



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

Processo nº 19515.001749/2009-49
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1401-000.515 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 09 de abril de 2018
Assunto IRPJ
Recorrente UNIDAS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Livia de Carli Germano (VicePresidente), Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Abel Nunes de Oliveira Neto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga.

Relatório

Tratam-se de Recursos Voluntário e de Ofício interpostos em face do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal em São Paulo (SP) que manteve parcialmente o crédito tributário decorrente de supostas infrações a legislação tributária para cobrança de IRPJ e CSLL.

Os fatos apurados pela Autoridade Lançadora estão descritos em três termos: Termo de Verificação Fiscal-Glosa da Despesa de Ágio (fls. 1853 a 1861), Termo de Verificação-Glosa de Exclusão do Lucro Real (fls. 1862 a 1868) e Termo de Verificação-Glosa de Exclusão do Lucro Real — PDD (fls. 1869 a 1876), por meio dos quais são exigidos o IRPJ e CSLL, tendo em vista a não dedutibilidade de despesas de amortização de ágio, reversão da provisão de PDD, exclusões referentes a despesas e receitas de SWAP e exclusão indevida da apuração do lucro real integrante de parte da parcela de provisão para devedores duvidosos.

O crédito tributário total lançado foi de R\$ 31.837.009,41 (trinta e um milhões, oitocentos e trinta e sete mil e nove reais e quarenta e um centavos), conforme demonstrado na tabela abaixo:

IRPJ	
Principal	R\$ 10.921.541,85
Multa	R\$ 8.191.156,37
Juros	R\$ 4.617.638,15
Valor Total:	R\$ 23.730.336,37
CSLL	
Principal	R\$ 3.713.668,42
Multa	R\$ 1.607.753,31
Juros	R\$ 2.785.251,31
Valor Total:	R\$ 8.106.673,04

Ciente da autuação, o interessado apresentou IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA em 19/07/2009 (fls. 1967/2.040), na qual alegou:

PRELIMINARMENTE – DA PRECLUSÃO DA POSSIBILIDADE DO FISCO QUESTIONAR A LEGALIDADE DOS ATOS QUE DERAM ORIGEM AO ÁGIO: Alega que "houve um equívoco, por parte da RFB, na apuração dos valores relativos aos créditos compensados, já que foi considerado indevidamente como valor original utilizado na Declaração de Compensação o valor de R\$ 21.399,92, pelo que confirmadas parcelas de crédito tão somente no valor de R\$ 13.080,50”;

Diz que, “com as devidas correções, o valor do crédito utilizado na data da transmissão da Declaração de Compensação, ora parcialmente homologada, se faz perfeitamente justificável e suficiente, conforme atestam as tabelas anexas. As tabelas que seguem anexas trazem a discriminação de todas as notas fiscais e respectivas retenções efetuadas. O total de retenções é superior aos valores compensados. O valor do crédito informado se fazia suficiente para compensação dos débitos relacionados na declaração parcialmente homologada”;

Da Legitimidade da Aquisição do Investimento com Ágio pela SAG do Brasil Ltda. e Posterior Aproveitamento da sua Dedutibilidade Fiscal pela Unidas (antiga Uninfra e SAG do Brasil S/A): Diz que todos “os atos societários descritos no presente caso foram lícitos e em conformidade com os princípios contábeis geralmente aceitos. Destaque-se, também, que o ágio adquirido no presente caso possuía fundamento na expectativa de rentabilidade futura da URC (com base no seu principal ativo — investimento na Uninfra), o que já foi, à época, confirmado por meio de Laudo de Avaliação elaborado por empresa especializada independente, projetado pela metodologia de fluxo de caixa descontado”;

DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DO ÁGIO — DEDUÇÃO FISCAL DA AMORTIZAÇÃO: Afirma que no presente caso, “a controlada (Uninfra) absorve patrimônio das controladoras (SAG do Brasil Ltda. e URC) em virtude de incorporação, tendo as ações da controlada sido adquiridas com ágio apurado com fundamento econômico no valor de rentabilidade dos resultados nos exercícios futuros, estabelece a legislação que será possível amortizar o valor do ágio nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração (inciso III e § 6º do artigo 386 do RIR/99)”.

Da Inexistência de Previsão Legal para a Adição, na Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização: Alega que “não existe previsão, na legislação específica da CSLL, para a adição dessa despesa na composição da base de cálculo dessa contribuição social. E que, não é possível à Administração Tributária querer atribuir à CSLL as mesmas regras de adições e exclusões previstas para o IRPJ quanto à dedutibilidade de despesas. O que existe de comum entre os tributos em questão, e não é nada mais do que isso, são apenas as mesmas regras de apuração e pagamento”.

DA GLOSA DAS PERDAS COM AS OPERAÇÕES DE SWAP: A fiscalizada realizou diversas operações de *swap* com fins de proteção cambial (*hedge*), sendo que parte delas foi liquidada em 2004 e parte em 2005. Dessa forma, alega que “por se tratar de operações de *swap* com fins de *hedge*, a Impugnante corretamente excluiu, do lucro real apurado nos anos-base de 2004 e 2005, os resultados negativos dessas operações, tendo em vista que tais despesas são dedutíveis, sem as limitações impostas pelo artigo 33, §7º da Instrução Normativa SRF no 25/01”. Diz que, “ainda que as operações de *swap* praticadas não tivessem fins de *hedge*, não poderá prosperar a glosa das despesas de *swap* realizadas pela Fiscalização, eis que (i) a despeito da presunção fiscal firmada, todos os contratos de *swap* celebrados pela Impugnante foram devidamente registrados na CETIP, (ii) a Fiscalização não poderia ter glosado os valores relativos às supostas perdas de *swap* sem considerar, para tal propósito, os ganhos auferidos nessas mesmas operações e (iii) os contratos de *swap* com fins de *hedge* foram rolados”.

DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL: Alega que um dos princípios informadores da atividade administrativo-tributária é o da verdade material, razão pela qual “a Administração deve pautar-se de maneira inexorável à verdade material dos fatos, fundamentando qualquer autuação em motivos reais, sob pena de ilegitimidade. Afirmado que a Fiscalização não buscou a verdade material para fundamentar a glosa das despesas de *swap* em decorrência da suposta falta de registro na CETIP ou BM&F desses contratos”.

DA INEXISTÊNCIA DE OBRIGAÇÃO LEGAL PARA O REGISTRO, NA CETIP E BM&F, DOS CONTRATOS DE OPÇÃO E A TERMO: Informa que “a Fiscalização aplicou às perdas decorrentes das operações realizadas no mercado a termo e de opções o mesmo tratamento tributário previsto para as perdas incorridas nas operações de *swap*, o que não pode ser admitido sob qualquer pretexto, porquanto a referida Instrução Normativa não impôs tal condição (necessidade de registros das operações na CETIP ou BM&F) para fins de dedutibilidade das perdas incorridas nessas operações.” Diz que “a dedutibilidade das operações não está condicionada ao registro, pelas instituições financeiras, na CETIP ou BM&F, como ocorre com as operações de *swap*”.

Do evidente erro de cálculo cometido pela Fiscalização para glosar as despesas de *swap* /da iliquidez e certeza das autuações fiscais: Alega que “é evidente o erro cometido pela Fiscalização para a apuração das bases de cálculo dos tributos exigidos, o que macula de nulidade todo o lançamento em razão da sua nítida iliquidez e incerteza, eis que não há qualquer possibilidade lógica de se glosar uma despesa de *swap* inexistente, ou seja, uma perda que não foi sequer excluída do lucro real. “Portanto, em razão do evidente erro de cálculo realizado pela Fiscalização, que desconsiderou, desmotivadamente, os ganhos auferidos nas operações de *swap* e de mercado a termo e de opções, os autos de infração, que originaram o presente processo administrativo, devem ser anulados, em virtude da flagrante iliquidez e incerteza dos lançamentos do IRP3 e da CSLL. (...) Assim, o não cumprimento das formalidades essenciais (intrínsecas) aos atos de lançamento, tais como a liquidez e certeza do montante exigido, como ocorreu no presente caso, torna-os nulos, gerando a obrigação para a Autoridade Julgadora de cancelá-los de ofício”.

DA EXISTÊNCIA DE OPERAÇÕES DE *HEDGE* PARA DIVIDA PROJETADA — "ROLAGEM DO HEDGE": Diz que “a operação realizada pela Impugnante pode ser caracterizada como uma operação de *hedge* de dívida futura (“transação de provável realização”), pois visa proteger o risco de variação cambial relacionado como desembolsos futuros de provável dívida em moeda estrangeira. Portanto, do ponto de vista tributário, os resultados negativos eventualmente incorridos em operações como a realizada pela Impugnante — rolagem do *hedge* — são dedutíveis para fins da apuração do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido”.

DA INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA A ADIÇÃO, NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL, DA PERDA INCORRIDA NAS OPERAÇÕES DE SWAP: Afirma que não há, portanto, previsão legal, na legislação que regulamenta a CSLL, para a adição, ao lucro líquido, de qualquer despesa considerada indedutível, tal como as perdas incorridas com as operações de *swap*, de mercado a termo e de opções, como ocorreu no presente caso”.

FALTA DE LIQUIDEZ E CERTEZA — AUSÊNCIA DE APROFUNDAMENTO DOS TRABALHOS FISCAIS: Alega que “o Agente Fiscal “generalizou” os valores glosados, sem maiores aprofundamentos para se comprovar que os títulos baixados pela Impugnante seriam indedutíveis. De fato, assim concluiu a Sra. Agente Fiscal: “também ocorreram casos de registros como perdas e posterior exclusão do lucro real de valores que não atenderam os requisitos legais impostos”.

DA PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS — AUSÊNCIA DE OBRIGATORIEDADE DE SUA CONSTITUIÇÃO PARA FINS TRIBUTÁRIOS: Afirma que “para que seja possível a dedução com perdas no recebimento de créditos, é necessário (i)

que o crédito esteja vencido na data de encerramento do período base; (ii) que o crédito seja decorrente das atividades da pessoa jurídica; (iii) que se identifique a natureza do devedor (vedação de dedutibilidade de créditos cujos devedores tenham vínculo societário ou pessoal com o credor; regras diferenciadas para devedores com insolvência declarada judicialmente etc.); e (iv) que se diferenciem os créditos por valor e por modalidade (com ou sem garantia)” (...) “Fiscalização glosou parcela das despesas com perdas em recebimento de créditos da Impugnante com base na simples alegação de que parcela dos créditos não poderia ter sido deduzido como perda em razão de o valor ser, supostamente, superior aos valores provisionados em períodos anteriores”.

