



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.722854/2016-24
ACÓRDÃO	1301-007.329 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BAKER HUGHES ENERGY TECHNOLOGY DO BRASIL
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

PRELIMINAR. APLICAÇÃO DO ART. 24 DA LINDB. IMPOSSIBILIDADE.

De acordo com a Súmula Carf nº 169, o art. 24 da LINDB não se aplica ao processo administrativo fiscal.

ATOS SOCIETÁRIOS. REFLEXOS TRIBUTÁRIOS. FATO GERADOR OCORRIDO EM PERÍODO FUTURO. INOCORRÊNCIA DE DECADÊNCIA.

Ainda que os atos societários que deram origem ao ágio tenham ocorrido em períodos anteriores, não há que se falar em decadência se a autuação se limita a glosar amortizações feitas em exercícios não abrangidos pela decadência. Aplicação da Súmula Carf nº 116.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ÁGIO INTERNO. AUSÊNCIA DE ELEMENTO EXTERNO QUE JUSTIFIQUE O SOBREPREGO. IMPOSSIBILIDADE.

É inadmissível a formação de ágio por meio de operações internas, totalmente feita entre partes dependentes, sem a existência de qualquer elemento externo que demonstre que as condições de pagamento do sobrepreço seguiram a lógica aplicável em negociação feita em condições de mercado.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2011

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

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

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2011

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO APÓS ANO-CALENDÁRIO E COM APURAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA NO AJUSTE.

É devida a aplicação de multa isolada em decorrência da falta de pagamento de estimativa após o encerramento do ano-calendário, ainda que tenha sido apurada base de cálculo negativa no ajuste anual. Aplicação da Súmula Carf nº 178.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, por voto de qualidade, em lhe negar provimento, vencidos os conselheiros Relator (Eduardo Monteiro Cardoso) e José Eduardo Dornelas Souza, que lhe deram provimento parcial, somente para cancelar a glosa relativa à amortização do ágio na base de cálculo da CSLL, revertendo a base de cálculo negativa abatida. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Iágaro Jung Martins.

Sala de Sessões, em 17 de julho de 2024.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso – Relator

Assinado Digitalmente

Iágaro Jung Martins – Redator designado

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente), a fim

de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente (s) o conselheiro(a) Marcelo Izaguirre da Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 449/549) interposto em face de acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (DRJ/REC) que julgou improcedente a Impugnação apresentada, mantendo integralmente o crédito tributário.

Referido crédito tributário decorre de Autos de Infração (fls. 55/70) lavrados para exigir IRPJ e CSLL, relativos ao ano-calendário de 2011, em função de duas supostas infrações: (i) despesas indedutíveis com amortização de ágio, que deveriam ter sido adicionadas ao lucro líquido para determinação do lucro real e (ii) ausência de recolhimento das estimativas mensais dos referidos tributos. No primeiro caso, a constatação fiscal levou à redução dos saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, enquanto no segundo houve o lançamento de multa isolada.

Por bem sintetizar os fatos envolvidos na controvérsia, adoto parte do relatório formulado pela DRJ no acórdão recorrido (fls. 388/438):

Tratam os autos de lançamentos de multas isoladas pela falta de recolhimento de estimativas de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativas aos meses de março e junho de 2011, e de março de 2011, respectivamente, com crédito tributário total de R\$ 1.397.758,63, bem assim de redução do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL apurados no ano-calendário 2011 no montante de R\$ 43.560.674,74.

2. Consoante descrição dos fatos contida nos autos de infração e no Termo de Verificação Fiscal (TVF) às fls. 7 a 35, parte integrante daqueles, os lançamentos decorreram de glosa de amortização de ágio deduzida nas apurações das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, acarretando redução do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL, bem assim apuração de insuficiência no recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

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

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

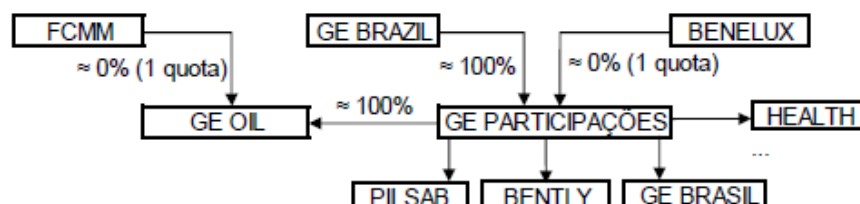
3.2. O contribuinte foi constituído em 20/02/2003, com razão social de ABB Óleo e Gás Ltda. Passou a Vetco Gray Óleo e Gás Ltda em 02/08/2004 (Anexo D, Doc.1). e a GE Oil & Gas do Brasil Ltda (GE Oil) em 27/09/2010 (Anexo D, Doc. 2). A fim de

fornecer uma visão geral da dinâmica das alterações societárias do Grupo GE, dois conjuntos de operações devem ser analisados: um, envolvendo GE Oil, e o outro, GE Participações (GE do Brasil Participações Ltda):

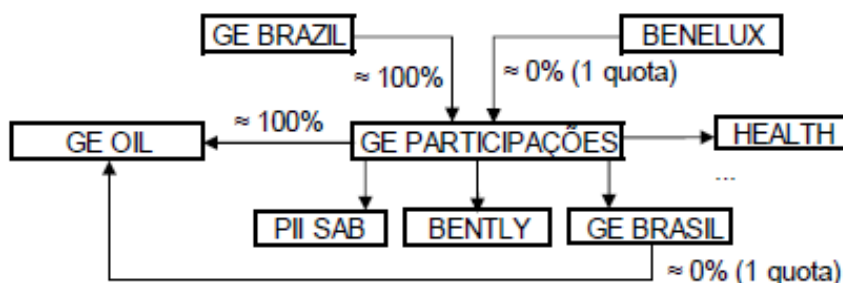
3.2.1. Em 23/11/2009, GE Oil e GE Participações tinham como sócio majoritário GE Brazil Holding Limited (GE Brazil), constituída na Irlanda, sendo também seus quotistas, respectivamente, Fernando Cesar Monteiro Martins (FCMM) e General Eletric International BV (BENELUX);



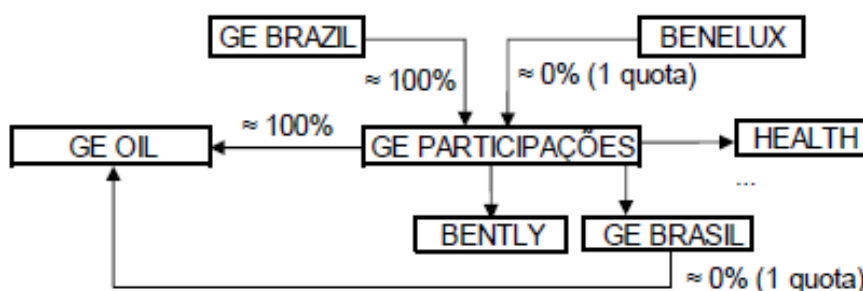
3.2.2. Em 24/11/2009, GE Brazil e BENELUX decidiram aumentar o capital social de GE Participações em R\$ 2.673.393.854,22, mediante emissão de 2.673.393.854 quotas de valor nominal R\$ 1,00, sendo o valor remanescente (R\$ 0,22) alocado em reserva de capital (Anexo D, Doc. 3). Tais quotas foram subscritas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



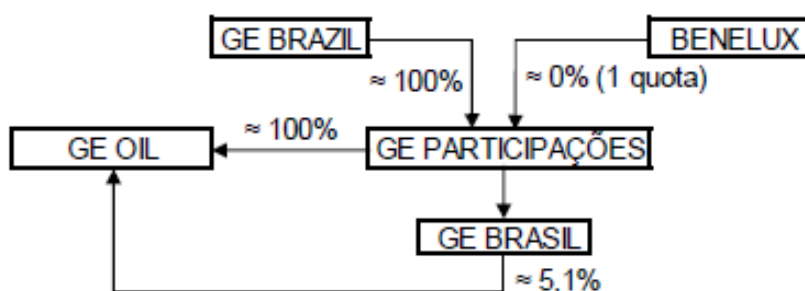
3.2.3. Em 13/07/2010 a GE Brasil ingressa no quadro societário da GE Oil no lugar de FCMM (Anexo D, Doc. 4);



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



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



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



3.2.7. Ainda em 01/12/2010, GE Brazil e BENELUX, únicas sócias de GE Participações, decidem cindi-la parcialmente, com versão da parcela cindida do patrimônio líquido em favor de GE Oil e outras empresas. Segundo o protocolo e instrumento de justificação da cisão parcial, a operação buscou deter, por intermédio da GE Brazil e BENELUX a participação direta no capital social da GE Oil, justificando a operação como meio de redução de custos financeiros e organizacionais, entre outras alegações (Anexo D, Doc. 8). Em face da operação, as quotas da GE Oil, anteriormente detidas pela GE Participações, foram distribuídas para a GE Brazil e BENELUX. O acervo líquido cindido compunha-se da totalidade do investimento societário de GE Participações em GE Oil (quotas do capital), bem como da totalidade do ágio e provisões relativos a esse

investimento. O resumo do acervo contábil líquido incorporado por GE Oil, conforme o laudo elaborado por KPMG, consta abaixo (Anexo D, DOC 8 - fl. 275)

≈ 0% (1 quota)

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

3.2.8. Em 31/12/2012, GE Brazil e BENELUX decidiram pela extinção da GE Participações (que já não exercia atividade operacional desde 31/07/2012), além de aprovar retificação dos laudos de avaliação acerca dos acervos líquidos de parcelas outrora cindidas da GE Participações para sociedades incorporadoras, entre elas a GE Oil (Anexo D, Doc. 11). O montante do ágio por rentabilidade futura de GE Oil, registrado em GE Participações, de R\$ 293.752.109,39, conforme laudo da KPMG elaborado em 28/12/2010 (Anexo D, Doc. 8, fl. 281), foi retificado para R\$ 281.770.743,44, de acordo com novo laudo elaborado por RB&S Auditoria e Consultoria S/S Ltda (Anexo D, Doc. 12, fl. 417);

