



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

Processo nº 16682.722531/2016-31
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-003.351 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de setembro de 2018
Matéria IRPJ - ÁGIO
Recorrente GERDAU AÇOS LONGOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESAS DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. INDEDUTIBILIDADE.

A dedutibilidade da amortização do ágio somente é admitida quando este surge em negócios entre partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos envolvidos.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. MULTA DE OFÍCIO INAPLICABILIDADE.

Não é cabível a multa isolada de forma cumulativa com a multa de ofício sobre as faltas de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, de forma cumulativa, com a multa de ofício.

CSLL. BASE DE CÁLCULO. MULTA. INDEDUTIBILIDADE.

São indedutíveis da base de cálculo da CSLL as multas, pois não se constituem em despesas necessárias, usuais e intrínsecas à atividade econômica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, em: (i) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, afastar as preliminares de nulidade e negar provimento ao recurso voluntário no que diz respeito à dedutibilidade do ágio interno; (ii) por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário para afastar as exigências de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, vencidos os Conselheiros Nelso Kichel e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por manter essas penalidades, tendo o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, neste ponto, acompanhado o voto da relatora por suas conclusões; (iii) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário quanto à dedução de multas da base de cálculo da CSLL, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Amélia

Wakako Morishita Yamamoto e Carlos Augusto Daniel Neto que votaram por cancelar essa infração. Designado o Conselheiro Roberto Silva Junior para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)
Amélia Wakako Morishita Yamamoto - Relatora

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Carlos Augusto Daniel e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente, justificadamente, a conselheira Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

GERDAU AÇOS LONGOS S/A., já qualificada nos autos, recorre da decisão proferida pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ) - DRJ/RJO, que, por unanimidade, julgou improcedente em parte a impugnação do sujeito passivo para:

a) declarar definitivamente constituída na esfera administrativa a matéria concernente à glosa de prejuízos fiscais e à glosa de base negativa de CSLL, matérias não expressamente impugnadas;

b) manter o lançamento do crédito tributário de CSLL, no valor de R\$ 53.563.189,51 (nosso item 1), a ser acrescido de juros de mora e de multa de ofício (75%);

c) manter em parte o lançamento do IRPJ, determinando que o crédito tributário correspondente seja reduzido para R\$ 140.728.991,89, valor a ser acrescido de juros de mora e de multa de ofício de 75% (alínea “d” do item 323 do Voto);

d) manter em parte o lançamento da multa exigida isoladamente por falta de recolhimento das estimativas de IRPJ, determinando a redução da exigência para R\$ 67.847.146,31 (alínea “e” do item 323 do Voto);

e) manter em parte o lançamento da multa exigida isoladamente por falta de recolhimento das estimativas de CSLL, determinando a redução da exigência para R\$ 21.901.350,73 (alínea “f” do item 323 do Voto).

Do Lançamento

Trata-se de auto de infração para lançamento de IRPJ e CSLL, cumulados de juros e multas de ofício de 75% e isolada, lavrado contra GERDAU AÇOS LONGOS S/A, em razão da não adição dos valores referentes à amortização de ágio de aquisições de investimentos avaliados pelo PL, exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real (exclusão de ágio), bem como de compensações indevidas de prejuízo fiscal, falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e falta de adição à base de cálculo de CSLL de despesas com doações/patrocínios e multa por infrações, no ano-calendário de 2012.

Segundo o Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal, (e-fls. 1.145/1.182) e AIIM (fls. 1.186/1.204), e Relatório do acórdão recorrido, as razões de autuação foram:

Tributo	Principal	Juros de Mora (1)	Multa Proporcional- 75%	Multa Exigida Isoladamente	Total-R\$	Folhas
Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica-IRPJ	141.116.989,18	61.160.103,11	105.837.741,88	97.422.370,59	405.537.204,76	1.186/1.194
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL	53.563.189,51	23.214.286,33	40.172.392,13	33.302.344,84	150.252.212,81	1.196/1.204
				SOMA	555.789.417,57	
(1) Obs: Calculados até 12/2016						

a) custo/despesa indedutível:

ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL INFRAÇÃO: CUSTO/DESPESA INDEDUTÍVEL

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

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2012	171.459.761,57	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2012:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Art. 1º, 7º e 8º da Lei 9.532/97.

Arts. 36 da Lei 10.637/2002.

Arts. 247, 248, 250, 385, 386, 391 e 426 do Decreto 3.000/99, Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99.

b) exclusões indevidas:

EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL
INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS

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

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2012	332.833.654,83	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2012:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Art. 1º, 7º e 8º da Lei 9.532/97.

Arts. 36 da Lei 10.637/2002.

Arts. 247, 248, 250, 385, 386, 391 e 426 do Decreto 3.000/99, Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99.

c) compensação indevida de prejuízo fiscal:

SALDO INSUFICIENTE
INFRAÇÃO: COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO FISCAL

Compensação indevida de prejuízos fiscais. Inexistência de prejuízos fiscais a compensar. Descrição detalhada dos fatos e enquadramento legal conforme Termo de Verificação Fiscal, parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração, e demais anexos a seguir.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2012	60.174.540,38	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2012:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247 e 250, inciso III, 251, 509 e 510 do RIR/99

Arts. 15 e 16 da Lei 9.065/95.

d) falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada:

MULTA OU JUROS ISOLADOS

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica incidente sobre abase de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução. Descrição detalhada dos fatos e enquadramento legal conforme Termo de Verificação Fiscal, parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração, e demais anexos a seguir. Valor da multa:

Fato Gerador	Multa
31/01/2012	5.244.090,42
30/03/2012	2.727.783,06
31/03/2012	5.492.544,37
30/04/2012	5.827.946,26
31/05/2012	7.604.290,57
30/06/2012	7.533.051,47
31/07/2012	6.060.993,16
31/08/2012	10.446.109,65
30/09/2012	11.626.950,93
31/10/2012	10.678.521,11
30/11/2012	12.456.611,23
31/12/2012	9.661.952,37

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2012 e 31/12/2012:
Arts. 222 e 843 do RIR/99, art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

3 No Auto de Infração de CSLL, além das infrações acima (alíneas “a” a “d”), há, ainda, na alínea “a”, as seguintes infrações (fls.1.197/1.198):

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

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2012	1.800.000,00	75,00

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

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2012	1.343.765,93	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2012:

Art. 3º da Lei nº 7.069/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Art. 3º da Lei 9.249/95.

Art. 1º, 7º e 8º da Lei 9.532/97.

Art. 44 e 75 da Instrução Normativa SRF 300/2004.

Art. 10, § 2º, da Lei 8.313/91.

Art. 28 da Lei 9.430/96.

Arts. 30, 37 e 38, § 1º, inciso XIII, da Instrução Normativa SRF 390/2004.

Arts. 55 e 57 da Instrução Normativa SRF 300/2004.

Art. 47 da Lei 4.505/94.

Art. 41 da Lei 8.981/95.

Arts. 247, 248, 250, 365, 366, 391 e 426 do Decreto 3.000/99, Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99.

Art. 30 da Lei 10.037/2002.

Art. 57 da Lei 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei 9.069/95.

II - Do Escopo da Ação Fiscal

6 A matéria foi objeto de autuações “que analisaram a mesma matéria em períodos antecedentes”, cujos documentos o interessado autorizou fossem utilizados nesta ação fiscal:

Processo	Fatos Geradores
16682.720.271/2011-54	Jan-2006 a Jun-2010
16682.720.359/2013-38	Jul a Dez-2010
16682.720.533/2014-23	Jan a Dez-2011

III – Do Histórico da Auditoria

7 A fiscalização intimou o interessado a apresentar: documentos e escrituração relativos à amortização de ágio; declaração confirmando a veracidade dos documentos constantes do processo 16682.720.271/2011-54; documentos relativos à incorporação, em maio de 2005, de Gerdau Participações SA, pela Gerdau Açominas SA. O interessado foi intimado, também, a justificar a não adição da despesa de amortização de ágio.

8 No curso da fiscalização, o interessado foi intimado a apresentar planilhas demonstrando a apuração das estimativas mensais de IRPJ/CSLL, Lalur (integral) e planilha detalhando a composição de cada linha da ficha 06-A-Demonstração do Resultado do Exercício da DIPJ. Foi intimado a apresentar documentos comprobatórios da aprovação pelo Ministério da Cultura das doações registradas na conta 435310 (Gastos Gerais – Doação/Patrocínio Incentiv FE).

9 O interessado informou à fiscalização que contabilizou, mensalmente, despesa de ágio no valor de R\$ 42.024.451,37, “registrada na contabilidade como despesa não operacional dedutível para efeitos de apuração da base de cálculo do IRPJ e da base de cálculo da CSLL”, despesa que afirmou ser dedutível “tendo em vista a aplicação das regras específicas de dedutibilidade do ágio, previstas nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997”.

IV – Das Operações de Reorganização Societária e a Apuração do Ágio Resultante

10 Em dezembro de 2004, o grupo econômico Gerdau iniciou operações de reorganização societária, envolvendo as seguintes empresas, “que protagonizaram uma série de operações de integralização de capital, incorporação e cisão parcial, gerando um ágio artificial, que foi indevidamente aproveitado por várias empresas do grupo” (fls.1.149/1.1.50):

Gerdau Aços Longos SA, o interessado;
Gerdau SA;
Gerdau Participações SA;
Gerdau Açominas SA;
Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda;
Gerdau Aços Especiais SA;
Gerdau Comercial de Aços SA;
Gerdau América do Sul Participações SA.

a) Dos laudos de avaliação econômica da Gerdau Açominas S/A e da Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda

11 Conforme Laudos de Avaliação Econômica, de 22.12.2004, das participações societárias de Gerdau SA, esta detinha 91,4912% de Gerdau Açominas SA - valor contábil de R\$ 4.479.918.909,94 e valor econômico de R\$ 13.698.283.480,00 -, e 94,8871% de Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda.

12 A diferença entre os sobreditos valor econômico e valor contábil gerou, no aumento de capital a que se refere a alínea seguinte, ágio fundamentado em expectativa de resultados futuros, “que foi parcialmente transferido para a Gerdau Aços Longos SA, em momento posterior”.

b) Do aumento de capital na Gerdau Participações SA por Gerdau SA

13 “Após a elaboração dos laudos, o passo seguinte foi o aumento de capital social de Gerdau Participações SA, ocorrido em 29/12/2004”: de R\$ 422.360,00 (quatrocentos e vinte e dois mil e trezentos e sessenta reais) para R\$ 5.227.078.630,00 (cinco bilhões, duzentos e vinte e sete milhões, setenta e oito mil e seiscentos e trinta reais), com a emissão de ações ordinárias nominativas, “envolvendo Gerdau SA, Gerdau Açominas SA e Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda - Grupo Gerdau”.

