mediante lançamento de ofício não afasta a

possibilidade de utilizar-se dos benefícios fiscais autorizados em lei. Conforme a planilha citada, na aba "Multa Isolada IST", entre os meses de julho a dezembro de 2012, registrou despesas com alimentação de trabalhadores, apurando incentivo de PAT a deduzir no valor de R\$ 1.206.768,67, não considerado pela autoridade fiscal;

4.62. Também não foram deduzidas na apuração da multa isolada as retenções de IRPJ e de CSLL sofridas ao longo do ano-calendário. Os valores considerados nos cálculos efetuados pela impugnante na planilha antes referida foram baseados nos informes de rendimentos juntados (Doc. 08). Ainda que as retenções na fonte tenham sido convertidas ao final do ano em saldo negativo, e que o saldo negativo tenha sido compensado em períodos posteriores, ao longo do ano as retenções deveriam ter sido reconhecidas pela fiscalização;

#### **Indevida imposição de multa isolada**

4.63. Não é possível exigir a multa isolada após o encerramento do ano-calendário, vez que o contribuinte não está mais sujeito ao pagamento do valor mensal, mas sim ao pagamento do ajuste anual sobre a base consolidada. A sistemática do IRPJ e da CSLL impõe que, encerrado o ano-calendário, qualquer divergência quanto aos valores recolhidos seja feita considerando a base em 31 de dezembro. Além disso, ilegítima a cobrança cumulativa da multa isolada e da multa de ofício para o mesmo fato gerador, isto é, insuficiência do recolhimento do IRPJ e da CSLL ao longo do ano-calendário. Inclusive foi editada a Súmula Carf nº 105, segundo a qual "a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 §1º, inciso IV da Lei 9.430/96, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício. Embora editada com o dispositivo anterior à Lei nº 11.488, de 2007, continua aplicável, conforme se depreende do Acórdão nº 1301-001.680. Também há que se considerar a multa isolada aplicada afronta aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação ao confisco;

#### **Ilegalidade da Incidência de Juros Selic sobre a Multa de Ofício**

4.64. Há diversos precedentes do Carf e da CSRF em que foi afastada a aplicação de juros sobre a multa de ofício por falta de previsão legal.

Naquela oportunidade, a r.turma julgadora entendeu pela procedência parcial da impugnação, nos termos do acórdão a seguir ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

A formação do ágio não tem como consequência o surgimento de uma obrigação tributária. Já a amortização do mesmo nas hipóteses previstas em lei enseja redução do tributo devido (IRPJ e CSLL), ou seja, produz efeitos fiscais. Somente com a amortização do ágio em desacordo com a legislação aplicável, que acarreta a redução indevida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, é que ocorre infração à legislação tributária, sendo devida, a partir de então, a lavratura de auto de infração. O Termo inicial de contagem do prazo decadencial, seja pelo regramento do art. 150, §4º, ou do art. 173, I, do CTN, deve levar em consideração o momento em que ocorreu a amortização indevida e não o momento da formação do ágio.

PRELIMINAR DE NULIDADE. PRESENTE A MOTIVAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

Eventual discordância da motivação do lançamento apresentada pela autoridade fiscal, quando esta permitiu o perfeito entendimento por parte do contribuinte da infração que lhe foi imputada, não autoriza a nulidade do lançamento, medida a ser adotada apenas quando tal requisito não estiver presente.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSÁRIA CONFUSÃO PATRIMONIAL ENTRE INVESTIDOR REAL E INVESTIDA. USO DE EMPRESA VEÍCULO. INDEDUTIBILIDADE.

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

Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se a investidora real transferiu recursos a uma "empresa veículo" com a específica finalidade de sua aplicação na aquisição de participação societária em outra empresa e se a "confusão patrimonial" advinda do processo de incorporação não envolve a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio.

#### AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ÁGIO INTERNO. IMPOSSIBILIDADE.

É inadmissível a formação de ágio por meio de operações internas, sem a intervenção de partes independentes.

#### AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NATUREZA DE DESPESA. DESPESA CRIADA ARTIFICIALMENTE. INDEDUTIBILIDADE.

A amortização do ágio constitui-se em espécie do gênero despesa, e, naturalmente, encontra-se sujeita ao regramento geral disposto no art. 299 do RIR/99, que vincula a sua dedutibilidade a despesa decorra de operação necessária, normal e usual da pessoa jurídica. Não há como estender tais atributos para despesas derivadas de operações montadas artificialmente com o fim único de economia tributária.

#### MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO APÓS ANO-CALENDÁRIO. INEXISTÊNCIA DE CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO VINCULADA. INAPLICÁVEL PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

É possível a aplicação de multa isolada em decorrência da falta de pagamento de estimativa após o encerramento do ano-calendário. Além disso, é devida sua exigência concomitantemente com a multa de ofício vinculada ao tributo devido que deixou de ser recolhido, vez que são sanções decorrentes de situações fáticas distintas, que geram obrigações também distintas e são determinadas a partir de bases de cálculo diferentes por definição. Inaplicável o princípio da consunção.

#### MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

A análise de alegação contra a legalidade ou a constitucionalidade de normas é privativa do Poder Judiciário, conforme competência conferida constitucionalmente

#### JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Devida a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício que compõe o crédito tributário quando este se torna definitivo, ou seja, em fase de cobrança.

#### ERROS NA CONTABILIZAÇÃO OU NA DECLARAÇÃO. MATÉRIA ESTRANHA AOS AUTOS. INDEVIDA RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO.

Possíveis erros na contabilização ou na DIPJ verificados pelo contribuinte, que lhe sejam desfavoráveis, devem ser apontados durante o procedimento fiscal, mas não em fase contencioso, pois compete ao julgador administrativo apenas apreciar inconformidade do contribuinte relativamente às matérias que foram objeto dos lançamentos. A retificação de ofício somente se justifica em relação a matéria que mantenha relação direta com alguma infração apurada pela autoridade fiscal, como, por exemplo, no caso de um lançamento de omissão de receitas, cujos respectivos tributos retidos ou despesas que ensejaram tais receitas, se não considerados pela autoridade fiscal autuante, devem ser deduzidos de ofício pela autoridade julgadora.

#### DEDUÇÃO DO PAT. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

O contribuinte não logrou comprovar que realizou despesas com alimentação de trabalhadores, razão pela qual não há que se falar em dedução do incentivo.