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

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

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

3.4.1. Dentre as diversas alterações societárias pelas quais passou o Grupo GE, destacam-se os seguintes eventos, tendo por foco o surgimento e aproveitamento do ágio interno:

(EVENTO 1) - em 24/11/2009 aumenta-se expressivamente o capital social da GE Participações, integralizado por GE Brazil com a totalidade das quotas que detinha em diversas empresas, entre as quais, GE Oil; com a GE Participações registrando um ágio de R\$ 196.587.926,57 relativamente à participação na GE Oil;

(EVENTO 2) - em 30/11/2010 GE Brasil integraliza aumento de capital em GE Oil com complexo de bens, direitos e obrigações relacionados aos negócios NPPII, registrando nesse momento, GE Brasil, um ágio de R\$ 97.164.182,82;

(EVENTO 3) - em 01/12/2010, GE Brasil cede a GE Participações as quotas que detinha em GE Oil, transferindo a esta o ágio de R\$ 97.164.182,82; e

(EVENTO 4) - ainda em 01/12/2010 - GE Oil incorpora parcela do patrimônio cindido de GE Participações, sua investidora (incorporação às avessas), com transferência para GE Oil do ágio de R\$ 293.752.109,39 (= R\$ 196.587.926,57 + R\$ 97.164.182,82);

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

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

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

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

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

3.4.7. As despesas oriundas da amortização do ágio constituído em decorrência de reestruturações societárias realizadas em cadeia, em curtíssimo espaço de tempo, envolvendo tão-somente sociedades integrantes do mesmo grupo empresarial, em operações desprovidas de propósito negocial, bem como sem a ocorrência de quaisquer sacrifícios econômicos ou financeiros, ou seja, ágio interno, são despesas desnecessárias à atividade da empresa, e devem ser glosadas por violarem o disposto no art. 299 do RIR/99 (reflexo na CSLL em virtude do art. 13, III da Lei nº 9.249,1995, e o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995). Os valores glosados são os abaixo discriminados mês a mês:

Mês	Conta: provisão para perda - Synergy (Vetco)	Conta: provisão para perda - Synergy (NPPH)	Despesa indedutível glosada
01/2011	2.730.387,87	-	2.730.387,87
02/2011	2.730.387,87	-	2.730.387,87
03/2011	2.730.387,87	-	2.730.387,87
04/2011	2.730.387,87	-	2.730.387,87
05/2011	2.730.387,87	1.349.502,54	4.079.890,41
06/2011	2.730.387,87	1.349.502,54	4.079.890,41
07/2011	2.730.387,87	1.349.502,54	4.079.890,41
08/2011	2.730.387,87	1.349.502,54	4.079.890,41
09/2011	2.730.387,87	1.349.502,54	4.079.890,41
10/2011	2.730.387,87	1.349.502,54	4.079.890,41
11/2011	2.730.387,87	1.349.502,54	4.079.890,41
12/2011	2.730.387,87	1.349.502,54	4.079.890,41
TOTAL AC 2011	32.764.654,44	10.796.020,31	43.560.674,75

3.5. Tendo em vista que o contribuinte apurou prejuízo fiscal e base negativa de CSLL em montantes superiores ao valor da infração, o presente lançamento apenas reduz as bases negativas. Além disso foi lançada multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas após consideradas as glosas mensais (demonstrativos nos Anexos F e G ao TVF).

Inconformada, a Recorrente apresentou Impugnação (fls. 82/157), que foi rejeitada pela DRJ, por meio de acórdão (fls. 388/438) ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2011

DECADÊNCIA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

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

PRELIMINAR DE NULIDADE. PRESENTE A MOTIVAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

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

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

A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da

"confusão patrimonial" a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na "mais valia" do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.

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

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ÁGIO INTERNO. IMPOSSIBILIDADE.

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

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

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

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO APÓS ANO-CALENDÁRIO E COM APURAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA NO AJUSTE.

É devida a aplicação de multa isolada em decorrência da falta de pagamento de estimativa após o encerramento do ano-calendário, ainda que tenha sido apurada base de cálculo negativa no ajuste anual.

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

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

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

Cabe ao contribuinte decidir em que momento fazer uso dos tributos retidos: se mês a mês, compondo o valor da estimativa paga no ajuste anual, ou se diretamente no ajuste anual, em linhas específicas relativas a retenções na fonte, ou se, em uma combinação das situações anteriores, usar parte no cálculo da estimativa e outra parte diretamente no ajuste. Na espécie, o contribuinte poderia ter deduzido todo o montante acumulado até determinado mês neste próprio mês, reduzindo a estimativa a pagar.

Contudo, não adotou tal caminho, preferindo deduzir parte no cálculo da estimativa e parte diretamente no ajuste em linha específica de retenção.

Não cabe aqui, em fase de julgamento, alterar a opção realizada pelo contribuinte, para deduzir todo o montante acumulado de tributo retido na fonte, simplesmente porque agora ele percebeu que a opção adotada não foi a ideal ante o novo quadro de lançamento da multa isolada.

BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DO PERÍODO (PREJUÍZO FISCAL). UTILIZAÇÃO.

Comprovado nos autos que a autoridade fiscal considerou na recomposição da base de cálculo do tributo o valor da base de cálculo negativa (prejuízo fiscal) apurada pelo contribuinte na DIPJ.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO, MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA E JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. DEDUÇÃO DE CSLL RETIDA NA APURAÇÃO DA ESTIMATIVA. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DO PERÍODO.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Recorrente, então, interpôs Recurso Voluntário (fls. 449/549), sustentando, em síntese, o seguinte:

(i) Histórico da GE OIL e das operações que geraram o direito à amortização do ágio

(i).1. A atuação do Grupo GE no mercado de óleo e gás teve início a partir da década de 1990, com a aquisição da Nuovo Pignone (NP), com sede na Itália, e da Pipeline Inspection and Integrity Services (PII), também sediada na Itália. Ao longo dos anos 2000, expandiu-se com a aquisição da Bently Nevada B.V., sediada na Holanda. No Brasil, os reflexos da expansão nesta área também ocorreram ao longo dos anos 2000, com o estabelecimento da PII South America do Brasil Ltda (PII SAB3) e a abertura de unidades de negócio dentro da General Electric do Brasil Ltda (GE Brasil), sob a forma de filiais, atuando em conjunto com as sociedades italianas, NP e PII;

(i).2. Em 1997 a sociedade GE Participações foi fundada, tendo como objeto social a compra, venda, importação e exportação de equipamentos em geral, bem como a participação em outras sociedades. Neste mesmo ano foi adquirida pelo Grupo GE, alterando sua denominação social para Gecits Brasil Ltda.. Em meados de 2005, a General Electric International B.V. (BENELUX) ingressou em seu quadro societário. Em 02/2007, com ingresso da sócia GE Holdings Luxemburgo & COS.à.r.l. (GE Lux), teve sua denominação alterada para GE Participações, oportunidade em que foi cindida com transferência de parte de seu patrimônio para a GE Comércio e Serviço de Equipamentos de Tecnologia Ltda. A sua composição acionária era, então: GE Lux (1 quota no valor de R\$ 1,00) e BENELUX (4.905 quotas no valor de R\$ 4.905,00). Em 08/2007, em decorrência de estudos no segmento do Grupo GE voltado para tratamento de águas, onde atuavam as empresas GE Betz Ltda., Zenon Ltda e Ecolochem Ltda., a GE Participações alterou seu objeto social para participação em sociedades e industrialização de produtos químicos para tratamento de água, e em 06/2008 teve seu capital aumentado para R\$ 416.543.308,55, pela GE Lux, mediante conferência de participações societárias detidas nas três empresas citadas (por seu valor de custo registrado nos livros contábeis);

(i).3. Em 2003 foi fundada a sociedade ABB Óleo e Gás Ltda, ainda não integrante do Grupo GE (esta empresa viria a se tornar a Recorrente). Em 2004, tal empresa foi adquirida pela Vetco Internacional Holding 4 Ltd., passando a denominar-se Vetco Gray Óleo e Gás Ltda. Em 2007, o Grupo GE adquiriu o Grupo Vetco Gray, no Reino Unido, passando a produzir efeitos no Brasil daí em diante;

(i).4. Nos anos seguintes a 2008, o grupo passou por extenso processo de reorganização societária, tanto no Brasil como no exterior, tendo por objetivo simplificar a estrutura administrativa e societária do grupo, reduzindo grande número de sociedades adquiridas e promovendo a racionalização de recursos humanos e materiais. Com isso, houve redução de custos operacionais e maior competitividade de suas operações;

(i).5. Dentro do conjunto de reestruturações com vistas à reorganização dos negócios no seguimento de óleo e gás no Brasil:

- em 2009 a GE Brazil Holding Limited (GE Brazil), sociedade holding com sede na Irlanda, com função de consolidar diversos investimentos do grupo no Brasil, passou a ser sócia controladora da GE Participações;
- em 11/2009 a GE Brazil passou a ser sócia controladora da Vetco Gray (antiga denominação do Recorrente), mediante cessão da participação que a Bently Nevada B.V. possuía nesta empresa, sendo também quotista Fernando Cesar Monteiro Martins;
- em 24/11/2009 a GE Participações passa a ser sócia majoritária da Vetco Gray no lugar da GE Brazil, adquirindo desta (GE Brazil) as quotas na Vetco Gray com pagamento mediante a emissão de novas quotas para a GE Brazil. A aquisição foi feita a valor dos livros, ou seja, pagou o mesmo valor contábil

do investimento registrado, desdobrando o valor da aquisição em uma conta de investimento e uma de ágio (fundado em expectativa de rentabilidade futura suportada em laudo da Ernst & Young). Nesta operação com a GE Brazil, a GE Participações também adquiriu participação nas seguintes sociedades: PII SAB; Bently do Brasil Ltda; GE Brasil; GE Celma Ltda (CELMA); BHA do Brasil Ltda; e GE Healthcare Life Sciences do Brasil - Comércio de Produtos e Equipamentos para Pesquisa Científica e Biotecnologia Ltda (HEALTH);