14 As ações seriam subscritas e integralizadas pela Gerdau SA (que passou a deter 99,9999% de Gerdau Participações SA), mediante a incorporação das seguintes participações: ações ordinárias e preferenciais emitidas pela Gerdau Açominas SA, pelo valor econômico de R\$ 13.698.283.480,00; e cotas emitidas por Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda, pelo valor econômico de R\$ 1.528.372.790,00.

b-1) da contabilização na Gerdau SA

15 Em decorrência, “na contabilidade da Gerdau SA foi efetuada a baixa da totalidade do investimento na Gerdau Açominas e de parte do investimento na Gerdau Internacional Empreendimentos, substituídos pelo investimento na Gerdau Participações”.

16 Das sobreditas operações, resultaram ganhos para Gerdau SA de R\$ 9.460.436.468,30, relativos à Gerdau Açominas SA, e de R\$ 886.881.149,16, relativos à Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda. “Na folha 6 do Relatório de Administração da Gerdau SA consta uma nota esclarecendo tratar-se de ganho de capital não realizado, apresentado como redutor da respectiva capitalização. A tributação foi diferida com base no art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, conforme resposta à intimação na Resposta 2 do Contribuinte à Fiscalização Anterior”.

b-2) da contabilização na Gerdau Participações SA

17 A Gerdau Participações SA contabilizou a operação nas contas Ágio-Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda (R\$ 886.881.149,16) e Ágio-Gerdau Açominas SA (R\$ 9.218.364.570,06).

18 A Gerdau Açominas SA, após a integralização, passou a ser controlada diretamente pela Gerdau Participações SA, “uma vez que esta detém a maior parte de suas ações, integralizadas pela Gerdau SA”, que é controlada diretamente pela Gerdau SA, que, indiretamente, controla a Gerdau Açominas SA.

19 Os autuantes concluem que “não houve, portanto, qualquer alienação ou aquisição de controle societário, pois a Gerdau S/A permaneceu com o controle da Gerdau Açominas”.

c) Da subscrição e integralização de Capital na Gerdau Participações SA pelo Banco Itaú BBA SA

20 Após a Assembléia Geral Extraordinária-AGE, de 06.05.2005, Gerdau Participações SA aumentou o capital, mediante emissão de ações ordinárias nominativas. “A distribuição acionária da Gerdau Participações passou a ser 96,60% da Gerdau SA e 3,39% do Banco Itaú BBA SA”. “Observe-se que, nessa data, já havia sido assinado protocolo de intenções, datado de 28.04.2005,

definindo todas as condições da incorporação da Gerdau Participações pela Gerdau Açominas. Formalmente, o Itaú ingressou na Gerdau Participações, mas de fato já estava ingressando na Gerdau Açominas”.

d) Da incorporação da Gerdau Participações pela Gerdau Açominas SA

21 Em 09.05.2005, quatro meses após a Gerdau SA ter integralizado capital na Gerdau Participações SA, esta última foi incorporada pela Gerdau Açominas SA, sua controlada.

22 A Gerdau Açominas SA passou, com a incorporação, a amortizar o ágio que estava registrado na Gerdau Participações SA, “relativo ao investimento que esta detinha na própria Gerdau Açominas SA”.

23 “Em resumo, a controladora, que detinha investimento com ágio na controlada, é incorporada pela própria controlada, e o ágio absorvido passa a influenciar a apuração do IR e da CSLL, reduzindo os valores desses tributos” (a sublinha é do original).

24 A Gerdau Participações SA contabilizara, em abril de 2005, provisão de 66% do ágio relativo à sua participação em Gerdau Açominas SA (valor mínimo exigido pela CVM: diferença entre o valor do ágio e o valor do benefício fiscal da amortização deste). “A provisão de 100% do ágio relativo à participação em Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda não foi transferida para o interessado e, assim, não teve influência na autuação”.

25 “A provisão sobre o ágio relativo ao investimento na Gerdau Açominas gera os seguintes efeitos na incorporação”: a) como parte do acervo a ela transferido, a Gerdau Açominas SA recebeu o ágio a ser amortizado: R\$ 9.218.364.570,06; e b) recebeu a provisão a ser revertida proporcionalmente à amortização: R\$ 6.084.120.616,23.

26 A diferença entre os dois sobreditos valores foi contabilizada como reserva de capital; o valor de R\$ 6.084.120.616,23 foi registrado na parte B do Lalur, a ser excluído à medida da reversão contábil da provisão.

27 Em 28.04.2005, “foi apresentada Proposta e Justificação da Administração à AGE (a ser convocada em 09.05.2005), para cada conjunto de acionistas, da Gerdau Açominas e da Gerdau Participações, ambas com o mesmo teor. Trata-se de documento dirigido aos acionistas propondo a aprovação da incorporação da Gerdau Participações pela Gerdau Açominas”.

28 A justificação era de que a incorporação “oportunizaria à totalidade dos acionistas da Gerdau Açominas participar, em igualdade de condições com o seu controlador, dos negócios siderúrgicos desenvolvidos pelo grupo Gerdau na América do Sul”.

29 Foi destacado que “a referida operação é um **estágio intermediário** do processo de reorganização societária pelo qual está passando o Grupo Gerdau, o qual busca o alinhamento da estrutura societária à estratégia de gestão, para maximizar o desempenho das operações e melhorar o entendimento e a

transparência das informações ao mercado, sobre cada negócio (grifei)". (os grifos são do original).

30 O sobredito "estágio intermediário foi precedido, quatro meses antes, da reativação da antiga Siderúrgica Riograndense, que estava praticamente inoperante há muitos anos, apresentando resultados irrisórios, decorrentes de participação societária igualmente inexpressiva, considerando o porte do Grupo Gerdau".

31 Com a integralização de capital, ocorrida em 29.12.2004, "a sociedade foi "reativada" como expressiva "holding", para, a seguir, ser incorporada em 09.05.2005".

32 Em 09.05.2005, a Gerdau Aço Minas SA incorporou a Gerdau Participações SA, que foi extinta nessa data.

33 Segundo os autuantes, "não há qualquer dúvida da utilização da Gerdau Participações SA (Siderúrgica Riograndense) como empresa veículo para o aproveitamento do ágio, ainda que esse "estágio intermediário" esteja incluído num contexto maior, cujos objetivos não são contestados no presente relatório".

34 Para a fiscalização, **"fica evidente, aqui, que se trata da constituição de uma holding de efêmera duração, por meio da qual o ágio é constituído e, ao final, acaba por integrar o próprio patrimônio da investida e reduzir o seu lucro tributável, sem qualquer pagamento a justificá-lo"**. (o negrito é do original)

35 Os objetivos a médio prazo, conforme Relatório da Administração, "seriam a implementação de um modelo de gestão que seguisse a lógica geográfica para ativos internacionais e outro por linha de produto no Brasil"; a cisão "permitiria a utilização de pessoas jurídicas distintas para cada operação de negócio".

36 Para a fiscalização, "a reativação e a extinção da Gerdau Participações SA, em um curto espaço de tempo, não tem "outra justificativa que não a economia tributária indevida".

e) Da cisão parcial da Gerdau Aço Minas SA

37 Efetuada a incorporação, em 09.05.2005, a Gerdau Aço Minas SA passou a amortizar o ágio (por três meses) absorvido da Gerdau Participações SA, à taxa de 1/120 ao mês.

38 Em 19.07.2005, Gerdau Aço Minas SA, Gerdau Aços Especiais SA, Gerdau Aços Longos SA (o interessado), Gerdau Comercial de Aços SA e Gerdau América do Sul Participações SA firmaram documentos (Protocolo de Intenções e Proposta e Justificação de AGE para 29.07.2005) para cisão parcial da Gerdau Aço Minas SA, com redução do capital desta.

39 A parcela cindida seria incorporada pelo interessado e por Gerdau Aços Especiais SA, Gerdau Comercial de Aços SA, Gerdau América do Sul Participações SA.

40 O interessado, Gerdau Aços Longos SA, foi constituído em 15.04.2005, ‘com capital social de R\$ 10.000,00, subscrito por Gerdau Açominas SA (R\$ 9.900,00) e Grupo Gerdau Empreendimentos Ltda (R\$ 100,00).

41 O objetivo da citada cisão parcial de Gerdau Açominas SA, segundo os documentos firmados, era “a obtenção de melhorias e alternativas estratégicas para o crescimento futuro do Grupo Gerdau. Em decorrência disso, a reorganização ora proposta busca concentrar os esforços da Organização nas suas principais competências, formalizando-a através da criação de uma pessoa jurídica para cada Operação de Negócios”.

42 No laudo de avaliação do Acervo Líquido da Gerdau Açominas SA, de 28.07.2005, há informações sobre a composição do acervo líquido desta e das sociedades incorporadoras. “Para fins desta ação fiscal, interessa identificarmos as rubricas relativas à transferência do ágio, posteriormente utilizado pela Gerdau Aços Longos”.

43 Por força da cisão, foram transferidos ao interessado R\$ 4.958.885.261,29 de “perda de capital diferida”, parte do ágio herdado por Gerdau Açominas SA quando esta incorporou Gerdau Participações SA, e R\$ 3.272.864.272,44, referente “à provisão para manutenção da integridade contábil IN CVM 349”, parcela da provisão efetuada na Gerdau Participações, por ocasião da incorporação desta pela Gerdau Açominas SA.

44 O interessado registrou a diferença entre a perda e a provisão - R\$ 1.686.020.988,85 - na conta “Reserva de ágio – IN CVM 349”.

45 “Nos registros contábeis do interessado, os valores registrados sofreram um ajuste pois, na realidade, os saldos transferidos que passaram a ser amortizados foram, respectivamente: R\$ 4.916.860.809,92 (conta 180140 - Diferido – Perda pela Incorp. Gerdau Participações) e R\$ 3.245.128.134,54 (conta 180145 - Diferido – Prov. Ajuste Perda pela Incorporação)”. Isso porque “o laudo tem por base valores de 30.06.2005, mas a parcela de amortização de julho de 2005 foi registrada ainda integralmente na Gerdau Açominas SA”.

46 O interessado passou a amortizar a perda, a partir de agosto de 2005, no prazo de 117 meses (três meses já haviam sido amortizados na empresa cindida).