**IRRF. DEDUÇÃO. MENSAL OU NO AJUSTE. ALTERAÇÃO DA OPÇÃO EM FASE DE CONTENCIOSO.**

Cabe ao contribuinte decidir em que momento fazer uso dos tributos retidos: se mês a mês, compondo o valor da estimativa paga no ajuste anual, ou se diretamente no ajuste anual, em linhas específicas relativas a retenções na fonte, ou se, em uma combinação das situações anteriores, usar parte no cálculo da estimativa e outra parte diretamente no ajuste. Na espécie, o contribuinte poderia ter deduzido mês a mês as retenções na fonte, mas não o fez, optando por declará-las apenas no ajuste anual. Não cabe aqui, em fase de julgamento, alterar a opção realizada pelo contribuinte, para deduzir todo o montante acumulado de tributo retido na fonte, simplesmente porque agora ele percebeu que a opção adotada não foi a ideal ante o novo quadro de lançamento da multa isolada.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2011

**AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO, MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA E JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. DEDUÇÃO DE CSLL RETIDA NA APURAÇÃO DA ESTIMATIVA.**

A decisão relativa ao IRPJ quanto a estas matérias aplica-se no julgamento do auto de infração da CSLL, vez que ambos os lançamentos estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Após tomar ciência em 28/09/2018 do acórdão recorrido (fls. 1774), autuada apresenta em 30/10/2018 seu Recurso Voluntário (fls. 1776), tempestivamente, cujos argumentos apresentados serão a seguir analisados.

Antes que o processo fosse distribuído a este Relator, a Recorrente aporta aos autos petição de fls. 1929/1932, juntando novos documentos, pugnando pelo cancelamento da multa aplicada e, adicionalmente, acosta tradução juramentada da *Recommmend Cash Ofer*, que noticia a aquisição pela General Eletric Austria GmbH da totalidade das ações da Wellstream Holding PLC, bem como de todas as suas subsidiárias, inclusive a Wellstream do Brasil Indústria e Serviço Ltda.

Em primeira apreciação, esta Turma de Julgamento, entendendo pertinente os argumentos da Recorrente em relação ao erro de cálculo da multa isolada, resolveu converter o julgamento em diligência, através da Resolução nº 1301-000.724.

Em cumprimento, a Delegacia Especial de Maiores Contribuintes no Rio de Janeiro – Demac /RJO, aportou aos autos o documentos de fls, 2215/2216, onde de posse de documentos relacionados, em especial atinentes às despesas de alimentação e aos tributos retidos, recalculou a multa isolada aplicada pela falta ou insuficiência de estimativa de IRPJ e CSLL, para o valor de R\$ 12.678.741,60 e R\$ 1.214.991,28, respectivamente.

Instado a se manifestar sobre o resultado, aponta erros no cálculo realizado que, em sua ótica, maculam o cálculo fiscal, noticiando que não descontou dos valores de IRPJ/CSLL devidos a cada mês, o IRPJ/CSLL relativo ao mês anterior.

É o relatório.

Fl. 21 do Acórdão n.º 1301-006.299 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16682.721830/2017-39

## Voto Vencido

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

### **DA ANÁLISE DO RECURSO VOLUNTÁRIO:**

O recurso apresentado é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235/1972. Portanto, deles conheço.

### **Da Decadência**

Quanto ao tópico relativo à decadência, aduz a recorrente que a contagem do prazo do direito do fisco de efetuar lançamento tributário do crédito tributário em discussão inicia-se a partir do registro contábil do ágio, e pugna pelo acolhimento de tal alegação para fulminar o crédito tributário exigido. Equivoca-se.

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário da percussão tributária decorrente do ágio registrado, apenas pode iniciar quando da amortização do ágio, e não a partir do registro, pois só a partir do momento em que o fato gerador do tributo passa a ser afetado pelas amortizações fiscais, é que se abre a possibilidade do Fisco exercer seu direito de constituir o crédito tributário que entende devido.

Recentemente o CARF aprovou o enunciado de Súmula n.º 116, de seguinte teor: "*Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts 7º e 8º da Lei n.º 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança*".

No que diz respeito à multa isolada, ao contrário do que defende a recorrente, não há que se falar em aplicação do disposto no art. 150 do CTN, vez que a multa não está sujeita a lançamento por homologação, por ser de iniciativa exclusiva do órgão fiscalizador, e por isso, somente pode ser constituída na modalidade de lançamento de ofício. Assim, a contagem do prazo decadencial em relação à citada multa inicia-se no primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento, consoante art. 173, I, do CTN.

Para as multas referentes às estimativas a pagar relativas aos meses de julho a outubro, cujos vencimentos ocorreram antes do encerramento do ano, o lançamento poderia ter ocorrido ainda em 2012, razão pela qual o termo inicial do prazo decadencial foi em 31/12/2012, com termo final em 31/12/2017, posteriormente à ciência dos autos de infração, que se deu em 28/11/2017.

Isto posto, rejeito a preliminar suscitada.

### **Da Preliminar de Reconhecimento da Validade das Operações Praticadas, à Luz do artigo 24 da LINDB**

Em que pese às razões sustentadas pela Recorrente, entendo não ser aplicável em tese o art. 24 da LINDB no processo administrativo fiscal.

Isto porque o art. 100 do CTN, que é lei complementar, já regula de forma exauriente – isto é, sem deixar lacunas – esta questão, não sendo possível admitir a aplicação do art. 24 da LINDB, conforme requerido pela Embargante.

Em primeiro lugar, tem-se que o art. 100 do CTN, por interpretação a *contrario sensu*, textualmente funciona como norma permissiva de mudança de interpretações por parte das autoridades administrativas. Ou seja, pode, sim, a autoridade administrativa, inclusive a julgadora, mudar, nos estritos termos postos pelo CTN (art. 100 e 146), o seu entendimento sobre

questões tributárias, sem que isto implique qualquer direito a ser reclamado pelo contribuinte na apuração do tributo devido. Ressalva-se apenas que, em tais casos, a imposição de penalidades e de juros de mora devem ser afastados, mesmo assim nas hipóteses restritas a seus incisos I a IV, as quais denomina *Normas Complementares*. Confira-se:

### SEÇÃO III

#### Normas Complementares

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. **A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.**

Em segundo lugar, as decisões administrativas do CARF enquadram-se, pelo princípio da especialidade, no inc. II supra (decisões administrativas colegiadas), e não no inciso III (práticas reiteradas). Ou seja, necessária, ainda, de lei que atribuisse, em caráter específico, eficácia normativa a decisões do CARF para que elas produzissem efeitos em termos de afastamento da multa e dos juros.

Em terceiro lugar, se sequer para afastar multas e juros de mora a jurisprudência administrativa, ainda que “majoritária” – como preceitua o art. 24 da LINDB –, pode ser evocada, por bloqueio do art. 100, II, do CTN (por falta de lei que lhe atribuisse eficácia normativa), menos ainda teria poder para fixar a norma jurídica aplicável na apuração do tributo devido em si, como prescreve o art. 24 da LINDB. Não podendo o *menos*, isto é, afastar multas e juros de mora, não poderia a jurisprudência administrativa, ainda que majoritária, atingir o *mais*, isto é, ditar a apuração do valor do tributo devido para um determinado período que fosse.