- em 30/12/2009 a GE Participações adquire participação nas sociedades GE Supply do Brasil Ltda e Druck Brasil Ltda, emitindo novas quotas para a GE Brazil;
- em 13/07/2010, a GE Brasil entra no quadro societário da Vetco Gray (antiga denominação da Recorrente) mediante a aquisição de quotas pertencentes ao antigo sócio desta, Fernando Cesar Monteiro Martins;
- em 11/2010, a Vetco Gray incorpora a PII SAB, passando a se denominar GE Oil & Gas do Brasil Ltda (GE OIL), atual denominação da Recorrente;
- em 30/11/2010, a GE Oil adquire as unidades de negócio de óleo e gás da GE Brasil (filiais que atuavam em conjunto com NP e PII) por meio de aumento de seu capital social. A GE Oil paga o mesmo valor contábil dos investimentos registrados nos livros da GE Brasil;
- em 01/12/2010 a GE Brasil reduz seu capital social, mediante entrega da participação societária na GE Oil para a GE Participações. Em função disso, a GE Participações adquire novas quotas da GE Oil, o que a obrigou a desdobrar o custo de aquisição desta nova parcela em contas de investimento e ágio. Ocorre a cisão parcial da GE Participações com versão de uma parte de seu patrimônio líquido para a GE Oil, qual seja, o investimento que aquela possuía nesta. Esta incorporação da parcela cindida é que permitiu o Recorrente (GE Oil) amortizar fiscalmente o ágio. Observar que nesta cisão parcial foram vertidas outras parcelas do patrimônio da GE para outras sociedades;
- em 2011, visando crescer no mercado de perfuração de poços de petróleo, o grupo GE adquire as empresas do Grupo Wellstream, cujo reflexo no Brasil se deu pela incorporação da Wellstream do Brasil Indústrias e Serviços Ltda pela GE Oil em 2012;

(i).6. Nesse contexto, com as reestruturações ocorridas ao longo dos anos 2009 a 2012, o cenário corporativo e as divisões de negócios do grupo restringiram-se a apenas dezoito entidades legais, sendo que inicialmente eram mais de oitenta. Tanto a GE Participações quanto a GE Oil estão inseridas em um grande contexto de movimentação societária plenamente embasada

pela legislação em vigor, sendo totalmente legítima, devendo ser considerada usual e comum no contexto empresarial do Grupo GE.

(ii) Preliminar de nulidade do acórdão recorrido

(ii).1. O acórdão recorrido seria nulo, pois teria alterado o critério jurídico do lançamento, violando o art. 146 do CTN.

(ii).2. Isso porque, enquanto o TVF teria fundamentado a autuação na existência de ágio interno, o acórdão recorrido teria adotado como racional a “ausência de confusão patrimonial entre a GEBHL e a Recorrente como fato norteador da manutenção do lançamento”;

(iii) Preliminar de decadência

(iii).1. O ágio surgiu da transferência de participações societárias do Recorrente para o capital social da GE participações nos anos-calendário 2009 e 2010. Embora o ágio tenha sido amortizado para fins fiscais a partir de dezembro de 2010, os fatos contábil-societários que deram origem à primeira parcela do ágio ocorreram em 2009, e aqueles relativos à segunda parcela do ágio, em 2010. Assim, nos termos do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN), o prazo decadencial relativo à primeira parcela findou em 2014, e o relativo à segunda parcela, em 2015;

(iii).2. Corroborando tal raciocínio está o Decreto nº 70.235, de 1972, ao trazer expressamente a possibilidade de lavratura de auto de infração sempre que houver infração à

legislação tributária, ainda que tal infração não resulte em exigência imediata de crédito tributário. Assim, entendesse haver vício nas operações societárias aqui contestadas, o Fisco poderia lavrar o auto de infração antes mesmo do início da amortização. Nesse sentido está o Acórdão nº 107-08.306, de 2005, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf);

(iv) Preliminar de nulidade da autuação por ausência de motivação

(iv).1. A autuação não está baseada em um descumprimento da lei, vez que inexistente, mas sim em suposto não atendimento a conceitos criados de forma arbitrária pela autoridade fiscal (“ágio interno”, “propósito comercial”, etc). A glosa se deu com base no entendimento de que as reestruturações societárias efetuadas pelo grupo econômico do Recorrente tiveram por objetivo gerar ágio internamente a ser utilizado posteriormente pelas sociedades operacionais. Mas esta conclusão não foi alcançada por meio da aplicação da norma aos fatos, mas pelo uso de conceitos não presentes na legislação;

(iv).2. Evidente o flagrante erro de direito perpetrado pela fiscalização ao furta-se ao dever legal de motivar o ato praticado em normas jurídicas propriamente introduzidas no ordenamento jurídico, incorrendo em vício de motivação, além de afronta aos diversos princípios que devem nortear a conduta da administração (legalidade, moralidade, razoabilidade, etc.);

(v) Legitimidade da amortização realizada

(v).1. O conceito de ágio interno não se aplicaria ao caso concreto, pois:

- O ágio interno surge quando há uma reavaliação de investimento societário (acréscimo patrimonial) em transações envolvendo partes relacionadas (empresas de mesmo grupo econômico). Tal ágio interno, à época dos fatos, não era vedado. De qualquer forma, este ágio interno não se encaixa no caso presente, onde não houve reavaliação interna, intragrupo, mas sim transferência de participação societária a custo contábil, com o ágio existente nos livros da GE Participações;
- A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) não rechaça todo e qualquer ágio gerado em operações realizadas intragrupo, mas apenas as operações que não geram riquezas. O que se depreende do Ofício-Circular CVM nº 01/07 (citado pela autoridade fiscal) é que esse órgão não se preocupou com o registro e manutenção do ágio propriamente dito, mas com o impacto patrimonial que dele poderia decorrer para a sociedade consolidadora que possui valores mobiliários negociados no mercado, notadamente quanto à falsa percepção de geração de riqueza. Assim, tal normativo não rechaça todo e qualquer ágio gerado em operações intragrupo, mas sim aqueles decorrentes de operações que não geram riquezas; o que não é o caso;
- O acórdão do Carf trazido pela autoridade fiscal trata do caso Gerdau, onde houve reavaliação de ativos, o que não ocorreu na espécie, não servindo como comparação. Ademais, tal acórdão foi decidido por voto de qualidade, o que demonstra que o entendimento está longe de estar firme e consolidado;

(v).2. O ágio interno seria admissível na reavaliação espontânea em caso de demonstrações individuais:

- Para as normas contábeis, o ágio interno que envolve reavaliação de ativos somente é condenável em sede de demonstrações consolidadas e não nas demonstrações individuais, que são base de apuração do lucro real. Nesse sentido decisão colegiada da CVM nos autos do processo nº RJ 2010/16665;
- Diferentemente do sistema adotado no Brasil, onde as demonstrações consolidadas (do grupo) têm apenas efeitos acessórios às demonstrações individuais de cada sociedade do grupo, há países que consideram o grupo econômico como entidade única que deve apurar seus ganhos e perdas de forma consolidada. Para estes, é compreensível não se aceitar o reconhecimento de ágios internos com reavaliação espontânea gerados em transações realizadas entre empresas do grupo, já que representaria criação de ágio em operações de uma entidade consigo mesma;
- Se o ágio interno decorrente de reavaliação espontânea é permitido pelas normas contábeis nas demonstrações financeiras individuais, com mais

razões se pode sustentar a validade do ágio reconhecido na operação em exame, que não contempla uma reavaliação espontânea;

(v).3. Ausência de vedação de operações com partes relacionadas

- De acordo com os arts. 385 e 386 do RIR/99, com base legal no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, não há qualquer restrição posta para a amortização de ágio reconhecido em operações envolvendo partes relacionadas. A circunstância de a operação ser praticada por empresas do mesmo grupo econômico não descaracteriza o ágio. A distinção entre ágio surgido em operação entre empresas do grupo e aquele surgido em operações entre empresas sem vínculo, não é relevante para fins fiscais. Ao invocar o ágio interno, a autoridade fiscal extrai conceito não existente em lei;
- Tanto não havia vedação ao ágio entre pessoas ligadas, que foi publicada a MP nº 627, de 2013, convertida na Lei nº 12.973, de 2014, vedando expressamente o seu aproveitamento fiscal entre empresas dependentes. Ou seja, tal norma trouxe pela primeira vez a restrição ao ágio interno. A MP é do ano 2013, enquanto as operações aqui tratadas ocorreram em 2009 e 2010. Não pode ser aplicada retroativamente, tanto que seu art. 98 dispôs expressamente sobre a vigência apenas a partir de 01/01/2015. Segundo a Exposição de Motivos nº 00187/2013 MF, a finalidade da MP foi a de proibir as operações com ágio dentro do mesmo grupo. Se existisse vedação anterior, não seria preciso veicular uma nova norma reiterando a anterior. Regras fiscais de desdobramento das contas de investimento e ágio - Normas cogentes
- Avaliando as operações realizadas, resta evidente que não houve reavaliação de ativos já detidos ou um ágio em si mesmo. Ocorreu de fato uma aquisição de participação societária até então pertencente à GE Brazil e à GE Brasil por parte da GE Participações;
- A GE Brazil conferiu participação que detinha no Recorrente (GE OIL) em aumento de capital na GE Participações, que pagou por estas com a emissão de novas quotas;
- No que se refere à GE Brasil, essa sociedade reduziu seu capital, entregando para sua controladora, GE Participações, quotas do Recorrente (GE OIL), constituindo em nova aquisição de participação societária no Recorrente por parte da GE Participações;
- Tais aquisições de novos ativos pelo valor de custo então registrado na GE Brazil e na GE Brasil gerou os ágios questionados, baseados na rentabilidade futura dos investimentos adquiridos;

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

(v).4. Existiriam regras tributárias específicas para precificação de operações entre partes relacionadas

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

(v).5. Haveria comprovação do pagamento do ágio

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

(v).6. Existência de propósito comercial e substância econômica na aquisição do investimento

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

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

(v).7. GE Participações - Empresa veículo - Descabimento

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

(v).8. Ocorrência de confusão patrimonial

- Ao contrário do que alega a DRJ, a reestruturação societária teria observado os requisitos trazidos pela Lei 9.532/97 para o aproveitamento fiscal do ágio – incluindo o da unificação patrimonial entre investidora e investida, tendo em vista a incorporação da parte cindida da GE Participações pela Recorrente;

- O requisito da confusão patrimonial entre a investida e o “real adquirente” não está previsto na legislação, de forma que não pode ser exigido do contribuinte. Porém, ainda que fosse condição legal, não haveria dúvidas de que a GE Participações é a investidora na operação aqui debatida, tendo adquirido participação societária na Recorrente.

(v).9. Legalidade das operações envolvendo incorporação às avessas

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

(vi) Erro de direito: incorreta base legal indicada no TVF

(vi).1. A fundamentação jurídica adotada no TVF está equivocada. A autoridade fiscal cita o art. 299 do RIR/99, alegando que as despesas sob análise seriam indedutíveis por não se enquadrarem no conceito de despesas necessárias, bem assim menciona os art. 247 e 249 do RIR/99 que tratam de regras gerais de apuração do lucro real, e o art. 13, III da Lei nº 9.249, de 1995, e o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, que estendem à CSLL as regras aplicáveis à apuração do IRPJ. Contudo, olvidou que as despesas de amortização de ágio possuem regime de dedutibilidade específico (art. 386 do RIR/99), não se submetendo à regra geral de dedutibilidade do art. 299 do RIR/99. Além disso, não notou que inexistente disposição legal que imponha qualquer vedação à dedutibilidade da amortização na CSLL. Restou configurado, assim, claro erro de direito, devendo ser reconhecida a nulidade do lançamento;

(vii) Reflexo na CSLL

(vii).1. Inexistente disposição legal que imponha condição de dedutibilidade do ágio para fins de apuração da CSLL, muito menos norma que estenda a esta contribuição as disposições relativas ao IRPJ. É este o entendimento do Carf;

(vii).2. Somente a partir da edição da Lei nº 12.973 passou a haver vedação à amortização do ágio na apuração da CSLL, conforme seu art. 50, que determinou expressamente a aplicação para a CSLL das normas legais aplicáveis ao IRPJ;

(viii) Cálculo da multa isolada e compensação de prejuízos fiscais

(viii).1. Os cálculos efetuados não consideraram corretamente os seguintes valores: (i) retenções de imposto sofridas ao longo do ano-calendário; (ii) os corretos saldos de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL; e (iii) as deduções do imposto devido das despesas relativas ao Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT). Isto pode ser depreendido da simples leitura do auto de infração, tendo o agente fiscal acesso fácil aos dados mencionados. Protesta pela juntada posterior dos documentos comprobatórios;

(ix) Indevida imposição de multa isolada

(ix).1. Não é possível exigir a multa isolada após o encerramento do ano-calendário, vez que o contribuinte não está mais sujeito ao pagamento do valor mensal, mas sim ao pagamento do ajuste anual sobre a base consolidada. A sistemática do IRPJ e da CSLL impõe que, encerrado o ano-calendário, qualquer divergência quanto aos valores recolhidos seja feita considerando a base em 31 de dezembro. Assim, ainda que fossem insuficientes os recolhimentos mensais, a única multa que poderia ser cogitada seria a de 75% prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, a qual, no caso, também não seria cabível vez que não foram apurados IRPJ e CSLL a pagar em 31 de dezembro de 2011.

Após a interposição do recurso, em 17/11/2017, a Recorrente solicitou a juntada aos autos de parecer que serviria para corroborar as suas alegações (fls. 618/620). Em 09/11/2018, requereu a juntada de petição requerendo a aplicação, a este caso, do art. 24 da LINDB, após a edição da Lei nº 13.655/2018 (fls. 648/653).

É o relatório.

Voto

Conselheiro **Eduardo Monteiro Cardoso**, Relator

O Recurso Voluntário foi interposto em 12/07/2017 (fls. 447), dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da intimação (fls. 446), por procurador habilitado. Assim, presentes os pressupostos formais, conheço o recurso.

Como relatado, trata-se de Auto de Infração para a exigência de IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2011, em função de suposta dedução indevida de despesas com amortização de ágio. Esta constatação levou à redução do saldo de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL do período, bem como à aplicação de multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL. Passo, a seguir, a analisar as alegações recursais.

I. Preliminares

I.1. NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO POR INOVAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO

A Recorrente sustentou que o acórdão recorrido seria nulo, pois, enquanto o TVF teria fundamentado a autuação na existência de ágio interno, o acórdão recorrido teria adotado como racional a “ausência de confusão patrimonial entre a GEBHL e a Recorrente como fato norteador da manutenção do lançamento”. Assim, haveria inovação de critério jurídico durante o procedimento fiscal, violando o art. 146 do CTN.

Analisando a fundamentação do acórdão recorrido, verifica-se que a DRJ acolheu a qualificação empregada pela Fiscalização, concluindo que no caso concreto (i) não haveria propósito comercial nas operações societárias, (ii) estaria verificada a utilização de empresa veículo

e (iii) o ágio foi gerado internamente. Nesse sentido foi a conclusão formulada após a análise das operações (fls. 424):

62. Assim, ante o exposto, restou claro que o conjunto de operações na forma como realizadas revelam o fim único de reduzir os tributos a serem pagos, vez que não compatíveis com o objetivo final do planejamento estratégico descrito pelo contribuinte. **Na espécie está ausente o propósito comercial, está caracterizado o uso de empresa veículo, além do que está evidenciado que o ágio gerado é ágio interno.** A dedução da amortização do ágio para fim fiscal, como visto, não é admissível nos casos artificialmente engendrados com finalidade exclusiva de economia tributária, oportunidade em que deve ser tratada como despesa não necessária à atividade da pessoa jurídica. Devido considerar, já neste momento, indevida a dedução das despesas de amortização de ágio como feito pelo contribuinte. (destaquei)

Em seguida, a DRJ teceu considerações a respeito dos requisitos prescritos pelo arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97:

65. Além da análise quanto à necessidade da empresa antes realizada, é devido considerar ainda que os aspectos pessoal e material estabelecidos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, e no art. 386 c/c o art. 38, ambos do RIR/99, anteriormente abordados neste voto, não foram atendidos no presente caso.

66. A confusão patrimonial que permite a dedução da despesa de amortização deve se efetivar entre a investida e a investidora originária, real. Por investidora originária entende-se aquela que efetivamente acreditou na "mais valia" do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e "desembolsou" os recursos para a aquisição da participação societária.

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

68. De qualquer forma, mesmo considerando isoladamente as etapas específicas de geração de cada ágio e da incorporação às avessas, ainda assim, há que se considerar não atendidos os aspectos pessoal e material em relação aos primeiro e segundo ágios, vez que:

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

Conselheiro André Mendes Moura no acórdão antes mencionado, cujo trecho transcrevo novamente aqui para melhor visualização: [...]

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

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

69. Diante de todo o exposto, pelas diversas razões apresentadas, resta considerar devida a glosa das despesas de amortização de ágio, sendo procedentes os autos de infração nesta parte. (destaquei)

Segundo a Recorrente, esta segunda parte configuraria inovação e modificação de critério jurídico (art. 146 do CTN), pois a questão relativa à inexistência de confusão patrimonial não teria sido mencionada no lançamento fiscal.

Da leitura dos fundamentos adotados pela DRJ, porém, entendo que a menção à ausência de confusão patrimonial foi utilizada como elemento subsidiário, inserido após a adoção da fundamentação principal, que se deu na mesma linha do que consta no TVF. Trata-se, assim, de situação diversa daquela em que, sem concordar com os fundamentos utilizados para subsidiar o lançamento de ofício, a Turma Julgadora mantém a autuação citando novo argumento, não considerado pela Fiscalização.

Referida distinção já foi feita pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Carf, também em caso envolvendo a glosa de despesas com a amortização de ágio, quando preliminar semelhante foi rejeitada por unanimidade:

INOVAÇÃO NO CRITÉRIO JURÍDICO. CTN, ARTS. 145, 146 E 149. Não há alteração no critério jurídico do lançamento quando a principal razão da decisão administrativa é a mesma que fundamentou o auto de infração. [...]

A DRJ, portanto, adota como principal razão de decidir a ausência de partes não ligadas (segundo requisito acima referido), o que implicaria na falta de demonstração do propósito negocial da operação. Depois disso, menciona a falta de ingresso de novos recursos, então para tratar da artificialidade na redução do lucro tributável. **No entanto, não me parece seja esse o fundamento principal da decisão da DRJ, mas sim a falta de partes não relacionadas.** Nesse quadro, não vislumbro modificação do critério jurídico do lançamento. [...]

Assim, vislumbra-se que tal como a DRJ, a Turma Ordinária confirmou a indedutibilidade do ágio diante da falta de partes independentes. Em que pese mencionem-se outros aspectos, os julgadores em ambas instâncias

administrativas não deixaram de avaliar o cerne do auto de infração, consistente na artificialidade de geração do ágio entre empresas do mesmo grupo, por meio de reavaliação.

Caso houvesse abandono das razões do auto de infração, adotando-se novos critérios para manter o lançamento tributário, em tese, poderia ser reconhecida a nulidade do lançamento. Não obstante, não é o caso destes autos. (Acórdão nº 9101-003.075, Rel. Cons. Cristiane Silva Costa, Sessão de 12/09/2017)

Diante do exposto, rejeito a preliminar de nulidade do acórdão recorrido.

I.2. DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR OS TRIBUTOS COBRADOS

De acordo com a Recorrente, o ágio discutido nestes autos surgiu da transferência de participações societárias para o capital social da GE Participações nos anos-calendário 2009 e 2010. Embora o ágio tenha sido amortizado para fins fiscais a partir de dezembro de 2010, os fatos contábil-societários que deram origem à primeira parcela do ágio ocorreram em 2009, e aqueles relativos à segunda parcela do ágio, em 2010. Assim, nos termos do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN), o prazo decadencial relativo à primeira parcela findou em 2014, e o relativo à segunda parcela, em 2015. Uma vez que o lançamento foi feito após estes períodos, em 2016, estaria configurada a decadência.

O art. 150, § 4º, do CTN prescreve que a decadência, no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, ocorre em 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador. Assim, embora as operações sejam anteriores, se os fatos geradores do IRPJ e da CSLL ocorreram dentro desse prazo – como se verifica nos autos, em que as exigências se referem ao ano-calendário de 2011 –, não há que se falar em decadência.

Inclusive, este tema encontra-se pacificado na 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que tem julgado a matéria por unanimidade:

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. O prazo decadencial relativamente à glosa de despesas de amortização de ágio inicia-se com a dedução de tais despesas pela contribuinte, sendo irrelevante para seu cômputo o momento em que ocorridas operações societárias que originaram o ágio. ÁGIO INTERNO. IMPOSSIBILIDADE DE AMORTIZAÇÃO. Inadmissível a formação de ágio por meio de operações realizadas dentro do grupo econômico. (Acórdão nº 9101-002.804, Rel. Cons. Cristiane Silva Costa, Sessão de 10/05/2017)

ATOS SOCIETÁRIOS PRATICADOS EM ANO JÁ DECAÍDO. REFLEXOS TRIBUTÁRIOS. FATO GERADOR OCORRIDO EM PERÍODO NÃO DECAÍDO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. Ainda que os atos societários que deram origem ao ágio tenham se dado em período já alcançado pelo prazo decadencial de cinco anos, não há que se falar em decadência se os fatos geradores dos tributos que tiveram suas bases de cálculo minoradas pelo aproveitamento indevido deste ágio ainda não se encontram decaídos. A contagem do prazo decadencial somente se inicia após a

ocorrência do fato gerador de tributo, quer seja aplicável ao caso concreto a regra estabelecida no art. 173, inciso I, do CTN, quer seja a fixada pelo art. 150, §4º, do mesmo Código. (Acórdão nº 9101-003.446, Rel. Cons. Rafael Vidal de Araujo, Sessão de 06/03/2018)

Tais precedentes foram consolidados na Súmula Carf nº 116, segundo a qual “para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança.”

Diante do exposto, rejeito a preliminar de decadência.

I.3. PRELIMINAR DE NULIDADE DA AUTUAÇÃO POR AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO

Segundo a Recorrente, a autuação não estaria baseada em um descumprimento da lei, pois não haveria dispositivo legal descumprido. Na realidade, o lançamento estaria fundamentado em suposto não atendimento a conceitos criados de forma arbitrária pela autoridade fiscal ("ágio interno", "propósito negocial", etc). Com isso, haveria flagrante erro de direito da Fiscalização ao furtar-se ao dever legal de motivar o ato praticado em normas jurídicas propriamente introduzidas no ordenamento jurídico, incorrendo em vício de motivação, além de afronta aos diversos princípios que devem nortear a conduta da administração.

Da leitura do TVF, porém, fica evidente que a Fiscalização demonstrou, de forma detalhada, os fundamentos de fato e de direito que levaram à constatação das infrações, com a exposição clara (i) dos preceitos legais que tratam do ágio e regulam os limites à sua dedutibilidade, inclusive com a interpretação que lhes é atribuída por este Carf, (ii) das operações praticadas pela Recorrente e (iii) da forma como a situação fática extrapola os contornos da autorização legal. Portanto, fica evidente que a Autoridade Fiscal efetivamente fundamentou a autuação, expondo os pressupostos que levaram à realização do lançamento. Tanto que estes fundamentos foram devidamente compreendidos e contestados pela Recorrente em Impugnação e, novamente, em Recurso Voluntário.

Se tais fundamentos estão juridicamente corretos, trata-se de questão a ser apreciada quando da análise do mérito da controvérsia. Não há que se falar, porém, na sua *ausência*, a resultar no reconhecimento de nulidade.

Portanto, entendo que deve ser rejeitada a preliminar.

I.4. APLICABILIDADE DA LINDB A ESTE PROCESSO ADMINISTRATIVO

A Recorrente alegou, em Petição protocolada posteriormente (fls. 648/653), a necessidade de aplicação da LINDB neste caso, pois “no período dos fatos geradores, a jurisprudência administrativa era favorável aos contribuintes no sentido de invalidar os requisitos criados pelas autoridades fiscais, e não previstos em lei, para a amortização do ágio”, sendo que

um destes requisitos seria a utilização de empresa veículo. Assim, deveriam ser consideradas essas orientações gerais para a apreciação do litígio, conforme art. 24 da LINDB.

Contudo, a Súmula Carf nº 169, com eficácia vinculante para este órgão, definiu que o dispositivo citado pela Recorrente “não se aplica ao processo administrativo fiscal”. Portanto, rejeito a alegação preliminar.

II. Mérito

II.1: GLOSA DAS DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO

O art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977 – diploma normativo editado para adequar as disposições relativas ao imposto sobre a renda às regras da Lei nº 6.404/1976 – estabeleceu que o contribuinte “que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido” deverá desdobrar o custo de aquisição em (i) valor do patrimônio líquido, na época da aquisição e (ii) ágio ou deságio na aquisição, correspondente à diferença entre o montante pago e o apurado de acordo com o patrimônio líquido. Ou seja, referida regra diz respeito à formação do ágio, que se relaciona diretamente com a utilização do Método de Equivalência Patrimonial (“MEP”) prescrito pelo art. 248 da Lei nº 6.404/1976. Enquanto a lei societária estabelece as hipóteses de aplicação do MEP, a legislação fiscal tratou do registro do sobrepreço em caso de aquisição de participação societária por valor superior ao do patrimônio líquido nos casos de aplicação desse método.

A partir da Lei nº 9.532/1997, houve uma regulação específica da amortização do ágio, de acordo com os fundamentos econômicos que levaram ao seu surgimento, após a absorção de patrimônio via reorganização societária. O art. 7º do referido diploma normativo prescreve o seguinte, autorizando a amortização de acordo com o fundamento econômico que lhe deu causa em caso de absorção do patrimônio da investida:

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:

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;

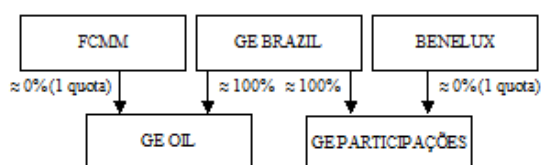
III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada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

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

Trata-se, assim, de regra de *aproveitamento* ou *utilização* do ágio, complementando as regras de *fundamentação* ou *reconhecimento*. Segundo o dispositivo mencionado – sobre o qual está apoiada a controvérsia existente nestes autos – a utilização do ágio depende de (i) reconhecimento do ágio de acordo com o art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977 e (ii) absorção do patrimônio da pessoa jurídica investida, por meio de incorporação, fusão ou cisão.

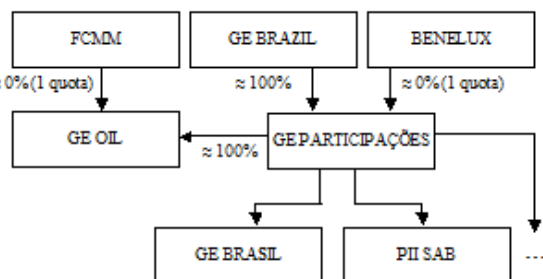
As operações que deram origem ao ágio discutido nestes autos foram bem sintetizadas pela DRJ (fls. 409/410):

Durante o ano de 2009 até 23/11/2009 – Passo 1



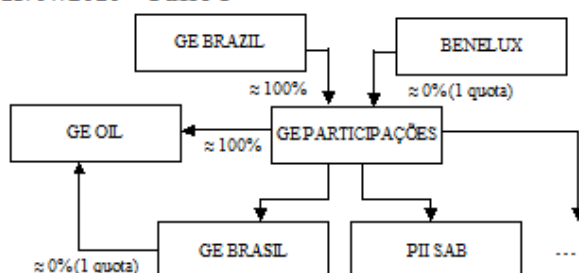
Em 2009 GE Brazil passa a ser sócia controladora da GE Participações. Em novembro de 2009 a GE Brazil passa a ser sócia controladora da GE Oil. São quotistas minoritários (1 quota) dessas empresas, respectivamente, BENELUX e Fernando Cesar Monteiro Martins (FCMM). **(EVENTO 0)**

24/11/2009 – Passo 2

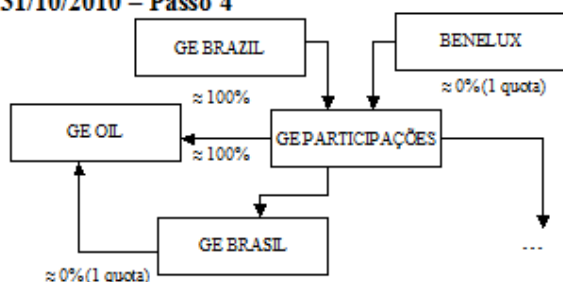


Aumento do capital social da GE Participações em R\$ 2.673.393.854,22 Com subscrição e integralização pela GE Brazil mediante transferência de quotas da GE OIL, PII SAB; GE Brasil, etc. Relativamente à participação na GE OIL, a GE Participações registrou um **ágio de R\$ 196.587.926,57 (EVENTO 1)**

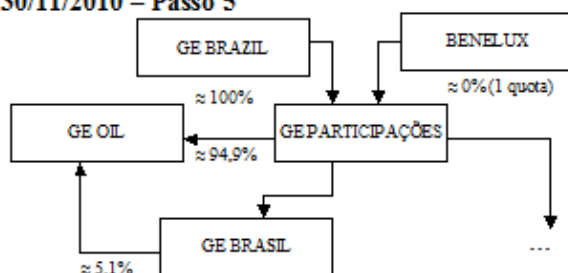
13/07/2010 – Passo 3



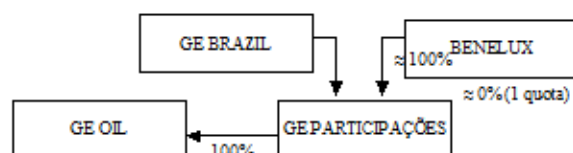
GE Brasil ingressa no quadro societário de GE OIL no lugar de FCNM.

31/10/2010 – Passo 4

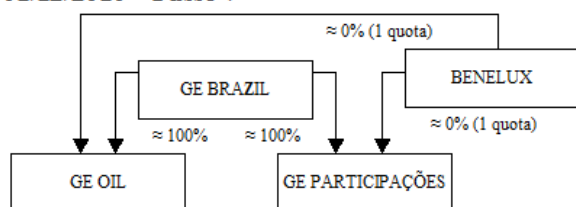
GE OIL incorpora PII SAB.

30/11/2010 – Passo 5

Aumento do capital social da GE OIL em R\$ 4.637.456,00; com subscrição e integralização pela GE Brasil mediante transferência de complexo de bens, Direitos e obrigações relacionados aos negócios Nuovo Pignone e PII.
A GE Brasil registrou nesta operação um **ágio de R\$ 97.164.182,82**.
(EVENTO 2)

01/12/2010 – Passo 6

GE Participações passa a ser única sócia da GE OIL, pois a GE Brasil reduz seu capital social, cedendo à GE Participações, sua quotista, as quotas que detinha junto à GE OIL. A GE Brasil recebe em troca suas quotas detidas pela GE Participações.
Com tal passo, a GE Brasil **transferiu** para a GE Participações ágio de R\$ 97.164.182,82 que havia registrado no passo anterior.
(EVENTO 3)

01/12/2010 – Passo 7

Cisão parcial da GE Participações. Parte do acervo cindido, composto pela totalidade do investimento societário da GE Participações em GE OIL, bem como pela totalidade do ágio e provisões relativos a este investimento. Este acervo foi cindido em favor da GE OIL (incorporação às avessas), passando a GE Brasil e a Benelux a deterem as quotas da GE OIL antes detidas pela GE Participações.
Há, pois, transferência do ágio total registrado na GE Participações, de R\$ 293.752.109,39 (= R\$ 196.587.926,57 + R\$ 97.164.182,82), nos eventos 1 e 3. (EVENTO 4)

Da referida reestruturação societária foram gerados dois ágios, cujo surgimento foi bem sintetizado pelo acórdão recorrido:

26.1 O primeiro, no valor de R\$ 196.587.926,57, decorreu de aumento de capital da GE Participações, subscrito e integralizado pela GE Brazil mediante a transferência de quotas da GE Oil e de outras empresas, sendo que a participação na GE Oil foi repassada com ágio devidamente registrado pela GE Participações em conta própria. Tal operação ocorreu pouco tempo após a GE Brazil ter se tornado sócia controladora da GE Participações. Além disso, com esta medida a GE Brazil deixou de ter controle direto da GE Oil, a qual tinha sido adquirida dias antes da operação (no mesmo mês de novembro, conforme informado pelo contribuinte em sua impugnação). Este ágio foi transferido para a GE Oil um ano após, quando a GE Participações foi cindida parcialmente, com parte do acervo cindido, relativo ao investimento na GE Oil (inclusive o ágio), vertendo para a GE

Oil. Com tal etapa, além da transferência do ágio registrado na investidora GE Participações para a investida GE Oil, a GE Brazil volta a ter o controle da GE Oil. Nos gráficos acima, tais transações constam detalhadas nos Passos 1, 2 e 7;

26.2. O segundo, no valor de R\$ 97.164.182,82, foi gerado na operação em que houve aumento do capital da GE Oil, com subscrição e integralização pela GE Brasil mediante transferência de complexo de bens, direitos e obrigações relacionados aos negócios Nuovo Pignone (NP) e PII (Passo 5). Com tal operação, a GE Brasil aumentou sua participação na GE Oil e o investimento feito foi registrado com o ágio referido. Interessante notar que: (i) as quotas da GE Brasil haviam sido transferidas para a GE Participações um ano antes pela GE Brazil (Passo 2); e (ii) a GE Brasil passou a ser quotista minoritária (1 quota) da GE Oil cerca de quatro meses antes no lugar da pessoa física Fernando Cesar (FCMM) (Passo 3). Apenas um dia após esta operação, a GE Brasil reduz seu capital social, cedendo à GE Participações (sua quotista) as quotas que detinha junto à GE Oil, e recebendo em troca suas quotas detidas pela GE Participações, se desligando desta (Passo 6). Com isso, o ágio registrado na GE Brasil, relativo ao investimento na GE Oil, é repassado à GE Participações. No mesmo dia, com a cisão parcial da GE Participações, já abordada acima, este ágio é transferido para a GE Oil (Passo 7);

Da análise das operações, verifica-se que a Fiscalização questionou o surgimento do ágio gerado. Segundo a ação fiscal, tais pessoas jurídicas estariam sob controle comum, razão pela qual o ágio gerado seria qualificado como ágio interno, insuscetível de aproveitamento fiscal.

A respeito do ágio interno, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA já destacava que “há ágios internos reais e ágios internos supostos, ou meramente aparentes”.¹ Nesse sentido, a mera existência de operação entre partes relacionadas não é conclusiva de que o ágio seria artificial, sendo fundamental avaliar se as condições em que a aquisição da participação societária ocorreu indicam o estabelecimento de um preço real, semelhante ao que ocorreria caso as partes não fossem relacionadas. A partir desse raciocínio, o E. STJ, no REsp 2.026.473 (Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJ 05/09/2023), se manifestou sustentando que a mera existência de operações entre partes relacionadas, antes da Lei nº 12.973/14, não significa automaticamente a impossibilidade de surgimento legítimo do ágio:

Dito isso, tenho que, do ponto de vista lógico-jurídico, as premissas em que se baseia a Fazenda passam longe de resultar automaticamente na conclusão de que o “ágio interno” ou o ágio resultado de operação com o emprego de “empresa-veículo” impediria a dedução do instituto em exame da base de cálculo do lucro real.

¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Questões atuais sobre o ágio - Ágio Interno - Rentabilidade futura e intangível. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga e LOPES, Alessandro Broedel (coord.). Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos), 2º vol. - São Paulo: ed. Dialética, 2011, p. 229.

Primeiro, porque os supracitados arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997 em nenhum momento dispuseram de maneira expressa sobre a impossibilidade apriorística do aproveitamento do ágio nas operações de partes dependentes ou mediante o emprego de empresa interposta.

Aliás, quando desejou excluir, de plano, o ágio interno, o legislador o fez expressamente (com a inclusão do art. 22 da Lei n. 12.973/2014), a evidenciar que, anteriormente, não havia vedação, e continua não havendo, ao uso de sociedade-veículo.

Nesse sentido, já me manifestei no sentido de que, havendo aspecto externo às partes relacionadas que imponha o estabelecimento de preço de mercado à participação societária, o ágio gerado seria plenamente legítimo (Cf. Acórdão nº 1301-006.749, Rel. Cons. Eduardo Monteiro Cardoso, Sessão de 21/02/2024). O ágio interno ilegítimo é aquele em que o valor utilizado é artificial, sem comprovação de que o sobrepreço pago pela participação societária seguiu parâmetros objetivos.

Neste caso, porém, não verifico a presença desses elementos. Como descrito acima, os dois ágios foram gerados em operações dentro do mesmo grupo econômico, na transferência de participação societária via subscrição e integralização de capital com valor superior ao contábil. Não houve qualquer elemento externo, nos termos citados acima, a justificar o sobrepreço existente nessas transferências.

Este Carf já teve a oportunidade de se manifestar sobre o mesmo ágio ora analisado, em autuações relativas aos anos-calendário de 2012 e 2013, concluindo pela legitimidade das glosas realizadas pela Fiscalização em dois julgamentos distintos, sendo que um destes ocorreu nesta mesma Turma. Veja-se:

31. Com base na análise, é possível conceber que em todas as operações societárias o ágio decorreu do aumento de capital social de sociedades que já eram controladas por outras sociedades de um mesmo grupo econômico. Apesar de não haver qualquer ilegalidade no âmbito civil-empresarial, eventualmente contábil, o que houve efetivamente foi o deslocamento de bens, e, posteriormente, as respectivas incorporações e cisões entre sociedades todas pertencentes ao mesmo grupo. Observa-se que em todos os casos não houve uma aquisição, no sentido mais comum do instituto, mas sim o aumento de capital social. Depois, tal aumento se deu sempre por uma de duas sócias que fazem parte do mesmo grupo, ou seja, o que houve efetivamente foi uma alocação de patrimônio de uma sociedade para outra ou outras, mas sempre dentro do mesmo grupo econômico. Partindo deste ponto de vista, é de se reconhecer que a situação se encaixa objetivamente no primeiro caso descrito acima, o qual indica ágio interno.

Como já mencionado, não se entende ser possível a interpretação de que a lei permita que operações realizadas estritamente dentro do âmbito de um grupo sejam utilizadas para aproveitamento de vantagem fiscal.

32. Ressalta-se que não se trata de impedimento ou restrição de condução de negócios, nem em relação à maximização de lucros, mas sim de a vedação a vantagem indevida. (Acórdão nº 1402-006.323, Rel. Cons. Luciano Bernart, Sessão de 14/03/2023)

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ÁGIO INTERNO. IMPOSSIBILIDADE. É inadmissível a formação de ágio por meio de operações internas, sem a intervenção de partes independentes. (Acórdão nº 1301-006.299, Rel. Cons. José Eduardo Dornelas Souza, Sessão de 14/03/2023)

Diante do exposto, rejeito as alegações da Recorrente a respeito da legitimidade das despesas com amortização de ágio.

II.2. ALEGAÇÕES SUBSIDIÁRIAS

II.2.1. Suposto erro de direito na fundamentação legal

A Recorrente alegou a existência de suposto erro de direito, “em decorrência de erro na base legal do lançamento tributário, uma vez que a fundamentação jurídica adotada no TVF que originou o crédito tributário em cobrança está equivocada”. O Auto de Infração não deve ser lido isoladamente, devendo ser interpretado em conjunto com o Termo de Verificação Fiscal, em que efetivamente são inseridos os pressupostos de fato e de direito que subsidiaram a autuação fiscal. No TVF estão descritas todas as operações, de forma pormenorizada, bem como exposta a fundamentação jurídica relativa à ilegitimidade das despesas com a amortização de ágio, com a indicação específica dos dispositivos legais que regulam a questão. Assim, entendo que é o caso de ser rejeitada a alegação.

II.2.2. Inexistência de disposição legal a respeito da adição das despesas na base de cálculo da CSLL

A Recorrente alegou, ainda, a impossibilidade de adição dos valores do ágio à base de cálculo da CSLL. Neste caso, entendo que assiste razão à Recorrente. O art. 2º da Lei nº 7.689/1988, ao definir a base de cálculo da contribuição, prescreve o seguinte:

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

§ 1 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 contra-partida 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 participações societárias em pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

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

O art. 57 da Lei nº 8.981/1995, ao estabelecer a aplicação das normas de *apuração e pagamento* do IRPJ à CSLL, tratou expressamente de manter a base de cálculo e a alíquota previstas na legislação em vigor:

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

No caso da amortização contábil do ágio, há redução do lucro líquido do exercício. Caso não seja legítimo o seu aproveitamento, há previsão legal para que os valores sejam adicionados no LALUR, aumentando a base tributável. Contudo, não existe disposição semelhante para a CSLL. Nesse sentido:

CSLL. AJUSTES PRÓPRIOS DO IRPJ. NÃO APLICAÇÃO. ÁGIO. AMORTIZAÇÃO CONTÁBIL. POSSIBILIDADE. IRPJ e CSLL, na sistemática do lucro real, têm bases de cálculo distintas. Embora ambos partam do lucro contábil, apurado de acordo com as leis comerciais, cada qual está sujeito aos ajustes que lhes são próprios - ainda que, por vezes, coincidentes - para apuração das respectivas bases de cálculo. Assim, não havendo previsão legal de ajuste ou neutralidade fiscal do ágio para fins de CSLL no ano-calendário de 2003, as alterações contábeis no valor do ágio impactam diretamente a apuração da contribuição. Diante disso, se o ágio foi objeto de amortização contábil no período, não cabe à Autoridade Fiscal glosar tal despesa para fins de apuração da CSLL. (Acórdão nº 1301-006.476, Red. Desig. Cons. Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Sessão de 15/08/2023)

IRPJ. CSLL. BASES DE CÁLCULO. IDENTIDADE. INOCORRÊNCIA. A aplicação, à Contribuição Social sobre o Lucro, das mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, por expressa disposição legal, não alcança a sua base de cálculo. Assim, em determinadas circunstâncias, para que se possa considerar indedutível um dispêndio na apuração da base de cálculo da contribuição, não é suficiente a simples

argumentação de que ele, o dispêndio, é indedutível na determinação do lucro real, sendo necessária, no caso, disposição de lei nesse sentido. (Acórdão nº 9101-002.310, Rel. Cons. Adriana Gomes Rego, Rel. p/ Acórdão Cons. Helio Eduardo de Paiva Araujo, Sessão de 03/05/2016)

Além disso, entendo que a referida conclusão não foi modificada, para o caso dos autos, pela Lei nº 12.973/14, que estendeu expressamente parte das suas disposições à apuração da base de cálculo da CSLL. Isso porque, segundo o art. 65 do mesmo diploma normativo, as operações de incorporação ocorridas até 31/12/2017, cuja participação societária tenha sido adquirida até 31/12/2014, continuam sendo regulamentadas pelo regime anterior.

Portanto, entendo ilegítima a glosa dos valores amortizados com relação à CSLL, no caso da amortização de ágio.

II.2.3. Aplicação indevida da multa isolada após o encerramento do ano-calendário

A Recorrente sustentou que a multa isolada aplicada seria indevida, pois o ano-calendário já estava encerrado, não havendo que se falar em recolhimento a menor de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL.

O raciocínio da Recorrente, porém, estaria correto tão somente se a exigência fosse das próprias estimativas mensais não recolhidas. Sobre a natureza das estimativas mensais, Sacha Calmon Navarro Coelho e Misabeu Abreu Machado Derzi² afirmam que o dever de pagamento mensal “não infirma o caráter anual do tributo”, o que é confirmado pela necessidade de ajuste anual ao final de cada ano-calendário. Assim, será neste momento em que se apurará “a verdadeira base de cálculo do imposto de renda, tendo a estimativa caráter precário e provisório”. Tanto é assim que a Súmula Carf nº 82 veda o lançamento de ofício para a exigência **das estimativas mensais após o encerramento do ano-calendário**, uma vez que neste momento já houve ajuste final e apuração efetiva da base de cálculo do tributo.

Porém, neste caso se exige multa isolada por ausência de recolhimento dessas estimativas, e não as próprias estimativas em si. Tanto é assim que a autuação fiscal tem como fundamento legal o art. 44, II, “b” da Lei nº 9.430/96, que impõe a penalidade isolada pela ausência de recolhimento das estimativas mensais, independentemente do resultado apurado ao final do período. Nesse sentido, a Súmula Carf nº 178 firmou o entendimento de que “a inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada”. Sendo assim, independentemente de ter sido se encerrado o ano-calendário, é cabível a aplicação da multa isolada.

² Dos Regimes Fiscais de Reconhecimento das Variações Monetárias Cambiais nas Bases de Cálculo do IRPJ e da CSLL. O Momento de Exercício do Direito. In: Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 171, Dez/2009, p. 115/116.

II.2.4. Erro na apuração da multa isolada – falta de consideração do PAT e das retenções na fonte

Inicialmente, em Impugnação, a Recorrente alegou erro na apuração da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais, pois a Fiscalização não teria considerado as deduções relativas ao PAT e às retenções na fonte.

A respeito das retenções, a DRJ rejeitou a alegação, demonstrando que tais valores compuseram os saldos negativos de IRPJ e de CSLL apurados no ano-calendário de 2011, posteriormente utilizados em compensações já homologadas (fls. 434/435):

101. Acerca das retenções na fonte de IRPJ e de CSLL, o contribuinte trouxe as planilhas antes referidas, e cópias dos informes de rendimentos, que indicam retenção anual total de IRPJ e de CSLL nos montantes de R\$ 2.999.013,68 e de R\$ 1.710.214,90, respectivamente.

102. Com base nesta informação é possível verificar que os montantes de retenção alegados pelo contribuinte são muito inferiores aos valores utilizados na DIPJ:

102.1. IRRF - R\$ 3.943.095,48 [= R\$ 3.658.541,05 (Linha 16 da Ficha 12A) + R\$ 55.638,31 (Linha 14 da Ficha 12A) + R\$ 228.916,12 (vlr. deduzido na Ficha 11, no mês de março, na apuração do IRPJ estimado, e integrante da Linha 18 da Ficha 12A relativa à estimativa paga)]; 102.2. CSLL retida - R\$ 2.168.122,77 [= R\$ 1.787.896,59 (Linha 78 da Ficha 17) + R\$ 295.789,91 (Linha 80 da Ficha 17) + R\$ 84.436,27 (vlr. deduzido na Ficha 16, no mês de março, na apuração da CSLL estimada, e integrante da Linha 82 da Ficha 17 relativa à estimativa paga)];

103. Inclusive, há que se destacar que os valores declarados pelo contribuinte (superiores, como dito, ao indicado na impugnação) compuseram os saldos negativos de IRPJ e de CSLL apurados (R\$ 5.184.422,76 e R\$ 2.626.348,56), os quais foram objeto de utilização como créditos em compensações diversas realizadas pelo contribuinte, as quais já foram homologadas com reconhecimento integral do direito creditório conforme telas abaixo copiadas do sistema PER/DCOMP: [...]

Ainda, a DRJ demonstrou que a Fiscalização seguiu o racional da própria Recorrente com relação às retenções na fonte, mantendo a dedução do valor informado em balancete de redução e suspensão.

Em Recurso Voluntário, a Recorrente manifestou-se da seguinte forma a respeito das considerações da DRJ (fls. 540):

390. Com relação às retenções de imposto de renda sofridas pela Recorrente ao longo desse ano-calendário, considerando os fatos trazidos na decisão recorrida, a Recorrente informa que realizou nova análise detalhada da composição dos saldos negativos acumulados e identificou que, de fato, os valores de retenção na fonte referente ao ano de 2011 compuseram os saldos negativos de IRPJ e CSLL utilizados como crédito em compensações (PER/DCOMP), já homologadas pela Receita Federal do Brasil. Nesse sentido, isoladamente com relação a esse ponto, a Recorrente concorda com as alegações expostas pela DRJ.

Portanto, diante da concordância expressa a respeito dos fundamentos da DRJ, deixo de analisar a referida matéria, devendo ser mantido o acórdão.

Com relação às despesas com PAT, a DRJ entendeu por negar provimento à Impugnação, com base no seguinte:

94. Em relação à dedução do incentivo fiscal relativo ao PAT na apuração das estimativas de IRPJ, efetivamente a autoridade fiscal considerou em seus cálculos apenas a dedução de R\$ 36.301,07 efetuada pelo contribuinte na Ficha 11 relativamente ao mês de março (único mês em que o contribuinte havia apurado imposto a pagar e efetuado a dedução). Não efetuou a dedução no mês de junho onde também foi apurada a multa isolada.

95. Como pode ser visto na DIPJ, especificamente nas fichas 4A e 5A abaixo copiadas, o contribuinte declarou gastos com alimentação no valor total anual de R\$ 103.039,86. Aplicando-se o percentual de 15% para determinar o total disponível para dedução do imposto devido (antes de aplicar o limite de 4% deste), obtém-se um incentivo de R\$ 15.455,97, inferior ao deduzido no mês de março pelo contribuinte e mantido pela autoridade fiscal.

Ficha 04D - Custo dos Bens e Serviços Vendidos - Critérios em 31/12/2007 - PJ em Geral

Discriminação	Total	Parcelas Não Dedutíveis
CUSTO DOS PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA VENDIDOS		
01. Estoques no Início do Período de Apuração	367.475.148,98	
02. Compras de Insumos à Vista no Mercado Interno	0,00	0,00
03. Compras de Insumos à Vista no Mercado Externo	0,00	0,00
04. Compras de Insumos a Prazo no Mercado Interno	84.734.674,59	0,00
05. Compras de Insumos a Prazo no Mercado Externo	0,00	0,00
06. Remuneração a Dirigentes de Indústria	0,00	0,00
07. Custo do Pessoal Aplicado na Produção	53.103.076,65	0,00
08. Encargos Sociais	19.807.945,16	0,00
09. Alimentação do Trabalhador	0,00	0,00

Ficha 05A - Despesas Operacionais - PJ em Geral

Discriminação	Total	Parcelas Não Dedutíveis
ATIVIDADES EM GERAL		
01. Remuneração a Dirigentes e a Conselho de Administração	0,00	0,00
02. Ordenados, Salários, Gratif. e Outras Remun. a Empreg.	95.204.244,60	0,00
03. Prestação de Serviços por PF sem Vinc. Empregatício	366.215,44	0,00
04. Prestação de Serviço por Pessoa Jurídica	38.205.871,61	0,00
05. Encargos Sociais (inclusive FGTS)	7.850.008,26	0,00
06. Doações e Patroc. Caráter Cult. e Art. (Lei nº 8.313/1991)	0,00	0,00
07. Doações Inst. Ens. e Pesquisa (Lei nº 9.249/1995, art. 13, §2º)	0,00	0,00
08. Doações a Entidades Cíveis	0,00	0,00
09. Outras Contribuições e Doações	0,00	0,00
10. Alimentação do Trabalhador	103.039,86	0,00

96. Ou seja, na realidade deveria ter havido glosa da dedução do incentivo efetuada no referido mês e não acréscimo. O contribuinte deduziu R\$ 36.301,07 quando deveria ser no máximo R\$ 15.455,97.

97. Na planilha apresentada em anexo à impugnação complementar, o contribuinte apresenta gastos com alimentação no montante total anual de R\$ 2.562.783,07, muito superior ao declarado na DIPJ (R\$ 103.039,86), sem contudo trazer qualquer documento comprobatório de tais despesas. O único documento carreado é o comprovante de inscrição no PAT, que não serve para comprovar os gastos, mas apenas a participação no programa.

98. Ademais, ainda que tivesse carreado documentos suficientes para comprovar o erro de preenchimento da DIPJ, o que não é o caso, é devido esclarecer que tal matéria é estranha aos autos, vez que não foi objeto dos lançamentos efetuados. Nem ao menos se trata de matéria que mantenha relação direta com alguma infração apurada pela autoridade fiscal, como, por exemplo, no caso de um lançamento de omissão de receitas, cujos respectivos tributos retidos ou despesas que ensejaram tais receitas, se não considerados pela autoridade fiscal autuante, deveriam ser deduzidos de ofício pela autoridade julgadora.

A Recorrente sustentou que o acórdão estaria equivocado, pois na realidade a despesa com o PAT em março/2011 seria de R\$ 456.696,51, sendo que o total anual teria sido de R\$ 2.467.620,88, conforme planilha juntada aos autos (Arquivo não paginável – fls. 374). Ainda, alegou que este montante estaria inserido na DIPJ, mas na Linha 02 da Ficha 05A (“Ordenados, Salários, Gratif. E Outras Remun. a Empreg.”), dentro do montante de R\$ 95.204.244,60.

Inicialmente, portanto, é importante destacar que a Fiscalização não desconsiderou as despesas com PAT, mas tão somente replicou o montante de R\$ 36.301,07 indicado pelo próprio contribuinte em DIPJ, quando apurou a estimativa mensal de março/2011 (p. 72 do Anexo E – Arquivo não paginável de fls. 02):

Ficha 11 - Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa

Discriminação	Março
FORMA DE DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA	
Com Base em Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução	
01.Base de Cálculo do Imposto de Renda	6.050.177,88
IMPOSTO DE RENDA APURADO	
02.A Alíquota de 15%	907.526,68
03.Adicional	599.017,79
04.Diferença de IR Devida pela Mudança de Coeficiente s/ Receita Bruta	0,00
DEDUÇÕES	
05.(-)Deduções de Incentivos Fiscais	⇒ 36.301,07
06.(-)Valor da Remuneração da Prorrogação da Licença-Maternidade	0,00
07.(-)Imp. de Renda Devido em Meses Anteriores	0,00
08.(-)Imp. de Renda Retido na Fonte	228.916,12

A Recorrente pretende, na sua Impugnação e no Recurso Voluntário, sustentar a própria incorreção do valor que indicou. Embora entenda possível e legítimo que assim o faça,

evitando qualquer tributação indevida ou a maior, deve ser considerado que lhe cabe um ônus de provar que o montante indicado está incorreto e foi indicado por equívoco.

Neste caso, a Recorrente trouxe aos autos (i) planilha com apuração interna (Arquivo não paginável – fls. 374), (ii) comprovante de inscrição no PAT (fls. 376) e (iii) em Recurso Voluntário, movimentação da conta contábil E13018001 (Arquivo não paginável – fls. 610). Entendo, porém, que tais alegações não comprovam, de forma cabal, a ocorrência do erro, especialmente a inclusão dos valores na Linha 02 da Ficha 05A. Portanto, entendo que é o caso de rejeitar a alegação.

III. Dispositivo

Diante do exposto, conheço o Recurso Voluntário, rejeito as preliminares e, no mérito, lhe dou provimento parcial, tão somente para cancelar a glosa relativa à amortização do ágio na base de cálculo da CSLL, revertendo a base de cálculo negativa abatida.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso

Voto Vencedor

Sobre esse ponto, entendeu o Relator que o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, não autorizaria a aplicação indiscriminada ou automática, das disposições regentes do Imposto de Renda na verificação dos contornos de incidência da CSLL. Além disso, entendeu que o legislador, ao determinar a base de cálculo da CSLL, o fez de forma exaustiva (*numerus clausus*), fixando, taxativa e individualmente, cada um dos ajustes aplicáveis (art. 2º, da Lei nº 7.689, de 1988, não abordando, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente à amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

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

O caput do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, tem a seguinte redação:

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

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

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

Posição semelhante foi adotada nos seguintes julgados:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2008 CSLL.

[...]

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

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

(Acórdão nº 1302-006.221, sessão 19.10.2022, relator Paulo Henrique Silva Figueiredo)

De fato, não faz qualquer sentido defender que as disposições do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nomeadamente sobre os efeitos tributários da avaliação de investimentos pelo Método da Equivalência Patrimonial (MEP), em especial no que se refere à amortização do ágio,

não encontrem eco na apuração da CSLL, apenas por serem feitas algumas referências ao lucro real.

Não se pode perder de vista a perspectiva sobre a qual foi editado o DL nº 1.598, de 1977, que teve como finalidade adaptar os novos dispositivos da então recente Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404, de 1976), à legislação do imposto sobre a renda, antes do advento da CSLL, ocorrido a partir da edição da Lei nº 7.689, de 1988.

O DL nº 1.598, de 1977, tem, portanto, função estruturante para determinação dos resultados das pessoas jurídicas para fins de apuração dos tributos que incidam sobre os seus resultados, estabelecendo regras gerais de contabilização e especiais para a avaliação de investimentos avaliados pelo MEP, inclusive em relação à neutralidade de seus efeitos para fins de determinação do lucro tributável.

Registre-se que a neutralidade da avaliação dos investimentos pelo MEP em relação a CSLL está plasmada nas disposições do art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º, que determinam a adição do resultado negativo e a exclusão do resultado positivo decorrentes da avaliação de investimentos pelo MEP.

Transcreve-se o art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988:

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

- a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;
- b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;
- c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
 - 1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
 - 2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)
 - 3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base.

[...]

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

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

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

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

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

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

(assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins

ACÓRDÃO 1301-007.329 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 16682.722854/2016-24

Declaração de Voto