47 Nos dois primeiros meses, o interessado contabilizou a amortização diretamente nas contas 180140 e 180145. A partir de outubro de 2005, passou a usar contas retificadoras (185140 – Amortizações – Ágio sobre Perda por Incorporação GP e 185145 – Amortizações - Prov. Ajuste Perda para Incorp).

48 Para a contrapartida da amortização e da reversão da provisão foi utilizada a conta 485060 – Despesas Não Operacionais – Amortização de Diferido.

49 Por isso, a citada conta 485060 recebia dois registros mensais: “um, a débito, a título de despesa não operacional mensal de amortização, no valor de R\$ 42.024.451,37; e outro, a crédito, a título de receita mensal de reversão da provisão, no valor de 27.736.137,90”.

50 Considerando que o interessado, para cálculo do lucro real, deduziu do lucro contábil a parcela relativa à despesa não operacional mensal de amortização, e excluiu do lucro real a parcela relativa à reversão da provisão (controlada na parte B do Lalur), concomitantemente, o efeito total foi a indevida redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, de aproximadamente R\$ 42.024.451,00 ao mês, R\$ 504.293.416,40 ao ano, sendo R\$ 171.459.761,57, de dedução do lucro contábil, e R\$ 332.833.654,83, referentes à parcela excluída no cálculo do lucro real.

f) Do grupo Gerdau como grupo econômico

51 “A composição do grupo Gerdau é bastante complexa e as operações de reorganização societárias envolveram empresas sob controle comum, direto ou indireto, de Gerdau SA, gerando ágio interno no grupo econômico”.

52 No período em que ocorreu a reestruturação, a Gerdau SA era controlada pela Metalúrgica Gerdau SA, cujos maiores acionistas eram INDAC Ind. Com.SA e o Grupo Gerdau Empreendimentos Ltda, este último, controlado pela INDAC Ind. Com. SA, “que, assim, controla indiretamente a Metalúrgica Gerdau”. O controle da INDAC Ind. Com. SA cabia à CINDAC Empreendimentos Participações (100% do capital votante), que é 100% controlada por pessoa jurídica domiciliada no exterior, a Stichting Gerdau Johannpeter.

g) Da legislação sobre o ágio

53 O ágio “surge pela diferença positiva entre o valor pago pelas cotas/ações de uma sociedade e o valor patrimonial dessas ações”. Seus registros, fundamentos econômicos e condições de amortização são objeto da legislação societária e da legislação fiscal.

54 “A lei determina as hipóteses de obrigatoriedade de avaliação de investimentos pelo método de equivalência patrimonial (art. 247 e 248 da Lei nº 6.404, de 1976, com as alterações da Lei nº 11.941, de 2009)”. “A CVM disciplinou a avaliação de investimentos através da Instrução nº 247, de 1996, que alterou e consolidou normas anteriores sobre o assunto (Instruções CVM 01, de 1978; 15, de 1980; 30, de 1984; e 170, de 1992), e tratou do ágio interno nos arts. 13 e 14. O Regulamento do Imposto de Renda – RIR, de 1999 (aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), disciplina o tratamento fiscal do ágio (arts. 385, 391 e 426)”.

55 O art.391, do RIR-1999, “determina a regra geral para o aproveitamento fiscal do ágio, qual seja, indedutibilidade na apuração do lucro real, salvo por ocasião da alienação ou liquidação da participação, quando será acrescido ao valor contábil do investimento, para fins de apuração de ganho ou perda de capital”. Há regras específicas para a dedutibilidade de ágio quando das operações de fusão, incorporação e cisão (art.7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, alterada pela Lei nº 9.718, de 1998, reproduzidas no art.386 do RIR-1999). A Instrução da Comissão de Valores Mobiliários – CVM nº 319, de 1999 (alterada pelas Instruções CVM 320, de 1999, e 349, de 2001), que versa sobre as operações de incorporação, fusão e cisão, dispôs sobre o tratamento do ágio no processo de incorporação reversa (arts. 6º a 8º).

56 Após, a Lei nº 10.637, de 2002 (art.36), “estabeleceu novo benefício fiscal, ao permitir o diferimento da tributação do ganho obtido por pessoa jurídica, decorrente da subscrição e integralização de capital em outra pessoa jurídica, com participação societária detida em uma terceira sociedade, integralização essa efetuada a valores superiores ao registro da participação na escrituração contábil da subscritora”.

57 Os autuantes registram que, a partir da Lei nº 10.637, de 2002, “surge um novo desenho de reestruturação societária, absolutamente artificial, com a geração de ágio interno dentro de um grupo de sociedades sob controle comum (sem qualquer desembolso real) e o aproveitamento antecipado desse ágio mediante incorporação reversa”.

58 Para os autuantes, “essa tentativa de planejamento tributário combinaria a possibilidade de amortizar o ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura proveniente de sociedades incorporadas, de acordo com o art.7º, inciso III, da Lei nº 9.532, de 1997, com o diferimento do ganho de capital previsto no art.36 da Lei nº 10.637, de 2002.”

59 “Resumindo: se A detém participação em B, pode utilizar esta participação para integralizar capital em C, a valores maiores do que o investimento se encontra registrado em A, podendo diferir a tributação do ganho de capital decorrente da operação. Além do ganho em A, a operação gera um ágio em C, que recebeu de A, como integralização de capital, participação societária em B, avaliada acima do valor patrimonial de B”.

60 O art.36 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, foi revogado pela Lei 11.196, de 2005, mas “foi no seu período de vigência que ocorreram as operações de reorganização societária no Grupo Gerdau descritas nesse relatório, através das quais foi gerado um ágio interno sem qualquer suporte econômico, cujos efeitos fiscais não podem prosperar (...)”.

h) Da impossibilidade de surgimento de ágio interno em grupo societário

61 “O ágio pode ocorrer tanto na aquisição de participação junto a terceiros, como na subscrição-integralização de capital em sociedade já existente ou em fase de constituição”.

62 Para a caracterização do ágio, são necessários efetivo dispêndio (para se obter algo de terceiros), partes independentes e fundamentos econômicos que demonstrem valor contábil inferior ao valor justo do investimento.

63 Jorge Vieira da Costa Jr e Eliseu Martins (Boletim IOB nº 27, de 2004) concluem que “à luz da teoria da contabilidade, é inadmissível o surgimento de ágio em operação realizada dentro de um mesmo grupo econômico”.

64 “Na geração do ágio amortizado pela fiscalizada, não há partes independentes, mas somente pessoas jurídicas pertencentes ao mesmo grupo econômico, sob controle comum”.

65 “A operação não resultou em ingressos de novos recursos, porque não teve origem em pagamento algum efetuado pela expectativa de resultado futuro. No acervo líquido vertido da Gerdau Participações SA para a Gerdau Açominas SA,

a parcela de R\$ 3.134.243.953,83 representa um ativo fiscal surgido da expectativa de amortização de um ágio pelo qual nada se pagou”.

66 O Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, elaborado pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – FIPECAFI, na questão do ágio interno, não admite sequer a parcela do ágio relativa ao ativo fiscal diferido, “sob a justificativa de que no caso desses créditos tributários derivados de operações societárias entre empresas sob controle comum, não há, na essência, e também na figura das demonstrações consolidadas, qualquer desembolso que lhes dê suporte”.

67 Na edição de 2010 do sobredito Manual, já sob as novas normas contábeis, “os autores reiteram sua discordância quanto ao reconhecimento de ágio gerado internamente. Destacam que a CVM já vedava tal prática através do Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 01, de 2007, e que, atualmente, o pronunciamento técnico CPC 15 não permite o reconhecimento desse tipo de ágio”, o mesmo se verificando no “Pronunciamento Técnico CPC 04, cujo item 47 determina que o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill), gerado internamente, não deve ser reconhecido como ativo”.

68 O ágio interno “tem origem em uma construção contábil, que decorreu da interposição da Gerdau Participações SA como intermediária entre a Gerdau Açominas SA e sua controladora Gerdau SA, sem que se alterasse de fato o verdadeiro controlador. Não houve alienação ou aquisição de controle da Açominas, que sempre foi controlada, direta ou indiretamente, pela Gerdau SA”.

69 “A falta de substrato econômico real para o reconhecimento de ganho ou perda na operação se reflete também na forma de contabilização adotada pelos contribuintes”: o ganho de R\$ 10.347.317.617,46, reconhecido pela Gerdau SA em 29.12.2004 foi neutralizado no balanço desta, de 31.12.2004: a Gerdau lançou, no mesmo valor, equivalência patrimonial negativa (conta Investimentos Gerdau Participações SA), contra resultado de equivalência patrimonial”. Uma vez que, em 31.12.2004, o PL da Gerdau Participações SA (GPAP) era R\$ 15.235.043.941,43 e a Gerdau SA detinha 99,99% desta, “somente foi possível registrar equivalência patrimonial negativa naquele montante, porque foi desconsiderado o ágio registrado no ativo da GPAP”.

70 “Já a suposta perda (diferida) na operação recebeu uma classificação contábil na Açominas, por ocasião da incorporação da GPAP, que também anulou seus efeitos na visualização do balanço”, porque a Açominas SA contabilizou no PL o ágio e a provisão redutora do ágio, herdados da GPAP, em subcontas dentro de Reservas de Capital, em desacordo com a Instrução CVM nº 319, de 1999. “Isso neutralizou o valor da Reserva de Ágio, também constituída por ocasião da incorporação no grupo de Reservas de Capital, reduzindo, por consequência, o PL da Gerdau Açominas SA”.

71 Nem na Lei nº 10.537, de 2002 (art.36), nem na Lei nº 9.532, de 1997 (art.7º) há qualquer pressuposto de validação para o ágio artificialmente gerado; a incorporação reversa”. “No mesmo sentido, a Instrução CVM 319, de 1999 (art.6º), que trata do ágio autêntico, que surgiu em muitas aquisições de participações nas concessionárias de serviços públicos (...). Na origem dessas

operações houve pagamento efetivo por esse ágio, hipótese, portanto, completamente distinta do caso da fiscalizada”.

72 A própria CVM, no Ofício-Circular CVM-SNC-SEP nº 1, de 14 de fevereiro de 2007, “tratou de esclarecer que é inadmissível o reconhecimento de ágio nessas condições”. A CVM “tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de ágio”.

73 A sobredita norma “não limita ou altera qualquer dispositivo legal, apenas explicita um conceito contábil, há muito consolidado, que os supostos planejamentos tributários tentaram distorcer”. A citada norma da Lei nº 9.532, de 1997, “não sofreu, e nem poderia sofrer qualquer restrição infralegal, pois sempre se destinou ao verdadeiro ágio”.