PRECLUSÃO DA POSSIBILIDADE DO FISCO QUESTIONAR A LEGALIDADE DA ADIÇÃO: Alega que “consignou que a reversão da provisão de devedores duvidosos da Impugnante foi glosada por não ter havido a comprovação de que ela foi integralmente adicionada nos anos calendários anteriores (2003 e 2002)”... E que “não poderia o Fisco efetuar os lançamentos de ofício sobre fatos pretéritos, já consumados no tempo em razão do decurso do prazo decadencial (constituição de provisões que ocorreram antes de 2004) para alcançar os efeitos decorrentes desses fatos, em períodos subseqüentes (exclusão da dedução da provisão como despesa - 2004)”.

DOS VALORES "JOGADOS EM PERDA" — DO EQUIVOCO EXISTENTE NO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL: Diz que “com relação aos valores de R\$ 34.089,00 e R\$ 43.189,00 que foram classificados pela Sra. Agente Fiscal como "Valor jogado em perda sem atendimento de requisitos legais mínimos" nota-se a nítida contradição existente no Termo de Verificação Fiscal e a ausência de liquidez e certeza ao crédito constituído. Portanto, não restou claro quais teriam sido os motivos para a glosa desses dois valores (R\$ 34.089,00 e R\$ 43.189,00) já que a própria Autoridade Fiscal (o reconheceu que o contribuinte comprovou a amostragem solicitada; e (ii) por outro lado, desconsiderou uma parcela de R\$ 480.566,00 (por suposta ausência de cobrança administrativa), sem demonstrar e comprovar quais títulos que compunham os valores de R\$ 34.089,00 e R\$ 43.189,00 foram glosados e quais seriam os motivos da glosa”.

DO ERRO MATERIAL CONTIDO NOS AUTOS DE INFRAÇÃO: Afirma que “não há como se negar que o erro material cometido pela Fiscal no momento da autuação onerou substancialmente o contribuinte, isso porque se, em cumprimento ao disposto na legislação, tivesse compensado de ofício o saldo de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa para cada período autuado, o máximo que se poderia exigir (caso não sejam admitidos os argumentos anteriores que são suficientes para a decretação da nulidade integral dos lançamentos seriam as quantias de R\$ 16.511.985,18 e R\$ 5.674.672,54 respectivamente para IRPJ e CSLL”.

DA ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA: Diz que “como é sabido, não se pode confundir os conceitos de tributo e de multa. Multa é penalidade pecuniária, não é tributo. E o que se verifica com clareza pela leitura da definição de "tributo", contida no artigo 3º do Código Tributário Nacional ("CTN")”. “Verifica-se, assim, que a multa tem natureza de sanção, que é aplicada em decorrência do descumprimento de uma obrigação (principal ou acessória), estando, portanto, expressamente excluída do conceito de tributo indicado no artigo 30 do CTN”.

Requeru o acolhimento da presente Impugnação para extinguir os créditos tributários de IRPJ e de CSLL exigidos, arquivando-se o presente processo administrativo.

O Acórdão ora Recorrido (16-23.890 – 3ª Turma da DRJ/SP1) recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA –IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

PRECLUSÃO DA LEGALIDADE DA CORREÇÃO DE ATOS PASSADOS PELO FISCO. DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA. REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS. FISCALIZAÇÃO. POSSIBILIDADE. ESCRITURAÇÃO. DOCUMENTOS. GUARDA. PRAZO.

A perda do direito, decorrente da ocorrência do fato decadencial, de se praticar o ato de lançamento não se confunde com a possibilidade de correção de lançamentos contábeis incorretos que possuem implicações de ordem tributária. direito de o Fisco averiguar fatos ocorridos em períodos passados está protegido pela lei, ainda que não seja mais possível efetuar o lançamento, mormente quando esses fatos repercutem em lançamentos contábeis de exercícios futuros que implicam em pagamento a menor dos tributos devidos.

ÁGIO. INCORPORAÇÃO DE EMPRESAS. MESMO GRUPO ECONÔMICO. RENTABILIDADE FUTURA. AUSÊNCIA. DE FUNDAMENTO. FORMALIDADE DE ATOS. INSUFICIÊNCIA. DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS.

No presente caso, não se verificam os requisitos legais e contábeis para o reconhecimento do ágio. Os requisitos necessários de um livre e aberto ambiente negocial, ocorrido entre pessoas independentes e não relacionadas, e o efetivo pagamento do ágio não são atendidos. A observância de certas formalidades não é suficiente para a efetiva existência do ágio, mormente no sentido tributário -fiscal. As despesas consideradas dedutíveis para a legislação tributária são aquelas pagas ou incorridas- para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa e, ainda, as despesas devem ser usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. Despesas de amortização de ágio intergrupo são indedutíveis, não possuem fundamento ou mesmo existência, não são necessárias, eis que não foram pagas e sequer podem ser consideradas incorridas.

CSLL. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA A ADIÇÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL DE DESPESA COM A AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INEXISTÊNCIA DE FUNDAMENTO LEGAL E CONTÁBIL DO ÁGIO.

O ágio sem fundamento e que não tenha sido pago ou incorrido implica a glosa efetuada como devida e deve recompor não só a base de cálculo do imposto de renda como a da CSLL.

DOCUMENTAÇÃO LEGAL. DEVER DE GUARDA E DE APRESENTAÇÃO.