Como se deduz a partir de seu texto a seguir, uma aplicação do art. 24 da LINDB não só excluiria a multa e os juros de mora, como também o próprio tributo cobrado:

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

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

Como se observa ainda, o art. 24 da LINDB pretendeu revogar não apenas, de forma indireta, o inc. II do art. 100, referente às decisões administrativas, como também de forma direta o próprio inc. III, referente às práticas reiteradas, cuja observância, para o CTN, garante apenas a exclusão da multa e juros, enquanto para a LINDB deve excluir também a cobrança do tributo. Para isto, acabou por incluir os incisos II e III do CTN no que denominou “orientações gerais”.

Portanto, o art. 24 da LINDB choca-se frontalmente com os dispositivos apontados do CTN. Por ser a LINDB lei ordinária, não pode ser aplicada ao Processo Administrativo Fiscal o qual, ao menos nesta parte, está competentemente regulado por Lei Complementar (CTN).

Em linha semelhante, vem decidindo a 1ª Turma da Câmara Superior:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

DECRETO-LEI 4.657/1942 (LINDB): ART. 24. INAPLICABILIDADE.

O artigo 24 do Decreto-Lei n.º 4.657/1942 (LINDB), incluído pela Lei n.º 13.655/2018, não se aplica, em tese, aos julgamentos realizados no âmbito do CARF.

(Processo n.º 16561.720047/2014-81. Acórdão n.º 9101003.734. 1ª Turma. 11.09.2018).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.

O art. 24 da LINDB veda que órgão ou autoridade decisória (administrativa, controladora ou judicial), diante de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativos (ou seja, necessariamente praticados pela Administração ou com a participação dela), que tenha gerado uma situação consolidada em favor do administrado, invalide tal situação em razão de mudança posterior de orientação geral.

Por absoluta incompatibilidade lógica, sob qualquer ótica de análise, o dispositivo simplesmente não possui aplicação no âmbito dos processos administrativos tributários objeto de apreciação pelo CARF.

(Processo n.º 16561.720077/2013-15. Acórdão n.º 9101003.839. 1ª Turma. 03.10.2018)

A competência da lei complementar para regular esta matéria também se confirma, pois se trataria de caso constitucionalmente classificável como *normas gerais* (art. 146 da CF/88)<sup>1</sup>, dado aplicar-se, em tese, indistintamente aos 3 (três) entes federados.

Admitir que uma lei ordinária federal pudesse inovar o ordenamento jurídico tributário com tamanha envergadura – como pretendeu o art. 24 da LINDB, ao prescrever uma verdadeira extensão da competência dos órgãos administrativos julgadores no âmbito dos 3 (três) entes federados – em vez apenas de se restringir a propor soluções gerais para dúvidas na aplicação do direito material, violaria também, salvo melhor juízo, a ideia de federalismo fiscal consubstanciada na CF/88.

Neste caso, forçoso é confirmar a competência da lei complementar para regular a matéria, não podendo uma lei ordinária federal fazê-la e, por conseguinte, revogar o CTN neste ponto.

Portanto, resta demonstrada a inaptidão do art. 24 da LINDB, com a redação dada pela Lei n.º 13.655/2018, para regular a atividade do lançamento, bem como o Processo Administrativo Fiscal dele decorrente.

Encerrando a discussão no âmbito administrativo, o CARF proferiu recentemente a Súmula n.º 169:

*Súmula CARF n.º 169*

*O art. 24 do decreto-lei n.º 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei n.º 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).*

Assim, seja pela impossibilidade de aplicação da LINDB, seja pela Súmula do CARF definindo sua não aplicação, esse aspecto suscitado pela Recorrente não procede, devendo, portanto, ser rejeitado seu pleito neste ponto.

### **Da Preliminar de Nulidade: Ausência de motivação**

Alega a defesa, em preliminar, nulidade dos lançamentos, por entender ter havido vício de motivação, haja vista que a autuação teria se baseada em suposto não atendimento a conceitos criados de forma arbitrária (ágio interno, propósito negocial, etc.), não presentes na legislação pátria. Tal alegação não deve prosperar.

Conforme se vê no TVF que acompanha o lançamento, os fatos foram veladamente descritos pela autoridade autuante, permitindo ao contribuinte o pleno entendimento da acusação que lhe foi imputada. Além disso, a capitulação legal que conduziu à glosa das despesas de amortização de ágio consta dos lançamentos e do TVF, com esclarecimentos dos motivos da subsunção do caso concreto aos dispositivos legais citados.

Os conceitos criados, mencionados pelo contribuinte, decorrem de interpretação da legislação reguladora da formação do ágio e do aproveitamento fiscal de sua amortização, na redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, não ensejando hipótese de nulidade de lançamento. Eventual discordância na interpretação de tal legislação não enseja a nulidade do lançamento, mas, acaso caiba razão ao contribuinte, apenas a sua improcedência.

Logo, afasta-se a preliminar suscitada.

### **Preliminar: Nulidade da decisão recorrida em razão da inovação no critério jurídico do lançamento**

Resumidamente, pode-se dizer que, no entendimento do Agente Fiscal, o lançamento foi consubstanciado no fato de que se estaria diante um ágio interno, sem o pagamento efetivo por meio de recursos monetários, com o único objetivo de se aproveitar dos comandos veiculados nos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97. Em outras palavras, tratar-se-ia de "atos societários sequenciais, meramente formais e registrados em diminuto espaço temporal, carecendo, em regra, de uma motivação econômica ou propósito negociai legítimo" (fl. 49).

Já, a decisão recorrida, na ótica da Recorrente, teria adotado o racional da ausência de confusão patrimonial entre a "real investidora" e a investida, como norteador da manutenção do lançamento:

*68. No caso em análise, em todos os processos geradores de ágio, a real investidora de fato foi a GE Brazil. Esta viabilizou todas as operações com um aporte de diversas empresas envolvidas nas etapas a serem desenvolvidas para gerar os ágios e torná-los dedutíveis, não mudando ao fim seu status de controlador quase integral da GE Oil. Assim, uma vez que nas operações antes descritas não houve confusão patrimonial envolvendo a GE Brazil e a GE Oil, a amortização procedida não teve amparo nos referido dispositivos.*

(...)

*69.1. No passo relativo à formação do primeiro ágio, o investidor foi a GE Brazil (pessoa jurídica A), que aumentou o capital social GE Participações (pessoa jurídica C) a fim de lhe permitir ter a participação na GE Oil (pessoa jurídica B) com ágio, mediante a integralização com as quotas desta. Como a confusão patrimonial ocorre entre C e B, não há que se falar em dedutibilidade do ágio gerado. É exatamente uma das situações-exemplo abordadas no voto do Conselheiro André Mendes Moura no*

*acórdão antes mencionado, cujo trecho transcrevo novamente aqui para melhor visualização:*

(...)