74 “Não há qualquer suporte na teoria da contabilidade ou nas normas societárias e fiscais para o reconhecimento de ágio na sequência de operações praticadas pelo grupo Gerdau”. “O ágio gerado artificialmente, sem fundamentação econômica, trata-se apenas de artifício contábil, denominado comumente como “Ágio Interno” e classificado como figura estranha à contabilidade”.

75 “Devemo-nos precaver contra a argumentação falaciosa de que há distinção entre o enfoque contábil e o enfoque fiscal, com base no argumento de que o art. 36 da Lei 10.637, de 2002, caracteriza renúncia fiscal e que as operações que geram ágio interno se tratam de elisão fiscal, permitida do ponto de vista tributário. Até porque o citado artigo não trata de ágio, mas sim de ganho de capital, como se pode depreender com a simples leitura do artigo (....)”.

76 “Se a transferência de participação societária por valor superior ao patrimonial se dá sem a participação de terceiros e a titularidade da participação permanece com os detentores originários, há tão só reavaliação de investimento e não ágio por expectativa de rentabilidade futura”.

77 “Não se discute aqui, por ser irrelevante na fundamentação da autuação, o propósito negocial da operação como um todo, que culminou na cisão da Gerdau Açominas e na consequente individualização por segmento de atuação dentro do Grupo Gerdau. **Fica claro que a irregularidade é a utilização de um artifício contábil sem suporte econômico (registro de ágio interno), na tentativa de aplicar o tratamento previsto na legislação para o verdadeiro ágio**”. (os grifos e as sublinhas são do original)

78 “Além disso, embora não se conteste a motivação final do processo de reestruturação, é evidente que a etapa intermediária de interposição da Gerdau Participações SA, sociedade empresária praticamente inoperante há muitos anos e temporariamente reativada como *holding* de efêmera duração (quatro meses), objetivou unicamente buscar o benefício fiscal previsto no art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997”.

V - Infração Relativa ao Ágio Amortizado

79 Para os autuantes, são insubsistentes os efeitos fiscais “decorrentes da amortização do suposto ágio herdado na cisão de Gerdau Açominas, cuja origem foi a subscrição de capital pela Gerdau SA na Gerdau Participações SA, através

de transferência de investimento detido pela subscritora junto à Gerdau Açominas SA”. A despesa mensal de amortização líquida, no valor de R\$ 14.288.312,47, é indedutível e é indevida a exclusão da receita mensal de provisão (denominada Prov. Ajust. Manut. Integridade Contábil), de R\$ 27.736.137,90.

VI – Das demais Infrações Apuradas

VI. 1 – Da indevida compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas

80 A fiscalização glosou a compensação de prejuízos fiscais de anos-calendário anteriores: R\$ 60.174.540,38 (nosso item 2, alínea “c”) – e glosou a compensação indevida de base de cálculo negativa de anos anteriores: R\$ 87.709.367,84 (fls.1.199).

81 O TVF consigna que, “não obstante a total inexistência de saldos compensáveis, foram indevidamente realizadas pela fiscalizada compensações a esse título, quando da apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL referente ao ano-calendário de 2012” (fls.1.174).

VI. 2 - Da falta de adição das despesas com Doações e Patrocínios Culturais na Base de Cálculo da CSLL

82 Conforme TVF, constatou-se que o interessado não adicionou à base de cálculo da CSLL as seguintes despesas com Doações e Patrocínios escrituradas na conta contábil “435310 – Gastos Gerais – Doação/Patrocínio Incentiv. Fé”, no montante de R\$ 1.800.000,00 (e-fls.1.175):

Mês	Conta Contábil	Despesas com Patrocínios no Mês	Valor Não Adicionado
junho/12	435510	150.000,00	150.000,00
julho/12	435510	0,00	150.000,00
agosto/12	435510	0,00	150.000,00
setembro/12	435510	800.000,00	950.000,00
outubro/12	435510	0,00	950.000,00
novembro/12	435510	165.000,00	1.115.000,00
dezembro/12	435510	685.000,00	1.800.000,00

OBS: Razão Contábil anexo ao Processo Administrativo Fiscal.

VI. 3 - Da falta de adição de despesas com multas por infrações fiscais

83 Os autuantes verificaram que as despesas com multas por infrações escrituradas na conta contábil “453131 – Despesas Tributárias Fiscais – Multas Fiscais – Não Dedutíveis” não foram adicionadas à base de cálculo da CSLL.

VI. 4 - Da falta de recolhimento das estimativas mensais

84 Em decorrência das infrações apuradas, os autuantes verificaram que o interessado deixou de recolher estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, motivo por que lavraram a exigência de multa de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente.

VII – Do IRPJ, da CSLL e da Multa Isolada Devidos

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

- a) IRPJ devido e não recolhido (fls.1.180): R\$141.116.989,18
- b) CSLL devida e não recolhida (fls.1.181): R\$53.563.189,51
- c) Multa Isolada pelo não pagamento das estimativas mensais de IRPJ e de CSLL (fls.1.181): R\$

Multa Isolada pelo Não Pagamento das Estimativas Mensais		
Mês	IRPJ	CSLL
janeiro/12	5.244.056,42	1.900.509,59
fevereiro/12	2.727.783,05	977.064,86
março/12	5.482.544,37	1.063.121,88
abril/12	5.827.566,26	2.101.523,85
maio/12	7.656.230,57	3.169.895,32
junho/12	7.533.051,47	1.688.313,15
julho/12	8.080.993,16	3.276.840,41
agosto/12	10.446.109,65	3.713.556,72
setembro/12	11.626.950,93	3.485.865,73
outubro/12	10.678.521,11	4.329.310,06
novembro/12	12.456.611,23	4.797.573,25
dezembro/12	9.661.952,37	2.798.770,02

86 Iniciada em 27.10.2014 (fls.379/381), a ação fiscal foi encerrada em 15.12.2016 (fls.1.206/1.207), com a lavratura dos Autos de Infração de IRPJ e de CSLL (nosso item 1), tendo sido instruída com os documentos de fls.1/1.336.

Da Impugnação

Irresignado, em petição recebida em 13.01.2017, às fls.1.338/1.421

89 Em sede de preliminar, o interessado requer, “desde logo, que os autos sejam devolvidos aos autuantes, para que estes promovam a revisão dos lançamentos, de forma que sejam corrigidos os erros materiais aqui apontados”:

- a) “no cálculo das estimativas mensais não pagas de IRPJ, os Auditores-Fiscais não consideraram, na fórmula, a dedução dos incentivos fiscais, gerando um impacto significativo na base de cálculo do IRPJ e, conseqüentemente, na multa isolada, ou seja, R\$ 29.575.224,28, e, indevidamente, de multa”;
- b) quando do cálculo do lucro real, “os Auditores-Fiscais não levaram em consideração o refazimento do cálculo dos limites de dedução dos incentivos fiscais”, e, com isto, do IRPJ apurado deixaram de deduzir o montante de R\$ 23.603.090,31 de incentivos, (principalmente referente à redução do Lucro da Exploração e PAT), mais encargos de R\$ 17. 702.317,73 e juros de R\$ 10.229.579,34”;

c) no cálculo das estimativas mensais da CSLL não foi deduzido o crédito sobre depreciação de bens do ativo imobilizado, “além de

digitarem valor errado no mês de maio, gerando impacto de R\$ 11.400.994,12 a mais, e indevidamente, na multa isolada”.

90 O interessado diz, ainda, que a exigência da CSLL está inquinada de nulidade absoluta. Alega que a legislação citada no enquadramento legal não versa sobre as infrações descritas no Auto de Infração da CSLL e, que os Auditores-Fiscais apenas indicam o art.57 da Lei 8.981, de 1995, e o art.28 da Lei nº 9.430, de 1996, mas não enumeram norma que determine sejam adicionadas à base de cálculo da CSLL as despesas de amortização do ágio, “assim como nenhuma lei que determine a exclusão da base de cálculo da CSLL, referente ao ágio dedutível”.

91 Sustenta que os Auditores-Fiscais “não indicaram a legislação que obrigue o Impugnante a adotar o agir que estão a lhe impingir, de acrescer e de excluir valores à base de cálculo de tal contribuição, relacionados com o ágio, doações e patrocínios culturais, e com multas por infrações”.

92 Diz que os Auditores-Fiscais não trazem provas de fato ou ato que autorize a desconsideração da reorganização tributária (que afirma ter sido realizada com estrita observância à legislação em vigor à época), e que desconsideraram os efeitos fiscais do ágio não com base em lei tributária, mas com base em Ofício-Circular da CVM e por aplicação retroativa e ilegal de pronunciamentos contábeis.

93 Aduz que, apesar de os Auditores-Fiscais estarem plenamente cientes dos Laudos de Avaliação Econômica e dos fundamentos que geraram o ágio, sem contestarem sua veracidade ou o invalidarem em qualquer momento, “em nota de rodapé colocam ser o Ganho artificial sem suporte econômico, tal qual o ágio que [surgiu} em contrapartida na Gerdau Participações SA”.

94 O interessado afirma que o ágio que aproveitou foi exatamente o permitido pelo art.36 da Lei nº 10.637, de 2002, e, se a reorganização societária não gerou efeitos fiscais e o ágio é artificial, como dizem os Auditores-Fiscais, “a reavaliação e o ganho de capital daquela Lei 10.637, de 2002, é que deveria ser tributado na origem, já que não é possível aceitá-lo e depois glosar a amortização do ágio, como no caso concreto, eis que este (o ágio) decorreu daquela (a reavaliação)”.

95 A apuração e a geração do ágio foram legítimas com base em reavaliação patrimonial prevista no art.36 da Lei nº 10.637, de 2002, “cuja dedutibilidade é decorrência necessária do benefício concedido por tal dispositivo legal, cuja essência seria esvaziada, não fosse por conceder tal autorização aos contribuintes”.

96 O interessado alega que “os textos dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, e do art.36 da Lei nº 10.637, de 2002, não fazem diferenciação entre ágio interno e externo”, e não afastavam a possibilidade de o pagamento ser efetuado por meio de integralização do capital, com a transferência de ações, “efetivo suporte econômico da operação”.