A legislação tributária impõe aos contribuintes o dever de conservar os documentos e de apresentá-los quando solicitados.

SWAP. CONDIÇÕES LEGAIS PARA SUA DEDUTIBILIDADE. DEVER DO CONTRIBUINTE DE APRESENTAR PROVAS INEQUÍVOCAS DO ALEGADO.

Os valores resultantes de operações de SWAP considerados dedutíveis pelo contribuinte devem ser demonstrados de forma clara e inequívoca, acompanhados da respectiva documentação suporte, da prova de seu registro, da comprovação da finalidade e utilidade para a empresa, além da compatibilidade com a proteção cambial necessária.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. PDD. GLOSA DE VALORES INFORMADOS PELO PRÓPRIO CONTRIBUINTE.

Correção efetuada pelo Fisco que gere efeitos em períodos posteriores é legítima assim como o lançamento de tributos de períodos ainda não decaídos. É correta a glosa de valores não comprovados e que a Fiscalização verificou da documentação apresentada pelo *próprio* contribuinte.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E DA BASE NEGATIVA DA CSLL. PEDIDO DO CONTRIBUINTE. AMPARO LEGAL. POSSIBILIDADE.

A compensação dos prejuízos fiscais e da base negativa da CSLL de exercícios anteriores encontra amparo na legislação fiscal. O pedido de compensação deve ser atendido.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE DA COBRANÇA.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADES E/OU ILEGALIDADES.

A apreciação de alegações de inconstitucionalidades e/ou ilegalidades é de exclusiva competência do Poder Judiciário. Matérias que as questionam não são apreciadas na esfera administrativa.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. MESMOS ELEMENTOS DE PROVA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, sendo que a decisão quanto à ocorrência

desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados, no que couber.

Impugnação Procedente em Parte.

Credito Tributário Mantido em Parte.

Isto porque, segundo entendimento da Turma, “não há como confundir a perda do direito de se praticar o ato de lançamento com a possibilidade de correção de lançamentos contábeis incorretos que possuem implicações de ordem tributária”. (...) “Assim, não procede a defesa de que o Fisco não mais teria o direito de questionar a formação do ágio. Os prazos decadenciais previstos no CTN limitam a possibilidade de constituir o crédito tributário mediante a atividade administrativa do lançamento. No presente caso, os fatos discutidos tiveram origem no ano-calendário 2002, quando houve a apuração do ágio. A amortização desse ágio foi considerada incorreta pela Autoridade Fiscal pelos motivos relatados, portanto indedutível para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL”.

Considerou, que “o ágio intragrupo não é reconhecido pela lei societária como também pela Contabilidade, tampouco o é pela lei tributária. Conseqüentemente, não assiste razão a Impugnante quando alega que a amortização desse ágio constitui-se em despesa dedutível da base de cálculo do IRPJ, consoante previsto no art. 386 do RIR1 1999, cuja matriz legal advém dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, com as alterações da Lei nº 9.718/1998”.

Reconheceu-se o colegiado, que apenas o direito a compensação dos prejuízos fiscais acumulados e da base negativa da CSLL de períodos anteriores, conforme o demonstrativo abaixo indicado:

IMPOSTO DE RENDA

2004	LANÇADO	EXONERADO	MA
IMPOSTO	3.773.135,58	1.131.940,67	2.6
MULTA	2.829.851,69	848.955,51	1.9

2005	LANÇADO	EXONERADO	MA
IMPOSTO	5.021.034,07	1.513.510,22	3.5
MULTA	3.765.775,55	1.135.132,67	2.6

2006	LANÇADO	EXONERADO	MA
IMPOSTO	1.527.588,47	465.476,54	1.0
MULTA	1.145.691,35	349.107,41	7

2007	LANÇADO	EXONERADO	MA
------	---------	-----------	----



CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCR

2004	LANÇADO	EXONERADO
CONTRIBUIÇÃO	1.358.328,81	407.498,64
MULTA	1.018.746,61	305.623,98

2005	LANÇADO	EXONERADO
CONTRIBUIÇÃO	1.742.519,47	522.755,84
MULTA	1.306.889,60	392.066,88

2006	LANÇADO	EXONERADO
CONTRIBUIÇÃO	490.933,55	147.280,07
MULTA	668.889,46	110.460,05

Ciente da decisão do Acórdão em 01/03/2010(fl.s.2.452), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada, o contribuinte interpõe **Recurso Voluntário** em 29/03/2010 - (fls. 2.460/2.563), alegando as seguintes razões:

DA ILIQUIDEZ E INCERTEZA DOS LANÇAMENTOS – NULIDADE:

Afirma que no presente caso houve, evidente erro na determinação da matéria tributável e no cálculo do montante dos tributos devidos, uma vez que não foi realizada a compensação de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL, acumulados pela Recorrente, à porcentagem de 30% do lucro tributável apurado a cada período base”. Dessa forma, “em razão do evidente erro de cálculo incorrido pela Fiscalização para a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não se pode olvidar que os lançamentos efetuados padecem de iliquidez e incerteza e deveriam ter sido cancelados integralmente pela Turma Julgadora, motivo pelo qual não pode prosperar a decisão ora recorrida”.