*69.1. No passo relativo à formação do segundo ágio, o investidor foi a GE Brasil que acreditou ser válido o investimento na GE Oil por valor acima do patrimônio líquido registrado nesta, pagando este investimento por meio de transferência de bens, direitos e obrigações relativos aos negócios NP e PII. Contudo, a incorporação às avessas foi entre a GE Oil (investida) e a GE Participações, sendo que esta última não era a investidora originária.*

*Assim, como na espécie não houve confusão patrimonial entre GE Brasil (real investidora) e a GE Oil (investida), a amortização procedida não teve amparo nos referidos dispositivos.*

*69.3. E no passo referente à formação do terceiro ágio, ... (...) O investidor foi a GE Brasil (pessoa jurídica A), que aumentou o capital social da GE Oil (pessoa jurídica C), com integralização via transferência com ágio de quotas da WELLSTREAM (pessoa jurídica B), e imediata absorção do patrimônio desta pessoa jurídica B pela C (GE Oil). A pessoa jurídica que adquiriu o investimento, que acreditou na mais valia e que desembolsou os recursos para a aquisição foi, de fato, **a pessoa jurídica A (investidora - GE Brasil)**. No outro pólo da relação, a pessoa jurídica adquirida com ágio foi a pessoa jurídica B (WELLSTREAM). Tais empresas não passaram a integrar a mesma universalidade, não atendendo o aspecto pessoal da hipótese de incidência.*

Desta forma, alega a Recorrente que a decisão recorrida incorreu em evidente inovação do critério jurídico do lançamento, na medida em que adotou como base para a manutenção do lançamento a caracterização da GE Participações como empresa-veículo. Inclusive, a maior parte dos precedentes administrativos citados pela DRJ são de casos com utilização de empresa-veículo.

Pois bem.

Entendo que não houve inovação de critério jurídico, tendo em vista que o TVF cita expressamente a interposição de empresas como fator que reforça a invalidade do ágio, vejamos o trecho da fl. 55 do TVF:

*Portanto, não estando contemplados tais elementos em eventual ágio formalizado pelo sujeito passivo, quer seja moldados sob atos formais sequenciais, valendo-se ou não de artifícios como interposição de empresas meramente interpostas na operação comercial sem que tenham efetivamente suportado o ônus financeiro decorrente da operação e/ou cujos atos formais se revelem desprovidos de finalidade comercial e/ou desnecessários à constituição do que de fato almejam as partes envolvidas na operação originária do ágio suscitado, haverão de ser glosados seus efeitos fiscais sobre a base tributável daquela empresa que deles se aproveitam, mediante lançamento de ofício por parte da autoridade fiscal.*

Desta forma, entendo que não houve inovação de critério jurídico, mas simplesmente, dentre toda a motivação apresentada no voto condutor da decisão de primeira instância, houve comentário de mais um elemento, segundo ele, que invalidaria amortização do ágio em questão, que seria a utilização de uma *step company*.

Neste sentido, carece de razão a recorrente.

**Do Mérito**

**Da Amortização do ágio**

O conceito tributário do ágio foi introduzido no ordenamento brasileiro pelo Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, fundamento do art. 385 do RIR/99, representando a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido quando da aquisição. Para a devida transparência na "mais valia" do investimento, há a determinação de que o contribuinte que avalia investimento em sociedade controlada ou coligada pelo valor do patrimônio líquido registre o ágio apurado na aquisição da participação societária em subconta separada daquela que registra o valor do patrimônio líquido da investida na época da aquisição.

Além disso, tais dispositivos estabelecem que o ágio não ocorre "espontaneamente", a bel prazer de acordo firmado entre investidor/investida, mas deve estar fundamentado em pelo menos um dos três seguintes fatores: (i) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada investida superior ao custo registrado na contabilidade; (ii) valor de rentabilidade da coligada ou controlada investida com base em previsão de resultados nos exercícios futuros; e (iii) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

Exatamente o segundo fator acima, fundamento econômico com base em expectativa de rentabilidade futura da empresa investida, ou seja, a expectativa de lucros que se espera sejam auferidos por esta em um futuro determinado, é a motivação adotada pela quase totalidade das empresas, inclusive defendida pelo recorrente no presente caso para justificar os ágios.

Cabe ao investidor a comprovação do referido fundamento econômico justificador da formação do ágio, mediante apresentação de documentação hábil e suficiente, que deverá obrigatoriamente ser arquivada na escrituração, conforme art. 20, §3º do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, base legal do art. 385, §3º, do RIR/99.

No caso, em relação ao primeiro ágio, verifica-se que ele decorreu de aumento de capital da GE Participações, subscrito e integralizado pela GE Brasil mediante a transferência de quotas da GE Oil e de outras empresas que estavam em seu poder, sendo que a participação nesta GE Oil foi repassada com ágio registrado pela GE Participações em conta própria.

Este ágio foi transferido para a GE Oil um ano após, quando a GE Participações foi cindida parcialmente, com parte do acervo cindido, relativo ao investimento na GE Oil (inclusive o ágio), vertendo para esta. Com tal etapa, além da transferência do ágio registrado na investidora GE Participações para a investida GE Oil, a GE Brasil volta a ter o controle da GE Oil.

Está nítido que se trata de um grupo de operações desnecessárias ante o quadro total de reestruturações visando alcançar o objetivo traçado pelo planejamento estratégico. Tais operações não tiveram qualquer propósito negocial, empresarial e estratégico.

Quanto ao segundo ágio, este foi gerado em 30/11/2010 na operação em que houve aumento do capital da GE Oil, com subscrição e integralização pela GE Brasil mediante transferência de complexo de bens, direitos e obrigações relacionados aos negócios Nuovo Pignone (NP) e PII. Com tal operação, a GE Brasil aumentou sua participação na GE Oil e o investimento feito foi registrado com o ágio referido.

Exatamente um dia após, a GE Brasil reduz seu capital social, cedendo à GE Participações (sua quotista) as quotas que detinha junto à GE Oil, e recebendo em troca suas quotas detidas pela GE Participações, se desligando desta. Com isso, o ágio registrado na GE Brasil, relativo ao investimento na GE Oil, é repassado à GE Participações.

E, por fim, no que diz respeito ao 3º ágio, em um intervalo de três meses, a GE Brazil adquiriu a WELLSTREAM, integralizou o aumento de capital da GE Oil via transferência das quotas da WELLSTREAM com ágio, e a GE Oil incorporou a WELLSTREAM na pretensão de passar a se beneficiar da dedução de despesa de amortização do ágio.

Em que pese qualquer outra discussão, inclusive sobre a possibilidade ou não de uso de empresa veículo, penso que somente pode ser admitida a validade do ágio quando decorrente de transações envolvendo partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos mobiliários envolvidos na transação.

Na situação em exame, resta evidente que seu aparecimento acontece no bojo de transações entre companhias sob o mesmo controle societário.

Mesmo na operação relativa à WELLSTREAM, a geração do ágio se deu internamente ao Grupo GE. Isto porque, quando da transferência de suas quotas para a GE Oil, a WELLSTREAM já fazia parte do grupo.

Nesta perspectiva, não se revela minimamente razoável atribuir legitimidade de uma mais valia no investimento societário, visto que não resulta de uma transação de precificação de natureza imparcial, avalizado por um ambiente condizente com a livre negociação de mercado e de independência entre as partes envolvidas na negociação.

O ágio gerado internamente mostra-se plenamente desprovido de consistência econômica, configurando-se uma seqüência de operações estruturadas em seqüência, em curto lapso temporal na concretude dos atos societários vinculados, desenvolvidos com a finalidade de geração artificial demonstração do resultado do exercício a partir do reconhecimento contábil da amortização deste sobrepreço.

Em suma, afóra os aspectos formais norteadores para a determinação da perda da legitimidade dos relatórios de avaliação defendidos na peça de defesa, notadamente, o conteúdo de suas informações servem para avigorar a ineficácia probatória da demonstração que respaldou a mensuração do ágio sobre o investimento societário.

Neste panorama, importa ressaltar que o reconhecimento da operação com esta formatação evidencia a ocorrência de uma motivação convergente à obtenção de uma vantagem fiscal imprópria advinda de prática empresarial lesiva ao erário público, ratificando a carência de propósito negocial não-tributário no engendramento dos métodos aplicados no curso da reorganização societária.

Notadamente, as deliberações realizadas unicamente entre companhias integrantes do Grupo GE e exercidos sem autonomia entre as partes envolvidas, mostra que a sucessão de atos societários e contábeis formulados a partir do ano de 2009, serviu apenas aos propósitos da cúpula dos órgãos de administração e diretivo do conglomerado para obtenção de uma vantagem tributária.

Sob esta perspectiva, importa salientar que o emprego de atos revestidos de mera observância de sua estrutura formal não convalida sua eficácia do ponto de vista tributário, porquanto operações desenvolvidas com a inserção de artifícios tendentes ao alcance do benefício fiscal disciplinado pelos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97 caracteriza a prática de abuso de direito no âmbito corporativo resultante de evasão tributária.

Sob este prisma, evidente que a ordem jurídica não autoriza uma gestão de negócios empresariais com a inserção de operações não usuais e anormais, sobretudo abrigadas à

geração de despesas não necessárias com a única serventia de elisão da base imponible do imposto de renda, reduzindo-se artificialmente a carga tributária.

Não se trata de impor um questionamento ao planejamento estratégico empresarial derivado à reestruturação societária para aprimoramento da sinergia de seus segmentos econômicos ou ao legítimo exercício da iniciativa privada, mas, sim, censurar a prática lastreada em mecanismos artificiais tendentes à adequação meramente formal de atos dentro dos parâmetros normativos, procurando atribuir uma roupagem de fidedignidade do montante do ágio; mais ainda: dirimir práticas veladas que criam subterfúgios forçados de amortização do sobrepreço, pautado tão somente em aspectos indutores de redução injusta da tributação no âmbito do conglomerado econômico.

A dedutibilidade da amortização do ágio deverá envolver a situação literalmente prevista no art. 386 do RIR/99, bem assim a observância estrita das condições nele estipuladas, sob pena de qualificação de sua natureza indevida.

Neste sentido, a conduta imprópria do conglomerado por intermédio de arranjos societários desenvolvidos entre partes relacionadas, valendo-se de manobras irregulares de evidenciação de artificioso propósito negocial, prestaram-se tão somente à obtenção de êxito do planejamento tributário abusivo.

A resultante desta prática determinou a aceleração indevida da realização do ágio correlato à operação, encurtando-se forçosamente o lapso temporal de amortização do ágio artificial, acarretando no desvirtuamento da aferição da base imponible da tributação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido do período-base.

A propósito, prevalece na estrutura de princípios fundamentais de Contabilidade o princípio da primazia da essência sobre a forma, razão pela qual irrelevante a condução aos autos de laudo de avaliação que se revele dissonante da concreta motivação que legitimaria a aquisição societária nos moldes da relação jurídica instituída.

A regra da primazia da essência sobre a forma encontra-se consolidada no §2º do art. 177 da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A), ante a positivação deste princípio, impondo-o como norma procedimental de observância compulsória na feitura da escrituração contábil.

De acordo com os seus termos, a companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou, ainda, a elaboração de outras demonstrações contábeis.

Dá a pertinência da glosa dos valores de amortização do ágio em consonância com o disposto com o Art. 7º inciso I e seu parágrafo primeiro da Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997, com a redação dada pelo art. 10 da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, combinado com o art. 1º inciso I, §3º inciso I e §4º da Instrução Normativa SRF nº 11, de 10 de fevereiro de 1999.

À vista do exposto, imperativo corroborar com as glosas de amortização de ágio, efetuadas, mantendo-se a eficácia da autuação neste ponto.

## Reflexos na CSLL

A contribuinte protesta o cancelamento da autuação na CSLL por falta de previsão legal para a adição ao lucro líquido do valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

Não obstante, a decisão recorrida manteve a glosa da CSLL, sob o argumento de que a decisão relativa ao IRPJ aplica-se ao auto de infração de CSLL, uma vez que ambos os lançamentos seriam apoiados nos mesmos elementos de conexão.

*O lançamento de CSLL objeto dos autos, na parte relativa à dedução indevida de amortização de ágio, é do tipo conexo, decorrente ou reflexo, haja vista o disposto no art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, com a redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995, e no art. 13, inciso III, da Lei nº 9.249, abaixo transcritos, e, portanto, aplicam-se-lhe as razões de decidir esposadas quanto ao auto de infração matriz (IRPJ).*

Este entendimento merece ressalvas.

De logo, destaco que o fundamento legal da autuação não se deu com base na eventual desconsideração da despesa com ágio, tendo como fundamento o art. 299 do RIR. Este não é o tema do litígio. O ponto central da discussão é saber se a referida despesa com ágio deve ser adicionada à base de CSLL, tal como fundamentado pela fiscalização.

Assim, a análise não se refere a considerações probatórias relativas às comprovações de despesas, mas sim, essencialmente, à adequada compreensão do regramento legal aplicável à matéria.

Nesses termos, há de se dar razão aos reclamos do Recorrente, quando sustenta que, em regra, a amortização de ágio não é dedutível para os fins de IRPJ, e para que tal amortização seja dedutível, é necessário um regime especial, contido no artigo 386 do RIR/99; e, no caso da amortização do ágio na base da CSLL, **não** existe vedação para a amortização do ágio.

A fiscalização e a decisão recorrida citam duas normas legais para sustentar a indedutibilidade das despesas de amortização de ágio na base de cálculo da CSLL. São elas o artigo 57 da Lei nº 8.981/1995 e o artigo 13, inciso III da Lei nº 9.249/1995. Contudo, nenhum dos dois artigos presta-se a impedir a dedução das despesas de amortização de ágio da base de cálculo da CSLL.

Primeiramente, o art. 57 da Lei nº 8.981/1995. Observe-se que tal dispositivo não autoriza que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ, vez que determina apenas que as normas de apuração e pagamento do IRPJ serão extensíveis à CSLL. Apenas prazos de pagamento, apuração trimestral, mensal, juros, etc. aplicáveis ao IRPJ também serão aplicáveis à CSLL, ressaltando que **a base de cálculo e as alíquotas aplicáveis à CSLL serão aquelas previstas na legislação própria dessa contribuição**. Conclusão, o artigo 57 não socorre à pretensão da fiscalização.

Com efeito, para admitir como válida qualquer exclusão e/ou adição na apuração da base de cálculo da CSLL, faz-se essencial a existência de legislação especificamente a ela relacionada, sem a qual, estar-se-ia admitindo a possibilidade de interpretação ampliativa de normas restritivas de direito, o que, definitivamente, não tem qualquer cabimento em nosso ordenamento jurídico pátrio.

Assim, não havendo previsão específica relacionada à apuração da base de cálculo da CSLL, a nosso sentir, torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.

No que se refere ao artigo 13, inciso III da Lei nº 9.249/1995, também não assiste razão ao Fisco. O citado artigo veda, para fins de apuração da CSLL, as deduções de despesas de amortização de bens *móveis* ou *imóveis*, exceto se relacionados à produção ou comercialização de bens e serviços. O ágio pago na aquisição de participação societária, como no caso em tela, não se amolda a nenhum espectro desse comando legal.

O ágio é um desdobramento contábil do custo de aquisição de determinado investimento. Como tal, o ágio é uma figura específica das ciências contábeis, não podendo ser enquadrado como bem *móvel* ou *imóvel*.

Ainda que se alocue ao ágio, como componente do custo do ativo adquirido, ainda assim o artigo 13, inciso III, da Lei nº 9.249/1995 não seria aplicável. Sendo o ágio parte do custo de aquisição de participação societária, ou seja, quotas do capital de determinada sociedade, é óbvio, que a aquisição desse bem está intrinsecamente relacionada à produção ou comercialização de bens e serviços.

Desta forma, não há base legal para se proceder a adição das despesas de amortização de ágio, haja vista a ausência de fundamento legal para tanto, devendo ser canceladas as glosas efetuadas.

### **Multa Isolada pelo Não Recolhimento das Estimativas Mensais**

Esclarece-se que a recorrente contesta a exigência da multa isolada (art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/1996), em face das estimativas que deixaram de ser recolhidas em função das infrações apuradas, sob o argumento da inaplicabilidade de multa isolada após o encerramento do exercício, bem como da impossibilidade de concomitância, pois, neste último caso, representaria dupla penalização sobre o mesmo fato.

Entendo que, neste ponto, lhe assiste razão.

A multa isolada aplicada tem como origem as diferenças entre as base de cálculo mensais apuradas pela recorrente e pela fiscalização, e decorre das glosas efetuadas em procedimento de fiscalização, que constatou entre outras infrações, deduções indevidas de despesas/custos na apuração do lucro real do período. Logo, não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo contribuinte optante do lucro real anual.

As discussões relacionadas à multa isolada devem levar em conta o motivo que leva a autoridade fiscal aplicar a referida multa isolada, pois ela não se destina a punir casos de infrações apuradas e relacionadas à omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido. Nessas infrações, devem ser aplicada apenas a multa de ofício.

Esta **multa isolada** foi instituída para punir contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixavam de recolher as estimativas mensais. É que encerrado o ano base, já não é juridicamente possível exigir as estimativas, vez que elas possuem natureza de antecipação do tributo a ser apurado no final do período. Assim, encerrado o período, o Fisco só pode exigir o valor devido e não as antecipações. Em outras palavras, para que a norma que determina o recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa seja imperativa, e não reduzida a mera recomendação, instituiu-se a multa isolada, com o propósito específico de punir o descumprimento da norma que impõe a estes contribuintes o recolhimento mensal por estimativa.

Por isso, a aplicação da referida multa isolada deve limitar-se apenas ao caso em que foi concebida. Aplicá-la a casos de cometimento de infração relativas às glosas de despesas efetuadas em procedimento de fiscalização, ou qualquer outra hipótese acima referida, é uma forma de exacerbar a penalidade, a meu ver, **sem previsão legal**.

De outra banda, ainda que se entenda haver previsão legal para esses casos, tanto o CARF como o STJ possuem entendimento, no sentido de afastar a exigência da multa isolada, pelo princípio da consunção.

Com efeito, inexistente previsão legal para aplicação de multa isolada que não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo próprio contribuinte optante do lucro real anual.

Por outro lado, na hipótese de considerar existente tal previsão, deve ser afastada a exigência da multa isolada pelo princípio da consunção, pois não se deve admitir como razoável a cumulação de multas, devendo a infração prevista no inciso II ser absorvida pelo hipótese prevista no inciso I (de acordo com a redação dada pela Lei 11.488/2007 ao art. 44 da Lei 9.430/96).

Vale dizer, a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa não recolhida, apurada em procedimento de fiscalização. Admitir o contrário, estaria-se a permitir que duas penalidades incidissem sobre uma mesma base de cálculo, o que é vedado pelo sistema jurídico.

Sobre o tema, precisas as colocações do Conselheiro Marcos Takata em voto proferido no Acórdão nº 1103.001-097:

É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL efetivamente devidos, cobráveis juntamente como esses, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário.

Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do art. 44, I e II da Lei nº 9.430/96.

Apenando o continente, desnecessário e incabível apenas o conteúdo. Se já se penaliza o todo, não há sentido em se penalizar também a parte do todo. Noutros termos, é aplicação do princípio da consunção em matéria penal.

Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo? Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos."

O STJ possui o entendimento semelhante a este, ou seja, entende que a aplicação da multa de ofício afastaria, pelo princípio da consunção, a multa isolada. Confira-se decisão proferida no REsp nº 1.496.354/PR:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e 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. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

(STJ, REsp 1496354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

Do voto condutor da decisão, da lavra do eminente Ministro Humberto Martins, se pode extrair o trecho abaixo:

“Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos caso ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.”

Assim, ao abrigo do princípio da consunção, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é, sem dúvida, a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Logo, a interpretação (aparente) do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa do que o ilícito principal.

Noutras palavras, as expressões "isolada" ou "conjuntamente" (com o tributo não pago) são apenas formas pelas quais podem ser exigidas as penalidades, e indicam de fato hipóteses autônomas da aplicação das multas, mas, não podem incidir concomitantemente.

Assim, nesses termos, afasta-se a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo ser mantida apenas a multa de ofício.

#### **Do erro no cálculo multa isolada: PAT/ IRRF**

Com referência a este ponto, os reclamos da recorrente diz respeito ao erro de cálculo da multa isolada, pois, segundo sustenta, não foram consideradas a dedução do imposto devido do incentivo fiscal relativo ao PAT, bem assim a dedução do IRPJ e da CSLL retidos na fonte.

Embora seus argumentos sejam pertinentes, tanto que foi determinada diligência para verificar suas alegações e, ato seguinte, refazer os cálculos, tudo em conformidade com a Resolução nº 1301-000.724, deixo de analisá-los por prejudicialidade, em face do entendimento acima consignado, que resultou no cancelamento integral da multa isolada aplicada.

Como fui vencido nesse ponto, acolho o resultado da diligência, quando refez o cálculo da multa isolada de IRPJ e CSLL, exclusivamente com relação às deduções de despesas de alimentação, conforme o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), e retenções na fonte desses tributos, restando o saldo de R\$ 12.678.741,60 (IRPJ) e 1.214.991,28 (CSLL), discriminado no quadro a seguir:

Mês/Ano	IRPJ	CSLL
07/2012	2.350.920,22	302.348,20
08/2012	3.260.890,77	571.193,65
09/2012	2.930.499,21	341.449,43
10/2012	1.428.478,71	-
11/2012	1.355.483,29	-
12/2012	1.352.469,40	-
<b>TOTAL</b>	<b>12.678.741,60</b>	<b>1.214.991,28</b>

#### **Ilegalidade da incidência de juros sobre multa de ofício**

O contribuinte questiona a ilegalidade da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, por absoluta falta de previsão legal.

Esta matéria restou pacificada no âmbito do CARF que editou Súmula Vinculante n.º 108, publicada no Diário Oficial da União em 11/09/2018, com a seguinte redação:

*Súmula CARF n.º 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*

Dessa forma, há de ser mantida a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

### DA ANÁLISE DO RECURSO DE OFÍCIO

Quanto à admissibilidade do recurso de ofício, deve-se ressaltar que a Portaria ME n.º 2, de 17 de janeiro de 2023, estabeleceu novo limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ). Confira-se:

Art. 1.º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

No caso em tela, somando-se os valores exonerados em primeira instância, verifico que superam este limite, estabelecido pela norma em referência. Portanto, conheço do recurso de ofício.

Quanto ao exame de mérito deste recurso, verifica-se que a DRJ acolheu parte dos argumentos apresentados pela defesa, que sustentou que *ao calcular a multa isolada de estimativa de IRPJ não recolhida, a autoridade fiscal aplicou o percentual de 50% sobre a base de cálculo da estimativa e não sobre a estimativa pagar apurada.*

Como consequência, foi reduzida a multa isolada aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ estimado, reduzindo-a de R\$ 100.564.055,65 para R\$ 25.084.513,91.

Por concordar com seus termos, reproduzo trechos a seguir, extraídos da decisão da DRJ, e utilizo seus fundamentos como razão de decidir:

*127. Por fim, quanto à primeira alegação, a partir da planilha de cálculo da multa isolada pela falta de recolhimento da estimativa de IRPJ elaborada pela autoridade fiscal, Anexo F do TVF, à fl. 1246, é possível verificar que efetivamente ele aplicou o percentual da multa (50%) diretamente sobre a base de cálculo da estimativa, e não sobre a estimativa a pagar apurada, como deveria ser.*

	Jul/12	ago/12	set/12	out/12	nov/12	dez/12
<b>DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA</b>						
1.1 Lucro/prejuízo líquido ajustado (LALUR)	60.422.784,69	-106.029.781,39	99.116.103,76	-94.286.699,22	-119.192.002,69	-219.229.432,90
1.2 (-) Adições acumuladas (LALUR)	258.631.057,72	262.552.587,57	257.131.648,75	212.624.635,91	226.655.601,13	491.771.718,29
1.3 (+) Exclusões acumuladas (LALUR)	262.994.973,20	206.474.823,01	210.654.754,81	214.624.644,42	218.714.534,83	396.770.329,32
1.4 (=) Lucro Real acumulado antes das compensações (LALUR)	44.188.759,07	-40.556.237,42	44.533.703,82	-96.486.484,74	-119.540.394,53	-124.229.819,37
2. Ajustes efetuados pela Ficalização (Instituições financeiras apuradas)	16.216.163,86	16.216.163,86	16.216.163,86	16.216.163,86	16.216.163,86	16.216.163,86
2.1. (+) Ajustes efetuados para fiscalização (operações acumuladas ajustadas)	89.240.606,69	105.436.763,95	121.672.527,80	137.889.691,65	154.105.255,21	170.321.415,37
2.2. (-) Lucro Real acumulado antes das compensações (RFB)	46.653.206,62	56.586.599,53	66.193.218,78	41.466.698,92	45.144.258,62	46.089.392,14
3. (-) Compensação de Prejuízos Fiscais anteriores (art. 306 do LR) (NFR)	13.514.116,01	16.356.151,36	14.539.965,63	12.426.182,87	12.543.377,48	13.828.014,64
3. (=) Base de cálculo do IRPJ (RFB)	31.637.736,62	30.560.364,67	38.693.269,16	28.986.424,84	30.200.981,24	32.266.397,49
<b>APURAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA</b>						
4. (=) IRPJ apurado (TOTAL RFB)	7.870.432,50	9.871.588,64	9.630.313,29	7.225.106,21	7.529.245,31	8.042.341,87
5.1. IRPJ apurado (alíquota de 15%)	4.750.659,50	5.932.553,19	5.780.267,57	4.347.643,73	4.530.147,19	4.839.695,12
5.2. IRPJ apurado (adicional de 10%)	3.119.773,00	3.939.035,45	3.849.326,21	2.877.462,48	2.999.098,12	3.202.646,75
<b>DEDUÇÕES (RFB)</b>						
7. (=) Deduções (TOTAL DED)	-	-	-	-	-	-
7.1. (-) IR de Renda Mensal (RFB)	-	-	-	-	-	-
7.2. (-) IR Retido no Fonte de Demais Ent. do Adm. Púb. Fed. (Lei nº 10.833/2003) (*)	-	-	-	-	-	-
8. IMPOSTO DE RENDA DE ESTIMATIVA A PAGAR	31.537.736,62	35.556.254,57	38.533.253,15	28.986.424,84	30.200.981,24	32.266.397,49
9. (-) IRPJ DE ESTIMATIVA DECLARADO EM DCTF	-	-	-	-	-	-
10. (=) SALDO DE IRPJ DE ESTIMATIVA DEVIDO E NÃO RECOLHIDO	31.537.736,62	35.556.254,57	38.533.253,15	28.986.424,84	30.200.981,24	32.266.397,49
<b>APURAÇÃO DA MULTA ISOLADA (alíquota de 50%)</b>						
11. (=) MULTA ISOLADA (RT. 84, II D, LRI 9.430/1994)	15.768.863,01	17.775.127,28	19.266.626,57	14.493.212,42	15.100.490,62	16.132.643,73

128. Em vista disso é devido retificar o lançamento nesta parte para recalcular a multa isolada conforme abaixo:

	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	Total
Estimativa Apurada no Lançamento	7.870.432,50	9.871.588,64	9.630.313,29	7.225.106,21	7.529.245,31	8.042.341,87	
Multa Isolada (50%)	3.935.216,25	4.935.794,32	4.815.156,65	3.612.553,11	3.764.622,66	4.021.170,94	25.084.513,91

Nestes termos, nego provimento ao recurso de ofício.

## CONCLUSÃO

Diante do exposto, rejeito a alegação de decadência e demais preliminares alegadas, no mérito, voto por **dar parcial provimento** ao recurso voluntário para (i) reverter a glosa da CSLL e (ii) afastar a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo ser mantida apenas a multa de ofício; como fui vencido no item ii, voto por acolher o resultado da diligência, para reconhecer o erro no cálculo multa isolada: PAT/ IRRF; Quanto ao recurso de ofício, voto por conhecê-lo e negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza

## Voto Vencedor

Conselheiro Iágaro Jung Martins, Redator designado.

Em que pesem os argumentos trazidos pelo i. Relator, entendeu a Turma, por voto de qualidade, com a sistemática da Medida Provisória nº 1.160, de 12 de janeiro de 2023, negar provimento ao Recurso Voluntário em relação às seguintes matérias (i) glosa da amortização do ágio em relação à CSLL e (ii) multa isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais.

Passa-se a discorrer sobre as razões de cada matéria:

### a) Dedutibilidade do ágio em relação à CSLL

Sobre esse ponto, entendeu o Relator que o art. 57 da Lei n.º 8.981, de 1995, não autorizaria a aplicação indiscriminada ou automática, das disposições regentes do Imposto de Renda na verificação dos contornos de incidência da CSLL. Além disso, entendeu que o legislador, ao determinar a base de cálculo da CSLL, o fez de forma exaustiva (*numerus clausus*), fixando, taxativa e individualmente, cada um dos ajustes aplicáveis (art. 2º, da Lei n.º 7.689, de 1988, não abordando, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial).

A Decisão recorrida concluiu que, com base no art. 57 da Lei n.º 8.981, de 1995, são válidas as orientações contidas na IN SRF n.º 390, de 2004, em especial aquelas destinadas ao tratamento do ágio e sua amortização, que são as mesmas aplicadas ao IRPJ (art. 384 e seguintes do então RIR/99).

Essa, contudo, não foi o entendimento que prevaleceu na Turma.

Há disposição expressa em lei para adoção das mesmas regras de apuração do IRPJ para fins de apuração da CSLL.

O caput do art. 57 da Lei n.º 8.981, de 1995, tem a seguinte redação:

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

Veja-se, o dispositivo não fala em regras análogas, mas de aplicação das mesmas regras, logo, não se está aqui a aplicar a regra no art. 108, I, do CTN, que seria vedado para exigência de tributo.

A IN SRF n.º 390, de 2004, aplicável a época dos fatos (posteriormente revogada pela IN RFB n.º 1.700, de 2017, que consolidou normas de apuração da CSLL, PIS e da Cofins após a Lei n.º 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.

Posição semelhante foi adotada nos seguintes julgados:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2008 CSLL.

[...]

**DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. CABIMENTO.**

As disposições legais sobre a amortização do ágio remetem à apuração do lucro real, seja para determinar a neutralidade dos seus efeitos, seja para autorizar a sua consideração na base de cálculo do IRPJ nos casos que especifica, de sorte que, ou bem se aplicam todas as disposições (sobre o ágio) para a apuração para a base de cálculo do IRPJ e da CSLL (seja para adicionar a amortização do ágio à base da CSLL, seja para sua consideração no resultado nas hipóteses legais cabíveis) ou se considera que, à míngua de qualquer menção à CSLL nos textos legais, a amortização do ágio não pode repercutir em nenhum momento em sua base de cálculo. Se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento, conclui-se que a amortização que reduz o ágio/deságio deve compor o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, e quer este seja positivo ou negativo não deve impactar a base da CSLL.

(Acórdão n.º 1302-006.221, sessão 19.10.2022, relator Paulo Henrique Silva Figueiredo)

De fato, não faz qualquer sentido defender que as disposições do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, nomeadamente sobre os efeitos tributários da avaliação de investimentos pelo Método da Equivalência Patrimonial (MEP), em especial no que se refere à amortização do ágio, não encontrem eco na apuração da CSLL, apenas por serem feitas algumas referências ao lucro real.

Não se pode perder de vista a perspectiva sobre a qual foi editado o DL n.º 1.598, de 1977, que teve como finalidade adaptar os novos dispositivos da então recente Lei das Sociedades Anônimas (Lei n.º 6.404, de 1976), à legislação do imposto sobre a renda, antes do advento da CSLL, ocorrido a partir da edição da Lei n.º 7.689, de 1988.

O DL n.º 1.598, de 1977, tem, portanto, função estruturante para determinação dos resultados das pessoas jurídicas para fins de apuração dos tributos que incidam sobre os seus resultados, estabelecendo regras gerais de contabilização e especiais para a avaliação de investimentos avaliados pelo MEP, inclusive em relação à neutralidade de seus efeitos para fins de determinação do lucro tributável.

Registre-se que a neutralidade da avaliação dos investimentos pelo MEP em relação a CSLL está plasmada nas disposições do art. 2º da Lei n.º 7.689, de 1988, itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º, que determinam a adição do resultado negativo e a exclusão do resultado positivo decorrentes da avaliação de investimentos pelo MEP.

Transcreve-se o art. 2º da Lei n.º 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 nº 8.034, de 1990)
  - 1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 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 nº 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 nº 8.034, de 1990)
  - 4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;
  - 5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei nº 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.

[...]

Além disso, ressalte-se posicionamento em alguns julgados deste CARF sobre a indedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL. Destaca-se esse entendimento:

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, contrario 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).

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

Não se cogita, no caso sob análise, que se houvessem sido cumpridas as regras de dedutibilidade para amortização do ágio, que tais valores não pudessem reduzir a base de cálculo da CSLL.

Em sentido contrário e, por força dos dispositivos legais e normativo mencionados, os valores relativos ao ágio que não observarem as regras de dedutibilidade para fins do IRPJ, devem também compor a base de cálculo da CSLL.

***b) Multa isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais***

Sobre esse ponto, entendeu o i. Relator, com base no princípio da consunção, não ser cabível a multa pelo não recolhimento da estimativa mensal, por ser essa uma etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, que foi sancionado com multa de ofício vinculada.

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, a solução do tema deve ser jurídica.

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

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.)

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.

Portanto, inclusive nesse ponto deve ser mantido o lançamento.

*(assinado digitalmente)*

Iágaro Jung Martins