97 Diz que foi através da Gerdau Participações SA e de sua posterior incorporação à Gerdau Açominas SA que: a) os mais de 4.000 acionistas desta última tiveram a oportunidade de participar dos negócios siderúrgicos do Grupo Gerdau na América Latina, “eliminando conflitos de interesse no desenvolvimento de negócios e de uma sociedade em detrimento de outra”; b) logrou-se atrair um sócio financeiro (Banco Itaú BBA S/A) para fazer parte do pacote de financiamentos de projeto de expansão; c) evitou-se o enfrentamento de questões do direito societário, tais como, o recesso pela mudança do objeto social da Gerdau Açominas S/A e o direito de preferência por parte de acionistas minoritários na subscrição de ações.

98 Sustenta que em reorganizações societárias surge ágio e se apura ganho de capital, quer sejam entre pessoas ligadas, ou não, sem que haja exigência de o pagamento ser em dinheiro ou em bens, condições que a lei tributária não exige para a sua aplicação (“aqui mesmo foi gerado um ganho de capital que teve sua tributação diferida entre empresas do Grupo Gerdau, sem pagamento de dinheiro”).

99 Aduz que “a integralização de capital mediante transferência de ações é uma forma de aquisição e uma forma de pagamento, de modo que o tratamento do ganho de capital e do ágio era o previsto na lei (art.36 da Lei nº 10.637, de 2002 e arts. 7º e 8º Lei das SA), que autoriza a formação do capital social da pessoa jurídica em dinheiro ou em qualquer espécie de bens suscetíveis de avaliação em dinheiro”.

100 Alega que, no antigo Conselho de Contribuintes e no CARF há julgados que reconhecem a integralização de capital mediante a transferência de bens como modalidade de alienação.

101 Para o interessado, “o art.7º da Lei 9.532, de 1997, se aplica a qualquer pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação adquirida com ágio, inexistindo dispositivo legal que “acrescente ou restrinja aquela faculdade dada ao contribuinte”. Afirma que não há lei que limite a incorporação ou a cisão entre pessoas jurídicas ligadas, ou que proíba a utilização de empresa veículo, ou exija que o pagamento seja em dinheiro e não em bens, ou exija o envolvimento de terceiras pessoas totalmente estranhas entre si, nas operações de incorporação ou cisão, e, que “o próprio art.7º da Lei nº 9.532, de 1997, se refere a ágio cujo fundamento econômico é de coligada ou controlada”.

102 Alega que é “despicienda a pretensão dos Auditores-Fiscais de restringirem as regras dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, quando esta assim não o faz”. Aduz que “nem mesmo o Supremo Tribunal Federal-STF, órgão máximo na interpretação e aplicação da Constituição, está autorizado a atuar como legislador positivo”.

103 Para o interessado, a atividade de fiscalização há de ser exercida nos limites fixados pela lei; as determinações da CVM, os pronunciamentos e interpretações contábeis carecem de validade jurídica e dever-se-iam restringir aos limites da lei, “explicitando-a ou complementando-a, mas nunca inovando”.

104 O interessado alega que os Auditores-Fiscais citaram apenas parte do entendimento de Jorge Vieira da Costa Júnior e de Eliseu Martins (não se deve reconhecer na contabilidade o ágio se a operação tiver sido feita dentro do mesmo grupo econômico), uma vez que “o próprio Professor Eliseu Martins rechaça a interpretação equivocada dos Auditores-Fiscais, usada como motivação dos lançamentos”.

105 O interessado diz que “foi atestado o fundamento econômico suficiente à geração do ágio, em laudo válido e eficaz, sendo forçoso reconhecê-lo como dedutível para fins fiscais, onde o ágio interno em nada difere do ágio gerado entre partes independentes, razão por que os lançamentos são insubsistentes e os créditos tributários devem ser extintos”.

106 O interessado alega que não pode prosperar a exigência concomitante de multa isolada e de multa de ofício. Aduz que, após a apuração anual, não cabe mais se cogitar da obrigatoriedade de se recolher tributos em bases estimadas, e que, sendo pacífico que a cobrança de estimativa após o encerramento do ano-calendário é indevida, não procede a cobrança da multa isolada.

107 Aduz que o valor da multa alcança 125% dos tributos exigidos, ferindo “os constitucionais princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, constituindo inegável **caráter confiscatório**”.

108 O interessado pede:

- a) que, em face de erros materiais os autos sejam devolvidos aos Auditores-Fiscais para correção dos erros materiais apontados;
- b) a nulidade do lançamento da CSLL, multas e juros, por falta de enquadramento legal e da inexistência de lei que determine as adições efetuadas;
- c) a validade e a eficácia do ágio interno, porque atestado em laudo técnico e de acordo com os exatos termos da legislação tributária aplicável;
- d) o afastamento da multa de 50%, porque indevida;
- e) que todas as informações e questionamentos sejam direcionados à procuradora Marta Ione Guex de Oliveira (fls.1.421).

109 A fiscalização juntou às fls.1.445/1.455 os formulários de alteração, no sistema desta RFB (Sapli) do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL. Relatados.

Em julgamento realizado em 30 de junho de 2017, a 3ª Turma da DRJ/RJO, considerou improcedente em parte a impugnação da contribuinte e prolatou o acórdão 12-88.920, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

PROVA. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

A prova documental deve ser apresentada com a impugnação, precluindo o direito de o interessado fazê-lo em outro momento processual.

MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS. COMPENSAÇÃO. PREJUÍZOS FISCAIS. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA.

A matéria não expressamente impugnada se consolida na esfera administrativa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

ALEGAÇÕES DE NULIDADE. REJEIÇÃO.

É válido o Auto de Infração lavrado por autoridade competente e sem prejuízo do direito de defesa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO NÃO DEDUTÍVEL.

Cabível a glosa de amortização de ágio se não elididas as constatações de que foi gerado internamente, em operações das quais não resultou custo de aquisição ou ingresso de novos recursos.

INCENTIVO FISCAL. OPERAÇÕES DE CARÁTER CULTURAL. COMPROVAÇÃO.

A comprovação de gastos com operações de caráter cultural autoriza a fruição do benefício fiscal correspondente.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. RECOMPOSIÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. VEDAÇÃO.

Em sede de lançamento de ofício é vedada a recomposição do lucro da exploração para fins de recálculo de incentivos fiscais.

INCENTIVOS FISCAIS. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO AO TRABALHADOR. FUNDOS DOS DIREITOS DA CRIANÇA E DO ADOLESCENTE. FUNDOS DO IDOSO. ATIVIDADES DE CARÁTER CULTURAL OU ARTÍSTICA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RECOMPOSIÇÃO. INAPLICABILIDADE.

A fruição de incentivos fiscais depende de iniciativa do interessado e da comprovação do atendimento aos requisitos da legislação.

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE. ESTIMATIVAS MENSAIS. IRPJ. ERRO.

Demonstrada a ocorrência de erro de cálculo na determinação do montante devido, o lançamento deve ser retificado.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE. CUMULAÇÃO.

A lei autoriza a cumulação da multa de ofício e da multa exigida isoladamente.

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE. ESTIMATIVAS MENSAIS. IRPJ. ERRO.

Demonstrada a ocorrência de erro de cálculo na determinação do montante devido, o lançamento deve ser retificado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2012

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se à CSLL o mesmo tratamento dispensado ao lançamento do IRPJ, em face da íntima relação de causa e efeito entre ambos.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Do Recurso Voluntário

A ora recorrente, devidamente cientificada do acórdão recorrido, apresentou recurso voluntário e documentos (e-fls. 1663 e ss), onde pugna pela improcedência dos lançamentos, cancelando-se os lançamentos de IRPJ e CSLL.

(I) Preliminar - alegações de nulidade

- nulidade absoluta do lançamento e ilegalidade da exigência da CSLL nos autos respectivos;

(II) Do Direito

- Do ágio

- Alegações de erro

- PAT

- Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente

- Fundo Nacional do Idoso;

- Atividades de Caráter Desportivo

- Redução do Imposto (Lucro Exploração Redução 75%)

- CSLL - Infrações

- Patrocínios Culturais

- Multas por Infrações Fiscais

Assim, em 16/03/2018, recebi os presentes autos, por sorteio.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Relatora

A contribuinte foi cientificada do teor do acórdão da DRJ/RJO foi intimada ao recolhimento dos débitos de IRPJ e de CSLL em 10/07/2017 (ciência abertura do documento à e-fl. 1659), e apresentou em 08/08/2017, recurso voluntário, juntados às e-fls. 1663 e ss, tempestivamente, portanto dele conheço.

PRELIMINAR

1 - Da nulidade do lançamento fiscal - Ilegalidade da exigência de CSLL, das suas multas e juros -

Preliminarmente, alega o recorrente que o lançamento seria nulo, pois inexistente enquadramento legal na descrição dos fatos e enquadramento legais do Auto de Infração de CSLL, o que viola o princípio da legalidade.

Segundo ele, as normas citadas pelo fiscal não determinam a adição à base de cálculo da CSLL de despesas com amortização de ágio, doações e patrocínios culturais, bem como multas por infração.

Em parte suas alegações confundem com as de mérito, e serão analisadas à frente. Ademais, em análise do documento de AIIM verifico que o fiscal elenca a sua base legal para a realização da autuação. E é certo que o recorrente deles se defende muito bem, como se pode observar tanto da impugnação quanto das razões recursais, de tal forma que também não vejo preterição ao direito de defesa.

Também, nos termos do art. 59 do Decreto 70.235/72, não vejo situação que demande a anulação da decisão *a quo*:

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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade

julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

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.

Assim, deixo de conhecer dessa preliminar argüida.

MÉRITO

Trata-se o presente de lançamento em razão da dedução indevida de valores que reduziram as bases de cálculo de IRPJ e CSLL no ano-calendário de 2012, à título de despesas de amortização de ágio, bem como da falta de adições de despesas com doações, patrocínios e multas.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, de fls. 1145 e ss, o lançamento se referem à glosa de despesas com amortização de ágio, que segundo a fiscalização se trata de "ágio interno", decorrente de operações societárias, que se iniciaram em dezembro de 2004, de empresas do grupo econômico GERDAU, que realizaram diversas operações de integralização de capital, incorporação e cisão parcial, gerando um ágio artificial, indevidamente aproveitado por diversas empresas do grupo.

Importante ressaltar que a geração desta despesa de ágio originou outros processos administrativos, relativos aos períodos anteriores, um deles já julgado por esta turma. E a primeira delas, relativo ao período de janeiro/2006 a junho/2010, se tornou definitiva em esfera administrativa.

Segundo os recorrentes todas as operações societárias realizadas ocorreram dentro da estrita legalidade, inclusive com finalidade negocial. A ocorrência da subscrição de capital e sua integralização com a transferência de ações seria uma forma de aquisição de tal forma que a operação não poderia ser tratada como inválida.