DA INDEVIDA CONSTITUIÇÃO DE NOVO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELA TURMA JULGADORA - NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA: Argumenta que “em que pese ter sido reconhecido, acertadamente, ela Turma Julgadora, o equívoco cometido pela Fiscalização, com relação a conclusão não se pode atribuir o mesmo êxito aos Srs. Julgadores, que deixaram de cancelar integralmente os autos de infração, mesmo diante da nulidade apontada, para tentar "consertá-los" e manter as autuações em questão”. “Assim, apesar de a Turma Julgadora ter apurado, corretamente, os valores do IRPJ e da CSLL, caso as despesas incorridas pela Recorrente fossem, de fato, indedutíveis (o que se alega a título de argumentação), é certo que esse órgão colegiado não poderia ter retificado, de ofício, os lançamentos originários, por ser incompetente para tanto. Apenas e tão somente poderia tê-los declarado nulos (ou seja, não poderia ter constituído novos lançamentos), em razão da liquidez e incerteza dos créditos tributários”.

PRECLUSÃO - DA POSSIBILIDADE DO FISCO QUESTIONAR A LEGALIDADE DOS ATOS QUE DERAM ORIGEM AO ÁGIO: Alega que o ágio, “como elemento contábil e societário decorrente das operações realizadas, surgiu em 28/08/2002, com o aumento de capital da SAG do Brasil Ltda. (momento da aquisição das quotas da URC registradas em patrimônio líquido e ágio), tendo sido posteriormente transferido Uninfra em 13/12/2002, com a incorporação daquela sociedade, e a partir daí passou a produzir efeitos

tributários (data a partir da qual surgiu o direito de deduzir os encargos de amortização desse ágio quando da apuração do lucro real). Desta forma, não poderia a Fiscalização questionar a legalidade dos atos que originaram o direito ao aproveitamento do ágio, que surgiu em 2002, eis que transcorreu o prazo decadencial de cinco anos entre os fatos que propiciaram o surgimento do ágio em 2002 e a lavratura dos autos de infração em questão (21/05/2009)”.

DA INDEVIDA INOVAÇÃO NO LANÇAMENTO PELA DR. NA QUESTÃO DO ÁGIO: Argumenta que “a Turma Julgadora trouxe novos argumentos para justificar a manutenção dos autos de infração objeto do presente processo administrativo, que não haviam sido aduzidos no momento do lançamento (necessidade de independência das partes e ambiente concorrencial livre)”.

LIMITES PARA A APLICAÇÃO DA CIÊNCIA CONTÁBIL PELO DIREITO: Frisou que houve “uma completa "confusão" entre os conceitos utilizados para definir e fundamentar a suposta ilegitimidade do ágio gerado no presente caso, com relação aos enfoques correspondentes (contábil, societário e fiscal/tributário)”.

CIÊNCIA CONTÁBIL COMO INSTRUMENTO PARA MEDIÇÃO DA RIQUEZA: Afirma que “a Ciência Contábil é um instrumento muito valioso para o relato de fatos econômicos que são regulamentados pelo Direito. De fato, o Direito se vale dos conceitos estabelecidos por essa ciência para criação de normas jurídicas que regulamentam os interesses dos diversos usuários, em face de determinada entidade”.

DIREITO CONTÁBIL SOCIETÁRIO: Conceituando-se como “um ramo do Direito que não se confunde com a ciência social que regulamenta. Contudo, até mesmo em face do disposto no artigo 177 da Lei das S/A, este ramo do Direito se aproxima muito da Ciência Contábil auando torna obrigatória obediência aos princípios de contabilidade”.

DIREITO CONTÁBIL FISCAL/TRIBUTÁRIO: “Após a entrada em vigor da Lei no 6.404/76 (Lei das S/A), a legislação tributária trouxe regulamentação específica para os registros contábeis utilizados na apuração do imposto sobre a renda. É o reconhecimento, pelo legislador, de que a legislação tributária traz regras contábeis específicas para fins de apuração de tributos. Essas regras servem ao interesse arrecadatório do Fisco, mas não existe a obrigatoriedade de que sigam os princípios de contabilidade geralmente aceitos. Esse conjunto de normas jurídicas estabelecidas pela legislação tributária é o que se passa a denominar Direito Contábil Fiscal, que tem como objetivo a apuração da contabilidade fiscal”.

UTILIZAÇÃO DO DIREITO CONTÁBIL SOCIETÁRIO E DO DIREITO CONTÁBIL FISCAL/TRIBUTÁRIO PARA A APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL: Afirma que “havendo conflito entre a contabilidade societária e a contabilidade fiscal, esta deverá prevalecer quando se tratar de apuração de algum dos aspectos do fato gerador do tributo, uma vez que, insista-se, trata-se da aplicação de norma específica em face de um uma norma geral”.

DA DISTORCIDA INTERPRETAÇÃO QUANTO AO ENTENDIMENTO DO PROFESSOR ELISEU MARTINS: Afirma que “as premissas utilizadas pela DRJ para a nova fundamentação dos autos de infração ora em análise não se sustentam, uma vez que houve uma "mistura" dos conceitos de Ciência Contábil (que não é objeto do Cientista do Direito, mas sim do Cientista da Contabilidade), com os conceitos de Direito Contábil (este sim objeto do "mundo jurídico)”.

