



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

Processo nº 16682.722013/2015-36
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-002.357 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de agosto de 2015
Matéria ÁGIO
Recorrente LAFARGE-BRASIL S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2011, 2012

MATÉRIA IMPUGNADA.

Considera-se igualmente impugnada, matéria diretamente correlacionada a outra, extensivamente contestada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012

ATOS SOCIETÁRIOS PRATICADOS EM ANO JÁ DECAÍDO. REFLEXOS TRIBUTÁRIOS. FATO GERADOR OCORRIDO EM PERÍODO NÃO DECAÍDO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Ainda que os atos societários que deram origem ao ágio tenham se dado em período já alcançado pelo prazo decadencial de cinco anos, não há que se falar em decadência se os fatos geradores dos tributos que tiveram suas bases de cálculo minoradas pelo aproveitamento indevido deste ágio ainda não se encontram decaídos.

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO E PERCENTUAL. LEGALIDADE

Aplicável a multa de ofício no lançamento de crédito tributário que deixou de ser recolhido ou declarado e no percentual determinado expressamente em lei.

JUROS SELIC. SÚMULA CARF Nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

ÁGIO INTERNO. APROVEITAMENTO TRIBUTÁRIO.
IMPOSSIBILIDADE.

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR, de 1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na "mais valia" do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição; se inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienante e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico e estarem submetidos a controle comum, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito negocial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio que pretendeu criar.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Sendo a tributação decorrente dos mesmos fatos e inexistindo razão que demande tratamento diferenciado, aplica-se à CSLL o quanto decidido em relação ao IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para cancelar a autuação relativa ao ágio LACIM, nos termos do voto da relatora. Vencida a conselheira Ester Marques Lins de Sousa que negava integral provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros, Luis Fabiano Alves Penteado, Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima e Gisele Barra Bossa que davam integral provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los, José Carlos de Assis Guimarães, Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Gisele Barra Bossa, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Fabiano Alves Penteado e Ester Marques Lins de Sousa (Presidente).

Relatório

Trata o processo de autos de infração de págs. 3.383/3.416, relativos aos anos-calendário 2011 e 2012, no regime do lucro real anual, que exigem:

- a) R\$91.507.399,20 de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, relativos às infrações:

a.1) DEPRECIACÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO, INFRAÇÃO: DESPESA DE DEPRECIACÃO SOBRE A PARCELA DO ÁGIO AMORTIZADO E ALOCADO AO ATIVO IMOBILIZADO (Imobilizado LACIM);

a.2) EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL, INFRAÇÃO: EXCLUSÃO DE ÁGIO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL, ágio de rentabilidade futura de aquisição de participações acionárias, cuja amortização foi indevidamente excluída na determinação do Lucro Real, via lançamento na rubrica RTT, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal. (LACIM e Mauá) ;

a.3) EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL, INFRAÇÃO: EXCLUSÃO DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO SOBRE INVESTIMENTO CONTROLADO NA PARTE B DO LALUR (Mauá);

a.4) SALDO INSUFICIENTE, INFRAÇÃO: COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO OPERACIONAL COM RESULTADO DA ATIVIDADE GERAL;

a.5) R\$9.721.490,20 de MULTA OU JUROS ISOLADOS, INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA;

b) R\$32.744.762,11 de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, relativos às mesmas infrações e R\$4.259.352,47 de MULTA OU JUROS ISOLADOS, INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

2. Foi aplicada multa de ofício de 75%. às págs. 3.379/3.382, FAPLI - Formulário de Alteração do Prejuízo Fiscal e do Lucro Inflacionário Ac 2000 e posteriores e FACS - Formulário de Alteração da Base de Cálculo Negativa da Contribuição Social Ac 2000 e posteriores; às págs. 3.417/3.444, Termo de Verificação Fiscal - TVF, descreve os procedimentos e a autuação.

3. Cientificado, o contribuinte apresentou impugnação de págs. 3.455/3.499, julgada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília/DF - DRJ/BSB, Acórdão nº 03-76.150, de 28 de julho de 2017, págs. 4.207/4.245, que a considerou improcedente:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2011. 2012 DECADÊNCIA. EXAME DA VALIDADE DE ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS CELEBRADOS EM PERÍODOS JÁ ATINGIDOS PELA DECADÊNCIA. REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS. O que se homologam são o resultado e os pagamentos realizados, e não os atos ou negócios jurídicos, principalmente aqueles que venham repercutir em exercícios futuros, não alcançados ainda pela decadência. Portanto, pode o Fisco examinar a validade de atos ou negócios jurídicos celebrados em períodos já atingidos pela decadência, com vistas a identificar eventuais reflexos em períodos ainda não decaídos.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2011. 2012 DESPESA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ÁGIO GERADO NO EXTERIOR. INDEDUTIBILIDADE.

Ágio gerado no exterior não pode ser trazido para o Brasil por meio de artimanhas contábeis, sem relação com o que de fato aconteceu.

DESPESA DE DEPRECIAÇÃO DE ÁGIO. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE ATIVOS. INDEDUTIBILIDADE. O registro do ágio pelo fundamento na mais valia dos ativos prevista no §3º do art. 385 do RIR/99, o qual justifica respectiva despesa de depreciação deve ser instruído com a metodologia de avaliação dos ativos e com os valores detalhados do imobilizado da sociedade incorporada.

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTRAGRUPPO. INDEDUTIBILIDADE. Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura apurado em decorrência de aquisição de empresa do mesmo grupo societário.

GLOSA DE DESPESAS. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. No caso, não se insurgiu o sujeito passivo quanto à acusação fiscal de que reduziu indevidamente o lucro líquido, mediante a apropriação de despesas não comprovadas, razão pela qual, nesse tema, o litígio sequer foi instaurado.

ESTIMATIVAS RECOLHIDAS A MENOR. MULTA ISOLADA. Em função das infrações apuradas, a autoridade fiscal, considerando a opção do contribuinte pela apuração do lucro real anual, deve proceder à recomposição dos balancetes mensais de suspensão redução elaborados pela empresa fiscalizada, para fins de apuração dos valores que seriam devidos a Título de diferenças de estimativas mensais de IRPJ, que resultarão nas bases de cálculo das multas isoladas, devidas com fundamento no art. 44, inciso II, letra "b" da Lei nº 9.430, de 1996.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA A lei autoriza a imposição de multa isolada sobre a falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais após encerrado o ano-calendário, não se confundindo esta penalidade com a multa de ofício sobre o imposto devido apurado no encerramento do período. A multa exigida isoladamente sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais é de natureza diversa da multa proporcional incidente sobre a insuficiência de recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, no regime do lucro real anual.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. A multa de ofício, como obrigação tributária principal, é débito para com a União decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, portanto, configura-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

MULTA DE OFÍCIO DE 75%. INCONSTITUCIONALIDADE. Não cabe aos órgãos de julgamento administrativo afastar a lei por inconstitucionalidades, a teor do disposto no art. 26-A. do Decreto nº 70.235. de 1972.

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. LEGALIDADE. Legal a aplicação da taxa do Selic para fixação dos juros moratórios para recolhimento do crédito tributário em atraso.

LANÇAMENTO DECORRENTE. Por se tratar de lançamento reflexo realizado com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejudgado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

4. Cientificada em 29/08/2017, pág. 4.263, interpôs recurso voluntário tempestivo em 27/09/2017, págs. 4.266/4.347; e às págs. 4.573/4654, em 28/09/2017, a sucessora da autuada, por incorporação, LafargeHolcim Brasil S/A; ambos tempestivos e de teor idêntico, que se resume a seguir.

5. Em preliminar, argui a nulidade dos autos de infração, pois não indica capitulação legal precisa e limita-se a listar um apanhado de normas tributárias, configurando, portanto, cerceamento ao direito de defesa e afronta o art. 10 do Decreto 70.235, de 1972 e o art. 50, §1º da Lei 9.784, de 1999, como já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF no Acórdão CSRF nº 9202-002.749, de 09/09/2013.

6. Ainda em preliminar a preclusão do direito de o Fisco questionar a legitimidade e a legalidade de despesas relativas aos ágios gerados nos anos-calendário de 2002 (Ágio Mauá) e 2010 (Ágio LACIM) e ambos passíveis de dedução fiscal desde 2010 (ano em que a CNCP e Mauá foram incorporadas pela LACIM).

7. Aduz que :

35. Finalmente, a r. decisão recorrida também alegou que a Recorrente não teria impugnado a parcela do auto de infração correspondente ao Ágio Mauá deduzido por meio de registros nas partes A e B do LALUR da Recorrente. Conforme será também demonstrado abaixo, o auto de infração foi integralmente impugnado pela Recorrente, não havendo que se falar em parte não contestada.

8. Sobres os Ágios esclarece:

256. Em relação ao Ágio LACIM, foi demonstrado de forma clara pela Recorrente que a verdadeira adquirente do investimento foi a CNCP, pois foi esta empresa que arcou com o ônus da aquisição do investimento, tendo em vista (a) a CNCP efetivamente pagou o preço de aquisição do investimento na Cimpor mediante emissão de novas ações às Vendedoras Estrangeiras;

(b) o pagamento mediante emissão de novas ações - aumento de capital - é amplamente reconhecido como forma juridicamente legítima de liquidação de obrigações pela sociedade, conforme legislação em vigor e posicionamento da RFB e E. CARF;

(c) a aquisição das ações de emissão da LACIM pela CNCP tinha sólidos propósitos negociais e organizacionais, tendo em vista que a CNCP era a entidade que concentrava os investimentos do Grupo Lafarge no Brasil e que essa concentração de investimentos na CNCP tinha como objetivo maior a expansão de suas operações brasileiras e a preparação da sociedade para futura abertura de capital - IPO.