De fato, a autoridade fiscal, não a invalida, entretanto, em seu item f diz tratar-se de um ágio interno:

*56. As operações de reorganização societárias envolveram **empresas sob o controle comum, direto ou indireto, da Gerdau S/A, caracterizando a geração um ágio interno no grupo econômico.** A composição do Grupo Gerdau é bastante complexa, mas a estrutura de controle a partir da Gerdau S/A pode ser definida de forma simplificada como segue;*

57. No período em que ocorreu a reestruturação, a Gerdau S/A era controlada pela Metalúrgica Gerdau S/A, que por sua vez tinha como maiores acionistas as sociedades INDAC Ind. Com S/A (29,33% do capital votante), e o Grupo Gerdau Empreendimentos Ltda (25,57% do capital votante). Este é controlado pela INDAC, que detém 55,7% do seu capital. Assim, indiretamente a INDAC controla a Metalúrgica Gerdau. O controle da INDAC, por sua vez, cabia à CINDAC Empreendimentos e Participações, com 100% do seu capital votante. Finalizando, a CINDAC é controlada

100% por uma pessoa jurídica domiciliada no exterior, a Stichting Gerdau Johannpeter;

Nos termos do art. 7º e 8º da Lei 9.532/97, e art. 386, II do RIR/99, a amortização do ágio é um benefício fiscal, expressamente previsto na legislação, que de início possuía foco nas privatizações, porém aplicável a qualquer pessoa jurídica que preencha as condições determinadas pela norma.

Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)

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

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Nesse termos, os requisitos necessários para fruição de tal benefício são os seguintes:

a) efetivo pagamento do valor da compra;

b) operação realizada entre partes independentes e não relacionadas;

c) baseado em documento que comprove a rentabilidade futura, no qual se baseou o ágio.

Lembre-se que tais requisitos não estão previstos em lei, mas baseados em jurisprudência, e assim, demais elementos podem ou não comprovar a existência ou não do benefício legal.

No caso em tela, houve um laudo de avaliação, que chega nos valores que foram amortizados, e que lastreados em rentabilidade futura mas que a autoridade fiscal sequer contesta.

O fato aqui latente é da operação tratada não ter ocorrido entre partes independentes e não relacionadas.

Conforme o artigo 386 do RIR/99, para se aproveitar do ágio, é necessária a incorporação entre a empresa investida e a empresa investidora. Após a incorporação, o ágio

que teve como fundamento econômico a expectativa de rentabilidade futura da empresa investida poderá ser utilizado fiscalmente através da amortização como despesa.

Trechos do TVF denotam que não se verifica a participação de terceiros, e sim, através de empresas dentro do mesmo controle comum:

79. O ágio interno tem origem em uma construção contábil, que decorreu da interposição da Gerdau Participações S/A como intermediária entre a Gerdau Açominas e sua controladora Gerdau S/A, sem que se alterasse de fato o verdadeiro controlador. Não houve alienação ou aquisição do controle da Açominas, que sempre foi controlada direta ou indiretamente pela Gerdau S/A;

80. A falta de substrato econômico real para o reconhecimento de ganho ou perda na operação se reflete também na forma de contabilização adotada pelos contribuintes. A Gerdau S/A neutralizou no seu balanço de 31/12/2004 o ganho de R\$ 10.347.317.617,46, reconhecido em 29/12/2004. Isso ocorreu através de lançamento, naquele mesmo valor, de equivalência patrimonial negativa na conta representativa do investimento na Gerdau Participações ("Razão cta 130075 - Vir Patrimonial Gerdau Participações"), tendo como contrapartida conta de resultado de equivalência patrimonial (Balanço Patrimonial - Parte Gerdau SA). Como o PL da Gerdau Participações (GPAR) em 31/12/2004 era de R\$ 15.235.043.941,43 e a Gerdau S/A detinha 99,99% da GPAR, somente foi possível registrar equivalência negativa naquele montante porque foi desconsiderado o ágio registrado no ativo da GPAR ("Balanço Patrimonial - Gerdau SA - DIPJ2005");

81. Já a suposta perda (diferida) na operação recebeu uma classificação contábil na Açominas, por ocasião da incorporação da GPAR, que também anulou seus efeitos na visualização do balanço. Isso porque a Açominas contabilizou o ágio e a provisão (reduzora do ágio) herdados da GPAR, no PL, em subcontas dentro de Reservas de Capital (Balancetes Gerdau Açominas 2005), em desacordo com a Instrução CVM 319/99. Isso neutralizou o valor da Reserva de Ágio, também constituída por ocasião da incorporação no grupo de Reservas de Capital, reduzindo, por consequência, o PL da Gerdau Açominas. Essa classificação permaneceu na Gerdau Aços Longos após a cisão (Balancetes Gerdau Aços Longos 2006 e 2008); (gn)

Tal fato inclusive, não é objetada pelo recorrente, que se socorre do entendimento que na época dos fatos era possível a amortização do ágio envolvendo empresas sob o mesmo controle.

O acórdão do ilustre Conselheiro Roberto Silva Júnior, desta Turma, que tratou do ano-calendário de 2010, bem trata deste ponto:

No caso concreto, o ágio teve origem em negócio jurídico realizado entre a Gerdau S.A. e a Gerdau Participações S.A. Uma das partes era controladora da outra. Essa circunstância é bastante para caracterizar o ágio interno. Sua posterior transferência para outra empresa do mesmo grupo econômico, mercê de um processo de cisão parcial seguido de incorporação, não opera qualquer mudança da natureza do ágio. Independentemente de quantas sejam as transferências do ágio de uma empresa para outra, ele há de carregar sua característica original de ágio interno, e consequentemente a indedutibilidade para o IRPJ e para a CSLL.

(...)

Em operações envolvendo partes independentes, comprador e vendedor têm posições antagônicas em relação ao preço. Enquanto o primeiro busca o menor preço possível, o segundo quer levá-lo ao patamar mais alto. Na perspectiva de preço, pode-se afirmar que as posições de vendedor e comprador são antagônicas. O ponto de equilíbrio entre essas duas forças é dado pelo mercado. As condições do mercado, ao final, é que fazem com que as partes se componham quanto ao preço.

Essa situação, entretanto, não ocorre quando o negócio é firmado entre partes vinculadas. A disputa em torno do preço desaparece, cedendo o passo a propósitos que transcendem o interesse das partes, para contemplar o interesse superior do grupo econômico. Prevalecerá o que convier ao grupo.

Uma operação de compra e venda envolvendo empresas do mesmo grupo não gera riqueza nova. Não há ganho, nem perda. Eventual ganho de uma parte é perda para outra e, dentro do grupo econômico, elas se anulam. Nesse sentido, a fixação de preço passa a ser um dado de menor relevância sob o aspecto econômico. Porém, do ponto de vista fiscal, a fixação de preço da participação societária em montante superior ao patrimônio líquido tornar-se conveniente na medida em que o ágio daí resultante possa ser deduzido das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Nos negócios jurídicos de aquisição de quotas ou de ações envolvendo entidades vinculadas, a conveniência das partes se confunde com o objetivo do próprio grupo.

(...)

Ainda sobre o ágio interno, cumpre ressaltar que as orientações emanadas da CVM e do CFC, bem como os pronunciamentos técnicos do CPC que cuidam da matéria não conferem ao ágio interno uma natureza que antes ele já não tivesse. A falta de substância econômica e todas as características desse tipo de ágio antecedem a tais orientações, bem como à própria legislação que instituiu as regras de convergência internacional. Nessa linha de raciocínio, é possível concluir que a vedação à dedutibilidade do ágio interno, presente no caput do art. 22 da Lei nº 12.973/2014, vem apenas reforçar o entendimento de que esse ágio carece, e sempre careceu, de substância econômica.

A ausência de substância econômica implica a ausência do próprio fundamento econômico. Quando o inciso III do art. 7º da Lei nº 9.532/1997 autoriza a amortização do ágio fundado em rentabilidade futura, o dispositivo legal está a exigir um requisito (fundamento econômico) que o ágio interno não possui.

Assim, de se manter o lançamento relativos às glosas de amortização de ágio.

No que tange à CSLL, eu tenho o entendimento da falta de previsão legal para a sua adição.

No entanto, no caso em tela, como verificado, não estamos tratando de um ágio válido, e sim de um ágio gerado entre partes dependentes, não o tornando passível de ser deduzido, nos termos do art. 299 do RIR/99.

Incentivos Fiscais

O recorrente alegou que a fiscalização ao determinar o valor de IRPJ devido, não recalculou os limites de dedução dos incentivos fiscais.

Em sede de impugnação, o recorrente refez os cálculos de 7 incentivos conforme resumo da DRJ:

		Deduzido em DIPJ	Valor pleiteado pelo interessado	Diferença solicitada
1	Operações de Caráter Cultural	-1.412.002,71	-1.800.000,00	-387.997,29
2	Programa de Alimentação ao Trabalhador	-1.412.002,71	-4.798.810,45	-3.386.807,74
3	Fundo dos Direitos da Criança e do Adolescente	-353.000,68	-450.000,00	-96.999,32
4	Fundo Nacional do Idoso	-353.000,68	-450.000,00	-96.999,32
5	Atividades de Caráter Desportivo	-353.000,68	-450.000,00	-96.999,32
6	Valor Remuneração Prorrogação Licença-Maternidade	-157.512,47	-157.512,47	0,00
7	Redução do Imposto (Lucro Exploração Redução 75%)	-10.001.968,53	-29.539.255,86	-19.537.287,33
	Subtotal – Deduções (I)	-14.042.488,46	-37.645.578,78	-23.603.090,32

Algumas delas, a DRJ acatou, e elas serão tratadas adiantes quando da análise do Recurso de Ofício.

PAT

No que tange ao PAT, a decisão recorrida indeferiu o pedido, pois em seu entendimento, esse benefício não foi objeto de fiscalização ou auditoria, ademais o recorrente não havia comprovado a adesão ao programa.

Em sede recursal, ele junta dois comprovantes de adesão, um vigente no ano em questão, fls. 1778 e ss e outro de adesão a partir de 2013.

Em análise da documentação apresentada, não localizo a data a que se refere tal adesão, não logrando êxito em dizer que se trata do ano em discussão.

Assim, não há que se falar em alteração do valor.

Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente

No que tange ao benefício decorrente da aplicação ao Fundo dos Direitos da Criança e do Adolescente, a decisão recorrida indeferiu o pedido, pois em seu entendimento, esse benefício não foi objeto de fiscalização ou auditoria, ademais o recorrente não havia apresentado documentos hábeis a comprovar a dedução.