NATUREZA JURÍDICA DO ÁGIO PARA O "DIREITO CONTÁBIL SOCIETÁRIO" E AS VÁRIAS FORMAS DE AQUISIÇÃO: Argumenta que “para o Direito Contábil Societário, o ágio ou deságio gerado em operações, como as ocorridas no presente caso, decorre da diferença entre o valor de aquisição (custo de aquisição) e o valor patrimonial das quotas adquiridas (valor de patrimônio líquido), quando se adota o registro da participação societária pelo Método da Equivalência Patrimonial - MEP, previsto no artigo 248 da Lei das S/A (Lei no 6.404/76)”. (...) “Caso a SAG do Brasil Ltda. tivesse realizado uma operação de venda e compra, haveria o pagamento do preço como contraprestação pela aquisição do bem (ações da URC). Assim, caso tivesse sido esse o negócio jurídico realizado, somente existiria ágio se o valor "pago" (custo de aquisição) fosse maior que o valor da participação societária avaliado pelo MEP. Ocorre que o negócio jurídico de compra e venda não era o mais interessante do ponto de vista estratégico para a realização do objetivo econômico pretendido pelo Grupo, motivo pelo qual não foi esse o modelo adotado”.

NATUREZA JURÍDICA DO ÁGIO PARA O "DIREITO CONTÁBIL TRIBUTÁRIO": Diz que “equivocaram-se os Julgadores a quo ao fundamentar a não dedutibilidade da amortização do ágio na necessidade de pagamento "caso a mais-valia — o prep. justo tenha sido efetivamente paga por terceiros independentes, em uma situação de livre concorrência e não intragrupos.”

CUSTO DE AQUISIÇÃO: VALOR DO CAPITAL SUBSCRITO E INTEGRALIZADO EM BENS A VALOR DE MERCADO (QUOTAS DA URC): Argumenta que “a aquisição das quotas da URC se deu por meio da sua conferência na integralização de capital. O custo de aquisição desse ativo é o valor em da participação societária integralizada”.

EXISTÊNCIA DE PARTES RELACIONADAS: Frisa que no presente caso, “não há qualquer dispositivo previsto na legislação tributária que estabeleça algum tratamento diferenciado para a subscrição e integralização de quotas entre partes vinculadas”.

ISONOMIA COM TRATAMENTO FISCAL DO DESÁGIO: Alega que “o deságio deverá ser amortizado, com a conseqüente tributação dessas receitas. Ressalte-se, neste sentido, que a Receita Federal já manifestou entendimento de que este deságio deveria ser tributado mesmo que fosse gerado em uma operação interna, dentro do mesmo Grupo”. Indagando-se... “ora, e se o valor de mercado das quotas da URC fosse inferior ao valor do seu patrimônio líquido contábil, hipótese na qual a Recorrente apuraria um deságio na operação de integralização de quotas sob análise, a mesma Receita Federal do Brasil se preocuparia em isentar a tributação do referido deságio?”.

DO EQUÍVOCO COMETIDO PELA TURMA JULGADORA COM RELAÇÃO ÀS NORMAS APLICÁVEIS À DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS: Diz que “o pagamento, na aquisição de participação societária, não é requisito (previsto na legislação de regência) para a dedutibilidade da despesa com a amortização do ágio, como indevidamente supôs a DR) no presente caso”.

Regra Geral de Dedutibilidade das Despesas (artigo 299 do RIR/99) X Regra Específica para a Dedutibilidade da Despesa com Amortização do Ágio (artigo 386, inciso III, §2º do RIR/99): Afirma que “somente as despesas que cumprirem tais requisitos é que serão dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL: (i) despesa deverá ser necessária à atividade da empresa e à manutenção, (ii) a despesa, se não paga, ao menos deve ter sido incorrida pelo contribuinte, (iii) a despesa deve ser usual e normal no tipo de atividade desenvolvida pelo contribuinte que a suportou da respectiva fonte produtora”.

DAS ALEGAÇÕES QUANTO A ILEGITIMIDADE DO LAUDO APRESENTADO E DOS EQUÍVOCOS NO LANÇAMENTO CONTÁBIL: Analisou as operações efetivamente ocorridas no presente caso, “a SAG do Brasil Ltda. passou a ser a controladora da URC em 28/08/2002, tendo adquirido suas ações pelo custo de aquisição de R\$ 109.294.000,00, afirmando que tal operação “ocorreu efetivamente, no mundo dos fatos, e como tal não poderia deixar de ser foi refletida na contabilidade da Recorrente. Com efeito, tal operação foi contabilizada (conforme se verifica do Balancete de Verificação da SAG do Brasil Ltda. de 31/08/2002 apresentado em sede de impugnação)”. Reiterando que “o ágio adquirido no presente caso possuía fundamento na expectativa de rentabilidade futura da URC, e foi apurado com base no seu principal ativo: o investimento na Uninfra”.

DA GLOSA DAS PERDAS COM AS OPERAÇÕES DE SWAP: Afirma que “por se tratar de operações de *swan* com fins de *hedge*, excluiu, do lucro real apurado nos anos-base de 2004 e 200523, os resultados negativos dessas operações 24, tendo em vista que tais despesas são dedutíveis, sem as limitações impostas pelo artigo 33, §7º da Instrução Normativa SRF no 25/01”. Ressalta ainda, “que as operações de *swap* praticadas pela Recorrente não tivessem fins de *hedge*, o que se admite apenas a título de argumentação, não poderia prosperar a glosa das despesas de *swap* realizadas no presente caso, eis que (i) a despeito da presunção fiscal firmada, todos os contratos de *swap* celebrados pela Recorrente foram devidamente registrados na CETIP, (ii) a Fiscalização não poderia ter glosado os valores relativos às supostas perdas de *swap* sem considerar, para tal propósito, os ganhos auferidos nessas mesmas operações e (iii) os contratos de *swap* com fins de *hedge* foram rolados”.

DA SUPERFICIALIDADE DA INVESTIGAÇÃO REALIZADA PELA FISCALIZAÇÃO: Diz que “o fato de a Recorrente não ter localizado e apresentado as cópias dos 06 contratos, durante o procedimento fiscalizatório, com os respectivos registros na CETIP, não autoriza a Fiscalização presumir, por óbvio, que os contratos de *swap* não foram registradas e contratadas de acordo com as normas emitidas pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil, conforme dispõe o artigo 32, §4º da Instrução Normativa SRF nº 25/01”.

DA INEXISTÊNCIA DE OBRIGAÇÃO LEGAL PARA O REGISTRO, NA CETIP E BM&F, DOS CONTRATOS DE OPÇÃO E A TERMO: Alega que de acordo com Instrução Normativa SRF nº 25/01, “as perdas incorridas pela contribuinte nas operações de *swap* somente serão dedutíveis na determinação do lucro real se forem registradas e contratadas de acordo com as normas emitidas pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil. E que, a Fiscalização aplicou às perdas decorrentes das operações realizadas no mercado a termo e de opções o mesmo tratamento tributário previsto para as perdas incorridas nas operações de *swap*, procedimento esse ratificado pela Turma Julgadora que também se valeu da legislação de regência do swap - o que não pode ser admitido sob qualquer pretexto, porquanto a referida Instrução Normativa não impôs tal condição (necessidade de registros das operações na CETIP ou BM&F) para fins de dedutibilidade das perdas incorridas nessas operações”.

Do evidente erro de cálculo cometido pela Fiscalização para glosar as despesas de *swap* / Novamente a questão da iliquidez e certeza das autuações fiscais: Aduz que “além de inexistir qualquer possibilidade lógica de se glosar um montante superior A R\$ 2.114.803,97 (valor excluído pela Recorrente na ficha 38 da DIPJ/2005), a Fiscalização poderia apenas e tão somente glosar o resultado líquido, caso as operações de swap não tivessem, obviamente, fins de *hedge*.” “o Sr. Agente Fiscal somente poderia realizar a glosa do resultado líquido apurado,

ou seja, após a prévia dedução das perdas, incorridas na operações de *swap* e nas operações de mercado a termo e de opções, dos ganhos auferidos nas operações de mesma natureza, caso as operações não fossem de *hedge*”.

DA EXISTÊNCIA DE OPERAÇÕES DE *HEDGE* PARA DIVIDA PROJETADA — ROLAGEM DO *HEDGE*: Ressaltou que “a legislação tributária não promoveu um aprofundamento da definição e nos critérios de eficácia, por exemplo, das operações de *hedge*. Basta que as referidas operações possuam intuito de proteção de direitos e obrigações ou que estejam relacionados com a atividade operacional da empresa. O legislador tributário não adentrou, por exemplo, na definição dos tipos de *hedge*, como fez o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 14). Dessa forma, pode-se perceber a importância das definições econômicas e contábeis para a adequada caracterização das operações de *hedge*, pois o legislador tributário não teceu maiores detalhes a respeito da conceituação dessas operações o que nos remete à literatura técnica do assunto. Portanto, do ponto de vista tributário, os resultados negativos eventualmente incorridos em operações como a realizada pela Recorrente — rolagem do *hedge* — são dedutíveis para fins da apuração do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido”.

Da Inexistência de Previsão Legal para a Adição, na Base de Cálculo da CSLL, da Despesa com a Amortização de Ágio Considerada Indedutível pela Fiscalização e da Perda Incorrida em Operação de *Swap*: Diz que “muito embora a CSLL seja, assim como o IRPJ, tributo incidente sobre o lucro dos contribuintes, certo é que para ela existem normas específicas que tratam das adições e exclusões ao lucro líquido para fins de determinação de sua base de cálculo, as quais, nem sempre, são as mesmas aplicáveis ao IRPJ (conforme será demonstrado adiante, a própria Turma Julgadora reconheceu a inexistência de norma legal referente às adições das despesas em questão, no cálculo e na apuração da CSLL)”.

FALTA DE LIQUIDEZ E CERTEZA AS AUTUAÇÕES— AUSÊNCIA DE APROFUNDAMENTO DOS TRABALHOS FISCAIS: Afirma que “a Sra. Agente Fiscal desconsiderou *todos* os títulos vencidos há mais de um ano, no valor entre R\$ 5.000,00 e R\$ 30.000,00 (R\$ 480.566,00), sob a alegação de que não houve comprovação de cobrança administrativa, o que, consoante será demonstrado em tópico específico, encontra-se completamente dissociado da realidade de uma empresa que possui créditos vencidos que, por definição, relacionam-se a sua atividade principal”.

DA PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS — AUSÊNCIA DE OBRIGATORIEDADE DE SUA CONSTITUIÇÃO PARA FINS TRIBUTÁRIOS: Argumenta que “para que seja possível a dedução com perdas no recebimento de créditos, é necessário (i) que o crédito esteja vencido na data de encerramento do período base; (ii) que o crédito seja decorrente das atividades da pessoa jurídica; (iii) que se identifique a natureza do devedor (vedação de dedutibilidade de créditos cujos devedores tenham vínculo societário ou pessoal com o credor; regras diferenciadas para devedores com insolvência declarada judicialmente etc.); e (iv) que se diferenciem os créditos por valor e por modalidade (com ou sem garantia)”.

A.I) DOS VALORES "JOGADOS EM PERDA" — DO EQUIVOCO EXISTENTE NO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL: Frise-se que “a mesma omissão foi realizada pela Turma Julgadora, que se limitou a manter a cobrança, sem investigação ou motivação, motivo pelo qual não deverá ser mantida por esse E. Conselho a decisão ora recorrida. Portanto, não restou claro quais teriam sido os motivos para a glosa e a manutenção desses dois valores (R\$ 34.089,00 e R\$ 43.189,00) já que a própria Autoridade Fiscal (i)

reconheceu que o contribuinte comprovou a amostragem solicitada; e (ii) por outro lado, desconsiderou uma parcela de R\$ 480.566,00 (por suposta ausência de cobrança administrativa), sem demonstrar e comprovar quais títulos que compunham os valores de R\$ 34.089,00 e R\$ 43.189,00 foram glosados e quais seriam os motivos da glosa”.

B.I)DA ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA:
Diz que “como é sabido, não se pode confundir os conceitos de tributo e de multa. Multa é penalidade pecuniária, não é tributo. E o que se verifica com clareza pela leitura da definição de "tributo", contida no artigo 3º do Código Tributário Nacional ("CTN")”. “Verifica-se, assim, que a multa tem natureza de sanção, que é aplicada em decorrência do descumprimento de uma obrigação (principal ou acessória), estando, portanto, expressamente excluída do conceito de tributo indicado no artigo 30 do CTN”.

C.I)Requeru o acolhimento do presente recurso voluntário para reformar o acórdão recorrido, cancelando integralmente os autos de infração de IRPJ e CSLL.

D.I)Subsidiariamente, requereu a manutenção dos créditos nos termos do que foi decidido pela DRJ, na hipótese do recurso voluntário seja julgado improcedente.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva. - Relator Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

Antes de adentrar ao mérito do recurso é necessário enfrentar uma análise preliminar acerca de eventual realização de diligência.

Isto porque, o Recorrente, desde a Impugnação, sustenta que a operação foi efetivamente contabilizada, entretanto, de forma equivocada, indicando concretamente como ela foi feita, senão vejamos:

Inicialmente, no que tange à **contabilização do capital subscrito**, conforme se verifica pela análise das operações efetivamente ocorridas no presente caso, a SAG do Brasil Ltda. passou a ser a controladora da URC em 28/08/2002, tendo adquirido suas ações pelo custo de aquisição de R\$ 109.294.000,00 (4ª Alteração do Contrato Social da SAG do Brasil Ltda. apresentada em sede de impugnação).

Dessa forma, verifica-se que a operação ocorreu efetivamente, no mundo dos fatos, e como tal não poderia deixar de ser refletida na contabilidade da Recorrente. Com efeito, **tal operação foi contabilizada** (conforme se verifica do Balancete de Verificação da SAG do Brasil Ltda. de 31/08/2002 apresentado em sede de impugnação).

Portanto, verifica-se que a Turma Julgadora *a quo* não teve o cuidado de analisar os documentos e alegações apresentados pela Recorrente em sede de impugnação, motivo pelo qual se afasta logo de plano a sua primeira alegação.

Contudo, alega ainda que o ágio não foi contabilizado na SAG do Brasil Ltda. e que isso seria motivo para justificar a glosa de sua amortização. Porém, conforme já mencionado em sede de impugnação (nota de roda pé nº 1, p. 6 da impugnação), a contabilização desta operação foi lançada, **por um equívoco**, a débito na conta "Capital a Realizar" e a crédito na conta "Capital" no mesmo montante.

De fato, trata-se de um equívoco contábil, **uma vez que referido investimento deveria ter sido contabilizado pelo MEP, tendo como contrapartida o seu registro como investimento pelo valor de patrimônio líquido e ágio (e não "Capital a Realizar")**.

Por outro lado, um dos fundamentos da decisão Recorrida se funda exatamente na ausência de contabilização:

129. Somados os elementos acima, com as suas incongruências e incoerências, com o fato de não ter constado na escrituração apresentada pelo Contribuinte os lançamentos referentes à integralização do capital subscrito, de não ter sido comprovada a contabilização do ágio pela SAG do Brasil Ltda, além de não ter sido declarada em DIPJ, de não ter sido apresentada a comprovação do pagamento do ágio (o Contribuinte disse que não localizou o comprovante de pagamento!), além da já discutida fundamentação do ágio em rentabilidade futura, conclui-se pelo acerto da glosa efetuada pela Fiscalização.

Processo nº 19515.001749/2009-49
Resolução nº **1401-000.515**

S1-C4T1
Fl. 2.700

Nesse contexto, diante de tal controvérsia, entendo ser necessária a realização de diligência fiscal para apurar a veracidade das alegações da Recorrente. Especialmente porque a decisão recorrida não as refutou especificamente.

Assim é que, voto no sentido de converter o presente processo em diligência para que a Delegacia de Origem verifique se, de fato, a contabilização desta operação foi lançada a débito na conta "Capital a Realizar" e a crédito na conta "Capital" no mesmo montante.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva