



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

**Processo n°** 10830.723368/2014-34  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-001.505 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de setembro de 2016  
**Matéria** Custos, despesas operacionais e encargos - amortização  
**Recorrente** PPG INDUSTRIAL DO BRASIL - TINTAS E VERNIZES LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2011, 2012

ÁGIO. GLOSA DE AMORTIZAÇÃO. DEMONSTRAÇÃO QUE JUSTIFIQUE A AQUISIÇÃO DA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA PARA FUNDAMENTAR O ÁGIO COM BASE NA RENTABILIDADE FUTURA. ÔNUS DO SUJEITO PASSIVO. LAUDO POSTERIOR. IMPOSSIBILIDADE.

A demonstração do fundamento econômico da mais valia paga deve ser contemporânea ao reconhecimento do ágio na escrita contábil do contribuinte. Embora a legislação não estabeleça a forma dessa demonstração, o corolário é que esta deva existir ao menos na data do registro da aquisição da participação societária, com vistas ao seu desdobramento contábil. Trata-se de requisito legal indispensável, à cargo do sujeito passivo para fruição do benefício fiscal estabelecido.

NEGÓCIO JURÍDICO. ABUSO DE DIREITO. INOPONIBILIDADE. QUALIFICAÇÃO DA MULTA. IMPOSSIBILIDADE POR NÃO CARACTERIZAÇÃO DE FRAUDE.

Negócio jurídico realizado mediante interpretação literal, sem a observância das regras tributárias é abusivo e não pode ser oponível ao Fisco, sujeitando ao infrator à multa de ofício de 75%. Descabe a qualificação da multa quando não caracterizado dolo específico ou fraude nos procedimentos.

FALTA DE PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

Com o advento da Medida Provisória n. 351/2007, convertida na Lei n.11.488/2007, tornou-se juridicamente indiscutível o cabimento da incidência da multa isolada pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, ainda que cumulativamente haja imposição da multa de **ofício proporcional o imposto e à contribuição devidos ao final do respectivo ano-calendário.**

**MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.**

A multa de ofício integra a obrigação tributária principal e, por conseguinte, o crédito tributário, sendo legítima a incidência de juros de mora.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2011, 2012

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. DECORRÊNCIA.**

Tratando-se de tributação reflexa decorrente de irregularidades apuradas no âmbito do Imposto sobre a Renda, constantes do mesmo processo, aplica-se à CSLL, por relação de causa e efeito, o mesmo fundamento do lançamento primário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir a multa de 150% para 75%. Vencidos os conselheiros Luis Fabiano Alves Penteadado e Ronaldo Apelbaum. Designado pra redigir o voto vencedor o conselheiro José Carlos de Assis Guimarães.

*(assinado digitalmente)*

ROBERTO CAPARROZ DE ALMEIDA - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

RONALDO APELBAUM - Relator.

*(assinado digitalmente)*

JOSÉ CARLOS DE ASSIS GUIMARÃES - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida, Ronaldo Apelbaum, Luis Fabiano Alves Penteadado, José Carlos de Assis Guimarães e Eva Maria Los.

**Relatório**

Por bem descrever os fatos, adoto o Relatório utilizado pela DRJ/CPS:

*Trata-se de autos de infração, fls. 5025-5053, relativo ao IRPJ e Reflexos, anos 2011 e 2012 no valor total de R\$ 5.958.018,05 (inclusos multa de ofício de 150%, multas*

*isoladas e juros de mora à taxa Selic, calculados até julho).*

**1) DA AUTUAÇÃO**

*Consoante Relatório Fiscal, às fls. 4836-5021, a Fiscalização constatou que:*  
*(...)*

*2- A Ação Fiscal compreendida no presente Relatório foi determinada através do*

*Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.04.00-2014-00124-2, para o IRPJ*

*Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e para a CSLL – Contribuição Social sobre o*

*Lucro Líquido, para os anos-calendário 2011 e 2012.*

*3- Trata-se de continuidade dos trabalhos de auditoria fiscal levados a efeito através do Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.04.00-2009-00995- 8, emitido para o IRPJ e para a CSLL relativamente ao período precedente (anos-calendário 2007, 2008, 2009 e 2010), objeto dos Autos de Infração lavrados em 18/11/2011, constantes do processo administrativo 10830.725.113/2011-63. (...)*

*IX.I - EXCLUSÃO INDEVIDA NO RTT*

*356- Por conta da incorporação da empresa TINTAS IDEAL S.A. pela fiscalizada, ocorrida em 01/10/2007, esta passou a amortizar em sua contabilidade*

*o montante de R\$ 217.538.689,55, integrante de sua conta ativa de ágio*

*“1.3.2.1.16 - GOODWILL”. Posteriormente, em 01/2008, mediante lançamento*

*complementar, o ágio decorrente desta operação de incorporação passou a R\$*

*223.055.820,22.*

*357- Alegando estar fundamentada em legislação pertinente (art. 386 do RIR/99),*

*a partir do mês de outubro de 2007, a fiscalizada passou a amortizar a referida*

*conta contábil ativa em parcelas de 1/60 mensalmente, tendo como partida a débito a conta contábil de resultado “6.5.2.0.18 - AMORTIZACAO DE GOODWILL” e como contrapartida a crédito a conta contábil retificadora do*

*ativo “1.3.2.2.13 - GOODWILL”.*

*358- Mensalmente a fiscalizada materializou a prática de irregularidade mediante*

*lançamento de despesas nos valores de R\$ 3.625.644,84 (10/2007 a 01/2008) e*

*R\$ 3.724.165,02, (02/2008 a 12/2008), debitando diretamente a conta de despesa*

*6.5.2.0.18.*

*359- A partir de janeiro do ano-calendário 2009 a fiscalizada deixou de amortizar*

*contabilmente o ágio e passou a efetuar ajustes no RTT – Regime Tributário de*

*Transição a fim de reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL pela exclusão*

*mensal de montantes numericamente equivalentes àqueles que vinha carregando à*

*conta de despesa 6.5.2.0.18, anteriormente à implantação da nova metodologia*

*contábil introduzida através da edição da Lei 11.638/2007 (Nova Lei das S/A).*

*360- Por expressa vedação contida no art. 391 do RIR/99 a amortização do ágio*

*pago pela aquisição da empresa Tintas Ideal S/A é totalmente indedutível.  
361- Outrossim, as despesas com a amortização de ágio foram consideradas desnecessárias à manutenção das atividades da empresa, não tendo o amparo legal*

*dos ditames previstos do artigo 324 ao 327 do RIR/99.*

*362- Para os anos-calendário 2011 e 2012, a fiscalizada continuou adotando o mesmo procedimento anterior e efetuou reduções das bases de cálculo do IRPJ e*

*da CSLL através de exclusões no Demonstrativo do Regime Tributário de Transição, sob os históricos “Parcela Amortização Ágio Tintas Ideal” e “Parcela*

*Leasing Financeiro Centro Distribuição”, demonstrados mensalmente no quadro*

*abaixo:*

*366- Conforme artigos já citados no presente Relatório de Ação Fiscal, as exclusões a título de amortização de ágio lançadas pela fiscalizada não tem o*

*devido respaldo legal no Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99).*

*367- A EXCLUSÃO nos Demonstrativos de Apuração do RTT para fins de apuração do Lucro Real Anual não se enquadram nos preceitos de amortização*

*contidos nos arts. 324 ao 327 do RIR/99. E novamente o mesmo fato ocorrendo*

*com relação ao registro do ágio que fundamentou o cálculo dessa exclusão, o qual*

*não se enquadra no artigo 386 do mesmo RIR/99.*

*368- Para os anos-calendário 2011 e 2012, as EXCLUSÕES pretendidas pela*

*fiscalizada na apuração do Lucro Real Anual, através dos Demonstrativos de*

*Apuração do RTT chocam-se frontalmente contra a legislação contábil, tributária,*

*civil e penal, reduzindo ilicitamente as bases de cálculo do Imposto de Renda da*

*Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, razão pela qual*

*procede-se sua glosa total.*

*369- Com relação a esta infração, será aplicada a multa qualificada, tendo em*

*vista a prática de atos por parte dos representantes da fiscalizada que se*

*enquadram, em tese, como crimes contra a ordem tributária, previstos nos art. 1º e*

*2º da Lei nº 8.137/90.*

#### **IX.II - MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS DO IRPJ E DA CSLL**

*370- Para os anos-calendário 2011 e 2012 a fiscalizada optou pela forma de apuração do IRPJ e da CSLL através da sistemática do Lucro Real Anual, método*

*através do qual são exigidos mensalmente adiantamentos na forma de estimativas*

*que serão compensados ao final do ano com os valores calculados sobre Lucro*

*Real efetivo apurado durante o ano-calendário, na forma do Artigo 222 do RIR/99.*

*371- É facultado à pessoa jurídica suspender ou reduzir o pagamento do imposto*

*devido por estimativa em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou*

*balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto,*

*inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso (Lei nº*

*8.981, de 1995, art. 35, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, Art. 230 do RIR/99).*

*372- Quando identificada a falta ou a insuficiência de recolhimento do IRPJ e da*

*CSLL apuradas em conformidade com os artigos 222 e 230 do RIR, a pessoa jurídica ficará sujeita à penalização através da aplicação de multa isolada incidente sobre os valores devidos no mês e não recolhidos, conforme previsto na*

*letra “b” do inciso II e no inciso II do Art. 44 da Lei nº 9.430/96, com redação*

*dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07, transcrito:*

*(...)*

*373- Assim, tem-se que a MULTA ISOLADA sobre a falta de recolhimento da*

*estimativa/suspensão tem por objetivo penalizar a fiscalizada por não recolher o*

*tributo no momento em que era devido e está prevista para ser aplicada mesmo*

*nos casos em que o balanço de encerramento do ano-calendário compute PREJUÍZO FISCAL.*

*374- Como conseqüência do lançamento da infração “IRPJ / CSLL – EXCLUSÃO NO REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO EFETUADA INDEVIDAMENTE” foram reconstituídos os balanços de suspensão / redução da*

*fiscalizada efetuando-se a determinação das bases de cálculo mensais do Imposto*

*de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido*

*apuradas por estimativa para os anos-calendário 2011 e 2012 através das planilhas*

*anexas denominadas:*

*- “Demonstrativo de Apuração da Multa Isolada para o IRPJ - IRPJ - Lucro Real*

*Anual - estimativas calculadas com base em balancetes de suspensão / redução”*

*e;*

*- “Demonstrativo de Apuração da Multa Isolada para a CSLL - CSLL - Lucro*

*Real Anual - estimativas calculadas com base em balancetes de suspensão /*

redução”.

375- Foram apuradas as faltas de recolhimento dos valores dispostos nas colunas

11 e 12 do “Demonstrativo de Apuração da Multa Isolada para o IRPJ” e do “Demonstrativo de Apuração da Multa Isolada para a CSLL” valores sobre os

quais foram calculadas as multas isoladas pelo percentual de 50%, indicados na

coluna 13 dos citados demonstrativos para o IRPJ e para a CSLL, conforme previsto na alínea “b” do Inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com redação

dada pelo art. 14 da Lei 11.488/2007.

X – DA QUALIFICAÇÃO DA PENALIDADE 376- Através dos tópicos “IV – DO HISTÓRICO SOCIETÁRIO”, “V – DO ÁGIO - FUNDAMENTAÇÃO LEGAL”, “VI – DO RELATÓRIO DE AVALIAÇÃO” e “VII – DA VERDADE

MATERIAL - A REAL MOTIVAÇÃO PARA O PAGAMENTO DO ÁGIO” foi elucidada a motivação determinante da criação de despesas com a amortização de

ágio por parte da fiscalizada, bem como foi traçada uma linha temporal, a fim de

compor todos os fatos e a avaliação do ágio realizada, caracterizada como ATO

SIMULADO, portanto, INVÁLIDO.

(...)

378- Fica evidente por todos os fatos expostos no presente relatório que os proprietários e a diretoria da fiscalizada sempre tiveram a intenção de transformar

o ágio pela aquisição de ações em dedutível, criando na aparência as condições

formais para que esse pleito pudesse ser oposto contra a Secretaria da Receita

Federal do Brasil e, com isso, excedendo manifestamente os limites impostos pelo fim econômico das transações societárias, utilizando-se da má fé para concretizar seus objetivos.

379- A operação pela qual a Tintas Ideal S/A foi criada para logo depois ser vendida com ágio e posteriormente dissolvida por incorporação revela nos muitos

documentos que foram confeccionados durante esse imbróglio que o fim único da

operação foi o de criar uma situação tributária favorável à fiscalizada que de fato

inexistia.

380- Ao invés de comprar diretamente ATIVOS, MARCAS, FUNDO DE COMÉRCIO e demais intangíveis pelo seu valor real de mercado, optou-se por

criar uma situação societária que gerasse formalmente um direito para a fiscalizada de lançar em contas de despesa a pretendida amortização de ágio decorrente da compra de participação societária.

381- A forma escolhida para tal foi subverter os ditames do artigo 386 do RIR/99

que de maneira direta e exaustiva exige duas situações “sui generis” para que a amortização de ágio passasse a ser dedutível frente à legislação do IRPJ e da

CSLL: - Primeiramente, referido artigo exige que o ágio pago seja especificamente o ágio por rentabilidade futura, e em segundo lugar exige ainda

que haja uma reorganização societária.

7

382- Como foi cuidadosamente e amplamente detalhado no curso desse Relatório

de Ação Fiscal, a rentabilidade futura não foi demonstrada de maneira hábil e idônea apesar da oportunidade para isso ser oferecida por diversas vezes à fiscalizada.

383- Por outro lado, restou cabalmente demonstrado, através de fatos notórios e

uma série de informações coligidas durante a Ação Fiscal, que existe um acervo

adquirido registrado a valores extremamente subavaliados, o que fundamentou o

pagamento de ágio por parte da fiscalizada.

384- Há dados suficientes para demonstrar que o motivo oposto à Secretaria da

Receita Federal para o pagamento de ágio é falso e criado, não representando

exclusivamente Rentabilidade Futura.

(...)

397- Os fatos arrolados nesse Relatório evidenciam a simulação de uma complexa operação envolvendo empresas sediadas no Brasil e no exterior, com a

finalidade de iludir o fisco, cujo único resultado foi a redução ilícita do lucro da

fiscalizada.

398- O fluxograma a seguir, elaborado a partir de todos os fatos descritos acima,

elucida esquematicamente e resumidamente os passos adotados pela fiscalizada

para criar despesas em sua contabilidade e reduzir, conseqüentemente, os seus

resultados.

399- Pelo exposto, haja vista os elementos narrados, fica caracterizado o intuito

fraudulento, justificando a aplicação da multa qualificada e o enquadramento dos

responsáveis pela empresa na prática, em tese, de crime contra a ordem tributária

previsto nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90:

(...)

**XI – DA AUTUAÇÃO 400- Em decorrência das infrações apuradas, foram**

*recalculadas as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL declaradas pela fiscalizada em DIPJ para os anos-calendário 2011 e 2012 e foram concedidos à fiscalizada*

*todos os direitos de compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas*

*da CSLL a que tinha direito, reduzindo-se as bases de cálculo das infrações apuradas conforme os saldos disponíveis.*

*401- Essas recomposições das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL são demonstradas através das planilhas denominadas “PLANILHA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DO IRPJ” e “PLANILHA DE COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA DA CSLL”, para os anos-calendário*

*2011 e 2012, as quais fazem parte integrante e indissociável do presente Auto de*

*Infração.*

*402- Foram aproveitados de ofício na autuação todos os saldos negativos do IRPJ*

*pleiteados pela fiscalizada nos próprios anos-calendário em que foram gerados,*

*conforme extraído das DIPJs entregues.*

*(...)*

*404- O contribuinte está sendo autuado uma vez que:*

*Reduziu indevidamente as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, efetuando exclusões nos Demonstrativos do Regime Tributário de Transição (RTT) a título*

*de amortização de ágio motivado fraudulentamente em rentabilidade futura para*

*os anos-calendário 2011 e 2012;*

*Como decorrência das outras duas infrações, deixou de efetuar recolhimentos*

*calculados através de estimativas mensais para o IRPJ e para a CSLL ou efetuou*

*o recolhimento das mesmas de forma insuficiente (anos-calendário 2011 a 2012);*

*405- Fazem parte integrante e indissociável deste Auto de Infração os seguintes*

*anexos:*

*O presente Relatório de Ação Fiscal Nº 00124/14/006 (185 folhas);*

*Demonstrativo de Apuração da Multa Isolada para o IRPJ - IRPJ - Lucro Real*

*Anual - estimativas calculadas com base em balancetes de suspensão / redução (1*

*folha);*

*Demonstrativo de Apuração da Multa Isolada para a CSLL - CSLL - Lucro Real*

*Anual - estimativas calculadas com base em balancetes de suspensão / redução (1*

*folha);*

*Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo (1 folha);*

*Folhas de Rosto do Auto de Infração do IRPJ (1 folha);*

*Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal – Imposto sobre a Renda da Pessoa*

*Jurídica (3 folhas);*

*Demonstrativos de Apuração - Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica 2011 e*

*2012 (4 folhas);*

*Demonstrativo de Multa e Juros Isolados - Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica 2011 (1 folha);*

*Demonstrativo de Apuração Detalhado - Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica – Lucro Real - 2011 e 2012 (2 folhas);*

*Demonstrativo de Multa e Juros de Mora - Imposto Sobre a Renda da Pessoa*

*Jurídica 2011 e 2012 (1 folha);*

*Planilha de Compensação de Prejuízos Fiscais do IRPJ (2 folhas);*

*Folhas de Rosto do Auto de Infração do CSLL (1 folha);*

*Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal – Contribuição Social sobre o Lucro*

*Líquido (3 folhas);*

*Demonstrativos de Apuração - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido 2011 e*

*2012 (2 folhas);*

*Demonstrativo de Multa e Juros Isolados - Contribuição Social sobre o Lucro*

*Líquido 2011 e 2012 (2 folhas);*

*Demonstrativo de Apuração Detalhado - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – Lucro Real - 2011 e 2012 (2 folhas);*

*Demonstrativo de Multa e Juros de Mora - Contribuição Social sobre o Lucro*

*Líquido 2011 e 2012 (1 folha);*

*Planilha de Compensação de Base Negativa da CSLL (2 folhas);*

*Orientações ao Sujeito Passivo (1 folha);*

*406- Era o que tinha a informar,*

*(...)*

## *II) DA IMPUGNAÇÃO*

*A Contribuinte, foi cientificada em 7/7/2014(fl. 5056) e apresentou impugnação em 5/8/2014, fls. 5056 e seguintes alegando, inicialmente que:*

*(...)*

*Com base em um ambicioso plano de aumento dos seus negócios no Brasil, desde*

*meados do ano de 2006 a Impugnante realizou negociações para a aquisição da*

*empresa Tintas Ideal S.A ("TISA") e no ano de 2007 efetuou reestruturações operacionais e societárias para aproveitar as sinergias desse negócio. E em*

*razão*

*da significativa atuação no ramo de tintas imobiliárias que esta última empresa*

*detinha, a Impugnante viu seus negócios crescerem nessa área, tal como planejava.*

*Além dos evidentes objetivos negociais dessas operações - os quais serão detalhadamente expostos a seguir, sob os pontos de vista fiscal e contábil a*

referida reorganização resultou no pagamento de um preço de aquisição das ações superior a seu valor contábil e, conseqüentemente, no reconhecimento de ágio de empresas detidas pelo grupo e, portanto, na possibilidade de sua amortização pela

Impugnante.

Para demonstrar sua boa-fé em todos os atos pertinentes à referida reestruturação

societária, a Impugnante agiu com total transparência, tendo apresentado todas as

informações pertinentes à reorganização societária e ao ágio resultante em suas

declarações de rendimentos e atendido aos pedidos efetuados durante o curso da

fiscalização na medida das informações que tinha disponíveis.

Em virtude do significativo valor do ágio reconhecido nas operações acima e do

fato de a sua amortização ter resultado em redução do lucro real e da base de

cálculo da CSLL, as dd. autoridades fiscais iniciaram procedimento de fiscalização visando verificar a regularidade dos procedimentos fiscais adotados

pela Impugnante.

Após alguns meses de fiscalização em novembro de 2011, a Impugnante foi surpreendida com a lavratura de autos de infração que originaram o processo

**administrativo nº 10830.725.113/2011-63**, exigindo a cobrança de valores a título de IRPJ e de CSLL relativos aos anos-calendário de 2007, 2008, 2009 e

2010 decorrentes: **(i)** da glosa de despesa, tida como não necessária pela d. fiscalização, com a elaboração de relatório de avaliação da TISA; **(ii)** da glosa de

amortização de ágio supostamente não amortizável; **(iii)** da exclusão da amortização de ágio nos aportes lançados nos Demonstrativos do Regime Tributário de Transição, para determinar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL

para os anos-calendário 2009 e 2010 e, por fim **(iv)** de suposto erro na transcrição

do lucro real do LALUR para a DIPJ.

Atualmente, aguarda-se julgamento pelo Conselho Administrativo de Recursos

Fiscais.

Contudo, após a lavratura dos autos de infração que embasaram o processo administrativo nº 10830.725.113/2011-63, as dd. autoridades fiscais deram continuidade à fiscalização, expedindo novo Mandado de Procedimento Fiscal

sob o nº 08.1.04.00-2014-00124-2, o qual tinha por objeto a análise de IRPJ e

CSLL dos anos-calendário 2011 e 2012.

Com efeito, a Impugnante foi mais uma vez surpreendida com a lavratura de

**dois** conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

*autos de infração exigindo a cobrança de IRPJ e CSLL relativos aos anos calendário de 2011 e 2012, também decorrentes da exclusão da amortização de ágio nos aportes lançados nos Demonstrativos do Regime Tributário de Transição, para determinar a base de cálculo desses dois tributos. Não obstante, as dd. autoridades fiscais ainda aplicaram multa de ofício isolada em razão da suposta falta de recolhimento da estimativa do IRPJ e da CSLL apurada conforme balancetes de suspensão/redução, além da aplicação concomitante da multa qualificada em 150% por falta de recolhimento de tributo devido apurado ao final dos períodos de apuração objeto da autuação. Em suma, as dd. autoridades fiscais concluíram que a operações de reorganização societária realizadas no ano de 2007 pela Impugnante não autorizariam o registro e posterior amortização do ágio, na medida em que **(i)** os registros contábeis não destacariam o fundamento do ágio, **(ii)** o relatório de avaliação econômica elaborado por auditoria independente não teria motivado a rentabilidade futura, e, por fim **(iii)** os atos societários foram realizados em curso espaço de tempo e para ocultar a efetiva razão do pagamento do ágio. Para as dd. autoridades fiscais, os procedimentos adotados pela Impugnante para amortizar o ágio pago na aquisição das ações da TISA careceriam de adequada fundamentação legal para serem considerados dedutíveis e ultrapassariam largamente os ditames pretendidos pelo legislador no artigo 386 do RIR/99. **Note-se que não há no Termo de Verificação Fiscal (TVF) qualquer alegação por parte das dd. autoridades fiscais no que se refere à ausência de pagamento de ágio. Pelo contrário, reconhece-se que a Impugnante recebeu recursos em aumento de seu capital social e efetivamente pagou a terceira parte não relacionada pela participação na TISA, adquirindo as respectivas ações com ágio. A autoridade fiscal informa em seu TVF o curto período de existência da empresa adquirida, porém reconhece que tal empresa foi constituída por terceiro independente, recebeu deste o negócio de tintas do ramo imobiliário e só então foi adquirida pela Impugnante, sendo posteriormente incorporada. Não se discute assim a validade jurídica de nenhum desses atos ou a efetividade de seus efeitos econômicos. Na verdade, a principal acusação da autuação gira em torno do questionamento técnico do método utilizado no Laudo de Avaliação elaborado por empresa de***

*auditoria independente tradicional e de competência reconhecida no mercado, contemporâneo aos atos societários que aqui serão tratados, bem como a avaliação das marcas, ativos e intangíveis constante do Laudo de Avaliação elaborado por 3 (três) contadores, nos termos exatos do que determina a lei. Contudo, a Impugnante não pode concordar com as conclusões das autoridades fiscais autuantes e tampouco com as vultosas exigências fiscais consubstanciadas nos autos de infração ora combatidos, na medida em que, conforme será amplamente demonstrado a seguir, todos os atos relativos a reestruturação societária e, principalmente a elaboração dos estudos de avaliação da empresa incorporada com base em sua rentabilidade futura, seja pela própria empresa compradora, seja pela avaliação posteriormente realizada por auditoria independente, foram lícitos, refletem a realidade financeira e contábil da empresa e decorrem de legítimos objetivos empresariais, pois pautados em estrita obediência à legislação vigente. Ressalte-se ainda que tais operações foram abertamente realizadas e a autoridade fiscal deixou de comprovar nos autos qualquer intuito de fraude, dolo ou simulação. É o que a Impugnante passa a demonstrar.*

*(...)*

*Após discorrer sobre cada ponto da autuação, contestando um a um, a impugnante concluir e requer:*

### *III. DO PEDIDO*

*Diante de todo o exposto, a Impugnante requer seja reconhecida a inexistência de qualquer infração tributária no tocante às glosas efetuadas, ou caso assim não se entenda, sejam julgados totalmente improcedentes os autos de infração que deram origem ao presente processo, cancelando-se os créditos de IRPJ e CSLL lançados e reconhecendo-se, em qualquer hipótese, a inexistência de simulação no caso concreto e, portanto, a impossibilidade de exigência da multa agravada, assim como a inviabilidade da cumulação das multas isolada e de ofício e da incidência de juros sobre as multas aplicadas.*

*É o relatório.*

Após detalhada análise do TVF e da Impugnação de fls., assim restou decidido pela DRJ:

### *PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRINCÍPIO DA DECORRÊNCIA. APLICAÇÃO.*

*Tratando-se de lançamento reflexo ou decorrente, qual seja, aquele calcado nas mesmas operações (fatos jurídicos-tributários) autuadas em*

*outro processo, dito principal, cumpre aplicar no julgamento deste o princípio da decorrência, repercutindo a mesma decisão daquele quanto ao mérito.*

*Uma vez que a matéria de fundo em litígio neste processo, relativa amortização, já foi apreciada na decisão de 1ª instância do processo 10830.725113/2011-63, cumpre aqui replicá-la.*

**IRPJ. ÁGIO EM INVESTIMENTO. DESPESAS DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. PROVA DA NATUREZA DO ÁGIO.**

*A amortização do ágio, como regra geral, é indedutível para a apuração do resultado. A possibilidade de deduzi-la prevista no art. 386, III, do RIR/99 - art. 7º, III, da Lei nº 9.532/97 e art. 10 da Lei nº 9.718/98 não pode ser invocada quando ausente comprovante da escrituração de que este ágio foi pago tendo em vista a expectativa de rentabilidade futura.*

**ÔNUS DA PROVA.**

*É da contribuinte que utiliza o benefício fiscal da amortização do ágio por rentabilidade futura o encargo de comprovar a fundamentação a ele atribuída, mediante apresentação do correspondente comprovante de escrituração, sobretudo se a Fiscalização, além de constatar a extemporaneidade de sua elaboração, também questionou tecnicamente a avaliação apresentada e identificou os reais motivos para pagamento do ágio: aquisição de ativos, especialmente de intangíveis, os quais foram expressamente relacionados e detalhadamente discriminados, além de serem objeto de análise no tocante à relação com as atividades e produtos da empresa incorporada pela Fiscalizada.*

**DESPESA COM ELABORAÇÃO DE LAUDO. DESNECESSIDADE.** *É inerente à condição de "comprovante de escrituração do ágio" que o Relatório de Avaliação apresentado como tal, além de adotar critérios, base histórica e variáveis perfeitamente identificados e justificados e de ser coerente com a realidade fática da operação, deve anteceder o pagamento do ágio, para justificar o montante desembolsado pela aquisição da participação societária e o motivo do pagamento de montante superior ao valor patrimonial do investimento. Sendo posterior ao pagamento e à escrituração do ágio, o Relatório de Avaliação apresentado perde a finalidade para a qual é exigido pela legislação fiscal e a despesa para sua elaboração deixa de ser dedutível, posto que não foi utilizado para a tomada de decisão da pessoa jurídica adquirente.*

**MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.**

*Constatada pela Fiscalização operação planejada entre as empresas de um mesmo grupo (uma delas controlada pela outra e ambas sob o controle da mesma pessoa jurídica sediada no exterior) que "propiciou" a criação de uma motivação artificial para o pagamento de ágio e foi engendrada com o evidente intuito de "criar" despesas de amortização em uma delas, diminuindo ilegalmente sua base tributável pelo IRPJ e para CSLL, não há como afastar a imputação de simulação e a conseqüente aplicação da multa qualificada.*

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.**

*A exigência decorrente deve seguir a orientação decisória adotada para o tributo principal, tendo em vista ser fundada nos mesmos fatos, mormente em face de norma prevendo, para a CSLL, iguais hipóteses e condições de dedutibilidade de amortização de ágio, existentes em relação ao IRPJ.*

**MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSASIS.**

*O não-recolhimento de estimativas sujeita a pessoa jurídica optante pela forma de tributação pelo lucro real anual à multa de ofício isolada.*  
**CUMULAÇÃO COM MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL.**  
**COMPATIBILIDADE.** *É compatível com a multa isolada a exigência da multa de ofício relativa ao tributo apurado ao final do ano-calendário, por caracterizarem penalidades distintas.*

**ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.**

*A apreciação de questionamentos relacionados a ilegalidade e inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.*

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.**

*A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista nos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

**Voto Vencido**

Conselheiro Relator Ronaldo Apelbaum

Em primeiro lugar, cumpre destacar que o Recurso Voluntário é tempestivo e merece ser acolhido.

Tal análise será realizada a partir dos principais tópicos alegados no Recurso Voluntário, realizando um confronto entre seus argumentos e aqueles que justificaram a manutenção da autuação pela DRJ/CPS.

Antes, contudo, há uma alegação de cerceamento de defesa que merece ser afastada. Isso porque a Recorrente trouxe aos autos, em 05 de abril de 2012, um parecer/laudo elaborado pela empresa de consultoria Ernst & Young Terco, documento esse que reputou relevante para refutar os argumentos da autuação, e que não foi analisado pelo relator do voto na DRJ. Embora a Delegacia não tenha analisado essa documentação de forma efetiva, entendo que essa ausência não trouxe hipótese de cerceamento de defesa.

Isso porque o laudo da consultoria Ernst & Young Terco apenas reforça as premissas adotadas pelo laudo da PWC. E não foi descartado formalmente pela DRJ/CPS. Esses pontos demonstram que a ausência de sua análise em nada poderia alterar o entendimento dos julgadores de 1ª Instância. Ademais, a reprodução dos fundamentos do

processo administrativo 10830.725113/2011-63 também não representa cerceamento de defesa, já que os fundamentos e consequências, saldo meros detalhes, é absolutamente a mesma.

Refuto, portanto, preliminares de cerceamento de defesa.

Segue, de forma segregada, análise dos principais pontos em discussão:

*1. Relação entre as empresas PPG, Renner e Ideal – propósito negocial, empresa-veículo e procedimentos pré-aquisição*

De acordo com o Relatório da Ação Fiscal de fls. 4390 e seguintes, declara a d. Fiscalização que a criação da empresa Tintas Ideal S.A., com versão de parcela dos ativos da Tintas Renner, foi criada especificamente para a transferência das operações de tintas imobiliárias para o Grupo PPG. Senão vejamos:

*91-Conforme informações coligidas durante a Ação Fiscal, a empresa **Tintas Ideal S.A.** foi criada especificamente para efetuar a transferência das operações de **tintas imobiliárias** da empresa **Renner Sayerlack S/A** para a empresa **PPG Industrial do Brasil - Tintas e Vernizes Ltda.***

*92-Tendo em vista esse fato, conclui-se que a aquisição da Tintas Ideal S.A. pela PPG Industrial do Brasil - Tintas e Vernizes Ltda. iniciou-se em período de tempo anterior ao protocolo de criação da empresa em 25/08/2006, através da Ata de Assembléia Geral Extraordinária da “Tintas Ideal S.A.” (registro na – Junta Comercial do Rio Grande do Sul nº 2771055, Protocolo 06/237185-1 de 28/11/2006).*

Curioso notar, de plano, que não há nos autos qualquer elemento de que a empresa Tintas Ideal foi criada sob a determinação da empresa PPG. A criação da entidade TISA poderia ser uma estratégia dos vendedores e não necessariamente um planejamento tributário dos compradores, embora tenha ocorrido em período de negociação, conforme atesta o Recorrente.

Equivaleria aqui, ainda de forma indireta, acusar a Recorrente de ter determinado o estabelecimento da empresa Tintas Ideal como verdadeira “empresa-veículo” apenas para fins de apuração e aproveitamento de *goodwill* baseado em expectativa de rentabilidade futura. Daí surgirem indícios de simulação que justificariam a aplicação da multa de 150%.

Vale ressaltar, aqui, que o próprio Eg. CARF, em diversas decisões, entendeu ser perfeitamente aceitável a constituição de empresa segregada apenas para esses fins. Cito aqui voto da lavra do sempre competente Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado, em julgamento do qual participei recentemente:

**ÁGIO FUNDAMENTADO EM EXPECTATIVA DE RESULTADOS FUTUROS. DEDUTIBILIDADE DA AMORTIZAÇÃO.**

*A legislação que permite a dedução da amortização do ágio em determinadas circunstâncias e desde que preenchidos determinados requisitos é norma indutora de comportamento do contribuinte.*

*Não havendo ocorrência de fraude ou simulação e tendo sido verdadeiras e legítimas as operações perpetradas, inclusive, com a ocorrência do efetivo pagamento do preço, a dedução do ágio é possível, ainda que o benefício fiscal seja o principal ou mesmo o único elemento motivador.*

*Uma vez demonstrado o devido propósito comercial e substância econômica na realização de reorganizações societárias, a dedução da amortização do ágio torna-se ainda mais justificada.*

**UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. POSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL.**

*A utilização da chamada "empresa veículo" não guarda qualquer ilegalidade ou abuso em si, sendo necessária a identificação de outros elementos como a fraude ou simulação para que a glosa da dedução do ágio se justifique.*

*Na hipótese em que presentes para o contribuinte, outras opções de movimentação societária que resultariam no mesmo efeito tributário que é a dedução do ágio, a eventual utilização de empresa veículo configura simples decisão de negócios que não prejudica o benefício fiscal. ...*

*(Processo 16327.720403/2013-59, sessão de 07 de junho de 2016, caso Credit-Suisse)*

Ou ainda em outro julgamento conduzido pelo Il. Conselheiro Valdir Veiga Rocha, também bastante recente:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

*Exercício: 2008, 2009, 2010*

**ÁGIO. FORMAÇÃO. NEGÓCIO ENTRE PARTES INDEPENDENTES. EFETIVO SACRIFÍCIO PATRIMONIAL DA ADQUIRENTE. FUNDAMENTO. EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE RENTABILIDADE FUTURA. VALIDADE DA FORMAÇÃO.**

*Ao se demonstrar que o ágio discutido nos autos se formou em negócio firmado entre partes independentes, em regime de livre mercado, foi respaldado por laudo baseado na expectativa de rentabilidade futura da investida e que houve um efetivo sacrifício patrimonial da adquirente em benefício dos alienantes do investimento, não se há de questionar o registro contábil do ágio, como a diferença entre o valor do sacrifício patrimonial e o valor de patrimônio líquido da investida.*

**ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. EMPRESA VEÍCULO. INCORPORAÇÃO REVERSA. VALIDADE.**

*O uso de empresa veículo e de incorporação reversa, por si sós, não invalidam as operações societárias que transferiram o ágio da investidora original para a empresa investida. Verificadas as condições legais, especialmente a confusão patrimonial entre investidora e investida, deve ser admitida a amortização fiscal do ágio.*

*(Processo 10855.724999/2012-21, sessão de 04 de maio de 2016, caso Nakayone)*

No caso em apreço, portanto, a criação da empresa Tintas Ideal é (i) legítima do ponto de vista jurídico, (ii) legítima do ponto de vista negocial e (iii) não-imputável à empresa PPG. Portanto, acato os argumentos do Recurso Voluntário para desconsiderar a criação da empresa como causa de afastabilidade da amortização da mais-valia contrabilizada e amortizada / deduzida.

2. *Função do laudo de avaliação e da contratação de consultorias especializadas para esses fins, além da dedutibilidade das despesas com elaboração de documentos de suporte contábil - fiscal*

Outra razão apontada pela d. Fiscalização para descaracterizar a dedutibilidade do ágio pago pela PPG é o papel exercido pelo laudo e pela PWC, empresa de consultoria contratada para fins de elaboração de tal documento. Faz-se necessário, em primeiro lugar, realizar a leitura dos itens do Relatório Fiscal a respeito:

*159- Tal negociação visava, portanto, a um objetivo exclusivo: - a criação de uma situação desprendida da real motivação que levou ao pagamento do ágio. Ou seja, visava a, única e tão somente, criar um aparato formal para sustentar futuras alegações de dedutibilidade de amortizações do ágio perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil.*

*160- Para tanto, define-se, desde o princípio da contratação da consultoria PriceWaterhouseCoopers, que o objetivo do laudo seria a atribuição da motivação de RENTABILIDADE FUTURA ao ágio que fora pago pela aquisição das ações do conglomerado Tintas Ideal S/A e não a busca da verdade dos fatos, conforme seguinte passagem extraída da proposta:*

*“Nosso trabalho incluirá o desenvolvimento de uma avaliação de 100% das quotas da Tintas Ideal, usando uma combinação do método de rentabilidade futura (essencialmente baseado em fluxos de caixa descontados) com o método do valor patrimonial contábil.*

*É de nosso entendimento que o objetivo exclusivo de nosso trabalho é apoiá-los na fundamentação do valor da Tintas Ideal perante as*

*autoridades fiscais brasileiras. (grifou-se)”*

*169- Conclui-se da análise dessa proposta e da notória atuação no mercado da empresa de consultoria que esses **proponentes** tinham pleno **conhecimento** dos fins para os quais o **relatório de avaliação** seria utilizado e tentaram **eximir-se dos possíveis prejuízos** que essa utilização poderia gerar a terceiros.*

*170- No caso em tela, o **principal prejudicado** seria, forçosamente, o **erário público federal**, frente ao qual seria aposto o relatório que seria confeccionado.*

*171- Dessa feita, estava, a partir do momento de assinatura dessa proposta, esquematizado o plano que daria **enormes retornos financeiros aos quotistas da fiscalizada**, mediante **redução do pagamento do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.***

Aqui encontro o ponto que entendo ser crucial para compreensão do lançamento tributário. E, mais do que isso, elemento-chave que demonstra o baixíssimo nível de evolução da relação entre o Estado e Cidadão em nosso país. A d. Auditora Fiscal, sem qualquer prova e de forma indiscriminada, estabelece conceito pré-determinado de que a função da contratação de empresa do porte da PWC visaria prejudicar o erário público federal e esquematizar planos para dar enormes retornos financeiros aos quotistas da fiscalizada.

Ora, a contratação de empresas de auditoria e consultoria, observadoras de princípios contábeis e de governança como nenhuma outra, poderia ter a finalidade de se tornar partícipe ou mesmo co-autora de crime contra a ordem tributária? Essa é a acusação! Em sociedades com alto grau de evolução, poder-se-ia afirmar que declaração como essa não passaria incólume. Em certas jurisdições da Comunidade Européia, empresas certificadas por firmas globais de auditoria sequer são auditadas por autoridades fiscais.

Além disso, aponta a d. Fiscalização que o contrato para elaboração de laudo prevê a isenção de responsabilidade da empresa PWC sobre quaisquer consequências e contingências advindas da utilização do documento. Isso seria mais um motivo que confirma a má-fé na utilização desse documento. Ora, nem seguradoras, nem médicos, nem advogados, e tantos outros exemplos, respondem de forma indiscriminada sobre as consequências de seu exercício profissional. Cláusulas de limitação de responsabilidade são básicas e primordiais em qualquer contratação desse gênero. O juízo de valor formado a partir desse fato não se justifica, sob nenhuma perspectiva.

E o que temos aqui é a desconsideração de um laudo de avaliação de rentabilidade futura pelo pressuposto de que a contratação desse laudo teria como função precípua fraudar o fisco. Além disso, por conta da existência desse fato, aplicam-se as disposições dos arts. 71 e seguintes da Lei 4.502/64 para aplicar penalidade equivalente a 150% do tributo que deixou de ser pago. Por fim, para coroar a ideia, ajusta-se a base de cálculo do IRPJ e CSLL da Recorrente para considerar a própria despesa com o laudo desnecessária.

Portanto, não se pode colocar em xeque a dedutibilidade do ágio gerado pela aquisição da Tintas Ideal apenas por se desconfiar da índole da empresa que elaborou o documento suporte. Muito menos considerar a despesa como desnecessária, sendo ela garantidora do suporte contábil da dedução, sejam suas conclusões questionáveis ou não.

3. *Obrigação legal de apresentar laudo para ágio à época dos fatos?*

A obrigação de apresentação de laudo contábil em formato determinado é posterior à ocorrência dos fatos geradores. Essa obrigação foi introduzida pela Lei 12.973/14. Antes disso, o laudo seria documento de suporte necessário ao lançamento contábil/fiscal da mais-valia e não havia obrigação de tê-lo quando do pagamento pela aquisição da Tintas Ideal.

A inexistência do laudo de avaliação à época da efetiva aquisição, no início de 2007, não é argumento capaz de invalidar de plano a rubrica e o valor atribuído a ela.

4. *Existência de propósito negocial – questão das marcas e da participação no mercado pulverizado, além de contratação de consultorias específicas para as subsidiárias*

Uma das premissas adotadas pela d. Fiscalização é de que o propósito negocial legítimo estaria aqui sob suspeita. O fato da empresa PPG ter adquirido a Tintas Ideal sem se preocupar com a elaboração de laudo específico seria um sinal de reconhecimento da indedutibilidade do ágio, de acordo com o TVF de fls.:

*102- Assim, os dirigentes da empresa PPG Industrial do Brasil - Tintas e Vernizes Ltda. já sabiam desde o momento da compra das ações de Tintas Ideal S/A que o ágio pago por essa aquisição não seria dedutível, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL caso amortizado, uma vez que não se preocuparam em elaborar laudo que contestassem as motivações que estavam claras no momento da compra:*

*Os bens e ativos da Tintas Ideal S/A estavam notoriamente avaliados a valor inferior ao de mercado, pois a empresa já possuía uma vida social de 80 (oitenta) anos, estando muitos desses bens plenamente depreciados;*

Não se pode negar, de plano, que os pontos levantados em relação aos valores de parcela dos ativos sejam razoáveis. De fato, intangíveis e outros ativos avaliados pelo valor contábil não revelam o valor presente desses ativos. Contudo, não vislumbro razão para desconsiderar de forma plena toda a amortização do ágio considerada, especialmente pelo fato de que não há previsão legal que permita à autoridade fiscal tal desconsideração e/ou obrigação legal, naqueles exercícios, de avaliar todos os bens pelo valor não-contábil.

Além disso, a d. Fiscalização também coloca em dúvida algumas premissas adotadas pelas empresas, como a negociação de intangíveis a valores muito

superiores àqueles contabilizados na empresa Tintas Ideal e também a aquisição de operações em países como Uruguai e Chile sem avaliação específica e nenhuma expectativa de rentabilidade apontada ou contabilizada.

Em sua Impugnação e Recurso Voluntário de fls., a Recorrente alega a necessidade de aquisição de marcas e técnicas de vendas relevantes no mercado brasileiro, eis que extremamente pulverizado. Embora em termos percentuais o aumento da participação de mercado não seria impactante, o fato do mercado brasileiro ser extremamente pulverizado nesse segmento seria uma prova cabal de que os valores pagos pelos intangíveis seria absolutamente justificável.

Como argumentação, vem a Recorrente juntar contatos e contratos com escritórios de consultoria local em cada um dos países para demonstrar que, em dado momento, preocupou-se em avaliar a situação de cada entidade adquirida fora do Brasil. Penso não ser suficiente tal prova para demonstrar que a ausência de qualquer rentabilidade associada às operações em outros países da América Latina esteja devidamente justificada. Nesse ponto, entendo que a atitude correta da Fiscalização seria requerer uma prova mais robusta da inexistência de *goodwill* a ser associado a essas localidades.

Todavia, retornamos aqui ao pré-conceito estabelecido e explicitado no item 2. Se a função das empresas globais de auditoria e consultoria, conforme palavras do próprio TVF, não é estabelecer a verdade dos fatos, qual seria o meio correto de determinar tal montante? Para a fiscalização, o único meio razoável seria analisar a rentabilidade histórica de cada negócio, informação que foi disponibilizada mas não considerada na autuação.

##### *5. Fluxo de caixa descontado como método válido para a elaboração de laudo*

Um dos argumentos de maior força utilizado pela fiscalização na lavratura do Auto de Infração foi a utilização do método DFC – fluxo de caixa descontado – para determinação da rentabilidade futura da empresa incorporada. De acordo com o Termos de Verificação Fiscal de fls., a utilização desse método deveria ser considerada imprópria. O espírito do RIR exigiria a determinação da rentabilidade futura com base em histórico de rentabilidade, sob pena de artificialidade nos números. Traz ainda ensinamentos bastante contundentes de Edmar Andrade de Oliveira Filho, demonstrando a inacuracidade do método escolhido.

Esse assunto é, de fato, controverso. Caso estivéssemos dentro de uma ação judicial, não seria possível às partes e ao julgador estabelecer o melhor método de avaliação de um ativo; mas sim a um perito. Deixando de lado os preconceitos mencionados anteriormente em relação ao papel das empresas de auditoria que elaboram tais avaliações, é possível afirmar que o trabalho desenvolvido não pode ser considerado primazia, até porque avaliar rentabilidade de ativos ao longo do tempo me parece mais do que uma simples ciência, senão verdadeira arte.

Ora, qual a forma correta de avaliar a rentabilidade futura de negócios e ativos? É importante levar em consideração que, sendo as partes envolvidas na transação absolutamente independentes, a melhor forma de avaliar seria aquela que traz resultados mais efetivos para quem está alienando os ativos. E, para esses fins, é bastante provável que o método utilizado seja o mais efetivo em termos de retorno.

Essa questão não passou despercebida na academia. O grande afluxo de capitais para o Brasil trouxe atenção para esse ponto, especialmente em tempos de adoção de regras IFRS e novas interpretações sobre a acuracidade de lançamentos e demonstrativos contábeis. Em 2013, o tema do 10º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade se concentrou no tema avaliação de empresas. A conclusão é que o método DFC é de longe o mais utilizado no Brasil, aplicado em quase 86% dos casos (<http://www.congressousp.fipecafi.org/web/artigos132013/330.pdf>).

A conclusão desse Congresso é que não há método ideal. Todos os métodos analisados podem ser questionados, por seus dados e comportamento. E nenhum deles é considerado, via de regra, *contra legem*. Outro aspecto relevante é imaginar a assertividade de um avaliação de rentabilidade futura em países onde a previsibilidade econômica e jurídica é absolutamente nula, como no caso do Brasil.

O trabalho realizado pela d. Fiscalização, embora extremamente detalhado, apenas busca desqualificar o método utilizado pela firma de auditoria, sem apresentar solução que entende ser aplicável para elaboração de demonstrativo de rentabilidade futura. A postura correta de quem possui autoridade para desqualificar o laudo de avaliação seria recalcular o ágio e não simplesmente afastá-lo. Nesse ponto, portanto, entendo caber razão à Recorrente em suas alegações. Não se pode simplesmente desconsiderar 100% do ágio contabilizado, já que não seria razoável supor que uma aquisição entre partes completamente independentes seria realizado sem qualquer expectativa de rentabilidade futura.

Vale mencionar, aqui, que o laudo elaborado pela Empresa Ernst & Young Terco corroborou o método e números alcançados pelo laudo elaborado pela PWC. Em nome da verdade material e da relevância do documento, entendo que deve ser acatado para fins de convencimento dos julgadores desse Eg. CARF.

#### 6. Conclusão

Considerando que o ágio sob discussão atende os requisitos previstos nos artigos 385 e 386 do RIR/99, os ajustes no RTT são válidos, as partes envolvidas (PPG, Renner e Tintas Ideal) são independentes, que houve desembolso de preço comprovado e posterior incorporação e incremento das atividades da PPG no Brasil, que o laudo apresentado não era obrigatório à época e que as acusações de falsidade desse documento não estão devidamente comprovadas, concluo pelo cancelamento integral dos Autos de Infração sob discussão.

É como voto!

Ronaldo Apelbaum - Relator

#### Voto Vencedor

Conselheiro José Carlos de Assis Guimarães, redator designado.

Inicialmente cumpre ressaltar que a preliminar de cerceamento de defesa suscitada pela recorrente no sentido de que a decisão de piso não analisou o Relatório de Revisão Técnica elaborado pela Ernst & Young Terco foi rechaçada pelo relator em seu voto.

No mérito, inobstantes as valiosas considerações do ilustre conselheiro relator, o colegiado, por maioria de votos, divergiu do entendimento acerca da dedutibilidade do ágio.

Para o relator, a dedutibilidade do ágio em discussão atende aos requisitos previstos nos artigos 385 e 386 do RIR/99. Não foi essa, contudo, a conclusão a que chegou esta Turma Ordinária.

Com efeito, predominou o entendimento de que a recorrente não se desincumbiu do mister de comprovar por meios hábeis e idôneos o fundamento econômico do ágio pago baseado na expectativa de rentabilidade futura da empresa adquirida, prevalecendo a glosa da amortização de ágio, como abaixo conduzo o meu voto.

A fiscalização entendeu que não restou comprovado o fundamento econômico baseado na rentabilidade futura do investimento, na medida em que o relatório de avaliação apresentado no curso da ação fiscal, elaborado pela empresa de consultoria PriceWaterhouseCoopers foi elaborado em 07/08/2007, ou seja, mais de seis meses após a realização do negócio.

Na sua impugnação, a contribuinte afirma que efetuou, com base na informação que tinha disponível, a avaliação dos negócios da empresa adquirida em função de sua perspectiva de rentabilidade futura e assim efetivamente pagou um preço real a uma parte independente, reconheceu e deduziu o ágio. Posteriormente, as premissas adotadas em seu estudo foram avaliadas de forma independente pela PwC.

O acórdão recorrido entendeu que os documentos apresentados não se prestaram à comprovação do fundamento econômico do ágio pago, pelas razões abaixo, transcritas do voto condutor, *in verbis*:

***"Principal Motivo da Formalização da Exigência***

*Ao contextualizar a autuação, a Impugnante atribui o início do procedimento fiscal ao significativo valor do ágio reconhecido nas operações em questão e ao fato de sua amortização ter resultado em redução do lucro real e da base de cálculo da CSLL.*

*Neste aspecto, observe-se que, independentemente dos parâmetros que motivaram a seleção da empresa para fiscalização, ainda que esta seja decorrente de análises de deduções e resultados declarados pela contribuinte, a autuação e a aplicação das penalidades decorreram da apuração de irregularidades com conseqüente falta ou insuficiência de recolhimento de tributos e do procedimento adotado pela contribuinte para tanto.*

*No mesmo tópico, ao identificar os motivos da autuação, expõe a Impugnante que, na verdade, a principal acusação da autuação gira em torno do questionamento técnico do método utilizado no Laudo de Avaliação elaborado por empresa de auditoria independente tradicional e de competência reconhecida no mercado, contemporâneo aos atos societários que aqui serão tratados, bem como a avaliação das marcas, ativos e intangíveis constante do Laudo de Avaliação elaborado por 3 (três) contadores, nos termos exatos do que determina a lei.*

*Todavia, em que pese ter a Fiscalização analisado e questionado os critérios técnicos adotados no Laudo de Avaliação elaborado pela consultoria PriceWaterhouseCoopers, apontando discrepâncias e incompatibilidades de parâmetros ali adotados com as circunstâncias fáticas do caso específico, não foi esta a principal motivação da autuação, mesmo porque o referido Laudo é posterior à aquisição da empresa Tintas Ideal S/A – operação que suscitou o pagamento do ágio.*

*De fato, como ressaltou a Fiscalização nos itens 216 e 217 de seu Termo, o Relatório de Avaliação (solicitado à empresa Price em 21/03/2007 e produzido em 07/08/2007) foi elaborado em total DESCONEIXÃO com o processo de aquisição do conglomerado encabeçado pela Tintas Ideal S/A, processo este que havia se encerrado mais de 6 (seis) meses antes, em 16/01/2007, com o efetivo pagamento pela aquisição.*

*E, quanto ao Laudo de Avaliação que também precedeu a incorporação da empresa Tintas Ideal pela ora Impugnante, como destacam os itens 229 a 231 do Relatório Fiscal, é datado de 01 de outubro de 2007 (também posterior ao pagamento do ágio) e foi elaborado a partir do Balanço de 30/09/2007, estabelecendo o recebimento dos bens, da incorporada pela incorporadora, a valores contábeis (históricos) desprezando completamente a avaliação a valores de mercado, conforme previsto no art. 264 da Lei 6.404, de 15/15/1976 (Lei das S/A).*

*Para formalização da exigência com aplicação da penalidade, a Fiscalização, além de apontar como principal motivação a inexistência de comprovante de escrituração justificando o fundamento do ágio na pretendida rentabilidade futura, não se restringiu a questionar o Relatório de Avaliação contratado pela Fiscalizada junto à empresa Price, mas descreveu todo o Histórico Societário das empresas envolvidas; a criação da empresa Tintas Ideal, com patrimônio desmembrado da Tintas Renner e que, posteriormente fora repassado para a Fiscalizada; o desmonte do conglomerado de empresas controladas por Tintas Ideal, mediante transferência de 34,83% de seu patrimônio para uma de suas sócias estrangeiras, permanecendo todo o ágio na contabilidade da Fiscalizada; a nova reorganização societária em 01/10/2007 com a incorporação da Tintas Ideal pela Fiscalizada; a demonstração de que a empresa incorporada possuía inúmeras outras motivações para ser adquirida com ágio (Fundo de Comércio e Intangíveis, Mão de Obra Especializada, Fornecedores, Distribuidores Varejistas, Bens Tangíveis), e, reprise-se, principalmente, constatou não ter sido apresentado documento algum hábil e idôneo que comprove que, ao tempo da concretização da compra com o pagamento de ágio, existia realmente a expectativa de rentabilidade futura do ramo de atividade adquirida.*

*Dentre os documentos apresentados no curso do procedimento fiscal bem como dentre os documentos que instruem a defesa (quer aqueles cuja tradução já foi apresentada quer aqueles cuja tradução a Impugnante requer sua posterior juntada), não*

*consta Comprovante algum de escrituração justificando o fundamento do ágio na pretendida rentabilidade futura, que tenha sido emitido para subsidiar o desembolso do valor pago com ágio.*

*Veja-se que a própria Impugnante, ao alegar a regularidade de seu procedimento, reporta-se à elaboração dos estudos de avaliação da empresa incorporada com base em sua rentabilidade futura, seja pela própria empresa compradora, avaliação posteriormente apreciada por auditoria independente.*

*Em outra passagem, ao retomar a constatação fiscal de inexistência de Laudo de Avaliação relativo a rentabilidade futura, afirma a Impugnante que com o subsídio fornecido por escritórios de advocacia contratados e respaldo de empresa independente de auditoria e consultoria de negócios de auditoria independente, a Impugnante definiu e negociou o preço de compra da TISA, avaliando a perspectiva de rentabilidade dos negócios no Brasil. Posteriormente à compra da empresa, a Impugnante forneceu os dados desse seu estudo próprio para a avaliação independente e opinião da PricewaterhouseCoopers — Brasil ("PwC-Brasil").*

*Mais uma vez, reconhece a Impugnante que a decisão de definir e negociar o preço de compras da TISA não teve respaldo em comprovante de escrituração (Laudo de Avaliação) contemporâneo que justificasse o valor da empresa, com ágio, em função de sua rentabilidade futura.*

*A tentativa de comprovar a existência de contatos com escritórios de advocacia não supre a ausência de comprovante, contemporâneo ao pagamento e sua escrituração, quantificando o valor da aquisição e identificando como motivação para o ágio a existência de expectativa de rentabilidade futura.*

*Em outras palavras, admite a Impugnante inexistência de comprovante (Laudo de Avaliação) atestando a efetividade de rentabilidade futura que justificasse o pagamento do ágio sob tal fundamento no momento em que ocorreu a definição de seu valor e a contabilização do ágio.*

*Vê-se, ainda, que, no tocante ao Laudo de Avaliação, a Impugnante centra sua defesa na alegação de que a autuação está baseada em circunstâncias que não estariam acobertadas pela legislação fiscal ou ainda que não seriam causa de desconsideração do ágio registrado e amortizado pela contribuinte. Ainda, no item 2.1.1 da peça de defesa, a Impugnante retorna à questão do aspecto temporal do Relatório de avaliação apresentado pela PwC – Brasil reiterando seu entendimento de ausência de previsão legal de apresentação de Laudo e de determinação de marco temporal para tanto.*

*Acerca da questão lembre-se que, como admite a própria defesa, prevê a legislação ( Decreto-lei 1.598/77, art. 20, § 3º) que o lançamento contábil com fundamentos em rentabilidade futura ou em valor de mercado de bens superior ao custo registrado (letras a e b do § 2º do mesmo art. 20) deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.*

*Para melhor clareza reproduz-se, novamente, o dispositivo que condiciona o lançamento do ágio com fundamento em rentabilidade futura ao arquivamento de demonstração como comprovante da escrituração.*

*Art.20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:*

*I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e*

*II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.*

*§ 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.*

*§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:*

*a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;*

*b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;*

*c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.*

*§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.*

*Coerentemente com a possibilidade legal de dedutibilidade do ágio lançado com fundamento em rentabilidade futura, exige a legislação que o lançamento do ágio a este título esteja amparado em demonstração que consistirá comprovante da escrituração.*

*E para identificação da “demonstração como comprovante da escrituração”, importa lembrar que, depreende-se do art. 923 do RIR/99, com base legal no art. 9º, § 1º, do Decreto-lei 1.598, de 1977, que a escrituração faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados se estiverem comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definido em preceitos legais.*

*Por outro lado, a Lei nº 9.430, de 1996, ao tratar da guarda de documentos prevê, em seu art. 37, que os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.*

*Embora a legislação não especifique que o comprovante da escrituração do ágio corresponda a Laudo elaborado por empresa de consultoria especializada, exige que o registro contábil seja subsidiado por demonstração que justifique o valor pago a título de rentabilidade futura. Ou seja, o sujeito passivo tem o dever legal de dispor, quando do lançamento contábil do ágio a título de rentabilidade futura, de um documento em que esteja demonstrado o valor dos lucros futuros determinados de acordo com critérios ordinários de apuração e de baixo de premissas econômicas adequadas à situação concreta, dentre as normalmente utilizadas.*

*A Impugnante ignorou tal previsão legal, expondo ter atendido fielmente a legislação quando, ao realizar a aquisição da TISA em 16 de janeiro de 2007 efetuou o pagamento no montante de R\$ 287.532.943,77 escriturado em sua contabilidade como determina o artigo 385 transcrito acima e escriturou em conta diversa o valor do ágio verificado no momento da aquisição. E complementa:*

*O Laudo de Avaliação foi produzido posteriormente à aquisição da TISA, porquanto visava formatar e organizar os estudos e análises anteriormente realizados pelo Grupo PPG. Adicionalmente, o estudo teve o mérito de aglutinar as análises anteriormente realizadas, facilitando o processo de entendimento da valorização da TISA, de modo a possibilitar uma análise independente sobre a razoabilidade do valor pago. Portanto, o Laudo não foi um documento de definição do valor de aquisição, e nunca teve o propósito e não foi apresentado com a finalidade de ser tal documento; mas sim foi desenvolvido como uma forma de verificação da razoabilidade do valor pago em virtude da perspectiva de rentabilidade futura da empresa, podendo ser apresentado para as autoridades tributárias.*

*Novamente, reconhece a Impugnante inexistir, no momento do pagamento, demonstração alguma que justificasse o ágio fundado em rentabilidade futura.*

*Os alegados estudos prévios, ainda que existentes, teriam sido realizados pela própria interessada, além de não materializados numa demonstração apurando o valor da expectativa de rentabilidade futura, hábil a subsidiar o correspondente registro contábil.*

*Constituem-se, pois, mera alegação.*

*Ora, admitir que o documento que tenha natureza de comprovante da escrituração corresponda a estudo (cuja existência sequer foi comprovada, mas apenas alegada) elaborado unilateralmente pela adquirente do investimento e somente, posteriormente, venha ser convalidado por Laudo de Avaliação, é tornar inócua a condição imposta na lei para dedutibilidade da amortização do ágio.*

*No presente caso, sequer foi comprovada a existência de documento, contemporâneo ao registro contábil do ágio, em que estivesse materializada a avaliação concernente à rentabilidade futura da empresa Tintas Ideal S/A*

*Ademais, se de fato entendesse a Impugnante ser dispensável a existência de Laudo elaborado por terceiros independentes apurando e quantificando o valor do ágio por expectativa de rentabilidade futura, é de se questionar o motivo pelo qual teria contratado empresa especializada para elaboração do Laudo apresentado a autoridades fiscais. O motivo está na referência identificada pela Fiscalização, qual seja: para fins fiscais e não para amparar a aquisição.*

*A defesa qualifica de inaceitável o fato de a Impugnante estar sendo autuada e ainda correndo o risco de ter considerável parcela de seu patrimônio retirada pela administração fiscal federal pela simples acusação de não ter apresentado o referido documento no mesmo mês em que ocorreu a aquisição, sendo que ela atendeu a todos os requisitos legais exigidos, quais sejam, o pagamento e a escrituração em contas distintas.*

*Desconsidera, contudo, a expressa exigência legal de demonstração em que baseado o lançamento com o fundamento a rentabilidade futura a ser arquivada como comprovante da escrituração.*

*Alega também a defesa que a partir de junho de 2006 foram contratados tanto escritórios de advocacia (Doc 03 -) localizados no Brasil, Chile e Uruguai, como serviços técnicos profissionais prestados pela PricewaterhouseCoopers - EUA ("PwC - EUA"), a qual também tem filiais nos locais em questão, a fim de auxiliar a Impugnante na análise de contingências e avaliação do negócio como um todo. Tais documentos comprovam as evidências de que, já naquela época, a Impugnante iniciou a pesquisa para avaliação do preço dos negócios a adquirir.*

*Neste aspecto, observe-se que, como já mencionado, a impugnação é instruída com cópia de correspondências de escritório de advocacia, as quais, ainda que estivessem, em sua totalidade, regularmente traduzidas, não supririam a falta de apresentação de comprovante (Laudo de Avaliação) hábil a justificar pagamento de ágio por rentabilidade futura. Neste contexto, aliás, a posterior juntada de outras traduções de propostas de serviços de escritórios em outros países, requerida pela Impugnante, ainda que ocorresse no prazo de impugnação, em nada alteraria o julgamento.*

*Ainda, expõe ser a autuação uma tentativa desesperada de não conceder ao contribuinte um benefício que lhe é assegurado pela legislação em contrapartida de sua atuação na economia nacional, estimulando o crescimento dos negócios no país.*

*Na verdade, tentativa desesperada verifica-se por parte da Impugnante no sentido de esquivar-se das infrações que lhe foram imputadas, ao alegar inexistir previsão legal de elaboração de demonstração que ampare o lançamento contábil do ágio por rentabilidade futura e ao tentar validar a dedutibilidade do ágio mediante Laudo posterior ao seu pagamento e contabilização.*

*Com efeito, a Impugnante tenta validar o Laudo elaborado em agosto de 2007 como demonstrativo que deveria estar arquivado desde a contabilização do ágio pago em janeiro de 2007, alegando que, embora a contratação específica desse Relatório tenha sido feita em março de 2007, a PwC e outros assessores técnicos já estavam envolvidos, ao longo da negociação para aquisição da empresa, para dar subsídios à administração quanto às contas da TISA, para que a administração pudesse decidir, ou não, comprar tal empresa.*

*Entretanto, ainda que a Impugnante já procurasse realizar a compra da TISA desde a sua constituição, em 01/11/2006, e que, desde então, já viesse elaborando análises de sua rentabilidade, não tinha amparo legal para deduzir, na apuração de seu resultado para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL a partir de 2007, o ágio pago na aquisição da empresa, se não dispunha de demonstração arquivada como comprovante da escrituração do ágio por rentabilidade futura – demonstração essa que não pode ser suprida por alegados estudos que teriam sido elaborados unilateralmente pela própria interessada e que sequer foram materializados em documento específico.*

*Ademais, impõe-se consignar que a Fiscalização, em observância ao Princípio da Legalidade, não teve por objetivo impedir a regular utilização de benefício fiscal, mas verificar o cumprimento das condições legais que permitem a dedutibilidade do ágio. E nessa verificação deparou-se não só com a inexistência de demonstração de rentabilidade futura contemporânea ao lançamento contábil do ágio – causa que a contribuinte aponta como motivação do seu pagamento -, mas também com a existência de um acervo adquirido registrado a valores extremamente subavaliados, o que fundamentou o pagamento de ágio por parte da fiscalizada, além de uma sequência de alterações contratuais, cujo conteúdo e disposição no tempo revelaram o objetivo de criação de uma motivação para o pagamento do ágio que viesse a torná-lo dedutível na apuração do IRPJ e CSLL.*

*Quanto à alegação de que, na escrita contábil da Impugnante, o ágio foi transcrito sob a denominação de "goodwill", que é o termo técnico em inglês para designar a parcela do ágio que se refere à rentabilidade futura da empresa, ou seja, que não se refere ao valor de ativos ou intangíveis, reflete uma tentativa da Impugnante de dar à contabilidade conteúdo material sem suporte fático.*

*O fato de contabilizar o ágio como rentabilidade nada significa se ausente a prova hábil a subsidiar o registro contábil. Isto porque a contabilidade não cria fatos, mas apenas os converte em linguagem competente. Neste sentido são as lições de Ricardo Mariz de Oliveira, em seu trabalho Incidência e Apuração do PIS e da COFINS, que integra a obra Tributação do Setor Comercial – Curso de Especialização, coordenada por Eurico Marcos Diniz de Santi et alli, Editora Quartier Latin, 2005, p. 303:*

*Ademais, tenha-se presente que receita não é um conceito contábil, mas sim, um conceito jurídico, o que não comporta*

*qualquer dúvida porque a contabilidade não cria os fatos, mas tem por objetivo constatar a sua existência, interpretá-los como eles são e registrá-los pelo método e pela linguagem das partidas dobradas. Em outras palavras, a contabilidade não cria coisa alguma, muito menos direitos (portanto, também as receitas), devendo simplesmente refletir fielmente a realidade fenomênica, inclusive como ela está afetada pelo direito, cuja realidade é exterior aos registros contábeis, tanto quanto as imagens retratadas numa fotografia são externas ao papel fotográfico.*

*Aborda, no item 2.1 de sua peça impugnatória, o Relatório de Avaliação apresentado pela PwC-Brasil, item em que, além de reiterar argumentos já analisados e afastados, aduz que o ágio, para fins tributários, suporta-se em fundamentos econômicos previstos em lei, descritos em estudos de especialistas, que operam como elemento de confirmação da motivação das partes e utilizam critérios de avaliação por elas escolhidos.*

*Também por tal assertiva admite a Impugnante que estudos de especialistas - que deveriam ser materializados em demonstrativos hábeis a justificar o lançamento do ágio a título de rentabilidade futura - constituem-se elemento de confirmação da motivação das partes.*

*Contudo, como visto, a legislação exige que o lançamento do ágio fundado em rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão de resultados nos exercícios futuros é que deveria ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante de escrituração e não que estudos venham a confirmar a motivação da parte. Ou seja, os estudos, devidamente materializados, devem anteceder o pagamento do ágio para justificar o seu lançamento na contabilidade a título de rentabilidade futura.*

*Ao abordar os fundamentos e regras fiscais para registro e amortização de ágio, argumenta a impugnante inexistir, na legislação tributária vigente à época dos fatos geradores qualquer dispositivo exigindo que a elaboração do estudo seja feito por terceiro independente; contudo, a contratação de um terceiro independente acarreta maior credibilidade ao fundamento do ágio e, em consequência, maior segurança em seu aproveitamento fiscal. Entende que, diante da legislação acerca da matéria, a análise das operações que geraram o ágio deve ser baseada nas questões que formula e responde como segue:*

*1. Houve aquisição de participação societária?*

*Sim, em 16 de janeiro de 2007, a Impugnante adquiriu a empresa TISA pelo valor de R\$ 287.532.943,77.*

*2. O custo de aquisição foi superior ao valor de patrimônio líquido da participação adquirida?*

*Sim, conforme se verifica dos relatórios elaborados pela Impugnante, bem como pelo laudo elaborado por empresa de consultoria e auditoria especializada, o valor do patrimônio líquido da TISA era de R\$ 69.994.254,22.*

*3. O ágio foi fundamentado em expectativa de rentabilidade futura?*

*Sim, conforme os registros contábeis da empresa elaborados à época da aquisição, bem como pelo Relatório de Avaliação econômico elaborado em Agosto de 2007.*

*4. O investimento adquirido com ágio foi liquidado mediante incorporação, fusão ou cisão?*

*Sim, de acordo com a Ata da Assembléia Geral Extraordinária da Impugnante, datada de 01 de Outubro de 2007, a empresa TISA foi por ela incorporada.*

*Além das questões que formula, deveria a Impugnante responder:*

*5. Existe Relatório de Avaliação hábil a dar fundamento ao pagamento do ágio?*

*A negativa a esta questão já basta para manutenção da autuação. Mas, ainda se poderia perguntar:*

*6. O relatório de Avaliação elaborado em agosto de 2007 levou em conta que ativos (essenciais à atividade fim da empresa) estavam subavaliados?*

*Sendo negativas essas duas últimas questões não há como acatar a pretensão de que a integralidade do ágio pago seja atribuída a rentabilidade futura.*

*Cabível consignar, neste ponto, que a inexistência de comprovante (Laudo de avaliação demonstrando a rentabilidade futura) no momento da aquisição da participação societária justifica, por si só, a glosa das despesas de amortização de ágio e a manutenção da autuação, já que todas as alegações contrapostas pela defesa neste aspecto constituem meras alegações, desacompanhadas de provas documentais que as suportem. O fundamento da pretendida rentabilidade futura (Relatório de Avaliação emitido em agosto de 2007) somente surge após a aquisição, portanto, não para justificar o ágio pago, mas sim para tentar justificar a dedutibilidade de sua amortização. E esse não é o objetivo da Lei.*

*Neste contexto, os demais questionamentos da Fiscalização constituem motivos subsidiários para a autuação, a qual, reprise-se, já prevalece diante da inobservância da condição imposta pela lei de que o ágio, fundamentado em rentabilidade futura, deve ter sua contabilização e pagamento amparados em comprovante a ser arquivado pela contribuinte."*

A recorrente alega no voluntário que o § 3º do art. 385 não estabeleceu forma especial para a comprovação da justificativa econômica adotada pelo contribuinte na contabilização do ágio, ao contrário, o dispositivo legal acima mencionado exigiu somente que

o valor desse ágio seja suportado em "demonstração", que deverá ser arquivada pela sociedade investidora para comprovar o seu lançamento contábil.

Sustenta ainda que o Laudo de Avaliação elaborado pela PwC nunca foi um documento de definição do valor de aquisição, apenas convalidou os valores obtidos pela recorrente através de estudos internos. A recorrente adquiriu a TISA em janeiro, com base em estudo interno prévio que fez da rentabilidade da empresa. A PwC já estava envolvida no projeto e dando suporte à avaliação da recorrente. Depois da compra, a recorrente voltou a contratar a PwC para dar opinião independente sobre os valores encontrados pela recorrente em seu estudo. O estudo apresentado pela PwC e suas conclusões independentes estão reproduzidos no relatório da PwC.

Examinando o Relatório de Avaliação apresentado à fiscalização no curso da ação fiscal, elaborado pela empresa PwC, em 07/08/2007, entendo que o mesmo não pode ser o documento de suporte à fundamentação do ágio com base na rentabilidade futura projetada. Em que pese o fato de seus aspectos extrínsecos e intrínsecos não estarem em discussão, a sua elaboração mais de seis meses após o efetivo pagamento pela aquisição das Tintas Ideal S/A que ocorreu em 16/01/2007, impede, por questão lógica, que seja este o documento hábil para informar o fundamento econômico que justificou o pagamento do ágio.

Com efeito, o § 3º do art. 385 do RIR/1999 estabelece, in verbis:

***Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:***

***I valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e***

***II ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.***

***[...]***

***II valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;***

***III fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.***

***§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.***

Resta evidente que a demonstração do fundamento deve ao mínimo ser contemporânea ao reconhecimento do ágio na escrita contábil do contribuinte. Se a legislação atual não estabelece a forma dessa demonstração, é possível deduzir do dispositivo legal que essa demonstração deva existir ao menos na data do registro da aquisição da participação societária, com vistas ao seu desdobramento contábil.

Trata-se evidentemente de ônus probatório do sujeito passivo com vistas a possibilitar a futura amortização do ágio pelo fundamento alegado.

Assim, não cabe ao Fisco investigar quais os motivos que levaram o contribuinte a efetuar o pagamento de uma mais valia pela participação societária adquirida, mas sim de requisito legal indispensável, à cargo do sujeito passivo, para fruição do benefício fiscal estabelecido, o qual a contribuinte não logrou em comprovar.

Ante ao exposto, entendo que a recorrente não se desincumbiu do mister de comprovar por meios hábeis e idôneos o fundamento do ágio baseado na expectativa de rentabilidade futura da empresa adquirida, e voto no sentido de manutenção do lançamento no que tange à glosa da amortização de ágio.

Segundo a fiscalização a recorrente, a partir de janeiro de 2009 deixou de amortizar contabilmente o ágio e passou a efetuar ajustes no RTT - Regime Tributário de Transição a fim de reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL pela exclusão mensal de montantes numericamente equivalentes àqueles que vinha carreando à conta de despesa 6.5.2.0.18, anteriormente à implantação da nova metodologia contábil introduzida através da edição da Lei 11.638/2007 (Nova Lei das S/A).

Porém, no caso em questão, reforço o entendimento de que não há prova do critério efetivamente adotado pela contribuinte para definição do valor total pago pela aquisição da participação societária, pois não foi apresentada a demonstração que suscitou o pagamento, mas apenas Relatório de Avaliação elaborado posteriormente e que teve por objetivo apontar um fundamento para o qual a lei concede benefício fiscal de amortização, mediante metodologia acerca da qual a Fiscalização apontou diversas inconsistências.

Assim, para os anos-calendário de 2011 e 2012, parcela alguma do valor pago a título de ágio poderia reduzir as bases de cálculo do IRPJ através de exclusões no Demonstrativo do Regime Tributário de Transição, sob os históricos "Parcela Amortização Ágio Tintas Ideal" e "Parcela Leasing Financeiro Centro Distribuição".

Em relação à CSLL entende a recorrente que inexistente dispositivo legal que impeça a dedutibilidade do ágio, nos seguintes termos:

*Restando comprovado acima que a Recorrente efetivamente pagou o valor equivalente ao ágio e que tal valor foi razoável, estando ainda diretamente relacionado à atividade da Recorrente e à produção de seu lucro, a Recorrente faz juz ao registro e à consequente amortização do ágio relacionado às operações acima para fins de apuração do lucro real e também da base da CSLL. No primeiro caso, porque atendeu plenamente aos ditamos do artigo 7º da Lei 9.532/97, e, no segundo caso porque, além disso, inexistente qualquer norma que mande adicionar o ágio amortizado à base da CSLL.*

Nesse aspecto, por comungar do mesmo entendimento, trago a colação o voto do conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, presidente dessa Turma, no Acórdão nº 1201-001.474, na sessão de 11/08/2016:

*"Já me manifestei em diversas outras oportunidades no sentido de reconhecer a evidente aproximação e quase identidade entre o IRPJ e a CSLL, notadamente quanto à apuração das respectivas bases de cálculo.*

*Dentro dos limites do que se discute neste processo, cumpre ressaltar as regras fixadas pelos seguintes dispositivos:*

*Art. 28. Aplicam-se à **apuração da base de cálculo** e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.*

**Art. 57 da Lei nº 8.981/95**

*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) (grifamos)*

*A leitura dos dispositivos nos leva a concluir que a metodologia e as regras de apuração para o imposto de renda são **aplicáveis ao cálculo da CSLL** (o que se infere da dicção "mesmas normas de apuração") e que o preceptivo só perderia eficácia se houvesse norma específica, relativa à contribuição, em sentido diverso.*

*Aliás, os demais parágrafos do artigo 57 corroboram a tese de semelhança entre as duas figuras:*

*§ 3º A pessoa jurídica que determinar o **Imposto de Renda** a ser pago em cada mês **com base no lucro real** (art. 35), deverá efetuar o pagamento da contribuição social sobre o lucro, calculando-a com base no **lucro líquido ajustado apurado** em cada mês.*

*§ 4º No caso de pessoa jurídica submetida ao regime de **tributação com base no lucro real**, a contribuição determinada na forma dos §§ 1º a 3º será deduzida da contribuição apurada no encerramento do período de apuração.*

*Igual raciocínio se aplica, ainda, para fins de compensação, conforme dispõe o artigo 58 do mesmo diploma legal:*

*Art. 58. Para efeito de **determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado** poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, máximo, trinta por cento.*

*Além de fixar idêntica trava para a compensação das bases negativas (em relação ao IRPJ), o comando expressamente menciona que a base de cálculo será o lucro líquido ajustado, ou seja, o legislador estabelece para a CSLL o mesmo ponto de partida previsto para o cálculo do lucro real, afinal o lucro é "ajustado" pelas adições e exclusões previstas na legislação do Imposto de Renda (artigos 250 e 510 do Decreto n. 3.000/99).*

*Não se trata, portanto, de integração por analogia, vedada pelo artigo 108 do CTN no que se refere à exigência de tributos. O que se tem, de fato, é a **identidade, prevista em lei, quanto às sistemáticas de a puração** da base de cálculo das duas figuras.*

*Também não se cuida de omissão, pois a lei expressamente configura a base de cálculo do tributo e a aproxima, por equivalência, às regras do IRPJ.*

*Ademais, no caso em tela, a constatação da artificialidade dos procedimentos destinados ao aproveitamento do ágio não nos permite aceitar, sob qualquer argumento, a sua dedutibilidade para fins de apuração da CSLL.*

*Trata-se de questão ontológica e, na esteira do raciocínio desenvolvido neste voto, torna-se de rigor declarar que não assiste, neste ponto, razão à Recorrente.*

*E mais, apenas a título de argumentação: ao contrário do que alega a Recorrente, que pugna pela ausência de norma específica relativa à CSLL, ainda que tal circunstância fosse observada, isso não autorizaria a sua dedutibilidade; ao revés, justamente impediria tal procedimento, pois, ao se defender a autonomia normativa da contribuição o argumento automaticamente exigiria a previsão legal da dedutibilidade, posto que a regra geral, como se sabe, é em sentido contrário.*

*Nessa linha de raciocínio, para além do artigo 386 do RIR/99, si mplemente inexistente norma que autorize a dedutibilidade, circunstância essencial para a sua realização, visto que o silêncio normativo não confere ao contribuinte qualquer direito quando se trata de benefício legal, que deve ser interpretado literalmente. "*

Com relação à qualificação da multa e a existência de dolo, fraude ou simulação, entendo pertinente reproduzir, na íntegra, o trecho que fundamenta a qualificação da multa, conforme veiculado no item X do Relatório de Ação Fiscal:

*376- Através dos tópicos “IV – DO HISTÓRICO SOCIETÁRIO”, “V – DO ÁGIO - FUNDAMENTAÇÃO LEGAL”, “VI – DO RELATÓRIO DE AVALIAÇÃO” e “VII – DA VERDADE MATERIAL - A REAL MOTIVAÇÃO PARA O PAGAMENTO DO ÁGIO” foi elucidada a motivação determinante da criação de despesas com a amortização de ágio por parte da fiscalizada, bem como foi traçada uma linha temporal, a fim de compor todos os fatos e a avaliação do ágio realizada, caracterizada como ATO SIMULADO, portanto, INVÁLIDO.*

*377- Esse ato simulado é configurado ilícito, pois está enquadrado nos artigos 167 e 187, do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002) os quais contemplam a legislação reguladora dos NEGÓCIOS JURÍDICOS e que a seguir transcrevemos:*

*“Artigo 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.*

.....

*II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;*

*III – os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados;*

*§ 2º. Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.”*

*Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.*

*378- Fica evidente por todos os fatos expostos no presente relatório que os proprietários e a diretoria da fiscalizada sempre tiveram a intenção de transformar o ágio pela aquisição de ações em dedutível, criando na aparência as condições formais para que esse pleito pudesse ser oposto contra a Secretaria da Receita Federal do Brasil e, com isso, excedendo manifestamente os limites impostos pelo fim econômico das transações societárias, utilizando-se da má fé para concretizar seus objetivos.*

*379- A operação pela qual a Tintas Ideal S/A foi criada para logo depois ser vendida com ágio e posteriormente dissolvida por incorporação revela nos muitos documentos que foram confeccionados durante esse imbróglio que o fim único da operação foi o de criar uma situação tributária favorável à fiscalizada que de fato inexistia.*

*380- Ao invés de comprar diretamente ATIVOS, MARCAS, FUNDO DE COMÉRCIO e demais intangíveis pelo seu valor real de mercado, optou-se por criar uma situação societária que gerasse formalmente um direito para a fiscalizada de lançar em contas de despesa a pretendida amortização de ágio decorrente da compra de participação societária.*

*381- A forma escolhida para tal foi subverter os ditames do artigo 386 do RIR/99 que de maneira direta e exaustiva exige duas situações “sui generis” para que a amortização de ágio passasse a ser dedutível frente à legislação do IRPJ e da CSLL: - Primeiramente, referido artigo exige que o ágio pago seja especificamente o ágio por rentabilidade futura, e em segundo lugar exige ainda que haja uma reorganização societária.*

*382- Como foi cuidadosamente e amplamente detalhado no curso desse Relatório de Ação Fiscal, a rentabilidade futura não foi demonstrada de maneira hábil e idônea apesar da oportunidade para isso ser oferecida por diversas vezes à fiscalizada.*

*383- Por outro lado, restou cabalmente demonstrado, através de fatos notórios e uma série de informações coligidas durante a Ação Fiscal, que existe um acervo adquirido registrado a valores*

*extremamente subavaliados, o que fundamentou o pagamento de ágio por parte da fiscalizada.*

*384- Há dados suficientes para demonstrar que o motivo oposto à Secretaria da Receita Federal para o pagamento de ágio é falso e criado, não representando exclusivamente Rentabilidade Futura.*

*385- Outrossim, não há documento que demonstre de fato se o fundamento de rentabilidade futura poderia sequer existir para o pagamento de ágio pela aquisição das Ações de Tintas Ideal S/A.*

*386- A empresa fiscalizada encontra-se totalmente desguarnecida de documentos que comprovem que a área de tintas imobiliárias da indigitada Tintas Renner S/A, destacada através da criação da empresa de duração efêmera denominada de Tintas Ideal S/A, viesse a gerar rentabilidade futura por si só, através da estrutura que acompanhou a venda do negócio.*

*387- A fiscalizada utilizou-se de simulação para praticar as infrações citadas nesse relatório, fato este revelado pela seqüência de alterações contratuais e documentos que elaborou, pelo seu conteúdo e pela sua disposição no tempo.*

*388- Da complexa teia de operações societárias resultou a criação fictícia de uma motivação para o pagamento de ágio, a despeito de não ter havido quaisquer tipos de negociações posteriores e independentes que pudessem fundamentar o seu pagamento.*

*389- A fiscalizada, que pretendia simplesmente ampliar sua participação no concorrido mercado de tintas imobiliárias nacional e latino, de repente, resolve tomar uma série de deliberações e alterar por diversas vezes e seqüencialmente seu Contrato Social e da recém criada Tintas Ideal S/A visando a um fim específico que fica claro mediante a leitura de todos esses documentos em conjunto.*

*390- Essa finalidade foi a intenção dos representantes legais das empresas envolvidas nas operações de incorporação, de ocultar por meio de simulação o verdadeiro teor do negócio jurídico da incorporação da Tintas Ideal S.A. pela PPG Industrial do Brasil - Tintas e Vernizes Ltda., qual seja, a criação artificial de ágio derivado de rentabilidade futura.*

*391- A operação planejada passaria despercebida durante anos pelo fisco e pelo mercado, uma vez que a fiscalizada é constituída sob a forma de sociedade por cotas de responsabilidade limitada, não se sujeitando a procedimentos obrigatórios de auditoria independente e publicidade de seus atos, gerando vastos ganhos de economia tributária para seus proprietários.*

*392- O procedimento objetivo adotado pela fiscalizada que causou danos ao erário público foi a amortização do ágio cuja motivação foi criada artificialmente durante o período compreendido entre 10/2007 a 09/2012.*

393- Os procedimentos ora narrados revelam a prática de sonegação fiscal sob o manto de uma documentação pretensamente legal. Tal documentação guarda as seguintes características:

Deixa a realidade dos fatos oculta ao fisco federal uma vez que, se os documentos forem analisados individualmente e em período estanque no tempo, possuem características lícitas, mas se analisados em seu conjunto e durante todo o tempo em que demoraram para ter seus fins implementados demonstram cabalmente sua ilicitude;

Estão eivados de simulação, pois ocultam em seu cerne o seu real propósito;

Foram praticadas em ajuste de duas ou mais pessoas jurídicas com o fim específico de promover a redução do recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição sobre o Lucro Líquido – CSLL.

394- Em face do lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL decorrentes da infração “EXCLUSÃO NO REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO EFETUADA INDEVIDAMENTE” acima caracterizada, cumpre aplicar a multa de ofício ao caso em questão nos moldes da legislação de regência:

Art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96:

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

(.....)

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

O art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96 foi alterado pela Lei nº 11.488/2007, passando a vigorar com a seguinte redação (grifou-se):

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexacta; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(.....)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de

*outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).*

*395- Tanto a redação original quanto a atualmente vigente do dispositivo aplicável impõem a cominação da multa no percentual de 150 % nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Diante da presente situação concreta, deve-se dedicar especial atenção aos referidos artigos:*

*Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

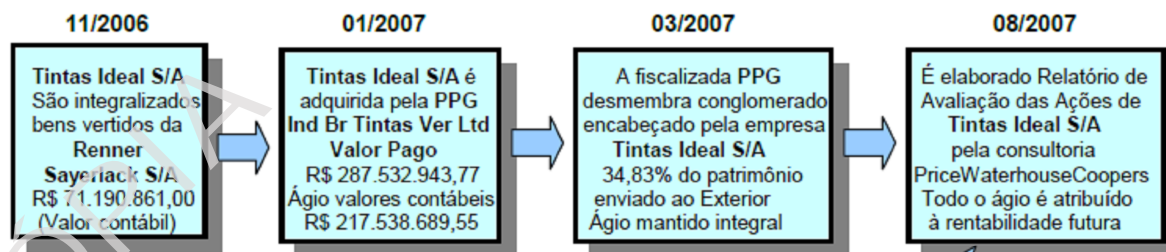
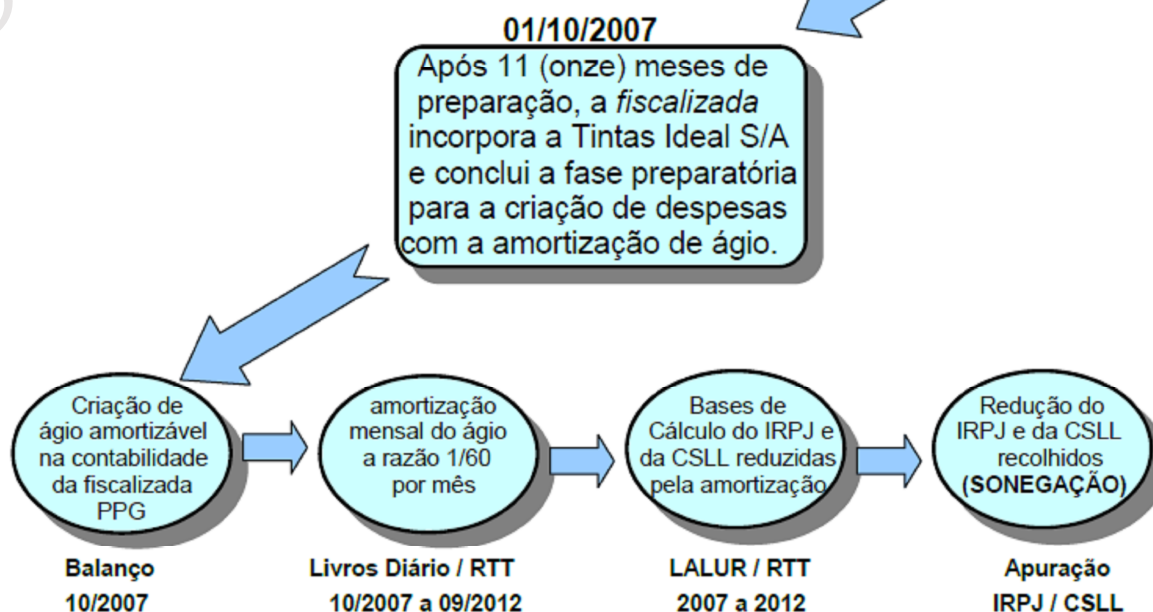
*Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.*

*396- A situação já caracterizada se subsume às hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. A operação planejada entre as empresas de um mesmo grupo (uma delas controlada pela outra e ambas sob o controle da mesma pessoa jurídica sediada no exterior) que “propiciou” a criação de uma motivação artificial para o pagamento de ágio foi engendrada com o evidente intuito de “criar” despesas de amortização em uma delas, diminuindo ilegalmente sua base tributável pelo IRPJ e para CSLL.*

*397- Os fatos arrolados nesse Relatório evidenciam a simulação de uma complexa operação envolvendo empresas sediadas no Brasil e no exterior, com a finalidade de iludir o fisco, cujo único resultado foi a redução ilícita do lucro da fiscalizada.*

*398- O fluxograma a seguir, elaborado a partir de todos os fatos descritos acima, elucida esquematicamente e resumidamente os passos adotados pela fiscalizada para criar despesas em sua contabilidade e reduzir, conseqüentemente, os seus resultados.*

**FASE DE PLANEJAMENTO E PREPARAÇÃO****FASE DE IMPLEMENTAÇÃO**

399- Pelo exposto, haja vista os elementos narrados, fica caracterizado o intuito fraudulento, justificando a aplicação da multa qualificada e o enquadramento dos responsáveis pela empresa na prática, em tese, de crime contra a ordem tributária previsto nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90:

“Art. 1.º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

Art. 2.º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;”

A DRJ entendeu que a conduta da Recorrente justificou a exasperação da infração, ante a **constatação de simulação**, com a seguinte conclusão:

*"Assim, não afastada a constatação fiscal de que a interessada tentou atribuir uma aparência de regularidade à dedutibilidade do ágio, ocultando por meio de simulação o verdadeiro teor do negócio jurídico da incorporação da Tintas Ideal S.A. pela PPG Industrial do Brasil - Tintas e Vernizes Ltda., qual seja, a criação artificial de ágio derivado de rentabilidade futura, não há que se cogitar de dúvida que permita a aplicação do art. 112 do CTN e o afastamento da multa no percentual aplicado em relação às infrações por glosa de despesas com Laudo, glosa de amortização de ágio e de exclusão do RTT do valor de amortização de ágio, com fundamento no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, em sua redação original, e art. 44, § 1º, da mesma Lei na redação dada pela Lei nº 11.488/97, impondo-se a sua manutenção."*

Embora não haja dúvida sobre a ocorrência do ilícito tributário, não foi comprovada nas operações reproduzidas anteriormente o dolo específico, mediante conduta fraudulenta ou simulada, exigido para a qualificação da exação.

A descrição dos fatos não nos permite afirmar que o negócio celebrado entre as partes tenha sido fraudulento, fruto de simulação ou de sonegação com o evidente objetivo de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador como exigem os artigos 71 e 72 da Lei 4.502/64.

As operações praticadas efetivamente ocorreram, embora o efeito tributário pretendido tenha sido afastado pela fiscalização e corroborado neste voto.

Contudo, não se percebe na acusação fiscal, reproduzida neste voto, a comprovação do dolo específico ou a demonstração inequívoca de fraude. Parece-me que a Recorrente, a partir de sua interpretação das normas legais, não conseguiu preencher os requisitos para a dedutibilidade do ágio, mas isso não justifica, por si só, a qualificação do gravame.

As operações são de conhecimento público, envolveram ativos existentes e foram praticadas, formalmente, à luz dos preceitos legais, com a anuência de órgãos governamentais.

No mesmo sentido, constata-se, dos autos, que a Recorrente atendeu, de modo adequado, todos os termos de intimação lavradas pela autoridade tributária, sem apresentar, em momento algum, informações inidôneas ou dissociadas da realidade. Parece-me evidente que toda a operação foi revelada para a autoridade fiscal, com a entrega de documentos sem qualquer adulteração ou falsidade.

Assim, embora o entendimento específico da Recorrente, em relação à dedutibilidade do ágio, seja passível de sanção, não consigo identificar, pela não comprovação por meios hábeis e idôneos o fundamento do ágio baseado na expectativa de rentabilidade futura da empresa adquirida, a conduta típica exigida para as hipóteses de fraude.

Nesse sentido, voto por afastar a qualificação da multa, reduzindo-a para 75%.

Relativamente à multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas do IRPJ e da CSLL, esta Turma tem decidido, a exemplo de outros colegiados do CARF,

no sentido de que a multa isolada, na anterior redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, deve ser afastada conforme a inteligência da Súmula 105 deste Conselho:

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

Contudo, o papel precípua do julgador é o de analisar o conjunto normativo vigente e aplicável ao tempo dos fatos.

Assim, na hipótese dos autos, convém destacar que houve alteração no comando original do artigo 44, oriunda da redação que lhe foi dada pela Lei n. 11.488/2007, fruto da conversão da Medida Provisória n. 351/2007.

Ocorre que a partir da nova redação inexistente dúvida, vale dizer, não se vislumbra mais qualquer impedimento jurídico para a aplicação concomitante das multas previstas nos incisos I e II, "b", do artigo 44:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

*(...)*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.*

Como no caso dos autos as multas isoladas se referem à falta de pagamento de estimativas mensais posteriores à vigência da nova redação do artigo 44 entendo como jurídica e obrigatória a aplicação das multas nele previstas.

Por fim, diz a Recorrente ser incabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, por ausência de dispositivo legal.

Contudo, parece-me indubitável que a multa de ofício integra o conceito de obrigação tributária esposado pelo artigo 113 do Código Tributário Nacional.

Como é cediço, o conceito de crédito tributário no Brasil engloba tributo e multa, como expressamente estabelece o artigo 43 da Lei n. 9430/96:

*Art.43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente **exclusivamente a multa ou a juros de mora**, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão **juros de mora**, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifamos)*

*Artigo 5º, § 3º, da Lei n. 9.430/96. As quotas do imposto serão **acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC**, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento. (grifamos)*

No mesmo sentido, impõe o Código Tributário Nacional que:

*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é **acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta**, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. (grifamos)*

Do exposto podemos concluir que há disposição expressa para a cobrança de juros sobre multas, porque incluídas no conceito de crédito tributário, e que a taxa aplicável à espécie é a referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC.

Esse também é o entendimento do STJ sobre o assunto, conforme se observa da ementa a seguir transcrita (AgRg no REsp 1335688/PR – DJe de 10/12/2012):

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO.  
AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL.  
MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE  
MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS  
TURMA QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.**

*1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. (grifamos)*

Confirmando o entendimento esposado, temos a Súmula n. 4 deste Conselho:

*Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do*

Processo nº 10830.723368/2014-34  
Acórdão n.º **1201-001.505**

**S1-C2T1**  
Fl. 6.199

---

*Sistema Especialde Liquidação e Custódia - SELIC para títulos f  
ederais.*

Ante o exposto voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para  
reduzir a multa de 150% para 75%.

*(assinado digitalmente)*

José Carlos de Assis Guimarães - Redator designado