Em sede recursal, ele junta cópia do razão e recibos dos depósitos efetuados, fls. 1747 e ss, que totalizam o valor deduzido em DIPJ de R\$450.000,00.

No entanto, como diz a norma, IN 267/2002, o comprovante a ser apresentado é o Certificado emitido pelo Município de que o valor foi doado ao fundo.

Art. 12. Os Conselhos Municipais, Estaduais ou Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente, controladores dos fundos beneficiados pelas doações, deverão emitir comprovante em favor do doador que especifique o nome, o número de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) do doador, a data e o valor efetivamente recebido.

§ 1º O comprovante deverá:

I - conter o número de ordem, o nome, o número de inscrição no CNPJ e o endereço do emitente;

II - ser firmado por pessoa competente para dar a quitação da operação.

Assim, não há que se falar em alteração do valor.

Fundo Nacional do Idoso

No que tange ao benefício decorrente da aplicação ao Fundo Nacional do Idoso, a decisão recorrida indeferiu o pedido, pois em seu entendimento, esse benefício não foi objeto de fiscalização ou auditoria, ademais o recorrente não havia apresentado documentos hábeis a comprovar a dedução.

Em sede recursal, ele junta cópia do razão e recibos dos depósitos efetuados, fls. 1766 e ss, que totalizam o valor deduzido em DIPJ de R\$450.000,00.

No entanto, como diz a norma, Lei 12.213/2010, o comprovante a ser apresentado é o Certificado emitido pelo Conselho Municipal de que o valor foi doado ao fundo.

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

Art. 4º É competência do Conselho Nacional dos Direitos da Pessoa Idosa - CNDI gerir o Fundo Nacional do Idoso e fixar os critérios para sua utilização. (grifos nossos)

Atividades de Caráter Desportivo

No que tange ao benefício decorrente da aplicação Atividades de Caráter Desportivo, a decisão recorrida indeferiu o pedido, pois em seu entendimento, esse benefício não foi objeto de fiscalização ou auditoria, ademais o recorrente não havia apresentado documentos hábeis a comprovar a dedução.

Em sede recursal, ele junta cópia do razão e recibos das doações efetuadas, fls. 1772 e ss, que totalizam o valor deduzido em DIPJ de R\$450.000,00.

No entanto, como diz a norma, Lei 11.438/2006, tais recibos devem estar acompanhados dos extratos, bem como da publicação de que efetivamente se trata de um projeto aprovado pelo Ministério dos Esportes. Alguns deles nem se encontram completos, com dados do declarante.

Assim, não há que se falar em alteração do valor.

Redução do Imposto (Lucro Exploração Redução 75%)

No que tange ao benefício decorrente do incentivo fiscal de lucro da exploração, a decisão recorrida indeferiu o pedido, pois em seu entendimento, a lei veda o recálculo desse ajuste em caso de lançamento de ofício. Alega também que não houve a demonstração do lucro da Exploração recalculado.

Em sede recursal, ele junta o recálculo do lucro da exploração, fls. 1792 e ss.

Como mencionado, se existe vedação legal para o recálculo requerido, IN 267/2002, não há que se falem alteração do IR devido.

Subseção V Lançamento de Ofício - Ajustes do Lucro da Exploração

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

Da Aplicação para a CSLL das adições dos patrocínios culturais, doações e multas por infrações

A fiscalização identificou que não foram adicionados à base de cálculo da CSLL dos valores de doações e patrocínios culturais.

Segundo a recorrente a não adição decorre da falta de previsão legal para tanto. Em seu entendimento, a necessidade de adição restringe-se ao IRPJ.

No entendimento da Fiscalização, estas despesas não seriam passíveis de dedução para fins de cálculo da CSLL, nos termos da IN 390/2004, com fulcro nas determinações contidas nos arts. 18 e 26 da Lei 8.313/91 e 9.784/99.

Lei 8.313/91:

“Art. 18. Com o objetivo de incentivar as atividades culturais, a União facultará às pessoas físicas ou jurídicas a opção pela aplicação de parcelas do Imposto sobre a Renda, a título de doações ou patrocínios, tanto no apoio direto a projetos culturais apresentados por pessoas físicas ou por pessoas jurídicas de natureza cultural, como através de contribuições ao FNC, nos termos do art. 5º, inciso II, desta Lei, desde que os projetos atendam aos critérios estabelecidos no art. 1º desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.874, de 1999)

§ 1º Os contribuintes poderão deduzir do imposto de renda devido as quantias efetivamente despendidas nos projetos elencados no § 3º, previamente aprovados pelo Ministério da Cultura, nos limites e nas condições estabelecidos na legislação do imposto de renda vigente, na forma de: (Incluído pela Lei nº 9.874, de 1999)

a) doações; e (Incluída pela Lei nº 9.874, de 1999)

b) patrocínios. (Incluída pela Lei nº 9.874, de 1999)

§ 2o As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real não poderão deduzir o valor da doação ou do patrocínio referido no parágrafo anterior como despesa operacional. (Incluído pela Lei nº 9.874, de 1999)

... ”

(grifos nossos)

Assim como, a decisão recorrida, que a manteve em razão de que o lançamento da CSLL decorre dos mesmos fatos que ensejam a autuação do IRPJ, impõe-se a mesma orientação decisória, mantendo-se a integralidade do lançamento.

Nos termos da norma aplicável à CSLL, art. 2º da 7.689/88, os ajustes aplicáveis são taxativos, e dentre eles, não temos a necessidade de adição dos valores relativos às doações e patrocínios culturais e multas por infrações.

Ademais o benefício da dedução só é aplicável ao IRPJ e não à CSLL. Ora se fosse necessária a adição na base de cálculo da CSLL, tal benefício deveria também ser aplicável à CSLL.

Nesse sentido, valho-me voto vencedor do Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo, no Acórdão n. 1301-001.893, desta mesma Turma Ordinária, datada de 20/01/2016, em situação semelhante, onde foi tratada a questão da dedutibilidade do ágio para fins de cálculo da CSLL, no que se refere à falta de previsão legal para sua adição.

No que se refere à análise dos contornos próprios da definição da base de cálculo da CSLL, essencial se verifica a análise das expressas disposições do art. 2 da Lei 7.689/88, que, ao instituí-la, assim especificamente destacou:

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:

(...)

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

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

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

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

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

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

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

As disposições contidas no caput do Art. 57 da Lei 8.981/95, por sua vez, visando estabelecer os específicos e particulares contornos aplicáveis a esta Contribuição, especificamente destacou:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n 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 9.065, de 1995)

Ora, conforme se verifica da leitura dessas disposições – ao contrário do que afirma a decisão de primeira instância, o mencionado art. 57 da Lei 8.981/95 não autoriza, de forma alguma, a aplicação indiscriminada das disposições regentes do Imposto de Renda na verificação dos contornos de incidência da CSLL, mas preserva, expressamente, os ditames próprios da definição de sua base de cálculo, da forma como realizado pelas disposições até então vigentes, mantendo, assim, as normas contidas na mencionada Lei 7.689/88, nos termos ali então especificamente apontados.

A partir dessas considerações, verifica-se que, conforme destacado das disposições do art. 2º, parágrafo 1º, alínea ‘c’ da Lei 7.689/88, ali expressamente se faz referência aos específicos ajustes (exclusões e adições) a serem aplicados ao resultado do período-base, apurado a partir da aplicação das expressas disposições da legislação comercial, distinguindo a composição da base de cálculo da Contribuição em questão, assim, às regras próprias da legislação do Imposto sobre a Renda.

Assim, para admitir-se como válida qualquer exclusão e/ou adição na apuração da base de cálculo da CSLL, faz-se essencial, no caso, 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. (gn)

Nessa linha, fixando o ponto de partida do nosso pensamento sobre a matéria, as regras de dedutibilidade de despesas que sejam aplicáveis na apuração do lucro real, não podem ser estendidas, sem a necessária pré-existência de previsão legal, à apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Fixada essa premissa necessária, relevante destacar, ainda, que a amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício. Havendo determinação legal expressa para que ela não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR, aumentando, portanto, a base tributável. **Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que, a nosso sentir, torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora. (gn)**

A matéria aqui apresentada já foi objeto de específico enfrentamento nesta 1ª Turma Ordinária, especificamente nos autos do PAF 16682.720281/2010-17, tendo como relator o Conselheiro Valmir Sandri, o qual ora acompanho, especificamente quando afirma:

“Inicialmente, registro, com a devida vênia, ser equivocado o entendimento manifestado na decisão recorrida, quanto ao alcance do art. 57 da Lei n 8.981, de 1995.

Tal dispositivo preceitua que se aplicam à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por aquela Lei. Logo, regras de dedutibilidade de despesas que, por expressa disposição legal, sejam aplicáveis na apuração do lucro real não podem ser estendidas, sem previsão legal, à apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

A norma legal disciplinadora da apuração da base de cálculo da CSLL, vigente à época do fato gerador, dispõe:

Lei n 7.689/88

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:

(...)

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

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

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

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

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

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

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

(...)

Pelo que se depreende dos autos, e especialmente pelo que está expressamente descrito no auto de infração, a autoridade fiscal entendeu que a adição que o contribuinte efetuou para fins de apuração do lucro real, mas não efetuou para fins de CSLL, correspondia a ajuste por diminuição do valor do investimento avaliado pelo MEP, e promoveu a adição indicando como fundamento legal o art. 2º, § 1º, alínea “c”, da Lei n 7.689/99.

Pois bem.

Se essa fosse a verdade dos fatos, inquestionável seria a adição feita de ofício. Contudo, as cópias do LALUR apresentadas à fiscalização indicam que o valor adicionado ao lucro líquido para a apuração do lucro real (e não adicionado para fins de apuração da base de cálculo da CSLL), se refere à amortização do ágio decorrente de participação societária na empresa (...).

A amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício. Havendo determinação legal expressa para que ela não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.