257. A D. Fiscalização alegou, ainda, que o Ágio LACIM não estava devidamente fundamentado. Ora, a esse respeito, a Recorrente acostou à impugnação e ao presente Recurso Voluntário não apenas um laudo de avaliação da justificativa econômica do Ágio LACIM, mas sim três laudos que suportam a mais-valia dos ativos tangíveis da LACIM. Estes laudos de avaliação foram preparados tanto internamente pelo departamento DEC da Lafarge, como por empresas terceiras especializadas, notadamente a Mazars e Apsis. Todos os laudos apresentam resultados coincidentes, corroborando reciprocamente as conclusões sobre a avaliação dos ativos da LACIM.

258. Nesse sentido, o laudo da Mazars sobre o Ágio LACIM é válido e oponível ao Fisco, pois:

(a) não havia, na legislação fiscal em vigor à época dos fatos, qualquer exigência sobre a formalidade e prazo de elaboração desse estudo - o que só posteriormente foi introduzido no ordenamento jurídico pela Lei 12.973/14;

(b) nem a D. Fiscalização nem a r. decisão recorrida contestaram qualquer aspecto técnico do laudo da Mazars tendo apenas sugerido que referido laudo se baseou em dados fornecidos por especialistas do Grupo Lafarge, o que de maneira alguma invalida seu resultado. Aliás, o E. CARF já consolidou seu entendimento no sentido de que não é dado às DD. Autoridades Fiscais questionar os fundamentos de laudos técnicos produzidos por empresas;

259. Ademais, o Laudo preparado pela Apsis sobre o Ágio LACIM também é lido e oponível ao Fisco, pois:

(a) foi preparado pela Apsis, empresa especializada, de forma contemporânea à aquisição da LACIM e contendo a minuciosa listagem dos ativos da sociedade adquirida e indicando, de forma individualizada, cada ativo tangível, seu valor de mercado e sua vida útil;

(b) não havia, na legislação fiscal em vigor à época dos fatos, qualquer exigência sobre a formalidade e prazo de elaboração
(c) a aquisição da participação na LACIM ocorreu em julho de 2010 e o laudo da Apsis foi finalizado em dezembro do mesmo

ano. Assim, o prazo de 5 meses para elaboração do laudo é perfeitamente razoável se considerado o nível de detalhado e minúcia do documento;

(d) diferentemente do que aduz a r. decisão recorrida, o valor justo atribuído pelo laudo da Mazars aos ativos tangíveis da LACIM é exatamente o mesmo valor atestado pelo laudo da Apsis, não havendo qualquer inconsistência entre esses dois laudos.

260. Com relação ao Ágio Mauá, foi demonstrado de forma clara pela Recorrente que:

(a) foi gerado em transações que se inserem num contexto legítimo negocial e comercial, que ocorreram oito anos antes do surgimento de quaisquer possíveis efeitos fiscais no Brasil. Portanto, a aquisição do investimento residual na Mauá, pela CNCP, não foi estruturada de forma abusiva ou com o principal objetivo de gerar economias fiscais para o grupo, não podendo ser simplesmente ignorada sem qualquer fundamento jurídico plausível;

(b) decorre de um custo efetivamente incorrido mediante desembolso de caixa e transferência de numerário;

(c) se justifica por laudos de avaliação preparados por empresa independente e especializada, cujas métricas e metodologias não foram contestadas pela D. Fiscalização nem pela r. decisão recorrida;

(d) à época dos fatos ora discutidos (2002 a 2012), não havia qualquer vedação na legislação fiscal, explícita ou implícita, quanto à possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio gerado na aquisição de investimentos realizada entre partes relacionadas.

(e) a r. decisão recorrida fundamentou seu posicionamento em normativos contábeis e regulamentares (CPC, CFC e CVM) que são totalmente inaplicáveis ao presente caso, sendo que o Regime Contábil Antigo não vedava o reconhecimento desse tipo de ágio;

261. A Recorrente impugnou integralmente o débito fiscal correspondente à suposta indedutibilidade de despesas vinculadas ao Ágio Mauá, não sendo verdadeira a suposição da r. decisão recorrida de que a Recorrente não teria se oposto à parte do auto de infração correspondente às deduções reconhecidas por meio da parte B do LALUR. A esse respeito, a Recorrente comprovou que:

(a) a parcela supostamente impugnada só se diferencia do restante do Ágio Mauá pela forma (procedimento) de registro nas obrigações acessórias da Recorrente;

(b) D. Fiscalização não realizou qualquer diferenciação desta parcela do Ágio Mauá com relação aos argumentos ou

justificativas sustentar a glosa da parcela das despesas excluídas por meio da parte B do LALUR. Portanto, independentemente da forma procedimental adotada, a Recorrente impugnou integralmente a glosa do Ágio Mauá;

(c) os fatos envolvidos nesta parcela supostamente não impugnada do ágio são exatamente os mesmos e também a fundamentação jurídica que autoriza sua dedutibilidade é precisamente a mesma: artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/9, como consolidados nos artigos 385 e 386 RIR/99;

(d) portanto, se não é possível "fatiar" a acusação fiscal consubstanciada no auto de infração, como pretendeu a r. decisão recorrida.

262. Tendo em vista que todos os procedimentos adotados pela Recorrente estão devidamente fundamentados na legislação societária e fiscal aplicáveis, e que todas as infrações apontadas pela D. Fiscalização e pela r. decisão recorrida são claramente improcedentes, os ajustes impostos de ofício em relação aos PF/BN originalmente informados pela Recorrente em sua DIPJ não prosperam, devendo tais valores ser prontamente restabelecidos por este E. CARF, e;

9. Citando Voto Vencido do relator da decisão recorrida, cujo teor foi no sentido de que não ocorreu simulação, ato dissimulado, e que "Assim, ou se demonstra que a operação está maculada por alguma patologia jurídica ou ela é lícita e a ela devemos dar os efeitos que lhe são próprios segundo a legislação tributária.", argumenta que:

Destarte, como não houve a demonstração de dolo na conduta da impugnante ou de sua incorporada, deve-se afastar a glosa promovida pela autoridade fiscal a título de despesas com ágio não amortizáveis em face de infração ao art. 7º, III, da Lei nº 9.532, de 1997.

(...)

33. Em momento algum a r. decisão recorrida acusa a Recorrente ou qualquer das partes envolvidas de agir com dolo, abuso ou de forma simulada, o que demonstra a validade jurídica das operações levadas a cabo. Não obstante, a r. decisão recorrida manteve a glosa das despesas relacionadas à amortização do Ágio Mauá com base na suposta artificialidade do preço praticado entre as partes e em regras contábeis e da Comissão de Valores Mobiliários ("CVM"):(...)

10. No título III. OS FATOS, págs. 4.281/4.335, descreve as transações que geraram os ágios LACIM e Mauá, citando documentos anexados.

11. Questiona também:

263. A multa isolada de 50% não poderia ser exigida da Recorrente de forma concomitante com a multa de ofício, tendo em vista não apenas os diversos precedentes da E. CSRF e do E. CARF que vedam esse tipo de lançamento, mas especialmente a

posição já sumulada pela E. CSRF (Súmula nº 105, de 8.12.2014).

264. A multa no valor de 75% é excessiva e extrapola os limites razoabilidade e da proporcionalidade, devendo ser reduzida;

265. A taxa SELIC não pode ser aplicada aos créditos tributários, uma vez que não foi criada por lei para fins tributários. Ainda se aplicável a taxa SELIC, esta somente poderá incidir sobre o crédito tributário principal, não podendo recair sobre o valor da multa de ofício, que é penalidade e não tem natureza tributária.

(...).

267. E, subsidiariamente, na eventualidade de esse caso acabar sendo decidido por voto de qualidade, levando assim a uma situação de nítida dúvida objetiva, restaria ainda mais nítida a aplicação do disposto no artigo 112 do CTN, pelo qual, ao menos, não se poderia exigir da Recorrente quaisquer valores a título de multa ou de juros, quaisquer que sejam,

268. Por oportuno, a Recorrente também protesta pela apresentação de Memoriais quando da inclusão deste caso em pauta de julgamentos e pela realização da sustentação oral por ocasião do seu julgamento por esse E. CARF.

12. Haja vista entender ser o lançamento fiscal indevido, requer que, uma vez cancelado sejam revertidas as compensações que foram feitas de ofício de Prejuízos e Saldos Negativos do Período e Acumulados de Períodos Anteriores e restabelecidos os saldos anteriores à autuação.

13. É o relatório.

Voto

Conselheira Eva Maria Los, Relatora

14. O Acórdão DRJ/BSB consignou que a interessada não teria impugnado a infração descrita no TVF:

b) Que as exclusões lançadas na parte A do LALUR nos anos-calendário de 2011 e 2012 no valor de R\$ 6.401.251,56 referentes à conta Amortização do Ágio sobre Investimento - Maua - conta 1898/1899 - controlada na parte B do LALUR, foram indevidamente deduzidos da apuração do Lucro Real nos anos-calendário de 2011 e 2012.

15. No entanto, relata que:

VI. 4. Do direito à dedução da despesa com a amortização de parcela de ágio de aquisição de participação acionária, em 2002, fundamentado pela expectativa de rentabilidade futura

Nesse ponto, a impugnante contesta as alegações feitas pela D. Fiscalização de que as despesas de amortização do Ágio Mauá deduzidas pela Requerente deveriam ser glosadas por decorrerem de operações realizadas entre partes relacionadas.

16. E como esta glosa está correlacionada à amortização do ágio Mauá, cabe dar razão à Recorrente e reconhecer que toda a autuação foi contestada.

1 Nulidade.

17. Argui nulidade dos autos de infração, pois não indica capitulação legal precisa e limita-se a listar um apanhado de normas tributárias, configurando, portanto, cerceamento ao direito de defesa; mas as acusações relatadas não se inserem nas previsões da legislação de se considerar nulo tal ato.

18. Estatuem os arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.” (Grifou-se)

19. Como se vê, de acordo com o art. 59, I, supra, só se pode cogitar de declaração de nulidade de auto de infração - que se insere na categoria de ato ou termo -, quando esse auto for lavrado por pessoa incompetente (art. 59, I). A nulidade por preterição do direito de defesa, como se infere do art. 59, II, transcrito, somente pode ser declarada quando o cerceamento está relacionado aos despachos e às decisões, ou seja, somente pode ocorrer em uma fase posterior à lavratura do auto de infração.

2 Decadência.

20. Ainda em preliminar a preclusão do direito de o Fisco questionar a legitimidade e a legalidade de despesas relativas aos ágios gerados nos anos-calendário de 2002 (Ágio Mauá) e 2010 (Ágio LACIM) e ambos passíveis de dedução fiscal desde 2010 (ano em que a CNCP e Mauá foram incorporadas pela LACIM).

21. Trata-se de questão que já foi objeto de numerosos acórdãos, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, de que se citam acórdãos recentes:

Tipo do Recurso RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
Data da Sessão 06/03/2018 **Nº Acórdão** 9101-003.446
Ementa(s) Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2007, 2008, 2009 ATOS SOCIETÁRIOS

PRATICADOS EM ANO JÁ DECAÍDO. REFLEXOS TRIBUTÁRIOS. FATO GERADOR OCORRIDO EM PERÍODO NÃO DECAÍDO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. Ainda que os atos societários que deram origem ao ágio tenham se dado em período já alcançado pelo prazo decadencial de cinco anos, não há que se falar em decadência se os fatos geradores dos tributos que tiveram suas bases de cálculo minoradas pelo aproveitamento indevido deste ágio ainda não se encontram decaídos. A contagem do prazo decadencial somente se inicia após a ocorrência do fato gerador de tributo, quer seja aplicável ao caso concreto a regra estabelecida no art. 173, inciso I, do CTN, quer seja a fixada pelo art. 150, §4º, do mesmo Código. Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Tipo do Recurso RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR **Data da Sessão**
18/01/2018 Nº **Acórdão** 9101-003.364

Ementa(s) Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009 DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. O reconhecimento do ágio não representa manifestação de fato impositivo tributário. Diante disso, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário decorrente da redução indevida do resultado do exercício só se inicia após a amortização anual, e não com o registro original do ágio.

3 Mérito

22. O TVF relata que:

O contribuinte respondeu que "A amortização fiscal do ágio realizada pela LACIM (antiga denominação da atual Lafarge Brasil S.A.) em razão da incorporação da CNCP tem como fundamento legal o artigo 20 do Decreto Lei 1.598/77, tal com reproduzido pelo artigo 385 do RIR/99, bem como os artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97, tal como reproduzidos pelo artigo 386 do RIR/99".

3.1 ÁGIO LACIM

23. Segundo o TVF, a Autuada, CNPJ 10.917.819/0001-71, foi constituída em 29/05/2009 como Serpa SPE Energia e Participações S/A, pela Votorantim Cimentos S/A e a Votorantim Cimentos N/NE S/A, que lhe atribuíram ativos líquidos; e a razão social foi alterada para Cia de Cimento Portland Lacim - LACIM.

24. O grupo Votorantim, em 07/2010, vendeu a LACIM para a Companhia Nacional de Cimentos Portland - CNCP, então holding do grupo Lafarge, no Brasil.

25. Em 11/2010, a CNPC (controladora) foi incorporada pela LACIM (controlada), com isso, a LACIM passou a ser holding e uma das empresas operacionais do grupo Lafarge, no Brasil.

26. Em 30 e 31/12/2010, outra empresa do grupo, a então subsidiária Lafarge Brasil S/A, CNPJ 61.403.127/0001-46 foi incorporada pela LACIM; e em 30/04/2011, foram incorporadas as subsidiárias Cimento Davi S/A e Fazenda Sete Lagos.

27. Em 17/10/2011, a LACIM alterou a razão social para Lafarge Brasil S/A (nome da subsidiária incorporada).

28. A antiga LACIM, agora Lafarge Brasil S/A é a Autuada.

3.1.1 Operação em 2010. Ágio LACIM

29. A aquisição da LACIM.

30. Em 01/02/2010, o grupo Lafarge (por meio da então CNCP) adquiriu, do grupo Votorantim, unidades de produção e centros de distribuição, no Brasil, em troca de ações correspondentes a 17,28% do capital social e direitos de voto da Cimentos de Portugal SGPS - CIMPOR (em Portugal); estas ações da CIMPOR eram de propriedade da Ladelis SGPS Lda e Financière Lafarge SAS, controladas do grupo Lafarge, sediadas no exterior; essas aquisições se deram:

a. Em 01/02/2010, Contrato de Compra e Venda, pago a 6,10 Euro/ação, entre a compradora CNCP (holding do grupo Lafarge no Brasil) e:

i. a vendedora Ladelis (do grupo Lafarge, domiciliada em Portugal), de 81.407.705 ações ordinárias da CIMPOR;

ii. a vendedora Financière Lafarge (do grupo Lafarge, domiciliada na França), de 34.682.000 ações ordinárias da CIMPOR;

b. Em 03/02/2010, Contrato de Permuta de Ações, entre:

i. entre Votorantim Cimentos S.A. - VC - CNPJ: 01.637.895/0001-32, Votorantim Participações S.A. - VPar - CNPJ: 61.082.582/0001-97 e a Companhia Nacional de Cimentos Portland - CNCP ou Lafarge Brasil - CNPJ: 33.272.576/0001, e Lafarge, (na França);

ii. A CNCP (ou Lafarge Brasil) possuidora das $(81.407.705 + 34.682.000) = 116.089.705$ ações ordinárias da CIMPOR,

1. na primeira permuta - transfere as 116.089.705 ações ordinárias da CIMPOR para Votorantim Cimentos S.A. - VC - CNPJ: 01.637.895/0001-32;

a. Contrapartida, Transferência de Participação: CNCP (ou Lafarge Brasil) transmite e cede à Votorantim Cimentos S.A. - VC - CNPJ: 01.637.895/0001-32 todos os direitos e participação nas ações.

2. na segunda permuta:

a. Votorantim Cimentos S.A. - VC - CNPJ: 01.637.895/0001-32, transmite e cede à CNCP (ou

Lafarge Brasil) todos os direitos e participação na totalidade das ações da SPE (recebidos da VC)

- i. SPE - foi a S/A constituída no Brasil pela Votorantim Cimentos S.A. - VC - CNPJ: 01.637.895/0001-32, em 17/06/2009, inicialmente denominada Serpa, depois LACIM, CNPJ 10.917.819/0001-71, e depois Lafarge Brasil S/A que é a Autuada.

31. Sintetiza o TVF:

Em suma, a CNCP adquiriu em 01 de fevereiro de 2010, ações ordinárias de emissão da CIMPOR - Cimentos de Portugal SGPS, S.A., de propriedade de empresas relacionadas no exterior do grupo francês Lafarge (Ladelis e Financière Lafarge). Em 03 de fevereiro de 2010, portanto dois dias após a sua aquisição, transferiu as citadas participações para a Votorantim Cimentos S.A., conforme previsto no Contrato de Permuta de Ações, cuja permuta foi finalizada somente em 19 de julho de 2010, com a transferência das ações da Cia. de Cimento Portland Lacim ("LACIM") composta por ativos e passivos vertidos pelo Grupo Votorantim previamente negociados.

32. A Autuada, incorporou a sua controladora CNCP, que a havia adquirido com ágio, do grupo Votorantim, mediante permuta de ações da CIMPOR originalmente detidas pela Ladelis e Financière (empresas no exterior, pertencentes ao mesmo grupo Lafarge); estas ações, a CNCP comprou da Ladelis e Financière.

33. Em outras palavras, a CNCP, holding do grupo Lafarge no Brasil, comprou das empresas Ladelis e Financière do mesmo grupo Lafarge, situadas no exterior (e que pagou com emissão de ações, concedendo participação no seu capital dessas empresas no exterior, pertencentes ao mesmo grupo), ações da empresa no exterior CIMPOR, em 01/02/2010; permutou essas ações com o grupo Votorantim, pela totalidade das ações da Autuada, com ágio, no espaço de tempo de 03/02 a 19/06/2010; em 11/2010, a Autuada incorporou a CNCP e passou a amortizar ágio.

34. Ou ainda, a CNCP adquiriu todas as ações da Autuada, com ágio, mediante permuta com terceiros (Grupo Votorantim) de ações da CIMPOR que comprou de empresas do grupo Lafarge no exterior (e que pagou com emissão de ações, concedendo participação no seu capital dessas empresas no exterior); com a incorporação reversa da sua única acionista, a Autuada passou a amortizar ágio.

35. Também pode ser explicada a operação da seguinte forma:

- a. O grupo Lafarge tinha, no exterior, entre outras, duas empresas, a Ladelis e a Financière, que detinham ações na CIMPOR, empresa no exterior; o grupo Votorantim, constituiu no Brasil a LACIM, cujos ativos operacionais, pontos de distribuição, etc eram de interesse do grupo Lafarge, cuja holding no Brasil era a CNCP. E a Votorantim tinha interesse nas ações da CIMPOR.

- b. A CNCP emitiu ações aumentando o seu capital social e a Ladelis e a Financière ingressaram como sócias, pagando com as ações da CIMPOR;
- c. A CNCP, no Brasil adquiriu a LACIM com ágio; o pagamento para a Votorantim foi com as ações da CIMPOR.

36. TVF, pág. 3.426:

De acordo com o balanço intermediário datado de 30 de novembro de 2010, aprovado pela AGE de 23/12/2010, a LACIM passou a deter R\$ 421 milhões em investimentos, -Lafarge Brasil, Cimento Davi, Fazenda Sete Lagos e duas pequenas participações no México e um ágio de R\$ 1.606.905.741,03 bilhão, desmembrado em R\$ 1.071.205.365,77 referente à rentabilidade futura da LACIM e R\$ 414.939.122,67 relativos ao ativo imobilizado da LACIM e demais ágios de menor valor.

(...)

A AGE realizada em 15 de julho de 2010 e 19 de julho de 2010 aprovou aumento de capital (da CNCP) através da conversão da dívida que a sociedade tinha perante Ladelis e Financière, no valor total de R\$ 1.701.464.858,00, mediante a emissão de novas ações. (Grifou-se.)

37. Este ágio está dividido em:

3.1.2 Rentabilidade futura - a acusação fiscal é que o ágio decorreu de operações envolvendo partes relacionadas do Grupo Lafarge, e a CIMPOR e o Grupo Votorantim, itens 1 e 2. TFV, págs. 3.428 e 3.432

38. Trata-se da infração EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL INFRAÇÃO: EXCLUSÃO DE ÁGIO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL Ágio de rentabilidade futura de aquisição de participações acionárias, cuja amortização foi indevidamente excluída na determinação do Lucro Real, via lançamento na rubrica RTT, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal. Fato Gerador 31/12/2011, Valor Apurado R\$160.680.804,87 do total de R\$162.198.626,79; Fato Gerador 31/12/2012, Valor Apurado R\$158.177.193,87 do total de R\$159.695.015,79.

39. Consta do TVF que a a Autuada foi intimada. sobre os recursos no montante de R\$1.701.464.858,00, pagos pelas ações da CIMPOR, TVF, pág. 3.429:

Solicitamos, ainda, explicar o propósito negocial das operações envolvendo os recebimentos e pagamentos de partes relacionadas lançados nas citadas fichas 52 e 53 da DIPJ 2010 nos valores de R\$ 1.193.149.291,12 e R\$ 508.315.566,88, pois, os recursos foram registrados inicialmente em financiamentos a curto prazo, em seguida utilizados para aumento de capital e no mesmo ano retornaram aos países de origem.

40. Intimada a empresa informou

Em sua resposta datada de 16/06/2015, o contribuinte afirmou "As informações prestadas na ficha 52 - Rendimentos Recebidos

do Exterior - e na ficha 53 - Pagamentos ao Exterior, tal com informados na DIPJ 2010 apresentada pela Companhia Nacional de Cimentos Portland ("CNCP"), correspondem à operação de conversão de dívida em investimento envolvendo as empresas Ladelis SGPS Ltda., sociedade constituída em Portugal ("Ladelis"), Financière Lafarge SAS, sociedade constituída na França ("Financière Lafarge"), na qualidade de credoras, e a CNCP na qualidade de devedora "Conforme anteriormente informado, a CNCP efetuou a aquisição das ações da Cimpor, então detidas pela Ladelis e Financière Lafarge, no exercício de 2010. Como a operação de compra e venda foi realizada com pagamento a prazo, a CNCP detinha uma dívida equivalente a R\$1.193.149.291,12 junto à Ladelis e de R\$ 508.315.566,88 junto à Financière Lafarge. Referidas dívidas foram liquidadas em 19/07/2010 mediante a sua conversão em capital da CNCP (com a correspondente emissão de ações da CNCP em favor da Ladelis e da Financière Lafarge), sendo suportadas por operações simultâneas de câmbio contratadas em 19.07.2010".

41. TVF, págs. 3.430:

Nossos comentários - Cabe reforçar que a operação de aquisição de 17,28% das ações da CIMPOR de propriedade das empresas Ladelis e Financière Lafarge pela CNCP, cujas empresas vendedoras e compradora tinham em comum o mesmo controle acionário (negócio intragrupo) em nome do Grupo Lafarge com sede na França.

Desenhou-se uma operação de transferência de ações para sua controlada no Brasil (CNCP) firmando um contrato de compra e venda de ações que previa o seu pagamento em numerário no prazo de 180 dias, sem opção de conversão da dívida assumida em participação acionária. Era de pleno conhecimento dos seus administradores e da sua matriz no exterior, quanto à impossibilidade de honrar tal compromisso utilizando o caixa gerado nas atividades desenvolvidas no Brasil, sem o apoio financeiro do controlador estrangeiro. Assim, é certo que entre partes independentes tais cláusulas não prosperariam, principalmente, por envolver ações de emissão de uma companhia de capital aberto, no caso em tela, a sociedade CIMPOR.

42. Consta do TVF que a aquisição das ações da CIMPOR com ágio, pág. 3.430:

Nos livros contábeis da CNCP, (fls.384/456), as ações da CIMPOR foram inicialmente classificadas em títulos e valores mobiliários, em seguida reclassificadas para a conta devedores diversos e finalmente em contas do ativo não circulante, segregando o ágio de acordo com fundamentação econômica definida pelo contribuinte, tendo como contrapartida a conta de passivo - empréstimos e financiamentos.

43. Tem-se, conforme o Contrato de Compra e Venda descrito, que a CNCP adquiriu da Ladelis e Financière 116.089.705 ações da CIMPOR, por 6,10Euros/ação, o que perfaz 708.147.200,50 Euros.

44. Essa dívida totalizou R\$1.701.464.858,00 (2,14 R\$/Euro).

45. Observação: Verificou-se que os valores do Euro, nas datas 07/2010 e 10/2010, não são compatíveis, porém tal questionamento não consta da autuação, portanto, apenas se aponta tal fato, sem adentrar no mérito.

Fonte: <https://www4.bcb.gov.br/pec/taxas/port/ptaxnpesq.asp>

Cotações de Fechamento do EURO, Código da Moeda: 978, Símbolo da Moeda: EUR, Tipo da Moeda: B, período de 19/07/2010 a 20/07/2010.

Clique para obter a tabela completa (CSV - 2 KB)

Data	Tipo	Taxa ^{1/}				Paridade ^{2/}			
			Compra		Venda		Compra	Venda	
19/07/2010	B		2,3105		2,3117		1,2947	1,2948	
20/07/2010	B		2,2927		2,2939		1,2886	1,2887	
1 - Moeda contra Real									
2 - Moeda contra US\$									

Cotações de Fechamento do EURO, Código da Moeda: 978, Símbolo da Moeda: EUR, Tipo da Moeda: B, período de 28/10/2010 a 02/11/2010.

Clique para obter a tabela completa (CSV - 2 KB)

Data	Tipo	Taxa ^{1/}		Paridade ^{2/}	
		Compra	Venda	Compra	Venda
28/10/2010	B	2,3826	2,3839	1,3930	1,3931
29/10/2010	B	2,3654	2,3666	1,3909	1,3910
01/11/2010	B	2,3658	2,3671	1,3887	1,3888
1/ - Moeda contra Real					
2/ - Moeda contra US\$					

46. E em 07/2010, a dívida foi convertida em capital da CNCP.

47. Também concluiu o Autuante que "a parte adquirente (CNCP) não suportou qualquer ônus decorrente da operação analisada.", entendendo que:

Na verdade, os reais vendedores da participação da CIMPOR ao Grupo Votorantim foram às empresas Ladelis e Financière Lafarge, do mesmo grupo econômico liderado pela Lafarge situada na França. Ou seja, os ativos foram efetivamente permutados pelas empresas Ladelis e Financière Lafarge e o Grupo Votorantim, desse modo o suposto ágio gerado na operação de permuta de ações seria reconhecido no exterior.

48. E concluiu, pág. 3.431:

Dessa forma, classificamos o ágio apurado na operação analisada e desmembrado no item seguinte do presente Termo, como ágio do exterior (internalização do ágio), ou seja, é o ágio cujo real adquirente, entendido como a parte que suportou o ônus, encontra-se situado no exterior. Assim, não cabe o aproveitamento do suposto ágio que inclui o valor alocado fundamentado por rentabilidade futura, inicialmente registrado na CNCP e transferido para antiga LACIM, cuja amortização

reduziu as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL da atual Lafarge Brasil nos anos de 2011 e 2012, nos valores de R\$ 160.680.804,87 e R\$ 158.177.193,87, respectivamente, após a operação societária denominada "incorporação às avessas", em desacordo com os termos do artigo 20 do Decreto Lei 1.598/77 e do artigo 7º da Lei 9.532/97

49. Sobre o ágio na permuta de ações da Autuada com as da CIMPOR, consta do TVF, pág. 3.432:

Solicitamos, também, uma via do Laudo de Avaliação que comprovasse e demonstrasse os valores e os fundamentos econômicos do ágio (Decreto - Lei nº 1.598/77, art. 20, par. 3º), registrado contabilmente na incorporada Companhia Nacional de Cimento Portland (CNCP), lançado na ficha 36 A - Ativo - Balanço Patrimonial (DIPJ 2010 ND 001432093) na linha 54 - Outras. Conciliar com os valores reportados na sua Carta nº 066/2014, cujo demonstrativo encontra-se em anexo ao Termo de Intimação, demonstrando o valor da operação no valor de R\$ 1.681.408.460,00, cujo ágio apurado foi desmembrado em R\$ 1.071.205.366,10 fundamentado pela expectativa de rentabilidade futura e R\$ 414.939.122,67 fundamentado pela diferença entre o valor de mercado e o valor contábil dos bens. Tais valores estariam divergentes da citada DIPJ. (Grifou-se.)

O contribuinte forneceu uma planilha em Excel denominada "Balanço patrimonial da LACIM utilizado na apuração do lançamento efetuado em 2010", apresentando um saldo denominado ativo líquido adquirido em 19/07/2010 no valor de R\$ 210.454.594,85.

O contribuinte forneceu um laudo, (fls.894/904), denominado "Alocação do Preço de Compra Preliminar Aquisição da Lacim preparado pela consultoria Mazars datado de 19 de julho de 2010 informando "Este resumo executivo apresenta a nossa conclusão sobre a estimativa do valor justo de determinados ativos tangíveis e bens intangíveis em relação à Alocação do preço de Compra da Lacim, de acordo com as Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (International Financial Reporting Standards - "IFRS"), em 19/07/2010".

Custo da Combinação de negócios em 19/07/2010

(...)

Reconciliação do ágio (goodwill)

Alocação do preço de aquisição (em Reais) - 19/07/2010

Preço de compra	1.681.408.343
Valor líquido do ativo	210.454.595
Preço de compra excedente	1.470.953.748

50. A definição de ágio é a diferença entre o valor pago e o custo do bem adquirido.

51. Na operação de permuta com o grupo Votorantim, o ágio foi calculado pela diferença entre o valor contábil do PL da LACIM e o valor da Lacim no Laudo de Avaliação (composto de estimativa de resultados futuros e valorização do imobilizado).

52. O pressuposto é que a CNCP pagou o valor constante do Laudo.

53. Este pagamento se deu com as ações da CIMPOR, que consta serem ações negociadas na bolsa em Lisboa - que na operação de compra e venda foram avaliadas em 708.147.200,50 Euros, ou R\$1.701.464.858,00.

54. Relata o TVF que o valor da operação foi R\$1.681.408.460,00 e o ágio R\$1.470.953.748,00, composto de R\$414.939.123 de incremento dos ativos e R\$1.071.205.365 relativo a expectativa de rentabilidade futura.

55. Conclusão: o valor do ágio está coerente com os dados apresentados.

3.1.3 Imobilizado da LACIM a preço de mercado, em 31/10/2010 - a acusação fiscal é que não há comprovação deste ágio, TVF, item 3, pág. 3.434:

56. Trata-se da infração: DEPRECIÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO, INFRAÇÃO: DESPESA DE DEPRECIÇÃO SOBRE A PARCELA DO ÁGIO AMORTIZADO E ALOCADO AO ATIVO IMOBILIZADO, Depreciação apurada, proveniente da parcela do ágio de aquisição de participação acionária, registrado no ativo imobilizado, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo. Fato Gerador 31/12/2011, Valor Apurado R\$ 26.072.184,39) e Fato gerador 31/12/2012, Valor Apurado R\$18.403.309,81.

57. Descreveu o TVF, pág. 3.425:

O laudo de avaliação preparado por empresa especializada apresenta um escopo de trabalho bastante restrito, limitando a descrição dos ativos e passivos e ajustes reportados fornecidos pelo Grupo Votorantim. O escopo não abrangeu a avaliação do ativo fixo a valor de mercado, inventário do ativo fixo, e do estoque, validação ou confirmação de saldos.

58. E pág. 3.435:

Portanto, concluímos que os valores do ágio alocados ao grupo ativo imobilizado foram calculados exclusivamente pelo departamento DEC da Lafarge e não teve a participação de empresa especializada e autônoma que apurasse a diferença entre o valor de mercado e o valor contábil dos ativos tangíveis, previsto no art. 8º da lei 6.404/76. Em resumo, nada foi analisado. De fato, o citado laudo de avaliação produzido pela MAZARS apenas compilou o valor calculado por especialista interno da Lafarge, pois afirma "O especialista concluiu que o valor justo destes ativos era de 233,5 milhões de euros, implicando, portanto, um incremento de 179,7 milhões de euros", representando um montante de R\$ 414.939.124,18, ou seja, ninguém confirmou (analisou) efetivamente as premissas e metodologias adotadas. Portanto, a resposta do contribuinte descrita no parágrafo anterior não é verdadeira.

Na medida em que o único documento independente produzido foi o citado laudo, não existe uma lista individual dos ativos tangíveis reavaliados, demonstrando a apuração a valor de mercado dos ativos tangíveis e a sua comparação com os valores contábeis.

Dessa forma, o valor do ágio alocado na conta Ágio da LACIM/Imobilizado no valor de R\$ 414.939.124,18 não atendeu ao disposto no Decreto - Lei nº 1.598/77, art. 20, §2º, alínea a, pois o contribuinte não comprovou o valor de mercado do ativo tangível e consequentemente o fundamento econômico indicado.

Assim, como descrito no tópico V - da Análise da Documentação Fornecida, do presente Termo, a despesa de depreciação dos ativos tangíveis nos valores de RS 7.668.289,53 (competência de 2010 contabilizada em 2011), R\$ 18.403.894,86 (ano-calendário de 2011) e R\$ 18.403.309,81 (ano-calendário de 2012), que reduziram as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL nos referidos anos, estão sendo glosadas.

59. A Recorrente aponta que além do laudo Mazars, também foi apresentado laudo elaborado pela Apsis; o Laudo Apsis, (doc. 20 da impugnação, págs. 4.006/4.147), com data base 19/07/2010, se refere à *"Determinação do valor de mercado do ativo imobilizado, para fins de alocação da parcela do ágio apurado na aquisição da LACIM, representada pela mais valia do imobilizado"* e contém minuciosa listagem dos ativos da sociedade adquirida e indicando, de forma individualizada, a identificação do ativo, seu valor de mercado e sua vida útil.

60. Às págs. 1230/1242, constam Laudos de Avaliação, a valores contábeis, em 31/12/2009, dos ativos conferidos pela Votorantim Cimentos N/NE S.A e pela Votorantim Cimentos Brasil S/A, à LACIM.

61. Já o Laudo Mazars de págs. 2.455/2.515, se refere ao valor econômico da Lafarge Brasil S/A, no contexto da pretendida operação de incorporação desta pela LACIM; o Laudo de avaliação da LACIM de págs. 2.516/, data base 30/10/2010, foi no contexto da mesma operação de incorporação.

62. Cite-se por pertinente:

Tipo do Recurso RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

Data da Sessão 08/11/2017

Nº Acórdão 9101-003.222

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

ÁGIO ORIUNDO DE AQUISIÇÃO COM USO DE RECURSOS FINANCEIROS DE OUTREM. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE. A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da "confusão patrimonial" a pessoa jurídica investidora 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 “confusão patrimonial”, advinda do processo de incorporação, não envolve a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio, ainda que a operação que o originou tenha sido celebrada entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço.

63. Transcreve-se trecho do Voto Vencedor referente à ementa supra:

No caso analisado nos presentes autos, é incontroverso que houve desembolso de valores por ocasião da aquisição, pela MLGP, por intermédio da CREMEPAR, das ações da CREMER. Destas operações, resultou o registro de ágio no valor de R\$ 60.395.852,04. Ocorre que tal ágio foi registrado na contabilidade da empresa americana.

Fosse a MLGP uma pessoa jurídica sediada no Brasil, submetida à legislação tributária brasileira, ela poderia fazer jus à dedutibilidade das despesas de amortização do ágio de R\$ 60.395.852,04 se viesse a incorporar a CREMER e atendesse também às demais condições exigidas legalmente.

Como não havia essa possibilidade, promoveu-se a “internalização” do ágio em território brasileiro, por meio da integralização de aumento do capital social da CREMER pela CREMEPAR.

Assim, a CREMEPAR passou a possuir, em sua contabilidade, o ágio de R\$ 60.395.852,04 associado às ações da CREMER.

Conforme já foi narrado, a CREMEPAR foi incorporada pela CREMER. Julgando fazer jus ao direito de deduzir as despesas decorrentes da amortização do ágio com base nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997 (e nos arts. 385 e 386 do RIR/1999), a CREMER passou a reduzir seu lucro líquido.

Ocorre que nem a CREMEPAR nem o recorrido poderiam ter utilizado o ágio registrado originalmente na MLGP para fins de deduzir as despesas decorrentes de sua amortização.

Interpretando-se o conteúdo do art. 386 do RIR/1999 sob a perspectiva da hipótese de incidência tributária, verifica-se que não restaram observados, no caso concreto, os aspectos pessoal e material necessários à subsunção da situação fática à previsão normativa.

Como não foi a CREMEPAR que desembolsou o valor que deu origem ao ágio contábil, restou desatendido o aspecto pessoal da hipótese de incidência do art. 386 do RIR/1999. Como o próprio recorrido reconhece, o numerário que foi pago, indiretamente, pela aquisição das ações da CREMER, saiu dos cofres da MLGP.

A CREMEPAR foi incorporada pela CREMER. Esta, julgando que estaria configurada a "confusão patrimonial" entre o ágio e o investimento que lhe deu causa, passou a aproveitar as despesas da amortização do ágio para fins tributários. Ocorre que tal "confusão patrimonial", principal manifestação do aspecto material necessário à efetiva incidência da norma tributária prevista no art. 386 do RIR/1999, deve obrigatoriamente se dar entre a investida e a investidora originária, real. Por investidora originária, entende-se aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição da participação societária. Ou seja, no caso sob análise, só existe uma real investidora: a MLGP.

Importante ressaltar que, quando se estabelece a necessidade de que a empresa participante da "confusão patrimonial" tenha arcado com a aquisição do investimento com ágio, não se restringe tal operação a uma compra e venda com o desembolso de valores monetários. O dispêndio que se exige diz respeito a qualquer operação que gere ganhos para o alienante e gastos para o adquirente. Mais do que um pagamento em dinheiro, o que se espera como resultado desta operação é que haja variações patrimoniais para os envolvidos em valores proporcionais ao negócio celebrado. No caso dos presentes autos, não se verificou a prática de tal "sacrifício patrimonial" pela CREMEPAR ou pelo recorrido.

Sendo assim, a amortização operada pelo recorrido não teve amparo dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, ou dos arts. 385 e 386 do RIR/1999. Conforme se viu, a possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, só tem sentido em situações em que a investidora de fato, responsável por arcar com o dispêndio que faz nascer o ágio, incorpora a pessoa jurídica em que possua participação societária (investimento) ou seja por ela incorporada. No caso dos autos, a investidora originária não participou de "confusão patrimonial" alguma. Além disso, o ágio registrado na CREMEPAR foi realizada entre empresas que integram um mesmo grupo econômico.

64. Esta relatora entende que a situação nos presentes autos não se amolda ao Acórdão supra - o grupo Lafarge visava ampliar suas atividades no Brasil; assim a lógica foi de que a holding CNCP adquirisse a LACIM (empresa sediada no Brasil) - as empresas do grupo situadas no exterior, a Ladelis e a Financière, integralizaram o capital da CNCP com as ações da CIMPOR, portanto, não efetuaram o investimento na LACIM - a holding do grupo Lafarge no Brasil, adquiriu e passou a controlar os ativos da LACIM (mediante a permuta descrita), também situados no Brasil, o que era o objetivo das operações.

65. A outra alternativa seria as empresas do grupo situadas no exterior, a Ladelis e a Financière, detentoras das ações da CIMPOR, permutarem essas ações pelas da LACIM, com o grupo Votorantim, quando o ágio resultaria nelas; e em seguida, o aumento de capital da CNCP, a fim de que a LACIM terminasse sob controle da holding no Brasil, já que seus ativos aqui se encontram - nesse caso, o ágio seria registrado no exterior.

66. Portanto, havia dois caminhos a seguir para o objetivo desejado, a opção pelo primeiro deles resultou em vantagem tributária, porém, não se pode negar que foi baseada em objetivo negocial e não uma opção apenas fundamentada na possibilidade de amortização do ágio.

3.2 ÁGIO MAUÁ.

67. Tratam-se das infrações:

- a. EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL INFRAÇÃO: EXCLUSÃO DE ÁGIO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL Ágio de rentabilidade futura de aquisição de participações acionárias, cuja amortização foi indevidamente excluída na determinação do Lucro Real, via lançamento na rubrica RTT, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal. Fato Gerador 31/12/2011, Valor Apurado R\$1.517.822,48, do total de R\$162.198.626,79; Fato Gerador 31/12/2012, Valor Apurado R\$1.517.821,92, do total de R\$159.695.015,79.
- b. EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL INFRAÇÃO: EXCLUSÃO DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO SOBRE INVESTIMENTO CONTROLADO NA PARTE B DO LALUR Exclusões lançadas na parte A do LALUR referente a amortização do ágio deduzidos da apuração do Lucro Real, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal em anexo. Fato Gerador 31/12/2011 Valor Apurado R\$6.401.251,56; Fato Gerador 31/12/2011 Valor Apurado R\$6.401.251,56

68. Refere-se à venda de 7,28% de ações ordinárias da Cimento Mauá S/A, pela Lafarge S/A (controladora do grupo Lafarge, sediada na França), para a CNCP (holding do grupo Lafarge no Brasil, que detinha o restante das ações da Mauá), em 11/2002, que o Autuante classificou como operação não conduzida entre partes independentes.

69. A operação gerou um ágio na CNCP de R\$39.595.370,12, que esta passou a amortizar a partir de 01/2011, com a incorporação da Mauá.

70. Este ágio, a fiscalização classificou como ágio interno, indedutível e tanto a fiscalização como a DRJ não aceitaram o laudo Apsis, porque elaborado posteriormente à operação societária.

71. Este ágio, a fiscalização classificou como ágio interno, indedutível e tanto a fiscalização como a DRJ não aceitaram o laudo Apsis, porque elaborado posteriormente à operação societária; às págs. 4.148/4.183, doc. 21, consta o Laudo de Avaliação RJ-344/02, data base 31/10/2002, tendo como objeto 7,28% das ações de emissão da Cimento Mauá S/A:

OBJETIVO DO TRABALHO: Constatar que o preço de aquisição do objeto pago pela CNCP é suportado pelo seu valor de mercado.

72. A Autuada alega que a operação foi conduzida a valor de mercado das ações da Mauá, comprovado por laudo emitido pela Apsis Consultoria Empresarial; o valor foi pago, inclusive com incidência de CPMF, e

184. Ressalte-se que à época dos fatos ora discutidos (2002), não havia qualquer vedação na legislação fiscal, explícita ou implícita, quanto à possibilidade de aproveitamento fiscal do ágio gerado na aquisição de investimentos realizada entre partes relacionadas. A vedação ao aproveitamento do ágio na hipótese de aquisição de investimento entre partes relacionadas só veio a ser introduzida no ordenamento jurídico brasileiro a partir da publicação da Lei 12.973/14, a saber:

73. Também destaca que a decisão recorrida justifica a manutenção da glosa com base em conceitos e normas contábeis não aplicáveis: item 50 da Resolução CFC nº 1.157/2009; Orientação Técnica CPC nº 02/2008; Resolução CFC nº 1.110, de 2007; Resolução CFC nº 1.303/2010; Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007.

74. Mas argumenta a litigante que:

195. Por todo o exposto, fica claramente demonstrada a ilegalidade da glosa de despesas de amortização de ágio gerado entre partes relacionadas com base em normativos contábeis e regulamentares que não são aplicáveis ao presente caso, por força do RTT instituído pela Lei nº 11.941/09.

75. Cita:

196. ELISEU MARTINS, inclusive, se manifestou sobre essa questão em artigo publicado no Jornal "Valor Econômico" de 28.8.2012, no qual confirma não somente a ausência de fundamento legal para a vedação ao registro de ágio em operações realizadas entre partes relacionadas, mas também confirma expressamente que mesmo na Contabilidade, onde essa vedação poderia ocorrer em determinados casos, foi instituída apenas a partir do ano-calendário de 2010, não alcançando, assim, as operações ora discutidas, realizadas oito anos antes. Confirma-se:

76. A incorporação e início de amortização do ágio foi a partir de 01/2011, depois da legislação citada no parágrafo supra.

77. As operações se deram dentro do grupo empresarial: a adquirente era controlada da vendedora Lafarge S/A (99,82% do capital da CNCP, pág. 3.436) e, por sua vez, controlava a Mauá (83,72%); em síntese, a adquirente CNCP (incorporada pela Autuada) e o objeto da transação, a Mauá, eram ambas controladas direta ou indiretamente pela vendedora; a operação resultou na concentração deste investimento da controladora do grupo (Lafarge, na França), na sua subsidiária CNCP no Brasil; não houve qualquer participação de terceiros na operação.

78. No voto vencedor no Acórdão nº 9101-002.759, de 05/04/2017, a redatora Adriana Gomes Rego, afirmou:

Esta 1ª Turma da CSRF tem sistematicamente afastado a dedutibilidade de despesas com amortização de ágio surgido internamente a grupo econômico. Citem-se, por exemplo, os acórdãos de nºs 9101-002.388, 9101-002.389, 9101002.390, e 9101-002.391 (de 13 de julho de 2016) e 9101-002.550 (de 7 de fevereiro de 2017), todos de minha relatoria. O tema foi

enfrentado também na oportunidade que essa Turma julgou o processo de nº 10469.721945/2010-03, na sessão de 6 de abril de 2016 (acórdão nº 9101-002.303, de relatoria do Conselheiro André Mendes de Moura). Naquela oportunidade restou reformado o único acórdão aceito como paradigma por ocasião do juízo de admissibilidade do recurso especial que ora se aprecia (acórdão nº 1101-000.841).

Trago, assim, as razões do já referido acórdão nº 9101-002.550, em que figurei como Relatora e fui acompanhada por maioria, no qual se demonstra a indedutibilidade das despesas com amortização ágio surgido internamente em grupo econômico, sem qualquer dispêndio:

79. O citado Acórdão nº 9101-002.550, de 07/02/2017:

Acórdão: 9101-002.550 **Número do Processo:** 13005.001356/2010-42 **Data de Publicação:** 22/02/2017
Contribuinte: CVI REFRIGERANTES LTDA **Relator(a):** ADRIANA GOMES REGO **Ementa:** Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada.

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento.

80. Por também pertinente, reproduz-se parte das razões do Acórdão nº 9101-003.254, de 05/12/2017, assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2003 ÁGIO INTERNO. APROVEITAMENTO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer a participação de uma pessoa jurídica investidora originária, que efetivamente tenha acreditado na "mais valia" do investimento e feito sacrifícios patrimoniais para sua aquisição. Inexistentes tais sacrifícios, notadamente em razão do fato de alienante e adquirente integrarem o mesmo grupo econômico e estarem submetidos a controle comum, evidencia-se a artificialidade da reorganização societária que, carecendo de propósito negocial e substrato econômico, não tem o condão de autorizar o aproveitamento tributário do ágio que pretendeu criar. Tampouco se presta o ágio criado de tal forma artificial a impactar o cálculo de ganhos de capital em operações de alienação do investimento a ele associado.

Voto:

(...)

Já a terceira infração tributária apontada pela Fiscalização diz respeito ao indevido aproveitamento tributário do ágio de R\$ 255.332.858,04 gerado contabilmente em operações que envolveram a contribuinte KLABIN S.A. e as empresas KLAMASA, IKPC, INDÚSTRIAS KLABIN S.A. e KIV PARTICIPAÇÕES S.A. (doravante mencionada apenas como KIV).

(...)

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator

(...)

3) Possibilidade de aproveitamento tributário do ágio criado nas operações que envolveram a KLAMASA

(...)

Importante ressaltar que, quando se estabelece a necessidade de que a investidora arque com a aquisição do investimento com ágio, não se restringe tal operação a uma compra e venda com o desembolso de valores monetários. O dispêndio a que se refere diz respeito a qualquer operação que gere ganhos para o alienante e gastos para o adquirente. Mais do que um pagamento em dinheiro, o que se espera como resultado desta operação é que haja variações patrimoniais para os envolvidos em valores proporcionais ao negócio celebrado.

(...)

A circulação de riquezas requerida pelo art. 386 do RIR/1999, para fins de caracterização do aspecto pessoal da hipótese de incidência, requer obrigatoriamente a participação de um terceiro, externo ao grupo econômico que negocia a participação societária, especificamente na operação que fixa o "custo de aquisição", o "valor de mercado", que será empregado no cálculo do ágio.

E neste momento que a participação de um terceiro é necessária, porque somente desta forma é possível garantir que o valor praticado na "aquisição" do investimento é verossímil e apto a ser utilizado como parâmetro de cálculo de um ágio que poderá ser posteriormente convertido em vantagens tributárias para o adquirente da participação societária.

No caso concreto, os controladores da IKPC poderiam determinar, em última instância, qualquer valor de "alienação" para as ações da KLAMASA que foram incorporadas em 24/11/2000 porque ocupavam, simultaneamente, as posições de alienante e adquirente da participação societária. Não há sentido em se cogitar da existência de ágio com base em reavaliação promovida unilateralmente pelos controladores, sem

que o valor estipulado para a "mais valia" passe pelo crivo de razoabilidade do mercado, por meio da aceitação, por um terceiro não-relacionado, em arcar com o correspondente ônus (não necessariamente por meio de pagamento, mas de algum sacrifício patrimonial proporcional).

81. Citem-se ainda:

Tipo de Recurso: RECURSO VOLUNTARIO **Data da Sessão** 11/04/2017 **Nº Acórdão** 1402-002.454 **Ementa(s)** Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJAno-calendário: 2010AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. ÁGIO INTERNO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.Os requisitos previstos nos artigos 7º, inciso III e 8º da Lei nº 9.532/97 são autorizadores da amortização do ágio com base na expectativa de rentabilidade futura. São eles: i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; ii) a realização das operações originais entre partes não ligadas; e iii) seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura. Restando suficientemente comprovado nos autos o atendimento adequado a todos os requisitos, não deve subsistir a glosa fiscal equivocada em enquadrar tal operação idônea como aparente abuso de planejamento fiscal, ainda mais sem efetiva comprovação do alegado.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL
Ano-calendário: 2010
AUTOS REFLEXOS. CSLL.
A decisão referente às infrações do IRPJ aplica-se à CSLL, no que couber.

Tipo do Recurso RECURSO DE OFÍCIO, RECURSO VOLUNTARIO **Data da Sessão** 04/05/2016 **Nº Acórdão** 1301-002.008 **Ementa(s)** Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJExercício: 2010, 2011

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. GLOSA. LANÇAMENTO PROCEDENTE. Correta a glosa de despesas de amortização de ágio, na situação em que referido ágio decorre de reorganizações societárias levadas a efeito dentro de um mesmo grupo empresarial, em curto espaço de tempo, constatando-se ainda que o alegado "pagamento" pela suposta aquisição de mais mais-valia na verdade se tratou de mera transferência de recursos internamente ao grupo econômico. Não se pode admitir que o cumprimento de um alegado objetivo empresarial interno tenha o condão de produzir um fato capaz de reduzir as bases tributáveis, sem que qualquer nova riqueza tenha sido criada ou algum custo de fato assumido para a aquisição de riqueza externa.

Tipo de Recurso: RECURSO DE OFÍCIO , RECURSO VOLUNTARIO Data da Sessão 19/01/2016 N° Acórdão 1201-001.267 Ementa(s) Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2007, 2008

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. Inexiste vedação legal para que uma pessoa jurídica, detentora de ágio na aquisição de investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial em razão da rentabilidade futura da investida, confira o aproveitamento deste ágio a outra pessoa jurídica por intermédio da absorção de seu patrimônio (art. 7º da Lei nº 9.430/96) ou vice-versa (art. 8º). Se o ágio na aquisição do investimento efetivamente ocorreu, não sendo fruto de operações entre empresas do mesmo grupo econômico (ágio interno), incabível a glosa da despesa com sua amortização fundada no emprego da assim chamada "empresa veículo".

82. O Acórdão a seguir, da CSRF, reformou o Acórdão nº 1101-000.708, citado na sequência, emitido em de 11/04/2012, ambos referentes ao mesmo processo:

*Número do Processo 10680.724392/2010-28 Tipo do Recurso RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR Data da Sessão 13/07/2016 N° Acórdão 9101-002.388 Ementa(s) Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008 Ementa: **AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem** qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada. Recurso Especial do Procurador Provido.*

Acórdão: 1101-000.708 Número do Processo: 10680.724392/2010-28 Data de Publicação: 22/06/2012 ÁGIO INTERNO. A circunstância da operação ser praticada por empresas do mesmo grupo econômico não descaracteriza o ágio, cujos efeitos fiscais decorrem da legislação fiscal. A distinção entre ágio surgido em operação entre empresas do grupo (denominado de ágio interno) e aquele surgido em operações entre empresas sem vínculo, não é relevante para fins fiscais. ÁGIO INTERNO. INCORPORAÇÃO REVERSA. AMORTIZAÇÃO. Para fins fiscais, o ágio decorrente de operações com empresas do mesmo grupo (dito ágio interno), não difere em nada do ágio que surge em operações entre empresas sem vínculo. Ocorrendo a incorporação reversa, o ágio poderá ser amortizado nos termos previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

83. Também o Acórdão a seguir, da CSRF, reformou o que está citado a seguir, referente ao mesmo processo:

Acórdão: 9101-002.389 Número do Processo: 11080.723701/2010-74 Data de Publicação: 12/08/2016 Contribuinte: GERDAU ACOS ESPECIAIS S.A. Relator(a): ADRIANA GOMES REGO Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2005, 2006,

2007, 2008, 2009, 2010 Ementa: **AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico**, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada. Recurso Especial do Procurador Provido.

Acórdão: 1101-000.710 Número do Processo: 11080.723701/2010-74 Data de Publicação: 22/05/2012 Contribuinte: GERDAU ACOS ESPECIAIS S.A. Relator(a): Edeli Pereira Bessa Ementa: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 ÁGIO. REQUISITOS DO ÁGIO. O art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1997, retratado no art. 385 do RIR/1999, estabelece a definição de ágio e os requisitos do ágio, para fins fiscais. O ágio é a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor patrimonial das ações adquiridas. Os requis Decisão: Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

84. Também o Acórdão a seguir, da CSRF, reformou o que está citado a seguir, referente ao mesmo processo:

Número do Processo 16682.720233/2010-11 Tipo do Recurso RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR-Data da Sessão 03/05/2016 Nº Acórdão 9101-002.312 -Tributo / Matéria

Ementa(s) IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008 PREMISSA. INSTITUTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO. O conceito do ágio é disciplinado pelo art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977 e os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, e trata-se de instituto jurídico-tributário, premissa para a sua análise sob uma perspectiva histórica e sistêmica. APROVEITAMENTO DO ÁGIO. INVESTIDORA E INVESTIDA. EVENTOS. SEPARAÇÃO. UNIÃO. São dois os eventos em que a investidora pode se aproveitar do ágio contabilizado: (1) a investidora deixa de ser a detentora do investimento, ao alienar a participação da pessoa jurídica adquirida com ágio; (2) a investidora e a investida transformam-se em uma só universalidade (em eventos de cisão, transformação e fusão). DESPESAS. AMORTIZAÇÃO. ÁGIO. A amortização, a qual se submete o ágio para o seu aproveitamento, constitui-se em espécie de gênero despesa, e, naturalmente, encontra-se submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 299 do RIR/99, submetendo-se aos testes de necessidade, usualidade e normalidade. DESPESAS. FATOS ESPONTÂNEOS. Não há norma de despesa que recepcione um situação criada artificialmente. As despesas devem decorrer de operações necessárias, normais, usuais da pessoa jurídica. Não há como estender os atributos de normalidade, ou usualidade, para despesas derivadas de operações atípicas, não consentâneas com uma regular operação econômica e financeira

da pessoa jurídica. **CONDIÇÕES PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TESTES DE VERIFICAÇÃO.** A cognição para verificar se a amortização do ágio passa por verificar, primeiro, se os fatos se amoldam à hipótese de incidência dos arts. 385 e 386 do RIR/99, segundo, se requisitos de ordem formal estabelecidos encontram-se atendidos, como arquivamento da demonstração de rentabilidade futura do investimento e efetivo pagamento na aquisição, e, terceiro, se as condições do negócio atenderam os padrões normais de mercado, com atuação de agentes independentes e reorganizações societárias com substância econômica. **AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INVESTIDOR E INVESTIDA. MESMA UNIVERSALIDADE.** Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 se dirigem As pessoas jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida. Deve-se consumir a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente. Compartilhando do mesmo patrimônio a controladora e a controlada ou coligada, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio). Enfim, toma-se o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, para se aperfeiçoar o lançamento fiscal com base no regime de tributação aplicável ao caso e estabelecer o termo inicial para contagem do prazo decadencial. CSLL. DECORRÊNCIA. Aplica-se à CSLL o decidido no IRPJ, vez que compartilham o mesmo suporte fático e matéria tributável. Recurso Especial do Procurador Provido.

Número do Processo 16682.720233/2010-11 Tipo do Recurso RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR Data da Sessão 04/12/2012 N° Acórdão 1101-000.835 Ementa(s) IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008 ÁGIO. REQUISITOS DO ÁGIO. O art. 385 do RIR/1999, estabelece a definição de ágio e os requisitos do ágio, para fins fiscais. O ágio é a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor patrimonial das ações adquiridas. Os requisitos são a aquisição de participação societária e o fundamento econômico do valor de aquisição. Fundamento econômico do ágio é a razão de ser da mais valia sobre o valor patrimonial. A legislação fiscal prevê as formas como este fundamento econômico pode ser expresso (valor de mercado, rentabilidade futura, e outras razões) e registrado. **ÁGIO INTERNO.** A circunstancia da operação ser praticada por empresas do mesmo grupo econômico não descaracteriza o ágio, cujos efeitos fiscais decorrem da legislação fiscal. A distinção entre ágio surgido em operação entre empresas do grupo (denominado de ágio interno) e aquele surgido em operações entre empresas sem vínculo, não é relevante para fins fiscais. **ÁGIO INTERNO. INCORPORAÇÃO REVERSA.**

AMORTIZAÇÃO. A amortização do ágio está prevista no art. 386 do RIR/1999. Para fins fiscais, o ágio decorrente de operações com empresas do mesmo grupo (dito ágio interno), não difere em nada do ágio que surge em operações entre empresas sem vínculo. Ocorrendo a incorporação reversa, o ágio poderá ser amortizado nos termos previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997. TRANSFERÊNCIA DE AÇÕES. ÁGIO. NASCIMENTO. EXTINÇÃO. O ágio nasce com uma aquisição e se transfere por uma incorporação reversa, cisão ou fusão. A transferência das ações não implica em transferência de ágio, mas em extinção do ágio que havia na alienante e surgimento de novo ágio na adquirente. A disciplina legal a que se submete o novo ágio é decorrente de suas características, e não das características do ágio que existia na alienante.

85. Citem-se ainda os seguintes acórdãos:

*Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO Data da Sessão 06/03/2013 N° Acórdão 1402-001.337 Ementa(s) Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. TERMO INICIAL. Em relação à decadência, a contagem do prazo deve ter como base a data a partir da qual o Fisco poderia efetuar o lançamento, ou seja, a data do fato gerador da obrigação. Sob essa ótica, para efeito de tributação da amortização indevida do ágio, a simples apuração desse ágio não dá azo a qualquer infração a qual só poderia, eventualmente, caracterizar-se quando da amortização. Isso porque o valor amortizado é despesa que reduz o resultado tributável gerando, quando indevida, a infração passível de lançamento. DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESAS DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. INDEDUTIBILIDADE. **Incabível a formalização do ágio como decorrência de operação societária realizada entre empresas de mesmo grupo econômico, pela inexistência da contrapartida do terceiro que gere o efetivo dispêndio.***

*Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO Data da Sessão 14/06/2012 N° Acórdão 1402-001.080 Ementa(s) IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano calendário: 2005 GLOSA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO (ÁGIO DE SI MESMO) E CONCOMITANTE TRIBUTAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL. IMPOSSIBILIDADE. As premissas básicas para amortização de ágio, com fulcro nos art. 7o., inciso III, e 8o. da Lei 9.532 de 1997, são: i) o efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio; **ii) a realização das operações originais entre partes não ligadas;** iii) seja demonstrada a lisura na avaliação da empresa adquirida, bem como a expectativa de rentabilidade futura. Nesse contexto, correta a glosa da amortização do chamado “ágio interno” ou “ágio de si mesmo”. (...)*

Tipo do Recurso RECURSO DE OFÍCIO Data da Sessão 10/04/2012 N° Acórdão 1301-000.881 Ementa(s) Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2005, 2006,

2007, 2008, 2009 Ementa: OPERAÇÃO SOCIETÁRIA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS. INVALIDADE. Verificado nos autos que a operação pretendida pela contribuinte apresentava-se desvestida de fundamentos econômicos – ‘ágio de si mesma’ e ‘incorporação às avessas’ -, não se mostra possível a sua admissão para fins fiscais.

86. No caso, a situação anterior à operação de compra e venda era: Lafarge S/A, na França, 99,82% da CNCP e 100% da Mauá (diretamente 7,28% e indiretamente via CNCP 83,72%); após a compra e venda, 99,82% da CNCP e 100% da Mauá (100% via CNCP); depois da incorporação, 99,82% da CNCP (com a Mauá incorporada).

87. Como se vê, não houve alteração no patrimônio do grupo formado pela controladora Lafarge S/A, na França, e CNCP e Mauá, suas controladas, no Brasil.

3.3 MULTA ISOLADA 50%. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO.

88. Sobre os impostos e contribuições devidos exigem-se multa de ofício de 75% do art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação do art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007; e multa isolada do art. 44, II, “b” da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação do art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

89. A redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 originalmente foi:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social

lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998) (Grifou-se.)

90. Posteriormente, a multa isolada, que era de 75%, conforme a redação do art. 44 que se transcreveu, foi reduzida a 50%, pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, que é a capitulação legal na presente autuação.

91. Portanto, as multas aplicadas, obedecerem à legislação vigente.

92. Em 12/2014, foi editada:

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

93. Note-se que o enunciado trata especificamente da multa isolada lançada com fundamento no art 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, isto é, na redação original do dispositivo legal, antes, portanto, das alterações promovidas pela Lei nº 11.488, de 2007.

94. Fica evidente, portanto, que a legislação da multa isolada da presente capitulação legal não é a que é objeto da Súmula CARF nº 105.

95. A presente autuação foi com base no art. 44, § 1º, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que é aredação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, c/c o art. 106, II “c” do Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que reduziu o percentual de 75% para 50%, não se lhe aplicando, portanto a citada Súmula CARF nº 105.

96. Cabe manter a multa de ofício de 75% pela falta de declaração ou pagamento do imposto devido e a multa isolada de 50% pela falta de recolhimento das estimativas mensais, pelas quais optou.

97. Cite-se por pertinente a ementa de julgado da CSRF, posterior à edição da Súmula 105:

Acórdão CSRF nº 9101-002.510, de 12 de dezembro de 2016

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURIDICA - IRPJ

Ano-calendario: 2008. 2009

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

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

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

3.4 MULTA DE OFÍCIO 75%. DECISÃO POR VOTO DE QUALIDADE. ART. 112 CTN.

98. O dispositivo que regula a multa de ofício aplicada, conforme indicado no auto de infração, foi o art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007:

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

99. Portanto, está em consonância com a legislação de regência, sendo o percentual de 75% o legalmente previsto para o lançamento de ofício, não se podendo, em âmbito administrativo, reduzi-lo ou alterá-lo por critérios meramente subjetivos, contrários ao princípio da legalidade.

100. Considerações sobre a graduação da penalidade, no caso, não se encontram sob a discricionariedade da autoridade administrativa, uma vez definida objetivamente pela lei, não dando margem a conjecturas atinentes à ocorrência de efeito confiscatório ou de ofensa ao princípio da proporcionalidade. Nesse sentido, qualquer pedido ou alegação que ultrapasse a análise de conformidade do ato administrativo de lançamento com as normas legais vigentes, em franca ofensa à vinculação a que se encontra submetida a instância administrativa (art. 142, parágrafo único, do CTN), como a contraposição a princípios constitucionais, somente podem ser reconhecidos pela via competente, o Poder Judiciário.

101. Desse modo, deve-se considerar correta a aplicação da multa de lançamento de ofício ao percentual de 75%, definido em lei, sobre o valor de impostos e contribuições não recolhidos.

102. E quanto às acusações de inconstitucionalidade e ilegalidade de legislação deve-se esclarecer que, sendo aos Conselheiros do CARF, não compete apreciar a conformidade de lei, validamente editada segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto, com preceitos emanados da própria Constituição Federal ou mesmo de outras leis, a ponto de declarar-lhe a nulidade ou inaplicabilidade ao caso expressamente previsto, haja vista tratar-se de matéria reservada, por força de determinação constitucional, ao Poder Judiciário.

3.5 APLICAÇÃO DE JUROS SELIC.

103. A validade da aplicação da taxa Selic é entendimento pacífico na jurisprudência do CARF, conforme a seguir:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Processo nº 16682.722013/2015-36
Acórdão n.º **1201-002.357**

S1-C2T1
Fl. 35

3.6 SE CANCELADA A AUTUAÇÃO, REVERTER COMPENSAÇÕES DE OFÍCIO DE PREJUÍZOS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS.

104. Se cancelada em todo ou em parte, as compensações deverão ser revistas.

4 Conclusão.

Voto por dar PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para cancelar a autuação relativa ao ágio LACIM.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los