Na linha desse entendimento, inclusive, destacam-se precedentes desta Corte Administrativa, que, sob esse específico foco, assim inclusive já se manifestaram, destacando-se, apenas a título de exemplificação, o seguinte e específico aresto:

Número do Processo: 18471.000003/200585

Contribuinte: VALEPAR S/A

Tipo do Recurso: Recurso Voluntário / Recurso de Ofício

Data da Sessão: 06/12/2006

Relator(a): Márcio Machado Caldeira

N Acórdão: 10322.749

*Decisão: Por maioria, DAR provimento ao recurso voluntário para acolher a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo ao ano- calendário de 1999 e, em consequência, não tomar conhecimento do recurso **ex officio** em relação ao ano- calendário de 1999, vencido o conselheiro Cândido Rodrigues Neuber que não a acolheu e, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso **ex officio** para restabelecer a exigência fiscal relativa ao ano- calendário de 2001 referente à CSLL constante na DIPJ porém não inclusa na DCTF.*

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL – DECADÊNCIA
Tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, o início da contagem do prazo decadencial é a data do respectivo fato gerador, decaindo o direito da Fazenda Nacional de efetuar o lançamento após o prazo de cinco anos, na forma do disposto no parágrafo 4 do artigo 150 do CTN. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE DO ART. 57, LEI N 8.981/1995 Inexiste previsão legal para que se exija a adição à base de cálculo da CSLL da amortização do ágio pago na aquisição de investimento avaliado pela equivalência patrimonial. Inaplicabilidade, ao caso, do art. 57 da Lei n 8.981/1995, posto que tal dispositivo não determina que haja identidade com a base de cálculo do IRPJ. LANÇAMENTO – ERRO FORMAL – ANO-CALENDÁRIO DE 2001 Atendendo o lançamento os requisitos legais, descrevendo a infração com perfeita identificação dos valores efetivamente levados à tributação e com o devido enquadramento legal, não há irregularidade formal que possa ensejar o seu cancelamento. JUROS DE MORA – CRÉDITO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa A partir de 1 de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos 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. (Súmula 1 C.C. nº 4) JUROS DE MORA TAXA SELIC São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (Sumula 1 C.C. nº 5) Preliminar acolhida, recurso de ofício parcialmente provido. (Publicado no D.O.U. n 230 de 30/11/2007).

Desta feita, entendo que não há base legal para se proceder com a adição das despesas de multas por infração na base de cálculo da CSLL.

No que tange às despesas de doação e patrocínio, entendo que o lançamento deve prevalecer, diante do que determina o art. 13 da 9.249/95, que expressamente determina a vedação da dedução para o lucro real e para a CSLL.

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas

as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - (Revogado pela Lei nº 9.430, de 27/12/1996)

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

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

IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;

VII - das despesas com brindes.

VIII - de despesas de depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil pela arrendatária, na hipótese em que esta reconheça contabilmente o encargo. (Inciso acrescido pela Medida Provisória nº 627, de 11/11/2013, convertida na Lei nº 12.973, de 13/5/2014, em vigor a partir de 1/1/2015)

§ 1º Admitir-se-ão como dedutíveis as despesas com alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados.

§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:

I - as de que trata a Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991;

No caso da recorrente, ela adicionou a parte excedente para o IRPJ e não as fez para a CSLL, por entender faltar a base legal. o entanto, não é isso que verificamos quando da leitura do dispositivo legal.

Da aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício

A Fiscalização procedeu à recomposição dos balancetes mensais de suspensão/redução com base nas despesas glosadas, o que resultou na constatação de falta de recolhimento de IRPJ e de CSLL sobre estimativas mensais. Por essa razão, foram exigidas

multas isoladas de 50% sobre as diferenças recolhidas a menor nos meses de janeiro a dezembro de 2012.

O entendimento é de que a multa de ofício decorrente de falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual deve prevalecer em detrimento da multa isolada. É esse o entendimento consolidado na Súmula CARF nº 105:

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.

Note-se que este entendimento foi elaborado em relação ao art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, vigente antes da edição da Lei nº 11.637/07.

Em que pese o entendimento sobre a inaplicabilidade da súmula acima transcrita para as hipóteses em que foi cominada a aplicação conjunta da multa de ofício e da multa isolada a partir de 2007, quando houve a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Não compartilho do mesmo entendimento.

A ementa do Acórdão nº 9101-001.307 proferido na 1ª Turma e utilizado como base para a edição da Súmula nº 105:

(...) MULTA ISOLADA - APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é 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

Mesmo que a lei tenha sido alterada, a infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal permanece sendo mera etapa preparatória que culmina com a redução do imposto no final do ano.

Dessa forma, o contribuinte não deve ser penalizado duas vezes em função da mesma infração, caracterizando um verdadeiro *bis in idem*. No caso em que as estimativas não foram recolhidas pelo aproveitamento indevido, ao final do ano-calendário, deve prevalecer somente a cobrança do IRPJ e da CSLL devidos no ajuste anual e, conseqüentemente, da multa de ofício aplicada sobre esta infração.

De forma alguma o fato da Medida Provisória nº 351/07 ter alterado a base de cálculo da multa isolada para “o valor do pagamento mensal” não altera o fato de que o não recolhimento das estimativas é mero meio para a falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos no exercício.

Assim sendo, entendo improcedente a cominação da multa isolada aplicada sobre as estimativas de IRPJ e de CSLL não pagas, devendo permanecer, somente, a aplicação da multa de ofício sobre o imposto apurado ao final do ano-calendário e não pago.

RECURSO DE OFÍCIO

No que tange à admissibilidade do recurso de ofício, ressalto o determinado no art. 1º da Portaria MF nº 63, de 09/02/2017, publicada no DOU de 10/02/2017, a seguir transcrito:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

No caso em referência, ao somar os valores correspondentes a tributo e multa afastados em primeira instância, verifico que superam o limite de dois milhões e quinhentos mil reais, estabelecido pela norma em referência.

Dessa forma, o recurso de ofício é cabível, e dele conheço.

O primeiro ponto trazido em sede de recurso de ofício, trata da redução da multa isolada de alguns meses do ano de 2012, tanto para IRPJ quanto para CSLL, pois segundo o recorrente e a decisão recorrida, houve um erro na fórmula feita pelos fiscais, onde não se deduzia os valores dos incentivos fiscais, em que pese constarem da planilha do auditor.

Comprovado matematicamente o erro apontado, não há que se falar em alteração do decidido.

O segundo tópico, refere-se ao recálculo que a DRJ fez do IRPJ devido, considerando a manutenção da glosa de ágio, dos valores de Incentivos Fiscais a reduzir o imposto devido.

A primeira delas trata das operações de Caráter Cultural. Como em sede fiscalizatória o contribuinte havia apresentado documentos contábeis e comprobatórios da aprovação dos projetos culturais, que confrontados com a DIPJ e calculados através do limite de 4% do IR devido a 15%.

Já que comprovado a doação, e que o valor antes utilizado não ultrapassava o limite, com a manutenção da glosa, uma vez que preenchidos os requisitos legais, de se manter o valor complementar de R\$387.997,29.

CONCLUSÃO

Diante de todo o acima exposto, voto por CONHECER dos Recursos Voluntário e de Ofício, afastar a preliminar de nulidade arguida, para no mérito DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para:

- afastar a multa isolada.

Processo nº 16682.722531/2016-31
Acórdão n.º **1301-003.351**

S1-C3T1
Fl. 1.842

- afastar a glosa de CSLL sobre as despesas de multas.

E NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

(assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto

Voto Vencedor

Conselheiro Roberto Silva Junior - Redator Designado

A despeito do laborioso voto da ilustre Conselheira Relatora, peço licença para divergir da solução dada a uma questão. Trata-se da possibilidade de deduzir, da base de cálculo da CSLL, multas por infração.

A recorrente sustenta a ausência de norma legal que impeça a dedução, inferindo que, no silêncio da lei, a dedutibilidade da multa tem de ser aceita. Penso, entretanto, que a norma vedando a dedução de multas da base de cálculo da CSLL está inserida no art. 13 da Lei nº 9.249/1995, assim redigido:

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

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

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

IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;

VII - das despesas com brindes.

VIII - de despesas de depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil pela

arrendatária, na hipótese em que esta reconheça contabilmente o encargo. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º Admitir-se-ão como dedutíveis as despesas com alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados.

O *caput* do art. 13, disciplinando em conjunto o IRPJ e a CSLL, faz referência expressa ao art. 47 da Lei nº 4.506/1964, que trata das despesas operacionais, condicionando sua dedutibilidade a dois requisitos: elas devem ser necessárias e usuais à atividade. Eis a dicção da lei.

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Esses requisitos, originalmente destinados ao IRPJ, passaram também a ser aplicáveis à CSLL. Ademais, o art. 13 da Lei nº 9.249 apresenta um critério de dedutibilidade que se repete em diversos de seus incisos. O dispositivo legal exige que a despesa, para ser computada na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, seja intrinsecamente relacionada à produção ou comercialização de bens e serviços.

Despesas com arrecadamento mercantil, aluguel, depreciação, amortização, reparo, conservação e outras não podem ser deduzidas, salvo se intrinsecamente vinculadas à atividade econômica que constitui o objeto da empresa.

Aqui se chega ao ponto central do problema. Se uma despesa, como a de aluguel ou de reparo de equipamentos não pode ser deduzida se não for intrinsecamente relacionada à atividade econômica, além de ser necessária e usual, como se admitir a dedutibilidade das multas?

É preciso ter em mente que multa é sanção de ato ilícito, pressupondo o descumprimento de lei ou de contrato. A prática de ilícitos não pode ser tomada como inerente, usual ou necessária ao exercício de qualquer atividade econômica.

A dedução de multas, além de ferir a razoabilidade, é contraditória, pois cria uma situação em que uma despesa de manutenção de veículo, por exemplo, não pode ser deduzida se o bem não for intrinsecamente relacionado à produção; mas as multas podem. Qualquer multa seria dedutível, inclusive aquelas motivadas por fraude tributária ou por fraude contra a ordem econômica; multas por violação de normas ambientais, de normas de segurança do trabalho, de normas de proteção do consumidor e da economia popular. Enfim, seria um verdadeiro "*incentivo fiscal*" à prática de ato ilícito, qualquer que ele fosse.

Não parece correta uma interpretação que leve a tal entendimento, abrindo espaço para que se deduza toda e qualquer multa da base de cálculo da CSLL.

Alguns poderiam alegar que a norma não proíbe a dedução de multas. Penso, ao contrário, que o texto do art. 13 da Lei nº 9.249, a despeito de uma certa imprecisão, veda deduzir multas da base de cálculo da CSLL. Essa interpretação decorre não só do texto, mas também do conjunto de princípios e regras aplicáveis ao Direito Tributário em geral e à CSLL em particular.

Ressalto, por fim, que a dedutibilidade das multas só poderia ser admitida diante de texto expresso nesse sentido, jamais podendo ser inferida do silêncio da lei.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso, para manter a glosa da multa, no que se refere à base de cálculo da CSLL, acompanhando, nos demais pontos, o voto da ilustre Conselheira Relatora.

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior